

Vec C-697/20

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

21. december 2020

Vnútroštátny súd:

Naczelny Sąd Administracyjny

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

22. júl 2020

Žalobkyňa:

W.G.

Žalovaný:

Dyrektor Izby Skarbowej w L.

PRACOVNÝ DOKUMENT

Predmet konania vo veci samej

Vylúčenie možnosti uznania manželov vykonávajúcich poľnohospodársku činnosť v poľnohospodárskom podniku s využitím majetku patriaceho do ich bezpodielového spoluvlastníctva manželov za samostatne zdaniteľné osoby na účely DPH; postavenie roľníka s paušálnou daňou a roľníka zdaňovaného podľa všeobecnej úpravy uplatňovania DPH.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad práva Únie; článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

1. Majú sa ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1 v znení zmien), a najmä články 9, 295 a 296, vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi zavedenej na základe článku 15 ods. 4 a 5 ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów a usług (zákon z 11. marca 2004 o dani z tovarov a služieb; Dz. U. z roku 2011, č. 177, položka 1054, v znení zmien), ktorá vylučuje možnosť uznania manželov vykonávajúcich poľnohospodársku činnosť v poľnohospodárskom podniku s využitím majetku patriaceho do ich bezpodielového spoluvlastníctva manželov za samostatne zdaniteľné osoby na účely DPH?
2. Je pre odpoveď na prvú otázku relevantné, že podľa vnútroštátnej praxe voľba zdanenia vykonávanej činnosti podľa všeobecnej úpravy uplatňovania DPH jedným z manželov vedie k tomu, že druhý z manželov stráca postavenie paušálne zdaňovaného roľníka?
3. Je pre odpoveď na prvú otázku relevantné, že je možné jasne rozdeliť majetok, ktorý každý z manželov využíva samostatne a nezávisle pre potreby vykonávanej hospodárskej činnosti?

Relevantné ustanovenia práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ďalej len „smernica 2006/112“: články 9, 295 a 296

Relevantné vnútroštátne predpisy

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów a usług (zákon z 11. marca 2004 o dani z towarov a služieb; Dz. U. z roku 2011, č. 177, položka 1054, v znení zmien; ďalej len „zákon o DPH“):

Článok 2

Keď sa v ďalších ustanoveniach spomína:

...

(15) poľnohospodárska činnosť chápe sa ňou rastlinná a živočíšna výroba vrátane... živočíšnej výroby priemyselného alebo farmárskeho typu..., farmársky chov a reprodukcia, chov hydiny pre výkrm a znášku, umelé kvočky, ..., a takisto poskytovanie poľnohospodárskych služieb;

(16) poľnohospodársky podnik chápe sa ním poľnohospodársky podnik v zmysle predpisov o poľnohospodárskej dani;

...

(21) poľnohospodárske služby chápu sa nimi:

a) služby súvisiace s poľnohospodárstvom a chovom, či reprodukciou zvierat

...

Článok 15

1. Zdaniteľnými osobami sú právnické osoby, organizačné jednotky bez právnej subjektivity a fyzické osoby, ktoré samostatne vykonávajú hospodársku činnosť uvedenú v odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledok takej činnosti.

...

4. V prípade fyzických osôb vykonávajúcich výlučne činnosť v poľnohospodárstve, lesníctve alebo rybárstve sa za zdaniteľné osoby považujú tie osoby, ktoré podali prihlášku k registrácii uvedenú v článku 96 ods. 1.

5. Ustanovenie odseku 4 sa uplatní primerane na fyzické osoby vykonávajúce výlučne poľnohospodársku činnosť v iných prípadoch než sú uvedené v odseku 4.

Článok 43

1. Od dane je oslobodené:

...

(3) dodanie poľnohospodárskych produktov z vlastnej poľnohospodárskej činnosti paušálne zdaňovaným roľníkom a poskytovanie poľnohospodárskych služieb paušálne zdaňovaným roľníkom;

Článok 96

1. Subjekty uvedené v článku 15 sú povinné s výhradou odseku 3 pred dňom uskutočnenia prvej činnosti uvedenej v článku 5 predložiť riaditeľovi daňového úradu prihlášku k registrácii.

2. V prípade fyzických osôb uvedených v článku 15 ods. 4 a 5 môže prihlášku k registrácii podať len jedna z osôb, na ktoré budú vystavované faktúry pri kúpe tovarov a služieb a ktoré budú vystavovať faktúry pri predaji poľnohospodárskych produktov.

Zhrnutie skutkového stavu a konania

- 1 Žalobkyňa v roku 2011 prevádzkovala špeciálnu poľnohospodársku výrobu v oblasti chovu kurčiat na výkrm s využitím 2 zo 6 kurníkov, ktoré zakúpila spoločne s manželom využívajúcim zvyšné 4 kurníky na špeciálnu poľnohospodársku výrobu rovnakého druhu. Žalobkyňa 31. decembra 2010 podala prihlášku k registrácii na účely dane z tovarov a služieb (ďalej len „DPH“), pričom sa od 1. januára 2011 vzdala oslobodenia od dane a zvolila si mesačné zúčtovacie obdobie, zatiaľ čo jej manžel naďalej využíval oslobodenie od dane ako paušálne zdaňovaný roľník.
- 2 Žalobkyňa podala opravné daňové priznania k DPH na tlačive „VAT-7“ za január až december 2011, pričom prvostupňový orgán ich považoval za správne, nakoľko zohľadňovali príjmy a výdavky týkajúce sa celého poľnohospodárskeho podniku.
- 3 Dňa 29. augusta 2016 žalobkyňa podala ďalšie opravné daňové priznania k DPH za január až december 2011 spolu so žiadosťou o určenie preplatku na DPH za zúčtovacie obdobia: február, apríl, jún, august, október a november 2011.
- 4 Prvostupňový daňový orgán rozhodnutím z 26. októbra 2016 konštatoval, že zdaniteľnou osobou skôr podané opravné daňové priznania k DPH za január až december 2011 sú správne a preto zamietol určenie preplatkov na DPH za jednotlivé mesiace roku 2011, ktoré požadovala žalobkyňa.
- 5 Po preskúmaní odvolania odvolací orgán rozhodol, že záväzky týkajúce sa zúčtovacích období január až november 2011 sú už premlčané, ale pre zvyšné obdobie konštatoval, že sa nepremĺčalo oprávnenie orgánu preveriť preplatok. Z tohto dôvodu rozhodnutím z 28. februára 2017 odvolací orgán zrušil rozhodnutie prvostupňového orgánu z 26. októbra 2016 v rozsahu, v akom sa týka stanovenia výšky preplatku na dani zaplatenej na vstupe v porovnaní s daňou na výstupe za nasledujúce zúčtovacie obdobia (január, marec, máj, júl, september a december roku 2011) a výšky záväzkov na DPH (február, apríl, jún, august,

október a november roku 2011) a v danom rozsahu zastavil konanie, zatiaľ čo vo zvyšnej časti týkajúcej sa zamietnutia určenia preplatku za jednotlivé mesiace roku 2011 ponechal rozhodnutie prvostupňového orgánu v platnosti.

- 6 Podľa názoru odvolacieho orgánu je nesporné, že na pozemku patriacom do zákonného spoluvlastníctva manželov sa nachádza 6 stavieb (kurníkov), v ktorých obaja manželia vykonávali špeciálnu poľnohospodársku výrobu v oblasti chovu kurčiat na výkrm (v 2 budovách prevádzkovala samostatne svoju činnosť žalobkyňa, zatiaľ čo vo zvyšných 4 budovách prevádzkoval činnosť jej manžel).
- 7 Odvolací orgán uviedol, že žalobkyňa podala prihlášku k registrácii a je aktívnou zdaniteľnou osobou podliehajúcou DPH z titulu vykonávanej poľnohospodárskej činnosti a zdaňuje sa podľa všeobecnej úpravy uplatňovania DPH. Žalobkyňa má teda postavenie zdaniteľnej osoby na účely DPH z titulu výkonu poľnohospodárskej činnosti vykonávanej v poľnohospodárskom podniku patriacom do spoluvlastníctva manželov. V dôsledku toho daňový orgán konštatoval, že podanie prihlášky k registrácii uvedenej v článku 96 ods. 1 zákona o DPH zo strany žalobkyne má vplyv aj na manžela žalobkyne, ktorý týmto spôsobom stratil postavenie paušálne zdaňovaného roľníka.
- 8 Po podaní žaloby zo strany žalobkyne na prvostupňový súd, uvedený súd túto žalobu zamietol a rozhodol, že v prípade, keď poľnohospodársky podnik spoluvlastnia viaceré osoby, aktívnou zdaniteľnou osobou podliehajúcou DPH môže byť len jedna osoba. Rovnako je tomu aj v prípade, keď manželia majú poľnohospodársky podnik v bezpodielovom spoluvlastníctve a vykonávajú výlučne poľnohospodársku činnosť rovnakého druhu, ako je tomu v prejednávanej veci, keďže 6 kurníkov predstavuje ich spoločný majetok patriaci do bezpodielového spoluvlastníctva manželov. Súd sa domnieval, že vzhľadom na to, že žalobkyňa podala prihlášku k registrácii k 1. januáru 2011, je aktívnou zdaniteľnou osobou podliehajúcou DPH z titulu prevádzkovej poľnohospodárskej činnosti a zdaňuje sa podľa všeobecnej úpravy uplatňovania DPH.
- 9 Žalobkyňa nesúhlasila so stanoviskom súdu a preto podala kasačnú žalobu.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu

- 10 Kľúčovým problémom je odpoveď na otázku, či na základe DPH v situácii, kedy každý z manželov ohľadom poľnohospodárskeho podniku spadajúceho do zákonného spoluvlastníctva manželov deklaruje, že vykonáva samostatnú činnosť v oblasti špeciálnej poľnohospodárskej výroby (chov kurčiat na výkrm), podanie prihlášky k registrácii len jedným z manželov na účely DPH ako aktívnou zdaniteľnou osobou, má vplyv na druhého z manželov, ktorý deklaroval, že je paušálne zdaňovaným roľníkom.
- 11 Žalobkyňa sa domnieva, že sa registrácia týkala výlučne jej osoby a nemôže sa považovať za registráciu zdaniteľnej osoby uvedenej v článku 15 ods. 4 zákona

o DPH. Preto jej manžel nemohol stratiť postavenie paušálne zdaňovaného roľníka a teda prevádzkuje samostatne poľnohospodársky podnik na účely obchodovania s produktami, pričom sa na neho vzťahuje oslobodenie od dane uvedené v článku 43 ods. 1 bode 3 zákona o DPH.

- 12 Na to, aby sa z hľadiska článku 15 ods. 1 a 2 zákona o DPH a článku 9 smernice 2006/112 hospodársky subjekt považoval za zdaniteľnú osobu na účely DPH, je potrebný nezávislý výkon hospodárskej činnosti týmto subjektom. Znenie týchto ustanovení, posudzovaných úplne oddelene od článku 15 ods. 4 a 5 zákona o DPH, nebráni fungovaniu dvoch samostatných zdaniteľných osôb v rámci jedného poľnohospodárskeho podniku, pokiaľ napriek výkonu činnosti v rámci toho istého poľnohospodárskeho podniku vykonávajú túto činnosť samostatne a nezávisle.
- 13 Vo vnútroštátnej judikatúre sa však vyskytuje názor, že u fyzických osôb uvedených v článku 15 ods. 4 a 5 zákona o DPH môže prihlášku k registrácii podať len jedna z osôb, na ktoré budú vystavované faktúry pri kúpe tovarov a služieb a ktoré budú vystavovať faktúry pri predaji poľnohospodárskych produktov alebo poskytovaní služieb. Platí, že táto úprava zavádza osobitné pravidlo týkajúce sa formálneho postavenia zdaniteľnej osoby v prípade rodinných respektíve presnejšie povedané viac osobových poľnohospodárskych podnikov. Zákonodarcu na účely zjednodušenia zásad platenia dane touto skupinou osôb zaviedol zásadu, že zdaniteľnou osobou je výlučne tá fyzická osoba, ktorá podala požadovanú prihlášku k registrácii.
- 14 Úprava stanovená v článku 15 ods. 4 a 5 zákona o DPH teda v praxi vedie k tomu, že sa s poľnohospodárskym podnikom zaobchádza osobitným spôsobom, a síce ako s majetkovou podstatou, ktorá môže byť pripísaná len jednej zdaniteľnej osobe podliehajúcej DPH.
- 15 Druhá otázka súvisí s vnútroštátnou praxou súdu predkladajúceho návrh na začatie prejudiciálneho konania, podľa ktorej v rámci jedného poľnohospodárskeho podniku nemožno kumulovať dve postavenia, to jest postavenie zdaniteľnej osoby oslobodenej od DPH ako paušálne zdaňovaný roľník (ktorý nemá povinnosť podávať priznania, viesť evidenciu DPH, alebo vystavovať faktúry) s postavením aktívne zdaniteľnej osoby podliehajúcej DPH vo vzťahu k zvyšnej poľnohospodárskej činnosti, t. j. vo vzťahu k poskytovaniu poľnohospodárskych služieb. Vzdanie sa oslobodenia od dane priznaného podľa článku 43 ods. 1 bodu 3 zákona o DPH sa môže týkať len podniku ako celku, buď je celá poľnohospodárska činnosť paušálne zdaňovaného roľníka oslobodená od dane, alebo sa neuplatňuje žiadne oslobodenie na akúkoľvek časť činnosti. Paušálne zdaňovaný roľník môže byť vo zvyšnej časti svojej činnosti aktívnou zdaniteľnou osobou podliehajúcou DPH, ale len v prípade, ak touto zvyšnou činnosťou nie je dodávanie poľnohospodárskych produktov z vlastnej poľnohospodárskej činnosti alebo poskytovanie poľnohospodárskych služieb.

- 16 Tretia otázka súvisí so skutočnosťou, že v priebehu konania sa žalobkyňa odvolávala na kritériá samostatnosti a nezávislosti. Okrem iného uviedla, že ona a jej manžel majú samostatné bankové účty pre potreby vlastného chovu. S prostriedkami určenými na prevádzkovanie chovu hospodária oddelene. Manželia platia daň z príjmov oddelene na základe pravidiel pre špeciálne odvetvia poľnohospodárskej výroby. Za týchto podmienok je očividné, že každý z chovov je finančne, ekonomicky a organizačne nezávislý.
- 17 Podľa vnútroštátneho súdu vyvstáva pochybnosť, či u manželov, ktorí prevádzkujú oddelené poľnohospodárske činnosti v rámci spoločného poľnohospodárskeho podniku, vzdanie sa paušálneho systému zdaňovania bude mať účinky voči druhému z manželov.
- 18 Vnútroštátny súd zastáva názor, že v smernici 2006/112 nie je ustanovenie, ktoré by umožňovalo zaviesť takú právnu úpravu, ako je článok 15 ods. 4 a 5 vnútroštátneho zákona o DPH, ktorý vedie k zaobchádzaniu s poľnohospodárskym podnikom osobitným spôsobom.
- 19 Článok 9 smernice 2006/112 nepredstavuje samostatný právny základ k tomu, aby členský štát zaviedol ustanovenia, ktoré vylučujú priznanie postavenia zdaniteľnej osoby podliehajúcej DPH jednotlivým členom poľnohospodárskeho podniku z titulu prevádzkovej poľnohospodárskej činnosti.
- 20 Podľa vnútroštátneho súdu článok 15 ods. 4 a 5 zákona o DPH nemožno považovať za ustanovenie preberajúce článok 11 smernice 2006/112. Toto ustanovenie stanovuje možnosť členského štátu považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby, ktoré sú síce formálne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami. Avšak podmienkou zavedenia takejto úpravy je predchádzajúca porada s Výborom pre DPH. Dodnes Poľsko takúto poradu neuskutočnilo.
- 21 Zdá sa, že úprava obsiahnutá v smernici 2006/112 neumožňuje vopred vylúčiť samostatný charakter hospodárskej činnosti danej osoby len z dôvodu, že táto činnosť má charakter poľnohospodárskej činnosti. Samozrejme, ak sa zistí, že daný člen poľnohospodárskeho podniku nevykonáva samostatne hospodársku činnosť, ale je iba „spolupracovníkom“ osoby, ktorá túto činnosť prevádzkuje, tak ním chybné deklarovaný predaj musí byť pripísaný „skutočnej“ zdaniteľnej osobe. Táto otázka má však už dôkaznú povahu a nemusí byť upravená v hmotnoprávných predpisoch, a navyše závisí od okolností konkrétnej veci.
- 22 Na druhej strane záver, že v prípade rodinných respektíve presnejšie povedané viac osobových poľnohospodárskych podnikov, je zdaniteľnou osobou výlučne tá fyzická osoba, ktorá podala požadovanú prihlášku k registrácii, má svoje praktické dôvody. Cieľom z toho vyplývajúcich dôsledkov pre ich zdaňovanie je úprava predtým vzniknutej nezrovnalosti a prinavrátenie do stavu, aký by nastal, keby neprišlo k zneužitiu.

- 23 Zneužitia môžu okrem iného súvisieť s rozdelením poľnohospodárskeho podniku medzi viacero subjektov so zámerom využívať osobitný systém zdaňovania, akým je paušálny systém zdaňovania roľníkov, jedným z manželov pri súbežnom práve druhého manžela na odpočet dane zaplatenej na vstupe.
- 24 Zdá sa, že takýmto zneužitiam vlastne zabraňuje právna úprava obsiahnutá v zákone o DPH. Podľa tohto zákona roľníkom poliehajúcim DPH je subjekt vykonávajúci osobitný druh hospodárskej činnosti, tzn. poľnohospodársku činnosť v rámci poľnohospodárskeho podniku a v jej rámci je výrobcom, ako aj poskytovateľom služieb v prospech tretích osôb. Jeho cieľom je vykonávať takúto hospodársku činnosť na účely výroby a predaja poľnohospodárskych produktov, ako aj poskytovania poľnohospodárskych služieb iným subjektom. Činnosť roľníka sa týmto líši od činnosti výrobcu, obchodníka, či poskytovateľa služieb uvedenej v článku 15 ods. 2 zákona o DPH, ako aj od trvalého využívania tovarov alebo nehmotného majetku a práv na účely dosahovania zisku.
- 25 Zdaniteľná osoba vykonávajúca poľnohospodársku činnosť (článok 2 bod 15 zákona o DPH) alebo poskytujúca poľnohospodárske služby (článok 2 bod 21 zákona o DPH) nemôže byť kumulatívne v dvoch postaveniach – ako zdaniteľná osoba oslobodená od dane v postavení paušálne zdaňovaného roľníka z titulu predaja poľnohospodárskych produktov z vlastnej činnosti a zároveň byť na účely DPH aktívnou zdaniteľnou osobou. Paušálne zdaňovanému roľníkovi prislúcha paušálne vrátenie dane z titulu nadobúdania niektorých výrobných prostriedkov pre poľnohospodárstvo, ktoré sa zdaňujú touto daňou podľa pravidiel uvedených v článku 115 a nasl. zákona o DPH. Táto úprava znamená, že paušálne zdaňovaný roľník, ktorý je oslobodený od dane podľa článku 43 ods. 1 bodu 3 zákona o DPH, nemá právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe podľa všeobecnej úpravy uplatňovania DPH zakotvenej v článku 86 ods. 1 zákona o DPH. Vyššie uvedená zásada sa odzrkadľuje v znení článku 302 smernice 2006/112. Treba doplniť, že v prípade vzdania sa oslobodenia od dane a prechodu na bežný režim zdaňovania môže paušálne zdaňovaný roľník žiadať „vrátenie“ dane zaplatenej na vstupe za nadobudnutie výrobných prostriedkov pre poľnohospodárstvo formou úpravy dane podľa článku 91 ods. 7 a ods. 7a v spojení s odsekom 2 zákona o DPH.
- 26 Vyššie uvedený zákaz kumulovania v rámci poľnohospodárskeho podniku postavenia paušálne zdaňovaného roľníka a postavenia roľníka zdaňovaného všeobecnou úpravou uplatňovania DPH má obmedzený rozsah. Od dane sú oslobodené, a teda spadajú pod paušálny systém zdaňovania, dodanie poľnohospodárskych produktov z vlastnej poľnohospodárskej činnosti uskutočňované paušálne zdaňovaným roľníkom a poskytovanie poľnohospodárskych služieb paušálne zdaňovaným roľníkom, zatiaľ čo poskytovanie iných služieb podlieha všeobecnej úprave uplatňovania DPH. To, že daná osoba je paušálne zdaňovaným roľníkom, samo osebe neumožňuje jej zdaňovanie výlučne v systéme paušálneho zdaňovania poľnohospodárstva bez ohľadu na druh prevádzkovej činnosti. Pod tento systém spadajú výlučne činnosti spočívajúce v „uskutočňovaní dodaní poľnohospodárskych produktov z vlastnej poľnohospodárskej činnosti alebo poskytovanie poľnohospodárskych

služieb“. Ide pritom o služby, ktoré paušálne zdaňovaný roľník môže poskytovať za použitia pracovnej sily a vybavenia, ktoré bežne používa na účely prevádzkovania svojho poľnohospodárskeho podniku.

- 27 Zdá sa, že vyššie uvedený systém zdaňovania je koherentný a nielen chráni pred zneužitím daňového práva, ale realizuje aj ciele paušálneho zdaňovania poľnohospodárov stanovené smernicou 2006/112, a konkrétne cieľ zjednodušenia administratívnych postupov pre poľnohospodárov, ktorý musí byť v súlade s cieľom náhrady záťaže DPH znášanej na vstupe týmito poľnohospodármi pri nadobúdaní tovarov na účely ich činností (pozri aj rozsudky Súdneho dvora z 8. marca 2012, Komisia/Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 50; ako aj z 12. októbra 2016, Nigl a i., C-340/15, EU:C:2016:764, bod 38).
- 28 V judikatúre Súdneho dvora sa už veľa rás konštatovalo, že paušálny režim zdaňovania je režimom odchýlky, ktorá je výnimkou zo všeobecného režimu smernice 2006/112 a z tohto dôvodu sa musí uplatňovať iba v miere nevyhnutnej na dosiahnutie svojho cieľa (rozsudky z 15. júla 2004, Finanzamt Rendsburg, C-321/02, EU:C:2004:447, bod 27; z 8. marca 2012, Komisia/Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 49; ako aj z 12. októbra 2016, Nigl a i., C-340/15, EU:C:2016:764, bod 37).
- 29 Podľa vnútroštátneho súdu prichádza do úvahy, že cieľom zavedenia vnútroštátnej praxe, ktorá neumožňuje oddelené zdaňovanie na účely DPH každého z manželov prevádzkujúcich poľnohospodársku činnosť v rámci poľnohospodárskeho podniku s využívaním majetku patriaceho do ich bezpodielového spoluvlastníctva manželov, je zabrániť zneužitiam DPH. V tomto kontexte predmetná právna úprava predstavuje opatrenie na zabránenie eventúalnym zneužitiam DPH formou zavedenia jednotného daňového postavenia vo vzťahu ku konkrétnemu poľnohospodárskemu podniku bez ohľadu na to, koľko subjektov – zdaniteľných osôb podliehajúcich DPH – vykonáva poľnohospodársku činnosť v rámci tohto podniku.