

Věc C- 697/20

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

21. prosince 2020

Předkládající soud:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

22. července 2020

Stěžovatelka:

W. G.

Žalovaný:

Dyrektor Izby Skarbowej w L.

Předmět původního řízení

Vyloučení možnosti uznat manžele vykonávající zemědělskou činnost v rámci zemědělského podniku s využitím majetku spadajícího do jejich bezpodílového spoluvlastnictví manželů (dále jen „BSM“) za samostatné osoby povinné k DPH; postavení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu a zemědělce podléhajícího běžnému režimu zdanění.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad unijního práva; článek 267 SFEU

Předběžné otázky

1. Musí být ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, ve znění pozdějších předpisů), a zejména články 9, 295 a 296, vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi vycházející z čl. 15 odst. 4 a 5 ustawy z dnia 11 marca

2004 o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004, o dani ze zboží a služeb; Dz. U. z roku 2011, částka 177, č. 1054, ve znění pozdějších předpisů), která vylučuje možnost uznat manžele vykonávající zemědělskou činnost v rámci zemědělského podniku s využitím majetku spadajícího do jejich bezpodílového spoluvlastnictví manželů za samostatné osoby povinné k DPH?

2. Má pro odpověď na první otázku význam skutečnost, že v souladu s vnitrostátní praxí platí, že rozhodnutí jednoho z manželů zdaňovat svou činnost v běžném režimu DPH vede ke ztrátě postavení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu u druhého z manželů?

3. Má pro odpověď na první otázku význam skutečnost, že je možné jasně oddělit majetek, který pro potřeby vykonávané ekonomické činnosti využívá každý z manželů samostatně a nezávisle?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112“): články 9, 295 a 296

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Ustawa z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004, o dani ze zboží a služeb) (Dz. U. z roku 2011, částka 177, č. 1054, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „zákon o DPH“):

Článek 2

Pro účely následujících ustanovení se:

[...]

15) „zemědělskou činností“ rozumí rostlinná a živočišná výroba včetně [...] živočišné výroby průmyslového nebo farmového typu [...], farmový chov a odchov drůbeže na výkrm a nosné drůbeže, líhně pro drůbežářství, [...], a také poskytování zemědělských služeb;

16) „zemědělským podnikem“ rozumí zemědělský podnik ve smyslu předpisů o zemědělské dani;

[...]

21) „zemědělskými službami“ rozumí:

a) služby související se zemědělstvím a s chovem a odchovem zvířat [...],

Článek 15

1. Osobami povinnými k dani jsou právnické osoby, organizační jednotky bez právní subjektivity a fyzické osoby, které samostatně vykonávají ekonomickou činnost ve smyslu odstavce 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

[...]

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

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

Článek 43

1. Od daně se osvobodí:

[...]

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

Článek 96

1. Nestanoví-li odstavec 3 jinak, jsou subjekty podle článku 15 povinny předem dnem zahájení činnosti podle článku 5 podat k řediteli daňového úřadu přihlášku k registraci.

2. V případě fyzických osob uvedených v čl. 15 odst. 4 a 5 může přihlášku k registraci podat jen jedna z osob, na které budou při nákupech zboží a služeb vystavovány faktury a které budou vystavovat faktury při prodeji zemědělských výrobků.

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 V roce 2011 vykonávala stěžovatelka činnost spadající do zvláštních odvětví zemědělské výroby, konkrétně chov kuřat na výkrm, přičemž využívala 2 ze 6 kurníků, které zakoupila společně s manželem, jenž tutéž činnost spadající do zvláštních odvětví zemědělské výroby vykonával v ostatních 4 kurnících. Dne 31. prosince 2010 podala stěžovatelka přihlášku k registraci k dani ze zboží a služeb (dále jen „DPH“) s tím, že s účinností od 1. ledna 2011 se vzdává osvobození od daně, a rozhodla se pro měsíční zdaňovací období, zatímco její manžel nadále požíval osvobození od daně jakožto zemědělec podléhající daňovému paušálu.

- 2 Stěžovatelka podala opravná přiznání k DPH, vzor „VAT-7“, za měsíce leden až prosinec 2011, která správce daně posoudil jako správná, protože v nich byly zohledněny příjmy a výdaje vztahující se k celému zemědělskému podniku.
- 3 Dne 29. srpna 2016 podala stěžovatelka další opravná přiznání k DPH za měsíce leden až prosinec 2011 společně s žádostí o určení přeplatku na DPH za zdaňovací období února, dubna, června, srpna, října a listopadu 2011.
- 4 V rozhodnutí ze dne 26. října 2016 správce daně uvedl, že předchozí opravná přiznání k DPH podaná stěžovatelkou za měsíce leden až prosinec 2011 jsou správná, a proto žádosti stěžovatelky o určení přeplatku na DPH za jednotlivé měsíce roku 2011 nevyhověl.
- 5 Odvolací orgán dospěl po projednání odvolání k závěru, že povinnosti související se zdaňovacími obdobími měsíců leden až listopad 2011 jsou již promlčeny, ale ve zbývajících částech rozhodl, že oprávnění správce ověřit přeplatek promlčeno není. Rozhodnutím ze dne 28. února 2017 proto odvolací orgán zrušil rozhodnutí správce daně ze dne 26. října 2016 v části, ve které se týkalo určení výše nadměrného odpočtu daně na vstupu ve vztahu k dani, jež měla být odpočtena, v následujících zdaňovacích obdobích (leden, březen, květen, červenec, září a prosinec 2011) a výše povinnosti k DPH (únor, duben, červen, srpen, říjen a listopad 2011), přičemž v téže části řízení zastavil, a ve zbývajících částech, týkajících se zamítnutí žádosti o určení přeplatku za jednotlivé měsíce 2011, rozhodnutí správce daně potvrdil.
- 6 Odvolací orgán považoval za nesporné, že na pozemku, který je v zákonném BSM, se nachází 6 staveb (kurníků), ve kterých oba manželé vykonávali činnost spadající do zvláštních odvětví zemědělské výroby, konkrétně chov kuřat na výkrm (ve 2 stavbách měla být tato činnost vykonávána samostatně stěžovatelkou a v ostatních 4 jejím manželem).
- 7 Odvolací orgán uvedl, že stěžovatelka podala přihlášku k registraci a je plátkyní DPH z titulu výkonu zemědělské činnosti a podléhá běžnému režimu zdanění. Má tedy postavení osoby povinné k DPH z titulu výkonu zemědělské činnosti v rámci zemědělského podniku spadajícím do BSM. V důsledku toho uvedený orgán konstatoval, že podání přihlášky k registraci podle čl. 96 odst. 1 zákona o DPH stěžovatelkou vyvolává účinky i vůči jejímu manželi, který tak ztratil postavení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu.
- 8 Žalobu stěžovatelky prvostupňový soud zamítl, neboť v případě, kdy je zemědělský podnik společným vlastnictvím několika osob, může plátcem DPH být jen jedna osoba. Totéž platí i tehdy, když manželé, jejichž majetek podléhá zákonnému režimu BSM, vykonávají v rámci zemědělského podniku jen zemědělskou činnost téže povahy, což je i případ projednávané věci, ve které 6 kurníků spadá do jejich BSM. Soud dospěl k závěru, že vzhledem k tomu, že stěžovatelka podala přihlášku k registraci ode dne 1. ledna 2011, je plátkyní DPH z titulu výkonu zemědělské činnosti a podléhá běžnému režimu zdanění.

- 9 Stěžovatelka se s tímto právním názorem soudu neztotožnila a podala kasační stížnost.

Stručné uvedení důvodů žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 10 Ústřední otázkou je, zda v oblasti DPH v situaci, kdy v souvislosti se zemědělským podnikem, který spadá do zákonného BSM, každý z manželů prohlásí, že vykonává samostatnou činnost spadající do zvláštních odvětví zemědělské výroby (chov kuřat na výkrm), vyvolává podání přihlášky k registraci jako plátce DPH jen jedním z manželů účinky ve vztahu ke druhému z manželů, jenž se prohlásil za osobu povinnou k dani podléhající daňovému paušálu.
- 11 Stěžovatelka má za to, že se registrace vztahovala výlučně k její osobě a že ji nelze považovat za registraci osoby povinné k dani podle čl. 15 odst. 4 zákona o DPH. Její manžel tudíž nemohl ztratit postavení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu a vzhledem k tomu, že obchodní činnost vykonává v rámci podniku samostatně, vztahuje se na něj osvobození od daně podle čl. 43 odst. 1 bodu 3 zákona o DPH.
- 12 S ohledem na čl. 15 odst. 1 a 2 zákona o DPH a na čl. 9 směrnice 2006/112 je pro považování určitého subjektu za osobu povinnou k DPH nezbytné určit, že tento subjekt vykonává ekonomickou činnost samostatně. Obsah těchto ustanovení vykládaný zcela odděleně od čl. 15 odst. 4 a 5 zákona o DPH nebrání tomu, aby v rámci jednoho zemědělského podniku působily dvě samostatné osoby povinné k dani, jestliže – navzdory tomu, že činnost vykonávají v rámci podniku – vykonávají svou činnost samostatně.
- 13 Ve vnitrostátní judikatuře se nicméně objevuje názor, že v případě fyzických osob podle čl. 15 odst. 4 a 5 zákona o DPH může přihlášku k registraci podat jen jedna z osob, na které budou při nákupech zboží a služeb vystavovány faktury a které budou vystavovat faktury při prodeji zemědělských výrobků nebo poskytování služeb. Má se za to, že tato úprava zavádí zvláštní pravidlo pro formální postavení osoby povinné k dani v případě rodinných zemědělských podniků, resp. konkrétněji zemědělských podniků složených z více osob. Zákonodárce s cílem zjednodušit pravidla zdaňování uplatňovaná takovou skupinou osob zavedl zásadu, že osobou povinnou k dani je jen ta fyzická osoba, která podala předepsanou přihlášku k registraci.
- 14 Úprava stanovená v čl. 15 odst. 4 a 5 zákona o DPH tak v praxi vede k tomu, že se zemědělským podnikem je zacházeno zvláštním způsobem, a sice jako s majetkovou podstatou, kterou lze přičíst jedné osobě povinné k DPH.
- 15 Druhá otázka souvisí s vnitrostátní praxí předkládajícího soudu, podle které nelze v rámci jednoho zemědělského podniku kombinovat dvě postavení, a sice postavení osoby povinné k DPH osvobozené od daně jakožto zemědělec podléhající daňovému paušálu (který není povinen podávat daňová přiznání, vést evidenci DPH ani vystavovat faktury) a s postavením plátce DPH ve vztahu ke

zbývající části zemědělské činnosti, a sice poskytování zemědělských služeb. Vzdání se osvobození od daně požívaného na základě čl. 43 odst. 1 bodu 3 zákona o DPH se může týkat jen podniku jako celku, neboť osvobozená od daně je buď veškerá zemědělská činnost zemědělce podléhajícího daňovému paušálu, nebo žádná část této činnosti. Ve zbývající části své činnosti může sice být zemědělec podléhající daňovému paušálu plátcem DPH, avšak jen tehdy, když je touto zbývající částí činnosti činnost jiná než dodávání zemědělských výrobků z vlastní zemědělské činnosti a poskytování zemědělských služeb.

- 16 Třetí otázka souvisí naproti tomu s okolností, že se stěžovatelka v průběhu řízení dovolávala kritérií samostatnosti a nezávislosti. Tvrdila mimo jiné, že ona i její manžel mají pro potřeby svého chovu oddělené bankovní účty. S prostředky určenými k provozování chovu hospodaří odděleně. Manželé jsou samostatně zdaňováni daní z příjmů, a to podle pravidel platných pro zvláštní odvětví zemědělské výroby. Za těchto okolností je zjevné, že oba chovy jsou finančně, ekonomicky i organizačně samostatné.
- 17 Podle předkládajícího soudu vyvstává pochybnost, zda v případě manželů vykonávajících zemědělskou činnost každý samostatně v rámci společného zemědělského podniku vyvolává vzdání se režimu daňového paušálu účinky vůči druhému z manželů.
- 18 Předkládající soud má za to, že ve směrnici 2006/112 neexistuje ustanovení, které by umožňovalo přímo zavést takovou právní úpravu, jako je čl. 15 odst. 4 a 5 vnitrostátního zákona o DPH, jenž vede ke zvláštnímu zacházení se zemědělským podnikem.
- 19 Článek 9 směrnice 2006/112 nemůže být sám o sobě základem pro právní úpravu, jejímž zavedením členský stát znemožní přiznat jednotlivým členům zemědělského podniku postavení osoby povinné k DPH z titulu vykonávané zemědělské činnosti.
- 20 Podle předkládajícího soudu nelze čl. 15 odst. 4 a 5 zákona o DPH považovat za součást provedení článku 11 směrnice 2006/112. Tento článek stanoví možnost členského státu považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou sice formálně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Podmínkou zavedení takové úpravy je nicméně předchozí konzultace s výborem pro DPH. Polsko přitom takové konzultace nikdy neprovedlo.
- 21 Úprava obsažená ve směrnici 2006/112 podle všeho neumožňuje předem vyloučit samostatnou povahu ekonomické činnosti dané osoby jen proto, že je tato činnost svou povahou zemědělská. Samozřejmě, že v případě zjištění, že určitý člen zemědělského podniku nevykonává ekonomickou činnost samostatně, nýbrž je pouhým „spolupracovníkem“ osoby vykonávající tuto činnost, musí být prodej, který nepravdivě nahlásí on, přičten „skutečné“ osobě povinné k dani. Tato otázka

má však již důkazní povahu a neměla by být upravena hmotněprávními předpisy, a navíc závisí na posouzení s přihlédnutím k okolnostem konkrétní věci.

- 22 Na druhou stranu závěr, že v případě rodinných zemědělských podniků, resp. konkrétněji zemědělských podniků složených z více osob, je osobou povinnou k dani jen ta fyzická osoba, která podala předepsanou přihlášku k registraci, má své praktické opodstatnění. Účelem z něho vyplývajících důsledků pro jejich zdanění je náprava dříve existující nesrovnalosti a návrat k situaci, jaká by panovala v případě, že by nedošlo k žádnému zneužití.
- 23 Zneužití může být spojeno mj. s rozdělením zemědělského podniku na několik subjektů za účelem využití zvláštního režimu zdanění, jako je režim daňového paušálu pro zemědělce u jednoho z manželů současně s nárokem na odpočet daně na vstupu u druhého z manželů.
- 24 Právě takovým zneužitím se podle všeho snažila zabránit úprava obsažená v zákoně o DPH. Podle uvedeného zákona je zemědělcem, jenž je osobou povinnou k DPH, subjekt vykonávající zvláštní druh ekonomické činnosti, a sice zemědělskou činnost v zemědělském podniku, a v jejím rámci je zároveň výrobcem i poskytovatelem služeb třetím osobám. Jeho záměrem je tedy vykonávat takovou ekonomickou činnost s úmyslem vyrábět a prodávat zemědělské výrobky nebo poskytovat zemědělské služby jiným subjektům. Činnost zemědělce je tedy činností odlišnou od činnosti výrobce, obchodníka či poskytovatele služeb uvedené v čl. 15 odst. 2 zákona o DPH i od využívání zboží či nehmotných majetkových hodnot za účelem trvalého dosahování zisku.
- 25 U osoby povinné k dani, která vykonává zemědělskou činnost (čl. 2 bod 15 zákona o DPH) nebo poskytuje zemědělské služby (čl. 2 bod 21 zákona o DPH), nemůže docházet k souběhu dvou postavení, a sice postavení osoby povinné k DPH osvobozené od daně jakožto zemědělec podléhající daňovému paušálu z titulu prodeje zemědělských výrobků z vlastní činnosti s postavením plátce DPH. Zemědělec podléhající daňovému paušálu má nárok na vrácení daně v paušální výši z nabytí některých prostředků zemědělské produkce podléhajících této dani podle pravidel stanovených v článku 115 a násl. zákona o DPH. Tato norma znamená, že zemědělec podléhající daňovému paušálu osvobozený od daně na základě čl. 43 odst. 1 bodu 3 zákona o DPH nemá nárok na odpočet částky splatné daně o částku daně na vstupu podle obecného režimu uvedeného v čl. 86 odst. 1 zákona o DPH. Toto pravidlo je vyjádřeno v článku 302 směrnice 2006/112. Je třeba dodat, že v případě vzdání se osvobození od daně a přechodu na běžný režim může zemědělec podléhající daňovému paušálu „získat zpět“ daň odvedenou na vstupu z nabytí prostředků zemědělské produkce podáním opravného přiznání podle čl. 91 odst. 7 a 7a ve spojení s odstavcem 2 zákona o DPH.
- 26 Shora popsany zákaz souběhu postavení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu s postavením zemědělce podléhajícího běžnému režimu zdanění v rámci zemědělského podniku má omezený dosah. Od daně jsou osvobozeny, a tudíž

režimu daňového paušálu podléhají, dodání zemědělských výrobků z vlastní zemědělské činnosti prováděné zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu a poskytnutí zemědělských služeb zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu, nicméně poskytování jiných služeb podléhá běžnému režimu DPH. Skutečnost, že je určitá osoba zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu, sama o sobě neumožňuje její zdaňování výlučně v režimu daňového paušálu pro zemědělce bez ohledu na povahu činnosti, kterou vykonává. Uvedený režim se totiž vztahuje jen na plnění spočívající v „dodání[ch] zemědělských výrobků z vlastní zemědělské činnosti nebo poskytnutí[ch] zemědělských služeb“. Těmito službami jsou přitom takové služby, které je zemědělec podléhající daňovému paušálu schopen poskytnout za použití pracovní síly a vybavení, které běžně používá při provozování svého zemědělského podniku.

- 27 Z uvedeného vyplývá, že shora popsáný režim zdanění je vnitřně konzistentní a že nejen brání zneužitím daňových právních předpisů, ale zároveň provádí cíle zavedení režimu daňového paušálu pro zemědělce stanoveného směrnicí 2006/112, a zejména snahu o zjednodušení správních postupů pro dotčené zemědělce, která musí být uvedena do souladu s cílem náhrady DPH, kterou zemědělci zaplatili na vstupu při nabytí zboží použitého pro účely jejich činnosti (v tomto smyslu viz rozsudky Soudního dvora ze dne 8. března 2012, Komise v. Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 50, a ze dne 12. října 2016, Nigl a další, C-340/15, EU:C:2016:764, bod 38).
- 28 Soudní dvůr ve své judikatuře již opakovaně zdůraznil, že režim daňového paušálu pro zemědělce je odchylným režimem, který představuje výjimku z obecného režimu stanoveného směrnicí 2006/112, a může být proto uplatňován pouze v rozsahu, který je nezbytný k dosažení jeho cíle (rozsudky ze dne 15. července 2004, Finanzamt Rendsburg, C-321/02, EU:C:2004:447, bod 27; ze dne 8. března 2012, Komise v. Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 27, a ze dne 12. října 2016, Nigl a další, C-340/15, EU:C:2016:764, bod 37).
- 29 Podle předkládajícího soudu lze dospět k závěru, že účelem zavedení vnitrostátní praxe, podle které nelze každého z manželů vykonávajících zemědělskou činnost v rámci zemědělského podniku s využitím majetku spadajícího do jejich BSM uznat za samostatné osoby povinné k DPH, je zamezit zneužitím DPH. V tomto kontextu představuje předmětná vnitrostátní právní úprava prostředek k zabránění případnému zneužití DPH tím, že zavádí jednotné daňové postavení pro konkrétní zemědělský podnik, a to bez ohledu na to, kolik subjektů – osob povinných k DPH – vykonává v rámci tohoto podniku zemědělskou činnost.