

Věc C-213/24 [Grzera]ⁱ**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

19. března 2024

Předkládající soud:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

28. prosince 2023

Žalobkyně:

E. T.

Žalovaný:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Předmět řízení před vnitrostátním soudem

Žaloba proti rozhodnutí Ředitele Komory finanční správy ve Vratislavi (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, dále jen „DIAS“) ze dne 19. prosince 2022 ve věci daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Předmět a právní základ předběžných otázek

Výklad unijního práva na základě článku 267 SFEU, zejména čl. 2 odst. 1 a čl. 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112“).

ⁱ Tato věc byla označena fiktivním názvem, který neodpovídá skutečnému názvu žádného účastníka řízení.

Předběžné otázky

1. Musí být ustanovení směrnice [2006/112], a to zejména čl. 2 odst. 1 a čl. 9 odst. 1 této směrnice, vykládány v tom smyslu, že osoba, která prodává nemovitost, jež předtím nebyla využívána k výkonu ekonomické činnosti, a která zadá přípravu prodeje profesionálnímu podnikateli, jenž následně jako její zmocněnec provede řadu organizovaných činností za účelem rozdělení a převodu nemovitosti za vyšší cenu, samostatně vykonává ekonomickou činnost?

2. Musí být ustanovení směrnice [2006/112], a to zejména čl. 9 odst. 1 této směrnice, vykládány v tom smyslu, že za osobu samostatně vykonávající ekonomickou činnost je třeba považovat každého ze společně jednajících manželů zvlášť?

Relevantní ustanovení unijního práva

Směrnice 2006/112, čl. 2 odst. 1, čl. 9 odst. 1; Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty – jednotný základ daně, čl. 2 odst. 1, čl. 4 odst. 1, 2 a 3 písm. b) (dále jen „šestá směrnice“)

Relevantní ustanovení vnitrostátního práva

Zákon ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z roku 2017, č. 1221); dále jen „zákon o DPH“) ve znění účinném od 1. ledna 2017 do 31. července 2021:

Čl. 15 odst. 1: „Osobou povinnou k dani se rozumí právní právnické osoby, organizační jednotky bez právní subjektivity a fyzické osoby, které samostatně vykonávají ekonomickou činnost ve smyslu odstavce 2, bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

Čl. 15 odst. 2: „Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně osob těžících nerostné suroviny a zemědělců, jakož i činnost osob vykonávajících svobodná povolání. Za ekonomickou činnost se považuje rovněž využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného.“

Zákon ze dne 25. února 1964 o rodině a opatrovnictví (Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (konsolidované znění Dz. U. z roku 2017, č. 682); dále jen „zákon o rodině a opatrovnictví“) ve znění účinném od 1. ledna 2017 do 31. července 2021:

Článek 31 § 1: „Uzavřením manželství vzniká mezi manžely ze zákona společné jmění (zákonné společné jmění), které zahrnuje majetek nabytý za trvání manželství oběma manžely nebo jedním z nich (společný majetek). Majetek, na

který se nevztahuje zákonné společné jmění, patří do osobního vlastnictví každého z manželů.“

Článek 35: „V průběhu trvání zákonné společného jmění nemůže žádný z manželů požadovat rozdělení společného majetku. Žádný z manželů nemůže ani nakládat nebo se zavázat k nakládání s podílem, který mu v případě zániku společného jmění připadne na společném majetku nebo na jednotlivých věcech, které do tohoto majetku náleží.“

Stručný popis skutkového stavu a řízení před vnitrostátním soudem

- 1 E. T. (dále jen „žalobkyně“) a její manžel W. T. dne 21. dubna 1989 na základě smlouvy o převodu zemědělského podniku na nabyvatele nabyli parcely, které jsou předmětem původního řízení. Žalobkyně a její manžel v předmětném období prodali 19 nezastavěných parcel nacházejících se v obci L. Žádná z těchto transakcí nebyla zdaněna DPH.
- 2 Žalobkyně a její manžel (objednatelé) uzavřeli dne 11. ledna 2011 smlouvu o dílo se společností B. A. Z. (zhotovitel), jejímž předmětem byla spolupráce při úpravě a prodeji pozemku nacházejícího se v L., obec Z., určeného k výstavbě bytových domů a bytových domů s prostory sloužícími k podnikání. Smlouva se vztahovala na určené parcely. Prodej měl být uskutečněn do konce roku 2017. K plnění smlouvy byla zhotoviteli udělena plná moc k provedení všech potřebných činností. Za účelem realizace záměru objednatel pověřil společnost zhotovitele řadou činností, včetně:
 - realizace projektu rozdělení výše uvedeného pozemku na menší parcely a učinění k tomu nezbytných kroků vedoucích k provedení formálních zápisů do pozemkové knihy a katastru nemovitostí;
 - zavedení inženýrských sítí na pozemek, úprava pozemku, pokácení stromů a keřů;
 - získání příslušných povolení a rozhodnutí úřadů a institucí k provedení výše uvedených prací;
 - provedení vhodné reklamy mezi potenciálními kupci parcel
 - příprava dokumentů souvisejících s nemovitostí potřebných k uzavření notářských smluv objednatelem se zájemci o koupi předmětných parcel
- 3 Smlouva rovněž stanovila, že náklady spojené s provedením díla ponese zhotovitel. Vedle toho měla být zhotoviteli vystavena notářsky ověřená plná moc k jednání před institucemi a správními orgány ve věcech týkajících se předmětu smlouvy. Odměna zhotovitele byla určena jako částka představující navýšení kupních cen sjednaných ve smlouvě, a to buď v plné výši, nebo jeho určitou část

podle pravidel stanovených pro jednotlivé parcely, přičemž měla být splatná na základě faktury DPH vystavené zhotovitelem na hrubou částku.

- 4 Dodatkem č. 1 k předmětné smlouvě uzavřeným dne 25. května 2015 byla lhůta pro prodej pozemků prodloužena do konce roku 2021.
- 5 Podle daňových orgánů představoval prodej nemovitosti uskutečněný žalobkyní ekonomickou činnost, a nikoliv správu osobního majetku, a proto podléhal zdanění DPH. S ohledem na to prvostupňový orgán stanovil žalobkyni povinnost uhradit DPH za prodej parcel v rozsahu podílu, který na ni připadá za stanovené měsíce v období od prosince 2017 do července 2021. Obdobné rozhodnutí bylo vydáno ve vztahu k manželovi žalobkyně. DIAS jako daňový orgán druhého stupně potvrdil rozhodnutí prvostupňového orgánu rozhodnutím ze dne 19. prosince 2022.

Hlavní argumenty účastníků řízení před vnitrostátním soudem

- 6 Žalobkyně ve své žalobě podané k předkládajícímu soudu namítá nesprávný výklad a porušení zejména čl. 15 odst. 1 a 2 zákona o DPH, čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice a čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112. Žalobkyně tvrdí, že na základě všech okolností věci nelze učinit závěr, že vykonávala ekonomickou činnost, která podléhá DPH. V projednávané věci došlo k prodeji soukromého majetku. Tento majetek byl pořízen pro osobní potřebu dotyčné osoby, a nikoliv pro účely obchodní činnosti, a proto jeho prodej nelze považovat za ekonomickou činnost s důsledkem, že dotyčná osoba je považována za osobu povinnou k dani. Podle žalobkyně ji nelze považovat za osobu povinnou k dani, neboť její činnost souvisí s běžným výkonem vlastnického práva a neměla v úmyslu vykonávat ekonomickou činnost ani využívat vlastněné nemovitosti k takové činnosti, přičemž získané prostředky byly určeny k uspokojení jejích soukromých potřeb. Žalobkyně navíc předmětné nemovitosti nenabyla s cílem dalšího prodeje, ale v důsledku převzetí zemědělského podniku.
- 7 V reakci na žalobu DIAS navrhl její zamítnutí a v plném rozsahu trval na svém dosavadním stanovisku. Podle daňových orgánů byly prodeje uskutečňovány nejméně v letech 2017 až 2021, což svědčí o cyklické a opakované povaze činnosti a žalobkyně provedla řadu opatření s cílem maximalizovat zisk z prodeje nemovitosti. V období mezi nabytím parcel (darováním) a jejich prodejem byly parcely změněny ze zemědělských na stavební (změny místního územního plánu), o což požádal zhotovitel jménem žalobkyně a jejího manžela. Byla také zakoupena další parcela za účelem vytvoření vnitřních a přístupových cest k samostatným parcelám. Daňové orgány za okolnosti, které svědčí o profesionální, soustavné, plánované a organizované povaze prodeje dotčených nemovitostí, jež je spojená s výkonem ekonomické činnosti, považují zejména:

- uzavření smlouvy o dílo se stavebním podnikatelem, v níž se zhotovitel zavázal provést řadu činností za účelem zatraktivnění dotčených parcel a jejich přípravy k prodeji, za co měl obdržet odměnu stanovenou ve smlouvě,

- zaplacení zhotoviteli odměny za provedení činností zahrnutých ve výše uvedené smlouvě na základě faktur DPH, které vystavil na W. T.
- poskytnutí zhotoviteli plné moci k provádění výše uvedených činností a k zastupování před institucemi a úřady ve věcech týkajících se dotčených parcel.

Stručné odůvodnění žádosti

- 8 Směrnice 2006/112 přiznává velmi širokou působnost DPH tím, že ve svém článku 2, který se týká zdanitelných plnění, odkazuje kromě dovozu zboží na dodání zboží a poskytování služeb za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková (viz rozsudek ze dne 10. června 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, bod 25 a judikatura citovaná v něm).
- 9 V původním řízení byla předmětná dodání uskutečněna jménem a na účet žalobkyně.
- 10 Pokud se jedná o pojem ekonomická činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, tak tento má podle ustálené judikatury objektivní povahu, což znamená, že činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na svůj účel nebo výsledky (obdobně viz rozsudek ze dne 21. února 2006, University of Huddersfield, C-223/03, EU:C:2006:124, body 47, 48 a judikatura citovaná v něm).
- 11 Za ekonomickou činnost se považuje zejména používání hmotného majetku za účelem dosažení pravidelného příjmu z něj.
- 12 Žalobkyně tvrdí, že prodává svůj osobní majetek. V tomto ohledu má předkládající soud pochybnosti, zda při tomto druhu transakcí lze využívání pomoci osoby s odpovídající kvalifikací za účelem přípravy nemovitosti k prodeji tak, aby byla maximalizována dosažená cena, považovat za totožné se zorganizováním stálého podniku a zda má význam skutečnost, že zhotovitel působí v rámci svého podnikání a jeho odměnou je v zásadě navýšení ceny, jehož se mu podaří dosáhnout nad cenu očekávanou prodávajícím.
- 13 Podle judikatury Soudního dvora, prodává-li osoba povinná k dani majetek, jehož část se rozhodla vyhradit pro osobní potřebu, nejedná ve vztahu k prodeji této části jako osoba povinná k dani ve smyslu čl. 2 odst. 1 šesté směrnice (viz rozsudek Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304).
- 14 Směrnice 2006/112 stanoví možnost, aby byl za osobu povinnou k dani považován rovněž ten, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména plnění spočívající v dodání stavebního pozemku [čl. 12 odst. 1 písm. b)].
- 15 Polský zákon nestanoví zvláštní úpravu zdanění dodání stavebních pozemků. Článek 43 odst. 1 bod 9 zákona o DPH pouze vylučuje dodání stavebních

pozemků a pozemků určených k zástavbě z osvobození od daně. V zásadě to znamená, že podle polského zákona podléhá zdanění každé dodání pozemku určeného k zástavbě. Musí však být uskutečněno plátcem DPH, tj. v rámci ekonomické činnosti obchodní povahy.

- 16 Vzniká však pochybnost, zda čl. 9 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 umožňuje zdanit dodání pozemku určeného k zástavbě, který nebyl dříve využíván k ekonomické činnosti.
- 17 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že samotný záměr vykonávat ekonomickou činnost potvrzený objektivními důkazy rozhoduje o tom, že je třeba určitý subjekt považovat za osobu povinnou k dani i tehdy, když finanční orgán ví, že předpokládaná ekonomická činnost, která měla vést ke zdanitelným plněním, nebude uskutečněna (rozsudek ze dne 8. června 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304). Absence takového záměru naopak vylučuje, aby byl dotčený subjekt považován za osobu povinnou k dani.
- 18 Současně skutečnost, že žalobce v původním řízení nabytý dotčený hmotný majetek k uspokojování svých osobních potřeb, nebrání tomu, aby byl tento majetek následně používán k výkonu „ekonomické činnosti“. Otázka, zda jednotlivec v konkrétním případě nabytý majetek pro potřeby svých ekonomických činností, nebo pro osobní potřeby, vyvstává tehdy, pokud se tento jednotlivec domáhá nároku na odpočet daně odvedené na vstupu při nabytí tohoto majetku (rozsudek ze dne 19. července 2012, C-263/11, EU:C:2012:497, bod [3]9).
- 19 Jelikož žalobkyně nenabyla pozemky za účelem výkonu zemědělské činnosti, nelze konstatovat, že měla v úmyslu vykonávat obchodní činnost. Pozemky, které byly pořízeny jako zemědělské bez DPH, nebyly žalobkyní nijak využívány. Je však otázkou, zda záměr, který projevila žalobkyně při opakovaném prodeji parcel „ze svého majetku“ po tom, co byly změněny na stavební a vyňaty ze zemědělské produkce, umožňuje tyto činnosti klasifikovat jako ekonomickou (obchodní) činnost a zda má v tomto případě význam skutečnost, že ke změně určení pozemků došlo z iniciativy žalobkyně, zastoupené profesionálním zhotovitelem.
- 20 V případě, že by byl tento prodej považován za obchodní, vyvstává otázka, jaký počet transakcí by byl rozhodný pro určení jeho obchodní povahy, neboť určitý pozemek může být – v závislosti na ceně a poptávce – převeden jako celek v jedné transakci nebo převáděn v několika či několika desítkách takových transakcí v závislosti na počtu parcel, na které bude takový pozemek rozdělen.
- 21 Otázka klasifikace prodeje nemovitostí jako ekonomické činnosti byla předmětem řady rozhodnutí vnitrostátních soudů. V rozsudku ze dne 31. ledna 2013 Nejvyšší správní soud (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko) vyjádřil názor, že předmětem obchodního styku může být i majetek původně pořízený pro osobní účely a k těmto účelům používaný. Důležité je, aby v okamžiku prodeje pozemků osoba povinná k dani skutečně vykonávala aktivní a plánovanou činnost v oblasti obchodu s nemovitostmi, při níž využívá prostředky podobné těm, které využívají

obchodníci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu (Naczelny Sąd Administracyjny) ze dne 15. ledna 2019). Obdobně přijal Nejvyšší správní soud (Naczelny Sąd Administracyjny) stanovisko, v němž konstatoval, že záměr, který původně provázel nabytí majetku, nevylučuje následné odlišné zacházení s ním. Stejně tak není rozhodující, zda v okamžiku nabytí nemovitosti bylo záměrem vlastníka prodat ji se ziskem, avšak to, že osoba povinná k dani vykonávala činnost, která měla soustavnou a organizovanou povahu a jejím cílem bylo dosažení zisku z prodeje nemovitosti.

- 22 Je třeba rovněž poukázat na to, že z judikatury Soudního dvora, která se týká článku 9, vyplývá, že pro určení, zda osoba vykonává ekonomickou činnost samostatně, je třeba zjistit, zda existuje vztah podřízenosti při výkonu této činnosti (rozsudek ze dne 13. června 2019, IO, C-420/18, EU:C:2019:490, bod 38 a judikatura citovaná v něm). Za účelem posouzení tohoto vztahu podřízenosti je tedy třeba ověřit, zda dotyčná osoba vykonává činnost svým jménem, na svůj účet a svou odpovědnost, jakož i to, zda tato osoba nese ekonomické riziko spojené s výkonem této činnosti. Pro účely konstatování existence samostatné činnosti tedy Soudní dvůr zohlednil neexistenci vztahu hierarchické podřízenosti, jakož i skutečnost, že dotyčná osoba jedná na svůj účet a svou odpovědnost, svobodně si určuje podmínky výkonu své práce a sama přijímá honoráře tvořící její příjem. Podle Soudního dvora se hospodářské riziko vztahuje vždy k hospodářskému riziku, které přímo nese osoba, jejíž samostatnost ekonomické činnosti musí být posouzena (rozsudek ze dne 21. prosince 2023, C-288/22, Administration de l'Enregistrement, des Domaines [et] de la TVA, EU:C:2023:1024) V projednávané věci bylo hospodářské riziko žalobkyně minimalizováno smlouvou o dílo a plné riziko nedosažení ceny vyšší než minimální cena uvedená ve smlouvě nesl zhotovitel.
- 23 Pokud bude poskytnuta kladná odpověď na první otázku, vyvstává otázka: kdo je subjektem vykonávajícím takovou činnost v případě, kdy se prodej týká majetku ve společném jmění.
- 24 Praxe vnitrostátních daňových orgánů byla doposud taková, že považovaly každého z manželů za osobu povinnou k dani zvlášť a přisuzovaly každému z nich polovinu hodnoty prodeje. Tuto praxi akceptovaly vnitrostátní soudy. Soud v projednávané věci však dospěl k závěru, že tato praxe je v rozporu s výše uvedenými ustanoveními polského zákona o rodině a opatrovnictví. Z těchto ustanovení totiž jednoznačně vyplývá, že za trvání manželství může být společné jmění manželů zrušeno pouze na základě smlouvy uzavřené manžely. Jelikož společné jmění manželů nemůže být nuceně zrušeno soudem, tím spíše nemůže být zpochybněno daňovými orgány. Vzhledem k tomu je třeba konstatovat, že ve vztahu k součastem společného majetku manželé vždy jednají v obchodním styku společně.
- 25 S ohledem na to, že čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 uvádí, že osobou povinnou k dani je „osoba“, vyvstává otázka, zda je v případě fyzických osob každá z osob zúčastněných na plnění vždy zdaněna samostatně, nebo zda lze ve světle

vnitrostátní právní úpravy týkající se majetkového režimu manželů, pojem „osoba“ chápat rovněž jako „skupinu společně jednajících fyzických osob“.

- 26 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že „článek 9 odst. 1 a článek 193 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že fyzická osoba, která uzavřela s jinou fyzickou osobou smlouvu o společné činnosti zakládající partnerství, jež nemá právní osobnost a vyznačuje se tím, že prvně uvedená osoba je oprávněna jednat jménem všech partnerů, avšak vystupuje sama a vlastním jménem, když ve vztazích se třetími osobami činí úkony, jimiž se realizuje ekonomická činnost sledovaná tímto partnerstvím, musí být považována za ‚osobu povinnou k dani‘ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 a za osobu, která je povinna sama odvést splatnou daň z přidané hodnoty v souladu s článkem 193 této směrnice v rozsahu, v němž jedná na vlastní účet nebo na účet jiné osoby jakožto komisionář ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. c) a článku 28 uvedené směrnice“ (rozsudek ze dne 16. září 2020, C-312/19, Valstybinė mokesčių inspekcija, EU:C:2020:711) A *contrario* je třeba konstatovat, že pokud dvě osoby vykonávají společnou činnost a vůči svým smluvním partnerům jednají společně, jsou obě povinny odvést DPH. Jelikož není možné rozlišit jejich podíly na předmětu prodeje, měl by být i podíl na povinnosti odvést DPH společný.
- 27 Výše uvedené pochybnosti odůvodňují předložení předběžných otázek uvedených na začátku této žádosti Soudnímu dvoru.