

Vec C-796/23

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum doručenia:

21. december 2023

Vnútroštátny súd:

Nejvyšší správní soud

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

29. november 2023

Žalobkyňa:

Česká síť s.r.o.

Žalovaný:

Odvolací finanční ředitelství

PRACOVNÝ DOKUMENT

UZNESENIE

Nejvyšší správní soud rozhodol [*omissis*] v právnej veci žalobkyne: **Česká síť s.r.o.**, [*omissis*] Domažlice, [*omissis*] proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, [*omissis*] Brno, proti rozhodnutiu žalovaného zo 14. decembra 2021, č. k. 47225/21/5300-21441-712772, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského soudu v Plzni z 31. januára 2023, č. k. 57 Af 4/2022-62,

takto:

I. Súdnemu dvoru Európskej únie sa **predkladá** návrh na začatie prejudiciálneho konania o tejto otázke:

Je v súlade so smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, najmä s článkom 9 ods. 1 a článkom 193 tejto smernice, situácia, v ktorej je podľa osobitnej vnútroštátnej úpravy dane z pridanej hodnoty pre tzv. spoločnosti (združenia osôb bez právnej subjektivity) tzv. určený spoločník povinný zaplatiť daň za celú spoločnosť, aj keď s koncovým zákazníkom pri poskytovaní služieb rokoval iný spoločník?

Závisí súlad tejto situácie so smernicou 2006/112/ES od skutočnosti, či sa tento iný spoločník odchýlil od pravidiel uplatniteľných na konanie v záležitostiach spoločnosti a rokoval s koncovým zákazníkom vo vlastnom mene?

II. [*omissis*] [vnútroštátne konanie]

Odôvodnenie:

I. Predmet konania

1. Žalobkyňa (v konaní pred Nejvyšším správním soudem *sťažovateľka*) je spoločnosťou s ručením obmedzeným so sídlom v Českej republike. V novembri 2020 vydal Finanční úřad pre Plzeňský kraj (správca dane) celkovo dvanásť dodatočných platobných výmerov, ktorými *sťažovateľke* dorubil daň z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie január až december 2017. Za každé zdaňovacie obdobie (každý mesiac roku 2017) jej správca dane stanovil daň vo výške 30 713 Kč (celkovo teda 368 556 Kč) a uložil jej povinnosť zaplatiť penále (celkovo 73 704 Kč). *Sťažovateľka* sa neúspešne odvolala na Odvolací finanční ředitelství (žalovaný) a následne neuspela so svojou žalobou na krajskom súde. *Sťažovateľka* sa teraz bráni kasačnou sťažnosťou, ktorú podala na Nejvyšší správní soud.

2. Rozhodnutia daňových orgánov, ako aj krajského súdu vychádzajú z nasledujúcich okolností. V roku 2017 *sťažovateľka* spolupracovala s viacerými

korporáciami so sídlom v USA, ktoré pôsobili v Českej republike prostredníctvom odštepných závodov (išlo o právnické osoby CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC a CESKA SIT LLC). Všetky právnické osoby (sťažovateľka a tri americké korporácie, resp. ich odštepné závody pôsobiace v Českej republike) poskytovali koncovým zákazníkom služby (najmä internetové pripojenie). Každá z právnických osôb mala vlastnú skupinu zákazníkov a konala vo vlastnom mene. Každá z právnických osôb tak mala za rok 2017 tržby za poskytovanie služieb (pre ilustráciu, v prípade odštepných závodov amerických korporácií sa ročné tržby pohybovali od 645 000 Kč do 748 000 Kč).

3. Medzi sťažovateľkou a americkými korporáciami však existovali väzby, na základe ktorých daňové orgány a krajský súd dospeli k záveru o faktickej existencii tzv. *spoločnosti* (t. j. združenie osôb bez právnej subjektivity) podľa § 2716 zákona č. 89/2012 Sb., Občianskeho zákoníku (ďalej len „Občiansky zákonník“). Konateľ a jediný spoločník sťažovateľky bol zároveň vedúcim odštepných závodov všetkých troch amerických právnických osôb (za odštepné závody podpisoval aj zmluvnú dokumentáciu, a to okrem iného tak, že pri tom uvádzal niektoré kontaktné údaje sťažovateľky, napr. internetové stránky alebo e-mailovú adresu). Ako jediný teda fakticky riadil tak sťažovateľku, ako aj odštepné závody troch uvedených korporácií. Sťažovateľka už tiež v rokoch 2009 a 2010 bezodplatne previedla na odštepné závody amerických korporácií viac ako 170 svojich existujúcich klientov. Sťažovateľka poskytovala odštepným zárodom potrebnú infraštruktúru a sama nakupovala konektivitu (všetci zákazníci boli napr. pripojení na internet cez rovnaký prístupový bod). Naproti tomu odštepné závody amerických korporácií nevykazovali nijaký hmotný ani nehmotný majetok a nemali žiadne mzdové náklady.

4. Daňové orgány dospeli k záveru, že na základe osobitných pravidiel v českom zákone o DPH pre spoločnosti podľa § 2716 občianskeho zákonníka bola sťažovateľka ako tzv. *určený spoločník* povinná zaplatiť DPH za celú spoločnosť. Správca dane preto vypočítal sťažovateľke DPH tak, že do základu dane zahrnul tak zdaniteľné plnenia, ktoré sťažovateľka uskutočnila v roku 2017, ako aj výnosy odštepných závodov korporácií – členov spoločnosti.

5. Sťažovateľka teraz v kasačnej sťažnosti spochybňuje viaceré čiastkové závery, ktoré viedli k dorubeniu DPH. Okrem iného namietala, že osobitná úprava DPH pre tzv. spoločnosti resp. ich spoločníkov, podľa českého práva bola v rozpore so smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1). Česká právna úprava totiž viedla k tomu, že správca dane dorubil sťažovateľke daň nielen z jej vlastných tržieb, ale aj z tržieb celej spoločnosti identifikovanej daňovými orgánmi. Sťažovateľka sa bráni práve proti dorubeniu dane z tržieb odštepných závodov amerických korporácií, ktoré podľa daňových orgánov spadali do rámca spoločnosti.

6. Žalovaný s touto argumentáciou naopak nesúhlasí. Podľa jeho názoru osobitná úprava pre spoločnosti nebola v rozpore s právom Únie. Zákonodarca

zrušil predchádzajúcu právnu úpravu, a to nie pre rozpor s právom Únie, ale pre problémy s jej uplatňovaním.

II. Uplatniteľné právo EÚ a vnútroštátne právo

Právo Únie

7. Podľa článku 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES je zdaniteľnou osobou *každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti*. Ekonomickou činnosťou je podľa toho istého ustanovenia smernice *každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání*. Ekonomickou činnosťou je *predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe*.

8. Podľa článku 11 smernice 2006/112/ES po porade s výborom pre DPH môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na území toho istého členského štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami. Členský štát, ktorý využíva možnosť ustanovenú v prvom odseku, môže prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani prostredníctvom využívania tohto ustanovenia.

9. Podľa článku 28 smernice 2006/112/ES platí, že 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.

10. Podľa článku 193 smernice 2006/112/ES DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202. Smernica 2006/112/ES následne v článkoch 282 až 292 upravuje možnosti oslobodenia od dane z pridanej hodnoty. Podľa článku 287 smernice 2006/112/ES členské štáty, ktoré pristúpili po 1. januári 1978, môžu oslobodiť od dane zdaniteľné osoby, ktorých ročný obrat nie je vyšší ako ekvivalent týchto hodnôt v národnej mene pri prepočítacom kurze platnom v deň ich pristúpenia. Podľa článku 287 bodu 7 smernice je maximálna suma pre Českú republiku 35 000 eur.

Vnútroštátne právo - vymedzenie tzv. spoločnosti

11. Zákon č. 89/2012 Sb., Občiansky zákoník, upravuje v § 2716 a nasl. tzv. *spoločnosť*, t. j. združenie osôb bez právnej subjektivity (ide o tradičný inštitút rímskeho práva, latinsky *societas*). Podľa § 2716 ods. 1 Občianskeho zákonníka platí, že ak sa niekoľko osôb zaviazne zmluvou, že sa združia ako spoločníci na spoločný účel činnosti alebo vecí, vzniká spoločnosť. Na vznik spoločnosti nie je potrebné, aby zmluva bola písomná.

12. Podľa § 2719 ods. 1 Občianskeho zákonníka v spoločnosti platí, že *peňažné prostriedky a zúčtovateľné veci, ako aj veci určené podľa druhu, ktoré boli vložené do spoločnosti, sa stávajú spoluvlastníctvom spoločníkov, ktorí sa podieľali na vkladoch; iné veci sa stávajú ich spoluvlastníctvom len vtedy, ak boli ocenené v peniazoch. Spoluvlastnícke podiely spoločníkov sa určia pomerom hodnoty majetku, ktorý každý spoločník do spoločnosti vložil.*

13. Pokiaľ ide o rozhodovanie vo veciach spoločnosti, podľa § 2729 ods. 1 Občianskeho zákonníka *sa rozhodnutia o záležitostiach spoločnosti prijímajú väčšinou hlasov; každý spoločník má jeden hlas.* Vo veciach riadenia spoločnosti občiansky zákonník v § 2730 okrem iného stanovuje, že *spoločníci si môžu rozdeliť právomoci pri riadení spoločných záležitostí spôsobom, ktorý považujú za vhodný. Ak tak neurobia, je každý spoločník vo vzťahu k týmto záležitostiam príkazníkom ostatných spoločníkov.* Podľa § 2731 ods. 1 Občianskeho zákonníka *môžu spoločníci poveriť riadením spoločných vecí niekoho spomedzi seba, alebo aj tretiu osobu.*

14. Pokiaľ ide o práva spoločníkov spoločnosti voči sebe navzájom, podľa § 2727 ods. 1 Občianskeho zákonníka okrem iného platí, že *spoločník nesmie bez súhlasu ostatných spoločníkov urobiť na vlastný účet alebo na účet tretej osoby nič, čo má vo vzťahu k spoločnému účelu konkurenčnú povahu. Ak sa tak stane, ostatní spoločníci sa môžu domáhať, aby sa tento spoločník zdržal takéhoto konania.* Podľa § 2727 ods. 2 platí, že *ak spoločník konal na vlastný účet, môžu sa ostatní spoločníci domáhať, aby sa konanie spoločníka vyhlásilo za vykonané na spoločný účet. Ak spoločník konal na účet tretej osoby, ostatní spoločníci sa môžu domáhať, aby im bolo v prospech všetkých postúpené právo na odmenu alebo aby im bola poukázaná už poskytnutá odmena. Tieto práva zanikajú, ak sa neuplatnia do troch mesiacov odo dňa, keď sa podnikateľ dozvedel o konaní, najneskôr však do jedného roka odo dňa, keď k tomuto konaniu došlo.*

15. Pre prejednávanú vec sú potom najdôležitejšie ustanovenia týkajúce sa práv a povinností spoločníkov vo vzťahu k tretím osobám. Podľa § 2736 Občianskeho zákonníka okrem iného platí, že *dľhy vyplývajúce zo spoločnej činnosti zaväzujú spoločníkov voči tretím osobám spoločne a nerozdielne.* Podľa § 2737, *ak spoločník koná v spoločnej záležitosti s treťou osobou, považuje sa za príkazníka všetkých spoločníkov. Ak si spoločníci dohodnú niečo iné, nemožno to namietat voči tretej osobe, ktorá koná v dobrej viere. Ak spoločník konal v spoločnej záležitosti s treťou osobou vo vlastnom mene, ostatní spoločníci môžu uplatňovať z toho vzniknuté práva, avšak tretia osoba je zaviazaná len vo vzťahu k tomu, kto s ňou právne konal. To neplatí, ak tretia osoba vedela, že spoločník koná na účet spoločnosti.*

Vnútroštátne právo – daňová úprava

16. Na súkromnoprávnu úpravu spoločnosti nadväzovala daňová úprava. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), obsahoval do 30. júna 2017 osobitnú úpravu DPH pre zdaniteľné osoby, ktoré boli

spoločníkmi spoločnosti podľa § 2716 Občianskeho zákonníka. Do 30. júna 2017 to bol jediný možný režim DPH pre tieto spoločnosti. Od 1. júla 2017 novela č. 170/2017 Sb. zmenila zákon o DPH a osobitný režim pre tieto spoločnosti zrušila. Od tejto zmeny postupuje vo veciach DPH každý spoločník spoločnosti individuálne podľa všeobecných ustanovení zákona o DPH. Na základe prechodného ustanovenia v novele však bolo možné uplatniť pôvodný osobitný režim DPH pre spoločnosti až do konca roka 2018. Dôvodová správa k novele č. 170/2017 Sb. naznačuje možný nesúlad doterajšej právnej úpravy so smernicou 2006/112/ES. Podľa dôvodovej správy bude totiž zákon o DPH na základe novely „*uvedený do súladu so smernicou o dani z pridanej hodnoty a všeobecnými princípmi dane z pridanej hodnoty.*“ Dôvodová správa však tento (údajný) nesúlad medzi zákonom o DPH a smernicou bližšie nevysvetlila.

17. Podľa § 5 ods. 1 zákona o DPH je zdaniteľnou osobou *osoba, ktorá samostatne vykonáva ekonomické činnosti, alebo skupina. Zdaniteľnou osobou je aj právnická osoba, ktorá nebola založená alebo zriadená na účely podnikania, pokiaľ uskutočňuje ekonomické činnosti.* Zdaniteľná osoba sa potom stáva platiteľom dane zvyčajne vtedy, ak podľa § 6 ods. 1 zákona o DPH jej obrat za najviac 12 bezprostredne predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov presiahne stanovenú sumu (v čase rozhodovania žalovaného to bolo 1 milión Kč). Nižšie zanalyzovaná osobitná úprava pre spoločnosti však stanovovala iné „cesty“ k získaniu postavenia platiteľa alebo povinnosti, ktoré sa odlišovali od povinností bežných platiteľov DPH.

18. Osobitná úprava pre spoločnosti sa odlišovala aj od pravidiel DPH pre tzv. skupinu kapitálovo alebo inak spojených osôb (teda inštitút, ktorý prebral článok 11 smernice 2006/112/EÚ do § 5a násl. zákona o DPH). Zákon o DPH v § 5a ods. 1 výslovne uvádzal, že „*člen skupiny nemôže byť súčasne spoločníkom spoločnosti*“ – nebolo tak možné byť súčasne spoločníkom „spoločnosti“ a súčasťou skupiny. Možno zdôrazniť, že **daňové orgány netvrdia, že sťažovateľka bola súčasťou skupiny.**

19. Pokiaľ ide o samotnú osobitnú úpravu DPH pre spoločnosti, podľa zákona o DPH v znení platnom pre prejednávanú vec platilo toto (ďalej sú uvedené len najdôležitejšie ustanovenia).

20. Na výpočet obratu na účely DPH podľa § 4a ods. 3 zákona o DPH platilo, že *do obratu zdaniteľnej osoby, ktorá je spoločníkom spoločnosti, v rámci ktorej sa uskutočňuje plnenie s nárokom na odpočítania dane, sa zahrňa obrat dosiahnutý* a) *touto osobou samostatne mimo spoločnosti* a b) *celou spoločnosťou.*

21. Existovalo osobitné pravidlo aj na určenie osoby platiteľa. Podľa § 6a zákona o DPH *zdaniteľná osoba, ktorá a) je spoločníkom spoločnosti, v rámci ktorej sa uskutočňuje plnenie, pri ktorom vzniká právo na odpočítanie dane, je platiteľom odo dňa, keď sa stal platiteľom ktorýkoľvek z ostatných spoločníkov, ak sa podľa tohto zákona nestane platiteľom skôr, b) sa stane spoločníkom spoločnosti, v rámci ktorej sa uskutočňuje plnenie, pri ktorom vzniká právo na*

odpočítanie dane spoločne s platiteľom, je platiteľom odo dňa, keď sa stala spoločníkom. Podľa § 94 ods. 2 zákona o DPH platiteľ musel potom podať prihlášku na registráciu do 15 dní odo dňa, keď sa stal platiteľom. Podľa § 95 toho istého zákona tiež platilo, že ak sa zdaniteľná osoba, ktorá je spoločníkom v spoločnosti, stane platiteľom, je povinná informovať o tom ostatných spoločníkov do 15 dní odo dňa, keď sa stala platiteľom.

22. Ustanovenie § 100 ods. 4 zákona o DPH stanovuje, že *platitelia, ktorí sú spoločníkmi tej istej spoločnosti, sú povinní viesť evidenciu na účely dane z pridanej hodnoty v súvislosti s činnosťou, pre ktorú sa združili, oddelene. Túto evidenciu vedie za spoločnosť určený spoločník, ktorý plní za spoločnosť všetky povinnosti a uplatňuje práva vyplývajúce z tohto zákona za ostatných spoločníkov. Okrem toho sa v § 101b ods. 2 zákona o DPH uvádzalo, že platiteľ, ktorý ako určený spoločník vedie evidenciu na účely dane z pridanej hodnoty za spoločnosť, je povinný uviesť vo svojom daňovom priznaní plnenie, pri ktorom vzniká právo na odpočítanie dane a daň zo svojej činnosti a plnenie, pri ktorom vzniká právo na odpočítanie dane a daň z činnosti celej spoločnosti. Ostatní spoločníci uvádzajú v daňovom priznaní len plnenie, pri ktorom vzniká právo na odpočítanie dane a daň zo svojej vlastnej činnosti.*

23. Pre úplnosť možno dodať, že úloha určeného spoločníka sa prejavovala aj v otázke uplatňovania nároku na odpočet DPH. Základným pravidlom podľa § 74 ods. 7 zákona o DPH bolo, že tento nárok si v súvislosti so zdaniteľnými plneniami použitými pri činnosti spoločnosti uplatnil práve určený spoločník.

III. Analýza prejudiciálnej otázky

24. Pred podrobnejšou analýzou samotnej prejudiciálnej otázky považuje Nejvyšší správny súd za užitočné uviesť dve poznámky.

25. Po prvé, logicky vzniká otázka, či situácia sťažovateľky vôbec môže spadať pod inštitút „spoločnosti“ podľa § 2716 Občianskeho zákonníka. Sťažovateľka v kasačnej sťažnosti namietala voči tomu, že by jej spolupráca s americkými korporáciami spĺňala znaky spoločnosti. Nejvyšší správny súd však dospel k predbežnému právnomu záveru, že podľa § 2716 Občianskeho zákonníka išlo materiálne o spoločnosť. Nejvyšší správny súd už totiž posudzoval spoluprácu sťažovateľky a vždy dospel k záveru, že štruktúra podnikania spĺňala znaky spoločnosti podľa § 2716 Občianskeho zákonníka (či už išlo o daňové povinnosti sťažovateľky v iných zdaňovacích obdobiach alebo o povinnosti ostatných spoločníkov, pozri napr. rozsudky z 10. mája 2022, č. k. 10 Afs 137/2020-69, body 16 a nasl. a z 15. februára 2023, č. k. 6 Afs 331/2021-61, body 18 až 19).

26. Po druhé, pred predložením prejudiciálnej otázky žalovaný spochybnil, či Nejvyšší správny súd vôbec môže prihliadnuť k námietke sťažovateľky, pokiaľ ide o rozpor medzi českým právom a právom Únie. Podľa žalovaného totiž sťažovateľka takto argumentuje prvýkrát až v kasačnej sťažnosti a táto námietka je neprípustná. Nejvyšší správny súd však dospel k záveru, že sa touto otázkou

môže zaoberať. Keďže krajský súd sporné ustanovenia vnútroštátneho práva na žalobnú argumentáciu uplatnil, ide v podstate o otázku, či súd uplatnil správny právny predpis. Nejvyšší správny súd sa musí takouto otázkou v konaní o kasačnej sťažnosti zaoberať vždy, a to aj bez návrhu.

27. Pokiaľ ide o samotnú analýzu predloženej otázky, súd uvádza toto.

28. Sporná úprava v zákone o DPH sa prejavovala viacerými spôsobmi. Po prvé, postavenie platiteľa sa v prípade spoločníka spoločnosti podľa § 2716 Občianskeho zákonníka neodvíjalo len od jeho individuálnej ekonomickej činnosti resp. vlastného obratu. Záviselo aj od obratu celej spoločnosti (§ 4a ods. 3 zákona o DPH), prípadne od postavenia platiteľa iného spoločníka. Po druhé, úloha tzv. určeného spoločníka bola pre spoločnosť kľúčová. Mal plniť za spoločnosť všetky povinnosti vrátane platenia DPH za celú spoločnosť.

29. K záveru o existencii spoločnosti v prejednávanej veci dospeli daňové orgány (keďže na existenciu spoločnosti nie je potrebná písomná zmluva, daňové úrady tak mohli urobiť). Sťažovateľka naopak po celý čas popiera existenciu spoločnosti. Preto to boli daňové orgány, ktoré identifikovali aj tzv. určeného spoločníka – v prejednávanej veci sťažovateľku. Vychádzali pritom z jej úlohy v spoločnosti (pozri bod [3] vyššie). A práve sťažovateľke preto dorubili DPH za celú spoločnosť.

30. Sťažovateľka vidí rozpor medzi osobitnou úpravou v českom zákone o DPH a smernicou 2006/112/ES v tom, že ako daňovými orgánmi označená osoba (určený spoločník) musí zaplatiť DPH nielen zo svojich vlastných plnení, ale aj z plnení iných osôb, ktoré daňové orgány označili ako spoločníkov spoločnosti (práve tieto plnenia sú v prejednávanej veci sporné). Sťažovateľka v podstate namieta, že práve tieto osoby majú byť zdaniteľnými osobami vo vzťahu k transakciám iných osôb. A práve tieto osoby majú podľa článku 193 smernice daň zaplatiť. Sťažovateľka tvrdí, že má byť zdaniteľnou osobou podľa článku 9 ods. 1 len vo vzťahu k svojej vlastnej činnosti a je povinná zaplatiť DPH len z tých plnení, ktoré sama uskutočnila.

31. Nejvyšší správny súd sa stotožňuje s výhradami sťažovateľky. Podľa súdu sťažovateľka nebola povinná zaplatiť DPH z transakcií uskutočnených medzi inými osobami a koncovými zákazníkmi, hoci sťažovateľka a iné osoby tvorili spoločnosť podľa § 2716 Občianskeho zákonníka. Súd však považuje za potrebné si tento názor potvrdiť.

32. Vo všeobecnosti platí, že zdaniteľná osoba podľa článku 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES je povinná zaplatiť DPH zo svojej ekonomickej činnosti podľa článku 193 smernice. Zákon o DPH však zodpovednosť za zaplatenie DPH za celú spoločnosť preniesol bez výnimky na určeného spoločníka – v prejednávanej veci na sťažovateľku. Ak však určený spoločník nie je vo vzťahu ku transakciám, za ktoré má zaplatiť DPH, aj zdaniteľnou osobou v zmysle článku 9 ods. 1

smernice 2006/112/ES, je podľa Nejvyššího správního soudu jeho zodpovednosť za zaplatenie DPH z týchto transakcií v rozpore s článkom 193 smernice.

33. V prejednávanej veci je preto rozhodujúce zistiť, kto je vo vzťahu k sporným transakciám medzi inými spoločníkmi spoločnosti a koncovými zákazníkmi (t. j. transakciám, z ktorých sťažovateľka nechce platiť DPH). zdaniteľnou osobou podľa článku 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES. Je tiež prípadne potrebné posúdiť, či sa vzhľadom na to, že v prejednávanej veci ide o poskytovanie služieb, neuplatní článok 28 smernice.

34. Cieľom smernice 2006/112/ES je zaviesť spoločný systém DPH. Smernica preto priznáva tejto dani veľmi širokú pôsobnosť. Na účely jednotného uplatňovania smernice je preto potrebné, aby sa pojmy, ktoré vymedzujú jej pôsobnosť, ako sú pojmy *zdaniteľná udalosť*, *zdaniteľná osoba* a *ekonomická činnosť*, vykladali autonómne a jednotne (pozri rozsudok z 29. septembra 2015, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, bod 26).

35. Podľa článku 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES je zdaniteľnou osobou každá osoba, ktorá spĺňa ostatné podmienky v ňom stanovené. Článok 9 ods. 1 smernice preto vymedzuje pojem *zdaniteľná osoba* široko. Zdaniteľnou osobou môžu byť všetky fyzické a právnické osoby, verejné a súkromné, ako aj subjekty bez právnej subjektivity. Podstatné je, aby tieto osoby alebo subjekty *samostatne vykonávali ekonomickú činnosť* (pozri rozsudok zo 16. septembra 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, body 39 a 40).

36. Ekonomická činnosť je vykonávaná samostatne, ak ju dotknutá osoba vykonáva vo svojom mene, na vlastný účet a na vlastnú zodpovednosť. Je tiež podstatné, či táto osoba nesie hospodárske riziko spojené s výkonom tejto činnosti (pozri už citovaný rozsudok *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, bod 41, alebo rozsudok z 12. októbra 2016, *Nigl*, C-340/15, EU:C:2016:764, bod 28).

37. Tieto kritériá zabezpečujú, že nadobúdateľ môže s právnou istotou uplatniť právo na odpočet dane. Na to totiž podľa článku 226 bodu 5 smernice 2006/112/ES potrebuje faktúru s úplným menom a adresou zdaniteľnej osoby. Údaj na faktúre si však môže overiť len vtedy, ak vie, kto voči nemu konal navonok (pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka J. Kokott vo veci *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:310, bod 41).

38. Záveru o samostatnosti, resp. samostatnému výkonu ekonomickej činnosti nebráni skutočnosť, že medzi subjektmi, ktoré pripadajú do úvahy ako zdaniteľné osoby podľa článku 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES, existuje určitá miera spolupráce (pozri už citovaný rozsudok *Nigl*, C-340/15, bod 31, a tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát M. Szpunar v tej istej veci, EU:C:2016:505, bod 21, v ktorých generálny advokát uvádza, že ani *blízka* spolupráca nemusí nevyhnutne znamenať podriadenosť inému subjektu).

39. Z judikatúry SDEÚ tiež vyplýva, že ak člen združenia rokuje so zákazníkmi (uzatvára zmluvy) vo vlastnom mene, bez akejkolvek zmienky o združení alebo

jeho ostatných členoch, obsah zmluvy o združení ustupuje do pozadia (združenie je ekvivalentom spoločnosti podľa § 2716 českého občianskeho zákonníka, pričom obe majú svoj pôvod v *societas* podľa rímskeho práva). Súdny dvor napríklad určil ako zdaniteľnú osobu podľa článku 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES obchodného partnera, ktorý vo vlastnom mene uzatvoril zmluvy o predaji nehnuteľností a vystupoval vo vzťahu k tretím osobám bez zmienky o partnerstve alebo totožnosti druhého partnera. Skutočnosť, že druhý partner významne financoval nadobudnutie nehnuteľnosti alebo že dôležité hospodárske rozhodnutia prijímali obaja partneri spoločne, v tomto prípade nezohrávala úlohu (pozri už citovaný rozsudok *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, body 43 až 48). Súdny dvor tiež určil ako zdaniteľnú osobu člena združenia, ktorý bol uvedený v kúpnej zmluve, a to bez ohľadu na skutočnosť, že predaj nehnuteľnosti spadal v prejednávanej veci do rámca spoločných záväzkov členov združenia (pozri rozsudok z 13. februára 2023, *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, body 74 až 77).

40. V prípade poskytovania služieb môže byť zdaniteľná osoba určená aj podľa článku 28 smernice 2006/112/EU. Článok 28 vytvára právnu fikciu dvoch rovnakých služieb poskytovaných postupne. Zastáva sa názor, že subjekt, ktorý sa podieľa na poskytovaní služieb a je komisionárom, najprv prijíma služby od subjektu, na účet ktorého koná a ktorý je komitentom, a potom sám poskytuje tieto služby zákazníkovi (pozri rozsudok zo 4. mája 2017, *Komisija/Luxembursko*, C-274/15, EU:C:2017:333, bod 86). Na uplatnenie článku 28 musí existovať jednak poverenie, na základe ktorého pri poskytovaní služieb komisionár vystupuje, na účet komitenta, a jednak totožnosť prijatých a poskytovaných služieb (pozri rozsudok z 12. novembra 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 51).

41. Nejvyšší správní soud sa domnieva, že v prejednávanej veci však nemožno vyvodit' nijaké poverenie v zmysle článku 28 smernice 2006/112/ES. Samotnú spoločnosť podľa § 2716 Občianskeho zákonníka tiež nemožno jednoducho prirovnať k vzťahu komisionára a komitenta.

42. V prípade sporných transakcií s koncovými zákazníkmi nekonala priamo sťažovateľka, ale iní spoločníci. České právo nepočíta s tým, že by zdaniteľnou osobou mohla byť priamo spoločnosť podľa § 2716 Občianskeho zákonníka. Vzhľadom na záver o existencii spoločnosti sa *nemohli* uplatniť ani ustanovenia o daňovej skupine, pričom daňové orgány ani netvrdia, že by sa mali uplatniť (pozri bod [18] vyššie).

43. Nejvyšší správní soud sa domnieva, že za zdaniteľné osoby v týchto transakciách preto treba označiť ostatných spoločníkov, ktorí rokovali so zákazníkmi, a nie sťažovateľku. Nejvyšší správní soud má však pochybnosti o tom, či tento záver možno vyvodit' na základe toho, ktorý zo spoločníkov rokoval v rámci predmetnej transakcie so zákazníkmi, alebo či je potrebné bližšie preskúmať okolnosti, za ktorých sa tak stalo (najmä skutočnosť, že ostatní spoločníci konali v podstate vo vlastnom mene).

44. Ako už súd uviedol vyššie, prejednávacia vec je špecifická tým, že daňové orgány vyvodili existenciu spoločnosti až dodatočne. To zároveň znamená, že v prejednávanej veci neexistuje nijaká písomná spoločenská zmluva, z ktorej by bolo možné zistiť, ako si spoločníci v rámci spoločnosti nastavili svoje práva a povinnosti. Súd preto musí vychádzať z toho, že spoločnosť mala fungovať presne tak, ako sa uvádza vo vyššie citovaných ustanoveniach § 2716 a nasl. Občianskeho zákonníka.

45. V prípade sporných transakcií to bol vždy niektorý zo spoločníkov, a nie samotná sťažovateľka, kto rokoval s koncovým zákazníkom. Pre tieto situácie, v ktorých v spoločnej veci koná navonok *jeden* zo spoločníkov, platí ako štandard spôsob konania opísaný v § 2737 ods. 1 Občianskeho zákonníka (od ktorého sa možno v obmedzenom rozsahu odchýliť, avšak spoločenskou zmluvou, ktorá tu fakticky chýba). Ak spoločník postupuje podľa tohto štandardu, koná v spoločnej veci ako príkazník všetkých spoločníkov a na základe ich plnej moci (ktorú mu musia udeliť spoločníci, samotný inštitút príkazu nezahŕňa zastupovanie). V dôsledku toho tento spoločník koná *v mene a na účet všetkých spoločníkov* a na základe jeho konania vzniká solidárny záväzok všetkých spoločníkov podľa § 2736 Občianskeho zákonníka.

46. Postup podľa § 2737 ods. 1 Občianskeho zákonníka nie je jediným spôsobom, akým môžu spoločníci konať v záležitostiach spoločnosti. Napríklad ak *všetci* spoločníci konajú spoločne, ich konanie vedie k rovnakému výsledku – k vzniku solidárneho záväzku všetkých spoločníkov. Prípady, v ktorých môže konanie *jedného* spoločníka *v skutočnosti* zaväzovať všetkých spoločníkov, sa však odlišujú. Okrem štandardného konania podľa § 2737 ods. 1 Občianskeho zákonníka totiž môže jeden zo spoločníkov tiež konať najprv vo vlastnom mene a na vlastný účet (t. j. nezávisle od spoločnosti). Ostatní spoločníci potom môžu jeho konanie dodatočne schváliť, môžu ho prevziať. Rozdiel medzi konaním podľa § 2737 ods. 1 a práve uvedeným postupom je v tom, ako veľmi *samostatne* spoločník vystupuje. V prvom prípade je spoločník určitým spôsobom prepojený s ostatnými spoločníkmi, v druhom prípade spočiatku koná v podstate nezávisle. To môže byť relevantné aj pre určenie zdaniteľnej osoby na základe kritéria *samostatnosti* podľa článku 9 ods. 1 smernice. Postup podľa § 2737 ods. 1 Občianskeho zákonníka je totiž *najmenej samostatným* spôsobom, akým môže jeden zo spoločníkov konať v spoločnej záležitosti.

47. Nejvyšší správny súd má pochybnosti o tom, či možno vychádzať len z toho, že v sporných transakciách s koncovými zákazníkmi rokoval vždy jeden zo spoločníkov. Podľa súdu je tak vhodné posúdiť **spôsob, akým právnické osoby združené v spoločnosti rokovali s koncovými zákazníkmi**. Zo správneho spisu vyplýva, že ostatní spoločníci (prostredníctvom svojich odšepných závodov) rokovali s koncovým zákazníkom vo vlastnom mene. Zmluvy o poskytovaní služieb neuzatvárala sťažovateľka. Podľa súdu na tom nič nemení ani to, že v zmluvnej dokumentácii boli uvedené niektoré kontaktné údaje sťažovateľky (pozri bod [3] vyššie). Zo správneho spisu tiež nevyplýva, že by v zmluvách so zákazníkmi alebo inokedy pri rokovaní s nimi iní spoločníci

spomenuli sťažovateľku spôsobom, ktorý by sa dal prirovnať k jej označeniu za spoločníka.

48. Z okolností prejednávanej veci tiež vyplýva, že kľúčovú úlohu pri zabezpečení potrebnej infraštruktúry a kapacity pripojenia zohrávala sťažovateľka, a nie ostatní spoločníci. Vzhľadom na personálne prepojenie bola činnosť spoločníkov s veľkou pravdepodobnosťou koordinovaná. Podľa názoru súdu však ide v podstate o „interné“ záležitosti v rámci spoločnosti, ktoré vzhľadom na to, že spoločníci konali vo vlastnom mene, musia byť v prejednávanej veci odsunuté do úzadia (pozri judikatúru citovanú v bode [38] vyššie).

49. Nejvyšší správní soud sa preto domnieva, že v sporných transakciách, v ktorých so zákazníkmi rokovali iní spoločníci, nemohla byť sťažovateľka zdaniteľnou osobou podľa článku 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES. V takomto prípade je však uplatnenie osobitnej právnej úpravy v českom zákone, ktoré má za následok, že sťažovateľka je povinná zaplatiť daň z pridanej hodnoty za všetky sporné transakcie, v rozpore s článkom 193 tejto smernice.

IV. Záver

50. Nejvyšší správní soud preto položil Súdnemu dvoru Európskej únie túto prejudiciálnu otázku:

Je v súlade so smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, najmä s článkom 9 ods. 1 a článkom 193 tejto smernice, situácia, o ktorú ide v prejednávanej veci, v ktorej je podľa osobitnej vnútroštátnej úpravy dane z pridanej hodnoty pre tzv. spoločnosti (združenia osôb bez právnej subjektivity) tzv. určený spoločník povinný zaplatiť daň za celú spoločnosť, aj keď s koncovým zákazníkom pri poskytovaní služieb rokoval iný spoločník?

Závisí súlad tejto situácie so smernicou 2006/112/ES od skutočnosti, či sa tento iný spoločník odchýlil od pravidiel uplatniteľných na konanie v záležitostiach spoločnosti a rokoval s koncovým zákazníkom vo vlastnom mene?

[51] [omissis] [vnútroštátne konanie]

[omissis]

[poučenie, dátum, podpisy].