Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 30. júna 2016*

Vec C-340/15

Christine Nigl,
Gisela Nigl sen.,
Gisela Nigl jun.,
Josef Nigl,
Martin Nigl,
proti
Finanzamt Waldviertel

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — DPH — Šiesta smernica — Článok 4 ods. 1 a 4 a článok 25 — Smernica 2006/112/ES — Články 9 až 11 a článok 296 — Pojem zdaniteľná osoba — Ekonomická činnosť vykonávaná nezávisle — Spoločnosti založené podľa občianskeho práva dodávajúce tovar pod spoločným obchodným názvom a prostredníctvom obchodnej spoločnosti — Odňatie priznania postavenia zdaniteľnej osoby — Spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárov — Vylúčenie paušálnej úpravy“

I –**Úvod**

1. V tejto veci položil Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko) Súdnemu dvoru sériu prejudiciálnych otázok týkajúcich sa postavenia hospodárskych subjektov ako samostatných zdaniteľných osôb v rámci uplatnenia, v ich prípade, spoločnej paušálnej úpravy pre poľnohospodárov zakotvenej ustanoveniami v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). Súdny dvor má príležitosť pripomenúť a spresniť svoju judikatúru týkajúcu sa otázok skutočného významu pojmu ekonomická činnosť vykonávaná nezávisle, výkladu ustanovení týkajúcich sa toho, čo sa nazýva „skupina na účely DPH“, ako aj problému zneužitia práva.

* Jazyk prednesu: poľština.

II –**Právny rámec**

A – *Právo Únie*

2. Skutkové okolnosti vo veci samej sa týkajú tak obdobia, v ktorom bola uplatniteľná smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia**, ako aj obdobia, v ktorom sa uplatňuje smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty***. Keďže však znenie ustanovení relevantných pre túto vec je v oboch smerniciach v podstate zhodné, citujem len ustanovenia smernice 2006/112.

3. Článok 9 ods. 1 prvý pododsek smernice 2006/112 stanovuje:

„‚Zdaniteľná osoba' je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

…"

4. Článok 10 tejto smernice stanovuje:

„Podmienka nezávislosti pri vykonávaní ekonomickej činnosti uvedená v článku 9 ods. 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo inými právnymi prepojeniami vytvárajúcimi vzťah medzi zamestnávateľom a zamestnancom, čo sa týka pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa."

5. Článok 11 tej istej smernice stanovuje:

„Po porade s poradným výborom pre daň z pridanej hodnoty… 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."

6. Nakoniec článok 296 ods. 1 a 2 smernice 2006/112 stanovuje:

„1. Ak by uplatňovanie všeobecnej úpravy DPH alebo osobitnej úpravy ustanovenej v kapitole 1 spôsobilo poľnohospodárom ťažkosti, členské štáty môžu v súlade s touto kapitolou uplatniť na poľnohospodárov paušálnu úpravu, ktorej cieľom je kompenzácia DPH účtovanej pri nákupe tovaru a služieb poľnohospodármi s paušálnou úpravou.

2. Každý členský štát môže vyňať z paušálnej úpravy určité kategórie poľnohospodárov, ako aj poľnohospodárov, ktorým uplatnenie všeobecnej úpravy DPH alebo zjednodušujúcich pravidiel ustanovených v článku 281 nespôsobuje administratívne ťažkosti."

** Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica".

*** Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

B – *Rakúske právo*

7. Podľa § 1175 ods. 1 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (rakúsky Občiansky zákonník) tvoria spoločnosť založenú podľa občianskeho práva dve alebo viaceré osoby, ktoré sa rozhodnú zmluvným spôsobom vykonávať spoločnú činnosť s cieľom dosiahnuť určitý spoločný cieľ. Uzatvorenie takejto zmluvy nepodlieha žiadnym formálnym požiadavkám.

8. Smernica 2006/112 bola prebratá do rakúskeho právneho poriadku prostredníctvom Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon z roku 1994 o dani z obratu, ďalej len „UStG“). Podľa § 2 ods. 1 UStG podlieha DPH akákoľvek osoba, ktorá vykonáva nezávisle priemyselnú, obchodnú alebo profesijnú činnosť. Odsek 2 tohto ustanovenia stanovuje, že činnosť sa nepovažuje za nezávislú, ak ju vykonávajú fyzické osoby podliehajúce pokynom podnikateľa alebo právnickej osoby, ktorá sa vo finančných, ekonomických a organizačných záležitostiach riadi vôľou (iného) podnikateľa, takže nekoná na základe vlastnej vôle.

9. Spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárov, stanovená smernicou 2006/112, bola prebratá v § 22 UStG. Uplatňuje sa na poľnohospodárov nepodliehajúcich povinnosti viesť účtovníctvo. Táto povinnosť však závisí v súlade s § 125 ods. 1 Bundesabgabenordnung (rakúsky spolkový daňový poriadok) od obratu a hodnoty spoločnosti.

III –**Skutkové okolnosti, priebeh konania a prejudiciálne otázky**

10. Rodina Niglovcov podniká už oddávna v oblasti pestovania viniča a výroby vína. S rozvojom výroby a rozšírením vinohradov sa do tejto činnosti zapája čoraz viac rodinných príslušníkov. V súčasnosti sú zoskupení v troch spoločnostiach založených podľa občianskeho práva, pričom každá z nich pestuje vinič na svojich vlastných pozemkoch. Takisto víno sa vyrába oddelene zo zberu pochádzajúceho z pozemkov, ktoré patria každej spoločnosti, a aj keď sa predáva pod spoločným názvom „Nigl“, je na ňom označenie určujúce konkrétnu spoločnosť založenú podľa občianskeho práva. Navyše rodinní príslušníci v roku 2001 založili spoločnosť s ručením obmedzeným Weingut Nigl GmbH. Táto spoločnosť sa venuje predovšetkým predaju vína v mene a na účet troch spoločností založených podľa občianskeho práva. Vyrába takisto víno vo svojom vlastnom mene z hrozna kúpeného od troch spoločností založených podľa občianskeho práva. Prostriedky potrebné na pestovanie a výrobu sú v zásade vlastníctvom jednotlivých spoločností založených podľa občianskeho práva, s výnimkou budov a určitých zariadení, ako sú stroje na plnenie fliaš, ktoré sú v spoločnom vlastníctve.

11. Štyri spoločnosti, teda tri spoločnosti založené podľa občianskeho práva a spoločnosť s ručením obmedzeným, boli zaregistrované od svojho založenia ako samostatné zdaniteľné osoby na DPH, pričom sa na spoločnosti založené podľa občianskeho práva vzťahovala spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárov. Toto postavenie bolo potvrdené v rámci kontrol vykonaných daňovými orgánmi. V roku 2012, po ďalšej kontrole, však daňové orgány dospeli k záveru, že všetky tri spoločnosti založené podľa občianskeho práva by sa mali považovať od roku 2005 za jedného podnikateľa, a preto za jednu zdaniteľnú osobu na DPH. Iba spoločnosť s ručením obmedzeným si zachovala postavenie samostatnej zdaniteľnej osoby. Z tohto dôvodu daňové orgány, ktoré sú žalovanými v konaní vo veci samej, vydali žalobkyniam vo veci samej sériu opravných daňových výmerov za roky 2005 – 2012, ako aj rozhodnutia obmedzujúce platnosť ich daňových identifikačných čísiel ako zdaniteľných osôb na DPH.

12. Skutočnosť, že tri obchodné spoločnosti sa považujú za jedného podnikateľa, spôsobuje takisto vzhľadom na rakúsku právnu úpravu to, že sú vylúčené zo spoločnej paušálnej úpravy pre poľnohospodárov.

13. Daňové orgány odôvodnili svoje rozhodnutie značnou hospodárskou a organizačnou integráciou troch spoločností založených podľa občianskeho práva. V prvom rade poukázali na to, že všetky tieto spoločnosti vystupujú voči tretím stranám pod názvom „Weingut Nigl“, čo je takisto predajné označenie ich výrobkov, že používajú spoločné budovy a zariadenia a že vinifikáciu, čo je základný postup pre výrobu vína, vykonáva v skutočnosti jedna osoba, Martin Nigl, ktorý je uznávaným odborníkom v tejto oblasti.

14. Žalobkyne vo veci samej napadli už citované rozhodnutia na vnútroštátnom súde. Uvádzajú najmä tieto argumenty: rôzne spoločnosti založené podľa občianskeho práva boli založené individuálne, v rôznom čase, a nie je možné konštatovať implicitné založenie spoločnosti založenej podľa občianskeho práva proti výslovnej vôli jej údajných spoločníkov; spoločné využívanie budov a zariadení je bežnou praxou, najmä v oblasti poľnohospodárstva, a nemožno z neho vyvodiť, že by jednotliví podnikatelia neboli nezávislí; predaj konečného výrobku, teda vína, pod spoločným obchodným názvom, takisto nie je rozhodujúcim kritériom, najmä vzhľadom na to, že na víne je okrem toho označenie každej zo spoločností založených podľa občianskeho práva.

15. Za týchto podmienok Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Sú tri združenia osôb, ktoré sa skladajú z rôznych príslušníkov jednej rodiny a ktoré navonok vystupujú voči svojim dodávateľom a verejným orgánom samostatne a s výnimkou dvoch hospodárskych aktív majú vlastné prostriedky na prevádzku, ich výrobky však z veľkej časti predáva pod spoločnou ochrannou známkou kapitálová spoločnosť, ktorej podiely vlastnia členovia týchto združení osôb, ako aj iní členovia rodiny, tromi samostatnými podnikateľmi (zdaniteľnými osobami)?

2. Ak tieto tri združenia osôb nie sú samostatnými podnikateľmi (zdaniteľnými osobami), je potom samostatným podnikateľom:

   a) kapitálová spoločnosť, ktorá uvádza výrobky na trh, alebo

   b) združenie osôb, pozostávajúce z členov týchto troch združení osôb, ktoré ako také navonok nevystupuje ani pri nakupovaní, ani pri predaji, alebo

   c) združenie osôb, pozostávajúce z týchto troch združení osôb a kapitálovej spoločnosti, ktoré ako také nevystupuje navonok ani pri nakupovaní, ani pri predaji?

3. Ak takéto tri združenia osôb nie sú samostatnými podnikateľmi (zdaniteľnými osobami), pôsobí odňatie statusu podnikateľa (zdaniteľnej osoby)

   a) so spätným účinkom, alebo

   b) iba do budúcnosti, alebo

   c) vôbec nie je prípustné,

ak tieto združenia osôb boli na základe daňových kontrol zo strany Finanzamt [daňový orgán] doteraz považované za samostatných podnikateľov (zdaniteľné osoby)?

4. Ak takéto tri združenia osôb sú samostatnými podnikateľmi (zdaniteľnými osobami), sú tieto vinármi, a teda paušálnymi poľnohospodármi, ak tieto obchodne spolupracujúce združenia osôb síce samé osebe spadajú pod paušálnu úpravu pre poľnohospodárov, avšak kapitálová spoločnosť,

združenie osôb vytvorené členmi týchto troch združení osôb alebo združenie osôb vytvorené kapitálovou spoločnosťou a členmi týchto troch združení osôb sú vzhľadom na veľkosť prevádzky alebo právnu formu v zmysle vnútroštátneho práva vyňaté spod tejto paušálnej úpravy?

5. Ak by mala byť paušálna úprava pre poľnohospodárov pre tieto tri združenia osôb v zásade vylúčená, platí toto vylúčenie:

   a) so spätným účinkom, alebo

   b) iba do budúcnosti, alebo

   c) nie je vôbec prípustné?“

16. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený Súdnemu dvoru 7. júla 2015. Písomné pripomienky predložili žalobkyne vo veci samej, rakúska vláda a Európska komisia. Tí istí účastníci konania boli zastúpení na pojednávaní, ktoré sa konalo 13. apríla 2016.

IV – **Posúdenie**

17. Vnútroštátny súd neuvádza vo svojom uznesení konkrétne ustanovenia práva Únie, ktorých výklad požaduje. Zo znenia prejudiciálnych otázok, ako aj z informácií uvedených v rozhodnutí vnútroštátneho súdu však treba vyvodiť, že prvá, druhá a tretia prejudiciálna otázka sa týkajú výkladu článku 9 ods. 1 prvého pododseku a článku 11 smernice 2006/112, kým štvrtá a piata prejudiciálna otázka sa týka okrem toho výkladu ustanovení upravujúcich spoločnú paušálnu úpravu pre poľnohospodárov, najmä článku 296 ods. 1 a 2 tejto smernice. Navrhujem teda rozdeliť rovnakým spôsobom právne posúdenie v tejto veci.

O prvej, druhej a tretej prejudiciálnej otázke, ktoré sa týkajú výkladu článku 9 ods. 1 prvého pododseku a článku 11 smernice 2006/112

O prvej prejudiciálnej otázke

18. Vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou v podstate pýta, či sa majú článok 9 ods. 1 prvý pododsek a článok 11 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že umožňujú členskému štátu alebo požadujú od neho, aby odňal postavenie samostatnej zdaniteľnej osoby osobám, ktoré sú pri vykonávaní zdaniteľných činností natoľko navzájom hospodársky alebo organizačne prepojené, že je možné ich považovať za jedného podnikateľa. V rámci odpovede na takto formulovanú otázku treba podľa mňa rozlíšiť výklad článku 9 ods. 1 prvého pododseku a výklad článku 11 uvedenej smernice.

– O výklade článku 9 ods. 1 prvého pododseku smernice 2006/112

19. V tejto veci je nesporné, že činnosť vykonávaná žalobkyňami je ekonomickou činnosťou v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112. Zostáva teda odpovedať na otázku, či túto činnosť žalobkyne vykonávajú nezávisle v zmysle prvého pododseku tohto odseku, a presnejšie, či každá zo spoločností založených podľa občianskeho práva, ktoré zriadili žalobkyne, vykonáva túto činnosť nezávisle, čím by získala postavenie zdaniteľnej osoby.

20. V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora nezávislá povaha činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 prvého pododseku smernice 2006/112 sa musí chápať tak, že sa zohľadní článok 10 tejto smernice. Toto ustanovenie jasne uvádza, že cieľom definície výrazu „nezávisle“ je vylúčiť zo zdanenia činnosti vykonávané osobami, ktoré sú viazané s podnikateľom pracovnou zmluvou alebo iným podobným

pracovnoprávnym vzťahom. To znamená, že činnosť sa nevykonáva nezávisle, len keď osoba, ktorá ju vykonáva, je podriadená inej osobe takým spôsobom, že nevykonáva túto činnosť vo svojom vlastnom mene alebo na svoj vlastný účet, neriadi túto činnosť osobne a nenesie ekonomické riziko spojené s jej vykonávaním.****

21. Samotná skutočnosť spolupráce, aj úzkej, medzi viacerými osobami vo forme spoločností založených podľa občianskeho práva v rámci výkonu určitej činnosti však podľa mňa neznamená, že by tieto osoby boli podriadené inej osobe. Z povahy veci vyplýva, že navzájom spolupracujúce osoby vykonávajú činnosť vo svojom vlastnom mene, na svoj vlastný účet a sami ju riadia a znášajú ekonomické riziko spojené s výkonom tejto činnosti, pretože neexistuje žiadna vyššie postavená osoba, na účet a zodpovednosť ktorej by sa mohla táto činnosť vykonávať. Treba dodať, že v konaní vo veci samej podľa informácií uvedených v rozhodnutí vnútroštátneho súdu sa takisto nezdá, že by spoločnosť s ručením obmedzeným založená žalobkyňami plnila takúto funkciu.

22. V takejto situácii nie je možné domnievať sa, že by článok 9 ods. 1 prvý pododsek smernice 2006/112 predstavoval základ na to, aby sa dotknutým osobám odňalo postavenie zdaniteľnej osoby z toho dôvodu, že nevykonávajú činnosť nezávisle.

– O výklade článku 11 smernice 2006/112

23. Článok 11 smernice 2006/112 umožňuje členským štátom, aby považovali za jednu zdaniteľnú osobu osoby, ktoré sú z právneho hľadiska nezávislé, ale sú vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami (takáto zdaniteľná osoba je definovaná ako „skupina na účely DPH“). Považovať za jednu zdaniteľnú osobu je možné tak existujúce alebo potenciálne samostatné zdaniteľné osoby, ako aj osoby, ktoré nemajú postavenie zdaniteľnej osoby.*****

24. Skúmané ustanovenie sleduje dvojitý cieľ. Po prvé umožňuje zjednodušiť administratívne postupy tak z hľadiska daňových orgánov, ako aj dotknutých osôb.****** Po druhé môže slúžiť na boj proti zneužívajúcemu konaniu, ako napríklad rozdelenie podnikateľa na viacero osôb s cieľom využiť osobitný režim zdanenia.*******

25. Uplatnenie tohto ustanovenia vo vnútroštátnom právnom poriadku si však vyžaduje dodržanie dvoch podmienok.

26. Po prvé sa toto ustanovenie musí výslovne prebrať do vnútroštátneho práva. Nie je totiž bezpodmienečné, takže ho nemožno priamo uplatniť.******** To isté platí aj v prípade, že by jeho účinky mali zvýhodniť zdaniteľné osoby, a teda o to viac v prípade, keby jeho uplatnenie, ako správne uvádza Komisia, malo znevýhodniť zdaniteľné osoby, tak ako je to v predmetnej veci.

27. Po druhé si použitie možnosti stanovenej v článku 11 smernice 2006/112 členskými štátmi vyžaduje predchádzajúcu konzultáciu s poradným výborom pre DPH.*********

**** Pozri najmä rozsudky z 27. januára 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, bod 18), a z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, body 33 a 34, ako aj citovanú judikatúru).

***** Pozri najmä rozsudok z 9. apríla 2013, Komisia/Írsko (C-85/11, EU:C:2013:217).

****** Rozsudok z 9. apríla 2013, Komisia/Írsko (C-85/11, EU:C:2013:217, bod 48).

******* Pozri najmä rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 40).

******** Rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 50 a 51).

********* Pozri v tomto zmysle, pokiaľ ide o článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice, rozsudok z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 23).

28. V tomto kontexte sa v prejednávanej veci zdá byť otázne, či v rakúskom práve existuje právny základ na to, aby sa spoločnosti založené podľa občianskeho práva, ktoré zriadili žalobkyne vo veci samej, považovali za skupinu na účely DPH v zmysle článku 11 smernice 2006/112. Ustanovenie, ktoré Rakúska republika, ako uviedla Komisia v priebehu konania, predložila na konzultáciu poradnému výboru pre DPH v tomto kontexte je § 2 ods. 2 druhý pododsek UStG. Toto ustanovenie obmedzuje možnosť považovať osoby za jednu zdaniteľnú osobu na právnické osoby podriadené jednému podnikateľovi vo finančných, ekonomických a organizačných záležitostiach, takže nekonajú na základe vlastnej vôle.

29. Spoločnosti, ktoré založili žalobkyne vo veci samej, ktoré rakúske daňové orgány odmietli považovať za samostatné zdaniteľné osoby v rozhodnutiach napadnutých v tomto konaní, nemajú právnu spôsobilosť a nepodliehajú žiadnemu inému podnikateľovi. Rakúska vláda však tvrdí, že sa na ne môže uplatniť § 2 ods. 2 druhý pododsek UStG.

30. Ide o otázku výkladu vnútroštátneho práva, ktorý sú oprávnené poskytnúť len vnútroštátne súdy. Chcel by som len poznamenať, že podľa mňa na posúdenie tejto otázky nemá dosah prípadná nezlučiteľnosť tohto ustanovenia rakúskeho práva s článkom 11 smernice 2006/112 vzhľadom na rozsudok Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt*********, ako, zdá sa, tvrdí Komisia vo svojich pripomienkach. Súdny dvor v tomto rozsudku totiž vyhlásil, že obmedzenie, stanovené v nemeckom práve, možnosti vytvoriť skupinu na účely DPH, čo bolo podobné obmedzenie ako to, ktoré upravuje rakúske ustanovenie skúmané v tomto prípade, je v rozpore s článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice, lebo uplatnenie posledného uvedeného ustanovenia nezávisí na iných podmienkach, než na úzkom vzťahu medzi dotknutými osobami.********** Súdny dvor však takisto vylúčil možnosť, aby sa zdaniteľné osoby mohli odvolávať priamo na predmetné ustanovenie smernice, aj keď vnútroštátne ustanovenie preberajúce toto ustanovenie smernice zakotvuje obmedzenie nezlučiteľné s ustanovením smernice.********** V dôsledku toho sa daňové orgány tým viac nemôžu priamo odvolávať na článok 11 smernice 2006/112, aby ho uplatnili v neprospech zdaniteľnej osoby.

31. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy sa domnievam, že prípadná nezlučiteľnosť § 2 ods. 2 druhého pododseku UStG s článkom 11 smernice 2006/112 nemá mať dosah na posúdenie možnosti uplatniť toto prvé uvedené ustanovenie na spoločnosti založené podľa občianskeho práva, ktoré zriadili žalobkyne vo veci samej.

– Odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku

32. V súlade s úvahami uvedenými vyššie navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú prejudiciálnu otázku tak, že článok 9 ods. 1 prvý pododsek smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nezakladá dôvod na odmietnutie priznať postavenie zdaniteľnej osoby osobe prepojenej organizačnými, ekonomickými alebo finančnými väzbami s inou osobou, ak toto prepojenie nemá povahu právneho vzťahu, ktorý je uvedený v článku 10 tejto smernice. Článok 11 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že jeho uplatnenie si vyžaduje existenciu výslovného právneho základu vo vnútroštátnom právnom poriadku prijatého po predchádzajúcej konzultácii s poradným výborom pre DPH. Vnútroštátnym súdom prináleží určiť, či takýto základ existuje vo vnútroštátnom práve a či sa má uplatniť v predmetnom prípade.

********* Rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496).

********** Rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 2 výroku).

********** Rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 3 výroku).

O druhej prejudiciálnej otázke

33. Vnútroštátny súd sa svojou druhou otázkou v podstate pýta, ktoré osoby v konaní vo veci samej musia byť prípadne považované za jednu zdaniteľnú osobu, ak z právneho hľadiska takáto možnosť existuje.

34. Ako to vyplýva z odpovede, ktorú navrhujem poskytnúť na prvú prejudiciálnu otázku, takáto možnosť vyplýva z článku 11 smernice 2006/112, ak vnútroštátny súd dospeje k záveru, že § 2 ods. 2 druhý pododsek UStG, ktorý preberá tento článok, sa má uplatniť za okolností, o aké ide vo veci samej. Na druhej strane určenie osôb, ktoré treba prípadne považovať za „skupinu na účely DPH“, je skutkovým zistením, ktoré patrí v plnom rozsahu do právomoci daňových orgánov a vnútroštátnych súdov. Nemyslím si, že by právo Únie mohlo v tejto súvislosti poskytnúť akúkoľvek indíciu.

35. V dôsledku toho navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na druhú prejudiciálnu otázku tak, že určenie osôb, ktoré v konkrétnej skutkovej situácii možno považovať za jednu zdaniteľnú osobu, v plnom rozsahu patrí do právomoci daňových orgánov a vnútroštátnych súdov.

O tretej prejudiciálnej otázke

36. Vnútroštátny súd sa svojou treťou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či daňové orgány, keď uplatňujú vnútroštátne ustanovenia preberajúce článok 11 smernice 2006/112, môžu považovať za členov skupiny na účely DPH zdaniteľné osoby, ktoré predtým považovali za samostatné zdaniteľné osoby a, ak áno, či tak môžu urobiť so spätným účinkom alebo iba do budúcnosti.

37. V rámci odpovede na takto formulovanú otázku musím najprv poznamenať, že podľa mňa ani znenie článku 11 smernice 2006/112, ani všeobecné zásady daňového práva nestanovujú, že by sa toto ustanovenie malo uplatňovať len na osoby, ktoré doteraz nikdy nevykonávali zdaniteľnú činnosť a z tohto dôvodu nemali postavenie zdaniteľnej osoby na účely DPH. Takýto reštriktívny výklad predmetného ustanovenia by bránil dosiahnutiu jeho cieľov. Na jednej strane by to totiž bránilo tomu, aby vytvorili skupinu na účely DPH zdaniteľné osoby, ktoré už vykonávajú zdaniteľnú činnosť ako samostatné zdaniteľné osoby. Na druhej strane by to bránilo takisto daňovým orgánom, aby vhodným spôsobom reagovali na zmenu situácie, ktorá nastala u zdaniteľných osôb a uplatnili na tieto osoby ustanovenia upravujúce skupinu na účely DPH, a to buď s cieľom zjednodušenia platenia dane, alebo boja proti podvodom.

38. Takisto zásady daňového práva, najmä zásada právnej istoty, nebránia podľa mňa tomu, aby sa za členov skupiny na účely DPH považovali osoby, ktoré sa predtým považovali za samostatné zdaniteľné osoby. Aj keby totiž podľa uvedenej zásady daňovú situáciu zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti voči daňovému orgánu nemalo byť možné časovo neobmedzene spochybňovať********** jasné a predvídateľné pravidlá umožňujúce daňovým orgánom preskúmať predchádzajúce daňové výmery túto zásadu neporušujú.**********

39. Pokiaľ ide ďalej o otázku, či zdaniteľné osoby, ktoré až doteraz boli samostatné, možno považovať za členov skupiny na účely DPH so spätným účinkom alebo iba do budúcnosti, treba podľa mňa rozlišovať dve situácie.

********** Pozri rozsudok zo 6. februára 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, bod 46). Pozri tiež v tom istom zmysle rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 72).

********** Rozsudok zo 6. februára 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, body 47 a 48).

40. Ako som už uviedol v bode 24 týchto návrhov, cieľom uplatnenia ustanovení týkajúcich sa skupiny na účely DPH môže byť okrem iného boj proti zneužívajúcemu konaniu, ako napríklad rozdelenie podnikateľa na viaceré osoby, aby mohol využiť osobitný daňový režim. V takom prípade to, že sa zdaniteľné osoby považujú za členov skupiny na účely DPH a dôsledok, ktorý z toho vyplýva na ich zdanenie, sleduje cieľ nápravy skoršej existujúcej anomálie a nastolenia situácie, ktorá by panovala v prípade, že by nedošlo k zneužívajúcemu konaniu. To môže zahŕňať takisto opravu skorších rozhodnutí so spätným účinkom.********** Preto podľa mňa treba konštatovať, že daňové orgány majú právo považovať so spätným účinkom za členov skupiny na účely DPH osoby, ktoré predtým tieto orgány považovali za samostatné zdaniteľné osoby, ak je cieľom boj proti zneužívajúcemu konaniu spočívajúcemu napríklad v umelom rozdelení podnikateľa.

41. Na druhej strane ak tento druh zneužívajúceho konania nebol preukázaný v prípade zdaniteľných osôb, zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery bránia podľa mňa uplatneniu ustanovení týkajúcich sa skupiny na účely DPH so spätným účinkom na osoby, ktoré predtým mali postavenie samostatných zdaniteľných osôb. Platí to najmä v prípade, keď tak ako vo veci samej toto postavenie samostatných zdaniteľných osôb bolo už predtým potvrdené v nadväznosti na kontrolu vykonanú daňovými orgánmi.

42. Treba ešte k tejto otázke dodať, že v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora konštatovanie zneužívajúceho konania v daňovej oblasti si vyžaduje splnenie dvoch podmienok. Po prvé musia činnosti zdaniteľnej osoby napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach viesť k tomu, že zdaniteľná osoba získa daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Po druhé musí z celku objektívnych prvkov vyplývať, že cieľom činností zdaniteľnej osoby bolo získať daňovú výhodu, teda že činnosti nemôžu mať nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie týchto daňových výhod.********** Samozrejme posúdenie dodržania týchto podmienok a všeobecne konštatovanie existencie, v konkrétnom prípade, zneužitia práva, patrí do výlučnej právomoci vnútroštátnych súdov.

43. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem odpovedať na tretiu prejudiciálnu otázku tak, že článok 11 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že keď ho daňové orgány uplatňujú, môžu považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby, ktoré predtým vykonávali zdaniteľnú činnosť ako samostatné zdaniteľné osoby. Takéto osoby je možné považovať za jednu zdaniteľnú osobu so spätným účinkom, ak tieto osoby zneužívali práva vyplývajúce z postavenia samostatných zdaniteľných osôb.

O štvrtej a piatej prejudiciálnej otázke, ktoré sa týkajú spoločnej paušálnej úpravy pre poľnohospodárov

44. Štvrtá a piata prejudiciálna otázka sa týka uplatnenia spoločnej paušálnej úpravy pre poľnohospodárov, zakotvenej v článku 295 a nasl. smernice 2006/112, na žalobkyne vo veci samej. Štvrtá prejudiciálna otázka sa týka konkrétne uplatnenia tejto úpravy, alebo takisto možnosti odmietnutia jej uplatnenia, podľa toho, či sa žalobkyne vo veci samej budú považovať za samostatné zdaniteľné osoby alebo za členov skupiny na účely DPH. Piata prejudiciálna otázka sa zasa týka toho, od ktorého okamihu je prípadne možné odmietnuť uplatnenie uvedenej paušálnej úpravy.

********** Pozri v tom istom zmysle rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, body 94 a 95).

********** Pozri v tom istom zmysle rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75), ako aj zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 36).

O štvrtej prejudiciálnej otázke

45. Vnútroštátny súd sa svojou štvrtou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či je možné odmietnuť uplatniť paušálnu úpravu na žalobkyne vo veci samej, s ktorými sa zaobchádza ako so samostatnými zdaniteľnými osobami (presnejšie ide o tri spoločnosti založené podľa občianskeho práva, ktoré majú postavenie samostatných zdaniteľných osôb), z dôvodu ich úzkeho prepojenia ekonomickými väzbami, aj keď z formálneho hľadiska spĺňajú kritériá na uplatnenie tejto úpravy, tak ako boli stanovené vnútroštátnym právom.

46. V prvom rade musím zdôrazniť, že sa zdá, že takto formulovaná otázka presahuje rozsah sporu vo veci samej. Tento spor, ako jasne vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, sa totiž týka rozhodnutí daňových orgánov, ktoré považujú žalobkyne za členov skupiny na účely DPH, príslušnej opravy výšky nimi zaplatenej dane a obmedzenia platnosti ich daňového identifikačného čísla na účely DPH. Samozrejme, ako to vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu a pripomienok účastníkov konania, vo veci samej vznikla otázka uplatnenia paušálnej úpravy: žalobkyne, s ktorými by sa zaobchádzalo ako so samostatnými zdaniteľnými osobami, by mali právo využiť túto úpravu, kým keby sa s nimi zaobchádzalo ako so skupinou na účely DPH, by nemali takéto právo, pretože by už nespĺňali kritériá na uplatnenie paušálnej úpravy. Neuplatnenie tejto úpravy však vyplýva práve zo skutočnosti, či žalobkyne sú uznané za skupinu na účely DPH. Predmetom konania vo veci samej nie je otázka odmietnutia uplatniť paušálnu úpravu nezávisle od postavenia žalobkýň ako zdaniteľných osôb alebo z iného dôvodu ako toho, že sú považované za členov skupiny na účely DPH. Podľa mňa sa teda odpoveď Súdneho dvora na štvrtú prejudiciálnu otázku musí týkať výlučne toho, či neuplatnenie paušálnej úpravy môže závisieť od skutočnosti, že žalobkyne sa považujú za členov skupiny na účely DPH, inak by totiž táto otázka mala hypotetickú povahu.

47. Ďalej treba pripomenúť, že v súlade s článkom 296 ods. 1 smernice 2006/112 členské štáty *môžu* uplatňovať na poľnohospodárov paušálnu úpravu, *ak by* uplatňovanie všeobecnej daňovej úpravy alebo jedného zo zjednodušujúcich pravidiel „spôsobilo poľnohospodárom ťažkosti“. Podľa článku 296 ods. 2 tejto smernice však členské štáty *môžu vyňať* z paušálnej úpravy určitých poľnohospodárov alebo určité kategórie poľnohospodárov, ktorým uplatnenie všeobecnej úpravy alebo zjednodušujúcich pravidiel nespôsobuje ťažkosti. Okrem toho podľa článku 296 ods. 3 tej istej smernice si každý poľnohospodár, na ktorého sa vzťahuje paušálna úprava, môže namiesto tohto zdanenia zvoliť uplatnenie všeobecnej úpravy alebo zjednodušujúcich pravidiel.

48. Takáto konfigurácia paušálnej úpravy v ustanoveniach smernice je indíciou toho, že predstavuje výnimku. To potvrdzuje aj judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej sa paušálna úprava môže uplatniť len v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie jej cieľa,********** teda, ako ju treba chápať, v rozsahu v akom by uplatnenie všeobecnej úpravy alebo zjednodušujúcich pravidiel spôsobilo ťažkosti.

49. Samotná fakultatívna povaha paušálnej úpravy, ako aj výnimky z tejto úpravy stanovené v článku 296 ods. 2 smernice 2006/112 sú však takisto aj indíciou o širokej voľnej úvahe ponechanej členským štátom pri vykonávaní tejto úpravy. Najmä, ako správne poznamenala Komisia vo svojich pripomienkach, sa nezdá, že by členské štáty boli povinné skúmať zakaždým v prípade každého jednotlivého poľnohospodára, či to, že podlieha všeobecnej úprave alebo zjednodušujúcim pravidlám, spôsobuje ťažkosti, alebo nie, a či v tejto súvislosti treba uplatniť paušálnu úpravu. Členské štáty môžu všeobecným spôsobom definovať kritériá, ktorých dodržanie oprávňuje na využitie paušálnej úpravy a môžu uplatňovať túto úpravu automaticky na poľnohospodárov spĺňajúcich tieto kritériá.

********** Rozsudky z 15. júla 2004, Harbs (C-321/02, EU:C:2004:447, bod 27), a z 8. marca 2012, Komisia/Portugalsko (C-524/10, EU:C:2012:129, bod 49).

50. V rakúskom práve je právo využívať paušálnu úpravu spojené s oslobodením od povinnosti viesť účtovníctvo, čo zasa záleží od veľkosti prevádzky, ktorá sa meria podľa obratu a jej hodnoty. Takéto kritérium sa zdá byť úplne racionálne, keďže povinnosť viesť účtovníctvo je práve jednou z administratívnych ťažkostí spojených s podliehaním DPH v rámci všeobecnej úpravy alebo pri uplatnení zjednodušujúcich pravidiel.

51. Úplne racionálnym sa zdá byť aj odmietnutie uplatniť paušálnu úpravu v prípadoch, keď z dôvodu rozhodnutia považovať niekoľko poľnohospodárov za jednu zdaniteľnú osobu na účely DPH, stratia títo poľnohospodári nárok na oslobodenie od povinnosti viesť účtovníctvo, ak ich prevádzka ako celok presiahne určenú veľkosť.

52. Preto navrhujem odpovedať na štvrtú prejudiciálnu otázku tak, že článok 296 ods. 1 a 2 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej k odmietnutiu uplatniť paušálnu úpravu, o ktorú ide v tomto ustanovení, dôjde, len keď poľnohospodár prestane spĺňať kritériá na uplatnenie tejto úpravy založené na veľkosti prevádzky, napríklad v dôsledku toho, že sa viacerí poľnohospodári, ktorí sú navzájom prepojení ekonomickými väzbami, považujú za jednu zdaniteľnú osobu.

O piatej prejudiciálnej otázke

53. Vnútroštátny súd sa svojou piatou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či sa odmietnutie uplatniť paušálnu úpravu pre poľnohospodárov môže vzťahovať na poľnohospodárov, v prípade ktorých sa úprava v minulosti uplatňovala, a ak áno, či možno toto odmietnutie uplatniť so spätným účinkom alebo iba do budúcnosti.

54. Keďže sa táto vec týka odmietnutia uplatniť paušálnu úpravu z dôvodu, že viacerí poľnohospodári sú považovaní za členov skupiny na účely DPH, odpoveď na piatu prejudiciálnu otázku musí byť analogická s odpoveďou poskytnutou na tretiu prejudiciálnu otázku.

55. Po prvé teda nevidím žiadnu prekážku toho, aby sa odmietla uplatniť paušálna úprava na poľnohospodárov, v prípade ktorých sa tento režim uplatňoval v minulosti. Takýto zákaz by bránil členským štátom reagovať na meniacu sa situáciu a bol by tiež v rozpore s tým, že táto úprava predstavuje výnimku a v rozpore s požiadavkou uplatňovať túto úpravu výlučne v nevyhnutnom rozsahu.

56. Po druhé zastávam názor, že ak sa preukáže, že uplatňovaním paušálnej úpravy dochádza k zneužitiu práva, napríklad keď sa poľnohospodárska prevádzka umelo rozdelí výlučne na účely splnenia kritérií umožňujúcich využiť túto úpravu, odmietnutie uplatniť ju môže mať aj spätnú pôsobnosť. Na druhej strane v odlišnej situácii zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery bránia podľa mňa tomu, aby sa so spätným účinkom odmietlo uplatnenie paušálnej úpravy. V takom prípade daňové orgány, keď konštatujú, že zmena situácie poľnohospodára neodôvodňuje, aby tento poľnohospodár využíval túto úpravu, môžu odmietnuť jej uplatnenie, ale iba do budúcnosti.

57. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na piatu prejudiciálnu otázku tak, že článok 296 ods. 1 a 2 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni odmietnutiu uplatniť paušálnu úpravu zakotvenú v tomto ustanovení v prípade poľnohospodára, na ktorého sa táto úprava uplatňovala v minulosti. Toto odmietnutie možno uplatniť so spätným účinkom, ak uplatňovanie paušálnej úpravy predstavovalo zneužitie práva.

V –Návrh

58. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor poskytol tieto odpovede na prejudiciálne otázky, ktoré položil Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd):

1. Článok 9 ods. 1 prvý pododsek smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že nezakladá dôvod na odmietnutie priznať postavenie zdaniteľnej osoby osobe prepojenej organizačnými, ekonomickými alebo finančnými väzbami s inou osobou, ak toto prepojenie nemá povahu právneho vzťahu, ktorý je uvedený v článku 10 tejto smernice. Článok 11 tej istej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že jeho uplatnenie si vyžaduje existenciu výslovného právneho základu vo vnútroštátnom právnom poriadku prijatého po predchádzajúcej konzultácii s poradným výborom pre DPH. Vnútroštátnym súdom prináleží určiť, či takýto základ existuje vo vnútroštátnom práve a či sa má uplatniť v predmetnom prípade.

2. Určenie osôb, ktoré v konkrétnej skutkovej situácii možno považovať za jednu zdaniteľnú osobu, v plnom rozsahu patrí do právomoci daňových orgánov a vnútroštátnych súdov.

3. Článok 11 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že keď ho daňové orgány uplatňujú, môžu považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby, ktoré predtým vykonávali zdaniteľnú činnosť ako samostatné zdaniteľné osoby. Takéto osoby je možné považovať za jednu zdaniteľnú osobu so spätným účinkom, ak tieto osoby zneužívali práva vyplývajúce z postavenia samostatných zdaniteľných osôb.

4. Článok 296 ods. 1 a 2 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej k odmietnutiu uplatniť paušálnu úpravu, o ktorú ide v tomto ustanovení, dôjde, len keď poľnohospodár prestane spĺňať kritériá na uplatnenie tejto úpravy založené na veľkosti prevádzky, napríklad v dôsledku toho, že sa viacerí poľnohospodári, ktorí sú navzájom prepojení ekonomickými väzbami, považujú za jednu zdaniteľnú osobu.

5. Článok 296 ods. 1 a 2 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni odmietnutiu uplatniť paušálnu úpravu zakotvenú v tomto ustanovení v prípade poľnohospodára, na ktorého sa táto úprava uplatňovala v minulosti. Toto odmietnutie možno uplatniť so spätným účinkom, ak uplatňovanie paušálnej úpravy predstavovalo zneužitie práva.