Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

12. října 2016 *

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty (DPH) — Šestá směrnice 77/388/EHS — Článek 4 odst. 1 a 4 — Směrnice 2006/112/ES — Články 9 a 11 — Pojem ‚osoba povinná k dani' — Společnosti občanského práva uvádějící své výrobky na trh pod společnou ochrannou známkou a prostřednictvím kapitálové společnosti — Pojem ‚samostatné podniky' — Odmítnutí považovat osobu za osobu povinnou k dani — Zpětná účinnost — Šestá směrnice 77/388 — Článek 25 — Směrnice 2006/112 — Články 272 a 296 — Režim daňového paušálu pro zemědělce — Vyloučení z režimu daňového paušálu — Zpětná účinnost"

Ve věci C-340/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko) ze dne 29. června 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 7. července 2015, v řízení

Christine Nigl a další

proti

Finanzamt Waldviertel,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, M. Vilaras (zpravodaj), J. Malenovský, M. Safjan, a D. Šváby, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. dubna 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Ch. Nigl a další H. Niglem, Rechtsanwalt, a J. Auerem,

— za rakouskou vládu C. Pesendorfer, S. Pfeifferem a F. Koppensteinerem, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi R. Lyalem a M. Wasmeierem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 30. června 2016,

* Jednací jazyk: němčina.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004 (Úř. věst. L 168, s. 35) (dále jen „šestá směrnice“), a směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi příslušníky rodiny Nigl, společníky tří společností občanského práva, z nichž každá vykonává vinařskou činnost, a Finanzamt Waldviertel (Finanční úřad ve Waldviertel, Rakousko) (dále jen „správce daně“), jehož předmětem je určení osoby povinné k dani z přidané hodnoty (DPH) a odmítnutí použít režim daňového paušálu pro zemědělce na tyto společnosti občanského práva.

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

3 Článek 4 šesté směrnice, nadepsaný „Osoby povinné k dani“, stanoví:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje [se považuje zejména] využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

[...]

4. Použitím slova ‚samostatně‘ v odstavci 1 se vylučují z povinnosti odvádět daň zaměstnanci a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

S výhradou konzultací podle článku 29 může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území určité země a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

[...]“

4 Článek 25 šesté směrnice, nadepsaný „Společný režim daňového paušálu pro zemědělce“, stanoví:

„1. Jestliže by použití běžného režimu [DPH] nebo zjednodušeného režimu podle článku 24 vedlo k obtížím, mohou členské státy na zemědělce použít režim daňového paušálu, jehož účelem je náhrada [DPH] zaplacené při nákupu zboží a služby zemědělcům, na něž se vztahuje režim daňového paušálu podle tohoto článku.

[...]

9. Každý členský stát může vyloučit z režimu daňového paušálu určité kategorie zemědělců a zemědělce, u kterých uplatňování běžného režimu daně z přidané hodnoty nebo zjednodušeného režimu podle čl. 24 odst. 1 nevede k administrativním obtížím.

[...]“

Směrnice o DPH

5 Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH, jenž je součástí hlavy III této směrnice, nadepsané „Osoby povinné k dani“, stanoví:

„ ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

‚Ekonomickou činností‘ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

6 Článek 10 této směrnice stanoví:

„Podmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána ‚samostatně‘, jak [je] stanoveno v čl. 9 odst. 1, vylučuje ze systému DPH zaměstnance a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.“

7 Článek 11 první pododstavec uvedené směrnice stanoví:

„Po konzultaci s Poradním výborem pro [DPH] může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.“

8 Podle čl. 296 odst. 1 a 2 této směrnice platí, že:

„1. Jestliže by uplatnění běžného režimu DPH nebo zvláštního režimu podle kapitoly 1 pro zemědělce vedlo k obtížím, mohou pro ně členské státy uplatnit režim daňového paušálu, jehož účelem je náhrada daně zaplacené při nákupu zboží a služeb zemědělcům podléhajícím daňovému paušálu podle této kapitoly.

2. Každý členský stát může vyloučit z režimu daňového paušálu některé kategorie zemědělců a zemědělce, u kterých uplatňování běžného režimu DPH nebo zjednodušených postupů podle článku 281 nevede k administrativním obtížím.“

Rakouské právo

9 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon z roku 1994 o dani z obratu, dále jen „UStG“) ve svém § 2, nadepsaném „Podnikatel, podnik“, stanoví:

„1. Podnikatelem je ten, kdo samostatně vykonává obchodní nebo profesní činnost. Podnik zahrnuje veškerou obchodní či profesní činnost podnikatele. Obchodní či profesní činností se rozumí veškerá pravidelná činnost vykonávaná za účelem získávání příjmu, a to i v případě, že je vykonávána bez úmyslu dosažení zisku, nebo v případě, že skupina osob vykonává činnost pouze ve vztahu ke svým členům.

2. Obchodní či profesní činnost není vykonávána samostatně:

1) pokud jsou fyzické osoby jednotlivě nebo společně začleněny do podniku tak, že jsou povinny řídit se pokyny podnikatele,

2) pokud se právnická osoba řídí vůlí (jiného) podnikatele tak, že nejedná na základě vlastní vůle. Právnická osoba se řídí vůlí (jiného) podnikatele tak, že nejedná na základě vlastní vůle (přidružený subjekt), je-li s přihlédnutím ke všem skutkovým okolnostem finančně, hospodářsky a organizačně začleněna do podniku.

[...]“

10 Podle § 22 UStG platí, že pro podnikatele, kteří nemají povinnost vést účetnictví a provádějí plnění v rámci zemědělského a lesnického podniku, činí daň za tato plnění 10 % daňového základu, přičemž tato povinnost v souladu s § 124 a § 125 Bundesabgabenordnung (rakouského spolkového daňového zákoníku) závisí na obratu a hodnotě zemědělského podniku.

11 Podle § 1175 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (rakouského občanského zákoníku) dále platí, že společnost občanského práva tvoří dvě nebo více osob, které se dohodnou na provádění společné činnosti za určitým společným účelem. Taková dohoda nepodléhá žádným formálním požadavkům.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Od roku 1998 se žalobci v původním řízení zabývají prostřednictvím tří společností občanského práva vinařstvím, přičemž každá z těchto společností pěstuje vinnou révu na odlišných místech a je osobou povinnou k DPH. První z těchto společností občanského práva byla založena Martinem Niglem a Christine Nigl, druhá Giselou Nigl (starší) a Josefem Niglem a třetí společnost Martinem Niglem a Giselou Nigl (mladší). Při vzniku těchto tří společností občanského práva nebyla uzavřena žádná písemná dohoda.

13 Z důvodu zvýšené poptávky po kvalitních vínech, což byl segment rozvíjený Martinem Niglem, založili žalobci v původním řízení v průběhu roku 2001 společnost Wein-Gut Nigl GmbH (dále jen „obchodní společnost“). Tato společnost se zabývá především nákupem vína pocházejícího z provozoven jednotlivých společností občanského práva a jeho prodejem maloobchodníkům a komercializací těchto vín u konečných spotřebitelů, a to jménem a na účet každé z dotyčných společností občanského práva. Vyrábí také víno z plodů zakoupených od smluvních vinařů a provozuje hotel s restaurací.

14 Společnosti občanského práva byly deklarovány u orgánů veřejné moci, z nichž jedním byl správce daně, který uznal tyto společnosti za samostatné osoby povinné k dani v postavení podniků z hlediska daní z obratu a v postavení společných podniků z hlediska daně z příjmu.

15 Příjmy a výdaje těchto tří společností občanského práva se účtují odděleně prostřednictvím vlastních bankovních účtů každé z nich, zisky se rozdělují v rámci každé společnosti občanského práva mezi její členy a tyto společnosti nemají žádná společná aktiva nebo společný bankovní účet. Každá společnost občanského práva samostatně obhospodařuje vinice, jež má ve svém vlastnictví nebo v nájmu, zaměstnává pracovníky a má své vlastní zařízení, jako jsou traktory nebo stroje. Výrobní nástroje jsou z 15 až 20 % nakupovány centrálně obchodní společností a poté na základě množství vyrobeného vína rozdělovány mezi společnosti občanského práva. Provozní náklady na budovy a náklady na plyn a elektřinu obchodní společnost ke konci roku přefakturovává.

16 Vinifikace se pro jednotlivé provozovny provádí odděleně, ale plnění do lahví se uskutečňuje prostřednictvím společného zařízení. Vína vyrobená společnostmi občanského práva jsou uváděna trh obchodní společností pod společnou ochrannou známkou Weingut Nigl a jsou prodávána za společně stanovené ceny, přičemž nákupní ceny posledně uvedené společnosti se stanoví na základě slevy z jejích vlastních prodejních cen. Reklamy ani webové stránky nebo tarify neodkazují na jednotlivé výrobní provozy nebo společnosti občanského práva. A konečně obchodní společnost provádí jménem těchto tří společností občanského práva všechny administrativní úkoly.

17 Až do roku 2012 měl správce daně za to, že je předmětná vinařská činnost provozována čtyřmi daňovými subjekty, a sice třemi společnostmi občanského práva a obchodní společností.

18 Na základě daňové kontroly provedené v průběhu roku 2012 došel správce daně k závěru, že vzhledem k úzkému hospodářskému a organizačnímu propojení společností občanského práva tvořili členové těchto společností od roku 2005 jeden svazek osob. Podle jeho názoru existuje jen jeden zdroj příjmů, jehož výtěžek se musí rozdělit mezi jednotlivé členy těchto tří společností občanského práva.

19 Stran DPH správce daně konstatoval, že se zpětnou účinností od roku 2005 existovaly dva podniky-osoby povinné k dani, a sice jeden svazek osob skládající se ze členů třech společností občanského práva a obchodní společnost. Všem členům tří společností občanského práva a obchodní společnosti byly zaslány daňové výměry týkající se DPH a rozhodnutím ze dne 18. července 2012 byla ukončena platnost daňových identifikačních čísel k DPH každé ze společností občanského práva.

20 V důsledku toho správce daně zpochybnil společný režim daňového paušálu pro zemědělce, jehož společnosti občanského práva využívaly.

21 Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko), jemuž byla předložena žaloba na určení, zda žalobci v původním řízení provozovali jakožto samostatné podniky čtyři nebo pouze dvě vinařství, připomíná, že podle rakouského práva jakákoliv struktura, která vystupuje vůči třetím stranám jako taková a samostatně provádí plnění ve smyslu zákona dani z obratu, může být podnikem, i když se jedná o svazek osob bez právní osobnosti.

22 Uvedený soud kromě toho uvádí, že již rozhodl, že v případě, že Rakouská republika nepožádala o konzultaci Poradní výbor pro DPH uvedený v článku 29 šesté směrnice, společné podniky, jež jsou z hlediska daně z příjmů vzájemně nezávislé, netvoří podle zákona o dani z obratu jediný podnik, ať jsou vazby nebo vztahy mezi nimi jakékoliv.

23 Za těchto okolností se Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jsou tři svazky osob sestávající z příslušníků jedné rodiny, které jako takové vystupují navenek vůči svým dodavatelům a orgánům veřejné moci samostatně, s výjimkou dvou hospodářských aktiv disponují každý vlastními výrobními prostředky, jejich výrobky jsou však převážně uváděny na trh pod společnou ochrannou známkou prostřednictvím kapitálové společnosti, jejíž podíly jsou v držení členů těchto svazků osob, jakož i dalších rodinných příslušníků, třemi samostatnými podniky (osobami povinnými k dani)?

2) V případě, že tyto tři svazky osob nelze považovat za tři samostatné podniky (osoby povinné k dani), je pak samostatným podnikem
   a) kapitálová společnost uvádějící výrobky na trh nebo
   b) svazek osob sestávající z členů těchto tří svazků osob, který jako takový na trhu nevystupuje ani vůči dodavatelům ani vůči zákazníkům nebo
   c) svazek osob sestávající z těchto tří svazků osob a této kapitálové společnosti, který jako takový na trhu nevystupuje ani vůči dodavatelům ani vůči zákazníkům?

3) V případě, že tyto tři svazky osob nelze považovat za tři samostatné podniky (osoby povinné k dani), je odnětí postavení podniku (osoby povinné k dani) přípustné
   a) se zpětnou účinností,
   b) pouze do budoucna nebo
   c) vůbec ne,

pokud tyto svazky osob nejprve byly po provedení daňové kontroly ze strany [správce daně] uznány za samostatné podniky (osoby povinné k dani)?

4) V případě, že je nutno tyto tři svazky osob považovat za tři samostatné podniky (osoby povinné k dani), vztahuje se na ně jakožto na pěstitele vína, a tedy jakožto na zemědělce, daňový paušál pro zemědělce, pokud tyto hospodářsky spolupracující svazky osob sice každý sám o sobě podléhá daňovému paušálu pro zemědělce, avšak kapitálová společnost, svazek osob sestávající z členů těchto tří svazků osob nebo svazek sestávající z kapitálové společnosti a členů těchto tří svazků osob jsou vzhledem k velikosti podniku nebo právní formě podle vnitrostátního práva z režimu daňového paušálu vyloučeny?

5) V případě, že by režim daňového paušálu pro zemědělce byl pro tyto tři svazky osob v zásadě vyloučen, platí toto vyloučení
   a) se zpětnou účinností,
   b) pouze do budoucna nebo
   c) vůbec ne?“

K předběžným otázkám

24 Úvodem je třeba poznamenat, že se na období, po které správce daně považoval členy tří společností občanského práva za jediný svazek osob, tedy od roku 2005 do roku 2012, vztahují příslušná ustanovení šesté směrnice a směrnice o DPH.

K první otázce

25 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 4 odst. 1 a čl. 4 odst. 4 první pododstavec šesté směrnice na straně jedné, jakož i čl. 9 odst. 1 první pododstavec a článek 10 směrnice o DPH na straně druhé, vykládány v tom smyslu, že několik takových společností občanského práva, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, které jako takové vystupují navenek vůči svým dodavatelům a orgánům veřejné moci a do jisté míry vůči svým zákazníkům samostatně, z nichž každá zajišťuje vlastní výrobu s použitím hlavně svých výrobních prostředků, ale jejichž výrobky jsou převážně uváděny na trh pod společnou ochrannou známkou prostřednictvím kapitálové společnosti, jejíž podíly jsou v držení členů těchto společností občanského práva, jakož i dalších rodinných příslušníků, je třeba považovat za tři samostatné podniky-osoby povinné k DPH.

26 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice a článku 9 směrnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti (zejména viz rozsudky ze

dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko, 235/85, EU:C:1987:161, bod 6; ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další, C-288/07, EU:C:2008:505, bod 27, jakož i ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 35).

27 Výrazy použité v čl. 4 odst. 1 prvním pododstavci šesté směrnice a čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, zejména výraz „jakákoliv“, vymezují pojem „osoba povinná k dani“ širokým způsobem založeným na samostatnosti při výkonu ekonomické činnosti v tom smyslu, že všechny fyzické a právnické osoby, veřejné i soukromé, jakož i entity bez právní osobnosti, které objektivně splňují kritéria uvedená v tomto ustanovení, jsou považovány za osoby povinné k DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, bod 28).

28 Za účelem konstatování samostatnosti při výkonu ekonomické činnosti je třeba ověřit, zda dotyčná osoba provádí své činnosti vlastním jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost, jakož i to, zda tato osoba nese hospodářské riziko spojené s výkonem těchto činností (rozsudky ze dne 27. ledna 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, bod 18; ze dne 18. října 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, bod 23, jakož i ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław C-276/14, EU:C:2015:635, bod 34).

29 Na první otázku je třeba odpovědět ve světle těchto poznatků.

30 Okolnost, že takové společnosti občanského práva, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, samostatně obhospodařují vinice, jež mají rovněž samostatně ve vlastnictví nebo v nájmu, že každá z nich používá téměř výhradně vlastní výrobní prostředky a zaměstnává vlastní pracovníky, že jako takové vystupují navenek vůči svým dodavatelům a orgánům veřejné moci a do jisté míry vůči svým zákazníkům samostatně, odráží skutečnost, že každá z těchto společností vykonává činnost vlastním jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost.

31 V tomto kontextu existence určité spolupráce mezi takovými společnostmi občanského práva a kapitálovou společností, co se zejména týče uvádění jejich výrobků na trh pod společnou ochrannou známkou, nestačí ke zpochybnění nezávislosti těchto společností občanského práva ve vztahu k posledně uvedené společnosti.

32 Okolnost, že takové společnosti občanského práva spojí část svých činností a pověří jejich výkonem třetí osobu, je volbou v rámci organizace těchto činností a neumožňuje dojít k závěru, že tyto společnosti občanského práva nevykonávají činnosti samostatně nebo že nenesou hospodářské riziko spojené se svou ekonomickou činností.

33 Kromě toho určující role jednoho z členů jedné z takových společností občanského práva, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, při výrobě vína těchto společností a jejich zastupování, není s to zpochybnit závěr o samostatném výkonu činností posledně uvedených společností, jelikož každá z nich jedná vlastním jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost.

34 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 4 odst. 1 a čl. 4 odst. 4 první pododstavec šesté směrnice, na straně jedné, jakož i čl. 9 odst. 1 první pododstavec a článek 10 směrnice o DPH, na straně druhé, musí být vykládány v tom smyslu, že několik takových společností občanského práva, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, které jako takové vystupují navenek vůči svým dodavatelům a orgánům veřejné moci a do jisté míry vůči svým zákazníkům samostatně, z nichž každá zajišťuje vlastní výrobu s použitím hlavně svých výrobních prostředků, ale jejichž výrobky jsou převážně uváděny na trh pod společnou ochrannou známkou prostřednictvím kapitálové společnosti, jejíž podíly jsou v držení členů těchto společností občanského práva, jakož i dalších rodinných příslušníků, je třeba považovat za tři samostatné podniky, které jsou osobami povinnými k DPH.

35 S ohledem na odpověď na první otázku není namístě odpovídat na druhou a třetí otázku.

Ke čtvrté otázce

36 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 25 šesté směrnice a článek 296 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby se společný režim daňového paušálu pro zemědělce, stanovený v těchto článcích, neuplatnil na několik takových společností občanského práva, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, které jsou považovány za samostatné podniky-osoby povinné k DPH a které vzájemně spolupracují, a to z toho důvodu, že se na kapitálovou společnost, svazek osob sestávající z členů těchto společností občanského práva nebo svazek osob sestávající z této kapitálové společnosti a členů uvedených společností občanského práva nemůže uvedený režim vzhledem k velikosti jejich podniku nebo právní formě vztahovat.

37 Je nutno připomenout, že režim daňového paušálu pro zemědělce je odchylným režimem, který představuje výjimku z obecného režimu stanoveného šestou směrnicí a směrnicí o DPH a může být proto uplatňován pouze v rozsahu, který je nezbytný k dosažení jeho cíle (rozsudky ze dne 15. července 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, bod 27; ze dne 26. května 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, bod 27, a ze dne 8. března 2012, Komise v. Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 49).

38 Jedním ze dvou cílů sledovaných tímto režimem je snaha o zjednodušení, která musí být uvedena do souladu s cílem náhrady DPH, kterou zemědělci zaplatili na vstupu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. května 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, bod 28, a ze dne 8. března 2012, Komise v. Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 50).

39 Je třeba také připomenout, že v souladu s čl. 25 odst. 1 šesté směrnice a čl. 296 odst. 1 směrnice o DPH „mohou“ členské státy uplatnit na zemědělce režim daňového paušálu, jestliže by uplatnění běžného daňového režimu nebo zjednodušeného režimu vedlo k obtížím, zejména administrativní povahy.

40 Mimoto z čl. 25 odst. 9 šesté směrnice a čl. 296 odst. 2 směrnice o DPH vyplývá, že členské státy „[mohou] vyloučit“ z režimu daňového paušálu některé kategorie zemědělců.

41 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že vnitrostátní právní předpisy obecně nestanoví žádnou výjimku z daňového paušálu pro určitou kategorii zemědělců z toho důvodu, že tito zemědělci úzce hospodářsky spolupracují prostřednictvím kapitálové společnosti nebo takového svazku, jako jsou svazky uvedené v bodě 36 tohoto rozsudku.

42 Kromě toho tato ustanovení stanoví, že z režimu daňového paušálu pro zemědělce jsou vyloučeni zemědělci, u nichž by uplatnění běžného či zjednodušeného režimu nevedlo k administrativním obtížím.

43 Okolnost, jíž se dovolává předkládající soud a podle které se na kapitálovou společnost, svazek osob sestávající z členů několika společností občanského práva nebo svazek osob sestávající z této kapitálové společnosti a členů těchto společností občanského práva nemůže vztahovat režim daňového paušálu pro zemědělce vzhledem k velikosti podniku nebo právní formě, nemůže mít přitom žádný vliv na využívání uvedeného režimu těmito společnostmi občanského práva, jelikož taková okolnost neumožňuje sama o sobě prokázat, že by uplatnění běžného či zjednodušeného systému u posledně uvedených společností nevedlo k administrativním obtížím.

44 Bylo by tomu však jinak v případě, že by takové společnosti občanského práva, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, byly z důvodu svých vazeb s takovou kapitálovou společností nebo svazkem, jaké jsou uvedeny v bodě 36 výše, schopné v praxi se vypořádat s administrativní zátěží, s níž jsou spojeny úkoly vyplývající z uplatnění běžného či zjednodušeného režimu, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

45 Ke skutečnosti, že by uplatnění režimu daňovému paušálu v tomto případě přesto vedlo ke snížení administrativních nákladů spojených s uplatňováním režimu DPH, nelze naopak přihlédnout, jelikož unijní normotvůrce zavedl režim daňovému paušálu pouze ve prospěch zemědělců, u nichž by uplatnění běžného či zjednodušeného daňového režimu vedlo k obtížím, zejména administrativní povahy.

46 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na čtvrtou otázku odpovědět tak, že článek 25 šesté směrnice a článek 296 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby se společný režim daňového paušálu pro zemědělce stanovený v těchto článcích neuplatnil na několik takových společností občanského práva, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, které jsou považovány za samostatné podniky-osoby povinné k DPH a které vzájemně spolupracují, a to z toho důvodu, že se na kapitálovou společnost, svazek osob sestávající z členů těchto společností občanského práva nebo svazek osob sestávající z této kapitálové společnosti a členů uvedených společností občanského práva nemůže tento režim vzhledem k velikosti jejich podniku nebo právní formě vztahovat, i když nepatří do kategorie zemědělců vyloučených z tohoto režimu daňového paušálu, za předpokladu, že jsou z důvodu svých vazeb s touto společností nebo jedním ze svazků schopné v praxi se vypořádat s administrativní zátěží, s níž jsou spojeny úkoly vyplývající z uplatnění běžného či zjednodušeného režimu DPH, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K páté otázce

47 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda v případě, že by ze společného režimu daňového paušálu pro zemědělce byly v zásadě vyloučeny takové společnosti občanského práva, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, platilo by takové vyloučení se zpětnou účinností, pouze do budoucna nebo vůbec ne.

48 Je třeba připomenout, že zásada právní jistoty nebrání tomu, aby správce daně v promlčecí době přikročil k výběru DPH týkající se již odečtené daně nebo již poskytnutých služeb, které měly být předmětem této daně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. února 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, body 47 a 48, jakož i ze dne 9. července 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 42).

49 Takové pravidlo by mělo platit rovněž v případě, že režim, jehož využívá plátce DPH, je správcem daně zpochybněn i ve vztahu k období předcházejícímu dni, kdy bylo takové posouzení provedeno, ale s výhradou, že k uvedenému posouzení došlo během promlčecí doby administrativního rozhodnutí a že jeho účinky neplatí zpětně před dnem, kdy nastaly právní a skutkové okolnosti, ze kterých dané posouzení vychází.

50 Okolnost, že správce daně nejprve uznal uplatnění režimu daňového paušálu na několik společností občanského práva, nemůže za takových podmínek ovlivnit odpověď na danou otázku, pokud právní a skutkové okolnosti, z nichž vychází nové posouzení tohoto správce, nastaly až po tomto uznání a došlo k nim v promlčecí době rozhodnutí daného správce daně.

51 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na pátou otázku odpovědět tak, že v případě, že by ze společného režimu daňového paušálu pro zemědělce byly v zásadě vyloučeny takové společnosti občanského práva, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, takové vyloučení by se vztahovalo na období předcházející dni, kdy bylo provedeno posouzení, na kterém je vyloučení založeno, ale s výhradou, že k uvedenému posouzení došlo během promlčecí doby rozhodnutí správce daně a že jeho účinky neplatí zpětně před dnem, kdy nastaly právní a skutkové okolnosti, ze kterých dané posouzení vychází.

K nákladům řízení

52 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl, že:

1) **Článek 4 odst. 1 a čl. 4 odst. 4 první pododstavec 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, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004, na straně jedné, jakož i čl. 9 odst. 1 první pododstavec a článek 10 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty na straně druhé musí být vykládány v tom smyslu, že několik takových společností občanského práva, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, které jako takové vystupují navenek vůči svým dodavatelům a orgánům veřejné moci a do jisté míry vůči svým zákazníkům samostatně, z nichž každá zajišťuje vlastní výrobu s použitím hlavně svých výrobních prostředků, ale jejichž výrobky jsou převážně uváděny na trh pod společnou ochrannou známkou prostřednictvím kapitálové společnosti, jejíž podíly jsou v držení členů těchto společností občanského práva, jakož i dalších rodinných příslušníků, je třeba považovat za tři samostatné podniky-osoby povinné k dani z přidané hodnoty.**

2) **Článek 25 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2004/66, a článek 296 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby se společný režim daňového paušálu pro zemědělce stanovený v těchto článcích neuplatnil na několik takových společností občanského práva, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, které jsou považovány za samostatné podniky-osoby povinné k DPH a které vzájemně spolupracují, a to z toho důvodu, že se na kapitálovou společnost, svazek osob sestávající z členů těchto společností občanského práva nebo svazek osob sestávající z této kapitálové společnosti a členů uvedených společností občanského práva nemůže tento režim vzhledem k velikosti jejich podniku nebo právní formě vztahovat, i když nepatří do kategorie zemědělců vyloučených z tohoto režimu daňového paušálu, za předpokladu, že jsou z důvodu svých vazeb s touto společností nebo jedním ze svazků schopné v praxi se vypořádat s administrativní zátěží, s níž jsou spojeny úkoly vyplývající z uplatnění běžného či zjednodušeného režimu daně z přidané hodnoty, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.**

3) **V případě, že by ze společného režimu daňového paušálu pro zemědělce byly v zásadě vyloučeny takové společnosti občanského práva, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, takové vyloučení by se vztahovalo na období předcházející dni, kdy bylo provedeno posouzení, na kterém je vyloučení založeno, ale s výhradou, že k uvedenému posouzení došlo během promlčecí doby rozhodnutí správce daně a že jeho účinky neplatí zpětně před dnem, kdy nastaly právní a skutkové okolnosti, ze kterých dané posouzení vychází.**

Podpisy.