Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

12. listopada 2016.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Članak 4. stavci 1. i 4. – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 9. i 11. – Pojam ‚porezni obveznik' – Ortaštva koja stavljaju na tržište svoje proizvode sa zajedničkim žigom posredstvom društva kapitala – Pojam ‚samostalni poduzetnik' – Odbijanje priznanja statusa poreznog obveznika – Retroaktivnost – Šesta direktiva 77/388 – Članak 25. – Direktiva 2006/112 – Članci 272. i 296. – Paušalno oporezivanje poljoprivrednika – Isključenje iz paušalnog oporezivanja – Retroaktivnost"

U predmetu C-340/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud, Austrija), odlukom od 29. lipnja 2015., koju je Sud zaprimio 7. srpnja 2015., u postupku

Christine Nigl i dr.

protiv

Finanzamt Waldviertel,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, M. Vilaras (izvjestitelj), J. Malenovský, M. Safjan i D. Šváby, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: K. Malacek, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 13. travnja 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Christine Nigl i dr., H. Nigl, *Rechtsanwalt*, i J. Auer,

— za austrijsku vladu, C. Pesendorfer, S. Pfeiffer i F. Koppensteiner, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, R. Lyal i M. Wasmeier, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 30. lipnja 2016.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.) kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/66/EZ od 26. travnja 2004. (SL 2004., L 168, str. 35.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 1., str. 152.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) i Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120. u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između članova obitelji Nigl, koji su članovi triju ortaštava koja se bave vinogradarstvom i Finanzamta Waldviertel (porezna uprava u Waldviertelu, Austrija, u daljnjem tekstu: porezna uprava) zbog, s jedne strane, statusa obveznika poreza na dodanu vrijednost (PDV) i, s druge strane, odbijanja primjene zajedničkog paušalnog oporezivanja poljoprivrednika na ta ortaštva.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Članak 4. Šeste direktive pod nazivom „Porezni obveznici” određuje:

„1. Poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno i na bilo kojem mjestu obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost navedenu u stavku 2., bez obzira na svrhu ili rezultat te djelatnosti.

2. Gospodarske djelatnosti iz stavka 1. su sve djelatnosti proizvođača, trgovca ili osobe koja isporučuje usluge, uključujući rudarske, poljoprivredne i djelatnosti samostalnih ili s njima izjednačenih zanimanja. Gospodarskom djelatnošću posebno se smatra korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi trajnog ostvarivanja prihoda.

[...]

4. Pojam ‚samostalno' korišten u stavku 1. isključuje iz PDV-a zaposlene i ostale osobe ukoliko su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim odnosom kojim se stvara odnos podređenosti poslodavca i zaposlenika u pogledu uvjeta rada, primitaka za rad i odgovornosti poslodavca.

Pod uvjetom konzultiranja predviđenog u članku 29., svaka država članica ima mogućnost smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom osobe s poslovnim nastanom na teritoriju države koje su neovisne s pravnog stajališta, ali su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.

[...]” [neslužbeni prijevod]

4 Članak 25. Šeste direktive pod nazivom „Zajednička paušalna odredba za poljoprivrednike” predviđa:

„1. Ako bi moglo doći do poteškoća prema poljoprivrednicima zbog primjene uobičajene odredbe [PDV-a] ili pojednostavljene odredbe iz članka 24., države članice mogu primjenjivati na poljoprivrednike paušalnu odredbu čija je svrha nadoknada obračunatog [PDV-a] na kupnju robe i usluga od strane poljoprivrednika za koje vrijedi paušalna odredba, u skladu s ovim člankom.

[...]

9. Svaka država članica može isključiti iz paušalne odredbe određene kategorije poljoprivrednika, kao i poljoprivrednike za koje nije vjerojatno da bi zbog primjene uobičajene odredbe [PDV-a] ili pojednostavljenih postupaka iz članka 24. stavka 1. moglo doći do administrativnih poteškoća.

[...]" [neslužbeni prijevod]

Direktiva o PDV-u

5 Članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u koji se nalazi u njezinu poglavlju III. pod nazivom „Porezni obveznici" propisuje:

„‚Porezni obveznik' znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću'. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću."

6 Članak 10. te direktive navodi:

„Uvjetom iz članka 9. stavka 1. koji govori da se gospodarska aktivnost mora provoditi ‚samostalno', isključuju se iz PDV-a zaposlene i ostale osobe ukoliko su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim vezama kojima se stvara odnos poslodavca i zaposlenika u pogledu uvjeta rada, nagrađivanja i odgovornosti poslodavca."

7 Članak 11. stavak 1. navedene direktive propisuje:

„Nakon konzultiranja Savjetodavnog odbora za [porez na dodanu vrijednost] sve države članice mogu smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice koje su, iako pravno samostalne, međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama."

8 U skladu s člankom 296. stavcima 1. i 2. navedene direktive:

„1. Ako bi zbog primjene uobičajene odredbe PDV-a ili posebne odredbe iz poglavlja 1. na poljoprivrednike moglo doći do poteškoća, države članice mogu primjenjivati na poljoprivrednike paušalnu odredbu čija je svrha nadoknada obračunatog PDV-a na kupnju robe i usluga od strane poljoprivrednika za koje vrijedi paušalna odredba, u skladu s ovim poglavljem.

2. Svaka država članica može isključiti iz paušalne odredbe određene kategorije poljoprivrednika, kao i poljoprivrednike za koje nije vjerojatno da bi zbog primjene uobičajene odredbe PDV-a ili pojednostavljenih postupaka iz članka 281. moglo doći do administrativnih poteškoća."

Austrijsko pravo

9 Članak 2. Umsatzsteuergesetza 1994 (zakon iz 1994. o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG) pod nazivom „poduzetnik, poduzeće” propisuje:

„1. Poduzetnik je onaj koji samostalno obavlja neku trgovačku ili profesionalnu djelatnost. Poduzeće podrazumijeva sve trgovačke ili profesionalne djelatnosti poduzetnika. Pod trgovačkom ili profesionalnom djelatnošću podrazumijeva se svaka trajna djelatnost koja se obavlja radi stjecanja prihoda, čak i u nedostatku namjere stjecanja dobiti ili ako skupina osoba obavlja svoje djelatnosti samo u odnosu na svoje članove.

2. Trgovačka ili profesionalna djelatnost ne obavlja se samostalno:

1) ako su fizičke osobe, pojedinačno ili grupno, integrirane u ono poduzeće u kojem moraju slijediti upute poduzetnika;

2) ako je pravna osoba podvrgnuta volji drugog poduzetnika na način da nema vlastitu volju. Pravna osoba podvrgnuta je volji drugog poduzetnika na način da nema vlastitu volju (povezana osoba) ako je uzimajući u obzir sve činjenične okolnosti integrirana u poduzeće u financijskom, gospodarskom i organizacijskom smislu.

[...]”

10 Članak 22. UStG-a propisuje da, za poduzetnike koji nisu podvrgnuti obvezi vođenja računovodstvene evidencije, a obavljaju djelatnosti u okviru poljoprivrednog ili šumarskog gospodarstva, porez koji su dužni plaćati za te djelatnosti iznosi 10 % od porezne osnovice što je obveza koja u skladu s člancima 124. i 125. Bundesabgabenordnunga (Savezni porezni zakonik) ovisi o količini prometa i vrijednosti poljoprivrednog gospodarstva.

11 Osim toga, članak 1175. Allgemeines Bürgerliches Gesetzbucha (opći građanski zakonik) predviđa da ortaštvo čine dvije ili više osoba koje se ugovorom obvezuju izvršavati zajedničku djelatnost radi postizanja zajedničkog cilja. Za takav ugovor nije propisan nikakav oblik.

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Tužitelji iz glavnog postupka bave se vinogradarstvom od 1998. Posredstvom triju ortaštava, pri čemu svako od njih gospodarski iskorištava vinograde na različitim lokacijama i obveznik je plaćanja PDV-a. Prvo od tih ortaštava osnovali su Martin Nigl i Christine Nigl, drugo Gisela Nigl (starija) i Josef Nigl, a treće Martin Nigl i Gisela Nigl (mlađa). Prilikom stvaranja tih triju ortaštava nije sklopljen nikakav pisani ugovor.

13 Kako bi odgovorili na povećanu potražnju za visokokvalitetnim vinima, segmentom koji je razvio Martin Nigl, tužitelji su iz glavnog postupka tijekom 2001. osnovali Wein-Gut Nigl GmbH (u daljnjem tekstu: trgovačko društvo). To društvo uglavnom se bavi ili kupnjom vina proizvedenih na poljoprivrednim gospodarstvima tih ortaštava ili prodajom tih vina konačnim potrošačima, u ime i za račun svakog od predmetnih ortaštava. Osim toga, društvo proizvodi vino od grožđa kupljenog od vinara s kojima ima potpisan ugovor i upravlja hotelom koji ima restoran.

14 Ortaštva su prijavljena tijelima javne vlasti među kojima i poreznoj upravi koja je kvalificirala ta društva samostalnih poreznih obveznika kao poduzeća u pogledu poreza na promet i kao zajedničke pothvate u pogledu poreza na dobit.

15 Prihodi i rashodi triju ortaštava obračunavaju se zasebno bankovnim računima svakog od njih, dobit se u svakom od njih dijeli između njihovih članova i među njima ne postoji nikakva zajednička imovina ili zajednički bankovni račun. Svako ortaštvo zasebno koristi vinograde koji mu pripadaju ili koje ima u zakupu, zapošljava radnike i raspolaže vlastitom opremom kao što su traktori ili strojevi. 15 % do 20 % sredstava za rad centralizirano je kupilo trgovačko društvo koje ih je zatim razdijelilo među ortaštvima ovisno o količini vina koje proizvode. Troškove korištenja objekata i trošak za plin i struju obračunava trgovačko društvo na kraju godine.

16 Proizvodnja vina odvija se zasebno za različita gospodarstva, ali se flaširanje provodi u zajedničkoj punionici. Vina koja proizvode ortaštva sa zajedničkim žigom Weingut Nigl na tržište stavlja trgovačko društvo i prodaje ih po zajednički dogovorenim cijenama, pri čemu su otkupne cijene predmetnog društva određene primjenom odbitka na vlastitim prodajnim cijenama. Oglasi, internet stranica i cjenici ne upućuju na različita poljoprivredna gospodarstva ili ortaštva u okviru kojih se proizvodnja odvija. Naposljetku, trgovačko društvo izvršava sve administrativne zadaće za račun triju ortaštava.

17 Do 2012. porezna uprava smatrala je da se proizvodnjom vina bave četiri porezna subjekta to jest tri ortaštva i trgovačko društvo.

18 Nakon poreznog nadzora provedenog u 2012. porezna uprava smatrala je da, zbog uske gospodarske i organizacijske isprepletenosti koja postoji među ortaštvima, njihovi članovi čine od 2005. jedinstveno udruženje osoba. Prema njezinu mišljenju, postoji samo jedan izvor prihoda čiji rezultat treba pripisati različitim članovima triju ortaštava.

19 U vezi s PDV-om, porezna uprava smatrala je da su postojala, retroaktivno od 2005., dva poduzeća koja su porezni obveznici, to jest jedinstveno udruženje osoba koje su činili članovi triju ortaštava i trgovačko društvo. Porezna rješenja u vezi s PDV-om poslana su svim članovima triju ortaštava i trgovačkom društvu dok je odlukom od 18. srpnja 2012. važenje identifikacijskog broja za PDV svakog od tih ortaštava bilo ograničeno.

20 Posljedično, porezna uprava naknadno je osporila paušalno oporezivanje poljoprivrednika što je mogućnost koju su koristila ortaštva.

21 Na temelju zahtjeva koji mu je podnesen za utvrđivanje jesu li tužitelji u glavnom postupku gospodarski iskorištavali, kao samostalna poduzeća, četiri ili samo dva vinograda, Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud, Austrija) podsjeća da, prema austrijskom pravu, svaki subjekt koji kao takav djeluje u odnosu s trećima i koji samostalno pruža usluge, u smislu Zakona o porezu na promet, ima kapacitet biti poduzetnik, čak i ako se radi o skupini osoba koja nema pravnu osobnost.

22 Usto, taj sud ističe da je već presudio da kada Republika Austrija propusti zatražiti konzultaciju Savjetodavnog odbora za PDV navedenog u članku 29. Šeste direktive, zajednički pothvati neovisni jedni od drugih u pogledu poreza na dobit nisu jedinstveno poduzeće u pogledu poreza na promet neovisno o odnosima koji postoje među njima.

23 U tim je okolnostima Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Jesu li tri udruženja osoba – koja čine različiti članovi jedne obitelji te kao takvi prema svojim dobavljačima i tijelima javne vlasti naizgled samostalno nastupaju, imaju zajedničke proizvodne pogone, osim dvaju gospodarskih dobara, međutim, svoje proizvode uglavnom stavljaju na tržište sa zajedničkim žigom i posredstvom društva kapitala u kojem udjele drže članovi tih udruženja osoba kao i drugi članovi obitelji – tri samostalna poduzetnika (porezna obveznika)?

2. Ako ne treba smatrati da su ta tri udruženja osoba – tri samostalna poduzetnika (porezna obveznika), treba li u tom slučaju smatrati da je samostalan poduzetnik:
   a) društvo kapitala s pomoću kojega proizvode stavljaju na tržište ili
   b) jedno udruženje osoba koje čine članovi triju navedenih udruženja osoba i koje kao takvo ne nastupa na tržištu ni prema dobavljačima ni prema kupcima, ili
   c) jedno udruženje osoba koje se sastoji od tih triju udruženja osoba i društva kapitala i koje kao takvo ne nastupa na tržištu ni prema dobavljačima ni prema kupcima?

3. Ako ta tri udruženja osoba ne treba smatrati samostalnim poduzetnikom (poreznim obveznikom), je li oduzimanje svojstva poduzetnika (poreznog obveznika) dopušteno:
   a) retroaktivno,
   b) samo u odnosu na buduće razdoblje ili
   c) uopće nije dopušteno

ako je porezna uprava tim udruženjima osoba nakon poreznog nadzora isprva priznala svojstvo samostalnog poduzetnika (poreznog obveznika)?

4. Ako treba smatrati da su navedena tri udruženja osoba tri samostalna poduzetnika (porezna obveznika), jesu li oni kao vinari i, stoga, kao poljoprivrednici, obveznici paušalnog poreza ako se na ta udruženja osoba koja gospodarski surađuju pojedinačno primjenjuje propis o paušalnom oporezivanju, a taj se propis o paušalnom oporezivanju prema nacionalnom pravu, zbog veličine poduzeća ili zbog pravnog oblika, ne primjenjuje na društvo kapitala, posebno udruženje osoba koje se sastoji od članova navedenih triju udruženja osoba ili su posebno udruženje osoba koje se sastoji od društva kapitala i članova navedenih triju udruženja osoba?

5. Ako propis o paušalnom oporezivanju poljoprivrednika načelno nije moguće primijeniti na tri udruženja osoba, ima li izuzeće od primjene
   a) retroaktivan učinak,
   b) učinak samo u odnosu na buduće razdoblje ili
   c) uopće nema nikakvog učinka?”

O prethodnim pitanjima

24 Najprije valja istaknuti da se u vezi s razdobljem za koje je porezna uprava utvrdila da su članovi triju ortaštava ustanovili jedinstveno udruženje osoba, to jest od 2005. do 2012., primjenjuju odgovarajuće relevantne odredbe Šeste direktive i Direktive o PDV-u.

Prvo pitanje

25 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 4. stavak 1. i članak 4. stavak. 4. prvi podstavak Šeste direktive, s jedne strane, kao i članak 9. stavak 1. prvi podstavak i članak 10. Direktive o PDV-u, s druge strane, tumačiti na način da se više ortaštava kao što su ona u glavnom postupku koja prema svojim dobavljačima, tijelima javne vlasti i u određenoj mjeri svojim klijentima naizgled samostalno nastupaju i koja osiguravaju vlastitu proizvodnju koristeći se uglavnom vlastitim sredstvima, ali koja svoje proizvode uglavnom stavljaju na tržište sa zajedničkim žigom i s pomoću društva kapitala u kojem udjele drže članovi tih ortaštava kao i drugi članovi predmetne obitelji, treba smatrati samostalnim poduzetnicima obveznicima poreza na dodanu vrijednost.

26 U tom pogledu treba podsjetiti da je na temelju članka 4. stavka 1. Šeste direktive i članka 9. Direktive o PDV-u „porezni obveznik” svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti (vidjeti osobito presude od 26. ožujka 1987., Komisija/Nizozemska, 235/85, EU:C:1987:161, t. 6.; od 16. rujna 2008., Isle of Wight Council i dr., C-288/07, EU:C:2008:505, t. 27. te od 29. listopada 2009., Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 35.).

27 Formulacija koja je upotrijebljena u članku 4. stavku 1. prvom podstavku Šeste direktive i u članku 9. stavku 1. Direktive o PDV-u, posebice pojam „svaka osoba”, daje pojmu „poreznog obveznika” široku definiciju koja se fokusira na samostalnost prilikom obavljanja gospodarske aktivnosti u smislu da svaku osobu, fizičku ili pravnu, javnu ili privatnu, uključujući i tijelo bez pravne osobnosti, koja objektivno ispunjava uvjete iz te odredbe treba smatrati obveznikom PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, t. 28.).

28 Kako bi se utvrdila samostalnost prilikom obavljanja gospodarske aktivnosti, treba ispitati obavlja li predmetna osoba aktivnosti u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost i snosi li gospodarski rizik povezan s obavljanjem tih aktivnosti (presude od 27. siječnja 2000. Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, t. 18.; od 18. listopada 2007., van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, t. 23., kao i od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław C-276/14, EU:C:2015:635, t. 34.).

29 Na prvo pitanje valja odgovoriti s obzirom na te okolnosti.

30 Okolnost da ortaštva, kao što su ona u glavnom postupku zasebno iskorištavaju vinograde koji im pripadaju ili koje imaju u zakupu, da se svako od njih koristi uglavnom vlastitim sredstvima proizvodnje i zapošljava vlastite radnike, da prema svojim dobavljačima, tijelima javne vlasti i u određenoj mjeri svojim klijentima naizgled samostalno nastupaju, ukazuje na to da svako od tih ortaštava obavlja gospodarsku aktivnost u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost.

31 U tom kontekstu, postojanje određene suradnje između tih ortaštava i društva kapitala, osobito u pogledu stavljanja na tržište njihovih proizvoda sa zajedničkim žigom, nije dovoljno da se dovede u pitanje samostalnost tih ortaštava u odnosu na potonje društvo.

32 Naime, okolnost da takva ortaštva udružuju neke od svojih aktivnosti povjeravajući ih trećem društvu stvar je izbora u organizaciji navedenih aktivnosti i ne može dovesti do zaključka da se ta ortaštva ne bave svojim aktivnostima samostalno ili da ne snose gospodarski rizik povezan sa svojom gospodarskom aktivnošću.

33 Usto, ključna uloga koju član jednog od ortaštava kao što su ona u glavnom postupku ima kod proizvodnje njihovih vina i njihova zastupanja ne dovodi u pitanje tvrdnju da ona samostalno obavljaju svoje aktivnosti jer svako od njih postupa u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost.

34 S obzirom na prethodno navedena razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 4. stavak 1. i članak 4. stavak. 4. prvi podstavak Šeste direktive, s jedne strane, kao i članak 9. stavak 1. prvi podstavak i članak 10. Direktive o PDV-u, s druge strane, treba tumačiti na način da se više ortaštava kao što su ona u glavnom postupku koja prema svojim dobavljačima, tijelima javne vlasti i u određenoj mjeri svojim klijentima naizgled samostalno nastupaju i koja osiguravaju vlastitu proizvodnju koristeći se uglavnom vlastitim sredstvima, ali koja svoje proizvode uglavnom stavljaju na tržište sa zajedničkim žigom i s pomoću društva kapitala u kojem udjele drže članovi tih ortaštava kao i drugi članovi predmetne obitelji, treba smatrati samostalnim poduzetnicima obveznicima poreza na dodanu vrijednost.

35 Uzimajući u obzir odgovor na prvo pitanje, nije potrebno odgovarati na drugo i treće pitanje.

Četvrto pitanje

36 Svojim četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi utvrditi trebaju li se članak 25. Šeste direktive i članak 296. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se ne protivi mogućnost odbijanja primjene zajedničkog paušalnog oporezivanja poljoprivrednika predviđene tim člancima na više ortaštava kao što su ona u glavnom postupku koja se smatraju samostalnim poduzetnicima obveznicima poreza na dodanu vrijednost i koja međusobno surađuju jer se društvo kapitala, udruženje osoba koje se sastoji od članova tih ortaštava ili posebno udruženje osoba koje se sastoji od tog društva kapitala i članova navedenih ortaštava ne mogu podvrgnuti tom režimu zbog veličine poduzeća ili zbog njegova pravnog oblika.

37 Valja podsjetiti da je zajedničko paušalno oporezivanje poljoprivrednika poseban sustav koji je iznimka od općeg sustava iz Šeste direktive i Direktive o PDV i koji se stoga treba primijeniti samo kada je potreban za ostvarivanje svojeg cilja (presude od 15. srpnja 2004., Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, t. 27.; od 26. svibnja 2005., Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, t. 27., i od 8. ožujka 2012., Komisija/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, t. 49.).

38 Jedan od dvaju ciljeva tog sustava potreba je pojednostavljivanja te ga treba pomiriti s namjerom nadoknade ulaznog PDV-a koji se obračunava poljoprivrednicima (vidjeti u tom smislu presudu od 26. svibnja 2005., Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, t. 28., i od 8. ožujka 2012., Komisija/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, t. 50.).

39 Također valja podsjetiti da, u skladu s člankom 25. stavkom 1. Šeste direktive i člankom 296. stavkom 1. Direktive o PDV-u, države članice „imaju mogućnost” ili „mogu” primjenjivati paušalno oporezivanje na poljoprivrednike ako bi zbog primjene uobičajene odredbe ili pojednostavljene odredbe moglo doći do poteškoća, osobito administrativne naravi.

40 Usto, iz teksta članka 25. stavka 9. Šeste direktive i članka 296. stavka 2. Direktive o PDV-u proizlazi, s jedne strane, da države članice „mogu isključiti” iz primjene paušalnog oporezivanja određene kategorije poljoprivrednika.

41 U ovom slučaju, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da nacionalno pravo općenito ne predviđa isključenje iz sustava paušalnog oporezivanja određene kategorije poljoprivrednika jer te proizvođače međusobno povezuje uska gospodarska suradnja u obliku društva kapitala ili grupacije kao što su one spomenute u točki 36. ove presude.

42 S druge strane, te odredbe predviđaju da se iz sustava paušalnog oporezivanja isključuju određene kategorije poljoprivrednika za koje primjena uobičajene odredbe ili pojednostavljene odredbe ne stvara poteškoće administrativne naravi.

43 Okolnost na koju se poziva sud koji je uputio zahtjev da se društvo kapitala, udruženje osoba koje se sastoji od članova više ortaštava ili udruženje osoba koje se sastoji od tog društva kapitala i članova navedenih ortaštava ne mogu podvrgnuti sustavu paušalnog oporezivanja za poljoprivrednike zbog veličine poduzeća ili njegova pravnog oblika, ne može utjecati na primjenu tog sustava na ta ortaštva jer se na temelju same te okolnosti ne može zaključiti da primjena uobičajene odredbe ili pojednostavljene odredbe ne stvara poteškoće administrativne naravi.

44 Drugačije bi bilo kada bi ortaštva, poput onih u glavnom postupku zbog svojih veza s društvom kapitala ili udruženjem kao što su to ona spomenuta u točki 36. ove presude bila stvarno sposobna nositi se s administrativnim opterećenjem koje podrazumijevaju zadaci proizišli iz primjene uobičajene ili pojednostavljene odredbe, što sud koji je uputio zahtjev mora provjeriti.

45 U tom slučaju, činjenica da primjena paušalnog oporezivanja može dovesti do smanjenja administrativnih troškova povezanih s primjenom sustava PDV-a ne može se uzeti u obzir jer je zakonodavac Unije uveo sustav paušalnog oporezivanja samo za poljoprivrednike kojima bi sustav uobičajenog ili pojednostavljenog oporezivanja stvarao poteškoće osobito administrativne naravi.

46 Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, na četvrto postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 26. Šeste direktive i članak 296. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se ne protive mogućnosti odbijanja primjene zajedničkog paušalnog oporezivanja poljoprivrednika predviđenoj tim člancima na više ortaštava kao što su ona u glavnom postupku koja se smatraju samostalnim poduzetnicima obveznicima poreza na dodanu vrijednost i koja međusobno surađuju jer se društvo kapitala, udruženje osoba koje se sastoji od članova tih ortaštava ili posebno udruženje osoba koje se sastoji od tog društva kapitala i članova navedenih ortaštava ne mogu podvrgnuti tom režimu zbog veličine poduzeća ili zbog pravnog oblika čak i ako ta ortaštva ne spadaju u kategoriju proizvođača isključenih iz sustava paušalnog oporezivanja jer su zbog svojih veza s tim društvom ili jednim od tih udruženja stvarno sposobna nositi se s administrativnim opterećenjem koje podrazumijevaju zadaci proizišli iz primjene uobičajene ili pojednostavljene odredbe PDV-a, što sud koji je uputio zahtjev mora provjeriti.

Peto pitanje

47 Svojim petim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi utvrditi je li u slučaju da propis o paušalnom oporezivanju poljoprivrednika načelno nije moguće primijeniti na ortaštva kao što su ona u glavnom postupku to izuzeće od primjene ima retroaktivan učinak, učinak samo u odnosu na buduće razdoblje ili uopće nema nikakvog učinka.

48 Valja podsjetiti da se načelo pravne sigurnosti ne protivi tomu da porezno tijelo u roku zastare naknadno obračuna PDV koji se odnosi na odbitak ili na usluge koje su već pružene, a koje je trebalo podvrgnuti njegovu plaćanju (vidjeti u tom smislu presude od 6. veljače 2014., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 47. i 48., kao i od 9. srpnja 2015. Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, t. 42.).

49 Takvo pravilo treba također primijeniti u slučaju kada porezna uprava osporava sustav koji se primjenjuje na obveznika plaćanja PDV-a, uključujući za razdoblje koje prethodi onomu za koje je bilo dano takvo mišljenje, ali pod uvjetom da je ono dano u zastarnom roku za upravnu tužbu i da njegovi učinci nisu retroaktivni na datum koji prethodi datumu nastanka pravnih i činjeničnih okolnosti na kojima se temelji.

50 U tim uvjetima, okolnost da je porezna uprava isprva priznala uporabu paušalnog oporezivanja nekolicini ortaštava ne može utjecati na odgovor na postavljeno pitanje jer su pravne i činjenične okolnosti na kojima se temelji novo mišljenje te porezne uprave nastale nakon prvotnog odobrenja, u zastarnom roku za podnošenje tužbe.

51 S obzirom na prethodna razmatranja, na peto pitanje valja odgovoriti tako da u slučaju da propis o paušalnom oporezivanju poljoprivrednika načelno nije moguće primijeniti na ortaštva kao što su ona u glavnom postupku to se izuzeće primjenjuje za razdoblje koje prethodi onomu za koje je bilo dano takvo mišljenje, ali pod uvjetom da je ono dano u zastarnom roku za upravnu tužbu i da njegovi učinci nisu retroaktivni na datum koji prethodi datumu nastanka pravnih i činjeničnih okolnosti na kojima se temelji.

Troškovi

52 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

1. **Članak 4. stavak 1. i članak 4. stavak 4. prvi podstavak Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvenu poreznu osnovicu kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/66/EZ od 26. travnja 2004. kao i članak 9. stavak 1. i članak 10. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se više ortaštava kao što su ona u glavnom postupku koja prema svojim dobavljačima, tijelima javne vlasti i u određenoj mjeri svojim klijentima naizgled samostalno nastupaju i koja osiguravaju vlastitu proizvodnju koristeći se uglavnom vlastitim sredstvima, ali koja svoje proizvode uglavnom stavljaju na tržište sa zajedničkim žigom i s pomoću društva kapitala u kojem udjele drže članovi tih ortaštava kao i drugi članovi predmetne obitelji, treba smatrati samostalnim poduzetnicima obveznicima poreza na dodanu vrijednost.**

2. **Članak 25. Šeste direktive 77/388/EEZ kako je izmijenjena Direktivom 2004/66 i članak 296. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da im se ne protivi mogućnost odbijanja primjene zajedničkog paušalnog oporezivanja poljoprivrednika predviđene tim člancima na više ortaštava kao što su ona u glavnom postupku koja se smatraju samostalnim poduzetnicima obveznicima poreza na dodanu vrijednost i koja međusobno surađuju jer se društvo kapitala, udruženje osoba koje se sastoji od članova tih ortaštava ili posebno udruženje osoba koje se sastoji od društva kapitala i članova navedenih ortaštava ne mogu podvrgnuti tom režimu zbog veličine poduzeća ili zbog pravnog oblika čak i ako ta ortaštva ne spadaju u kategoriju proizvođača isključenih iz sustava paušalnog oporezivanja jer su se zbog svojih veza s tim društvom ili jednim od tih udruženja stvarno sposobna nositi s administrativnim opterećenjem koje podrazumijevaju zadaci proizišli iz primjene uobičajene ili pojednostavljene odredbe PDV-a, što sud koji je uputio zahtjev mora provjeriti.**

3. **U slučaju da propis o paušalnom oporezivanju poljoprivrednika načelno nije moguće primijeniti na ortaštva kao što su ona u glavnom postupku to izuzeće primjenjuje se za razdoblje koje prethodi onomu za koje je bilo dano takvo mišljenje, ali pod uvjetom da je ono dano u zastarnom roku za upravnu tužbu i da njegovi učinci nisu retroaktivni na datum koji prethodi datumu nastanka pravnih i činjeničnih okolnosti na kojima se temelji.**

Potpisi