Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 12. októbra 2016*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Daň z pridanej hodnoty — Šiesta smernica 77/388/EHS — Článok 4 ods. 1 a 4 — Smernica 2006/112/ES — Články 9 a 11 — Pojem ‚zdaniteľná osoba' — Spoločnosti podľa občianskeho práva obchodujúce so svojimi výrobkami pod spoločnou značkou a prostredníctvom kapitálovej spoločnosti — Pojem ‚nezávislé podniky' — Nepriznanie postavenia zdaniteľnej osoby — Spätná účinnosť — Šiesta smernica 77/388 — Článok 25 — Smernica 2006/112 — Články 272 a 296 — Paušálny režim poľnohospodárskych výrobcov — Vylúčenie paušálneho režimu — Spätná účinnosť"

Vo veci C-340/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko) z 29. júna 2015 a doručený Súdnemu dvoru 7. júla 2015, ktorý súvisí s konaním:

Christine Nigl a i.

proti

Finanzamt Waldviertel,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory L. Bay Larsen, M. Vilaras (spravodajca), sudcovia J. Malenovský, M. Safjan a D. Šváby,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 13. apríla 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Ch. Nigl a i., v zastúpení: H. Nigl, Rechtsanwalt, a J. Auer,

— rakúska vláda, v zastúpení: C. Pesendorfer, S. Pfeiffer a F. Koppensteiner, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a M. Wasmeier, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 30. júna 2016,

* Jazyk konania: nemčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu šiestej smernice 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 (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004 (Ú. v. ES L 168, 2004, s. 35; Mim. vyd. 09/001, s. 160, ďalej len „šiesta smernica“), a smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1; ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi členmi rodiny Niglovej, ktorí sú spoločníkmi v troch spoločnostiach podľa občianskeho práva venujúcich sa vinohradníctvu, a Finanzamt Waldviertel (Finančný úrad Waldviertel, Rakúsko, ďalej len „finančný úrad“) vo veci určenia postavenia zdaniteľnej osoby v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty (DPH) na jednej strane a nepriznaní spoločného paušálneho režimu pre poľnohospodárskych výrobcov týmto spoločnostiam na druhej strane.

Právny rámec

Právo Únie

Šiesta smernica

3 Článok 4 šiestej smernice s názvom „Zdaniteľné osoby“ stanovuje:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.

…

4. Použitie výrazu ‚nezávisle‘ v odseku 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo iným právnym zväzkom vytvárajúcim vzťah zamestnávateľa a zamestnanca z pohľadu pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa.

Na základe konzultácií uvedených v článku 29 môže každý členský štát považovať za samostatnú zdaniteľnú osobu osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami.

…“

4 Článok 25 šiestej smernice s názvom „Spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárskych výrobcov“ uvádza:

„1. Ak uplatňovanie normálneho systému [DPH] alebo zjednodušeného systému podľa článku 24 bude spôsobovať poľnohospodárskym výrobcom problémy, členské štáty môžu pre potreby náhrady dane z pridanej hodnoty za nakúpený tovar a služby využiť u poľnohospodárskym výrobcov systém paušálnej sadzby podľa tohoto článku.

…

9. Každý členský štát môže vylúčiť zo systému paušálnej sadzby isté kategórie poľnohospodárskych výrobcov a poľnohospodárskych výrobcov, u ktorých aplikácia normálneho [všeobecného – *neoficiálny preklad*] systému [DPH] alebo zjednodušený systém, ktorý umožňuje článok 24 [ods. 1,] by nespôsobil administratívne ťažkosti.

…“

Smernica o DPH

5 Článok 9 ods. 1 smernice o DPH, ktorý je súčasťou jej hlavy III s názvom „Zdaniteľné osoby“, stanovuje:

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

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

6 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.“

7 Článok 11 prvý odsek uvedenej smernice znie:

„Po porade s poradným výborom pre [DPH] môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na území toho istého členského štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.“

8 Podľa ustanovenia článku 296 ods. 1 a 2 tej istej smernice:

„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.“

Rakúske právo

9 § 2 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon z roku 1994 o dani z obratu, ďalej len „UStG“) s názvom „Podnikateľ, podnik“ stanovuje:

„1. Za podnikateľa sa považuje osoba, ktorá samostatne vykonáva obchodnú alebo zárobkovú činnosť. Podnikanie zahŕňa celú obchodnú alebo zárobkovú činnosť podnikateľa. Za obchodnú alebo zárobkovú činnosť sa považuje akákoľvek sústavná činnosť vykonávaná na účely dosiahnutia príjmu, aj keď úmysel dosiahnuť zisk absentuje, alebo ak združenie osôb vykonáva svoje činnosti iba vo vzťahu ku svojim členom.

2. Obchodná alebo zárobková činnosť sa nevykonáva ako nezávislá činnosť:

(1) ak sú fyzické osoby individuálne alebo spoločne zapojené do podniku tak, že sú povinné postupovať podľa pokynov podnikateľa;

(2) ak právnická osoba podlieha vôli podnikateľa takým spôsobom, že nemá svoju vlastnú vôľu. Právnická osoba podlieha vôli podnikateľa takým spôsobom, že nemá svoju vlastnú vôľu (prepojená osoba), vtedy, ak je vzhľadom na všetky skutkové okolnosti integrovaná do podniku z finančného, hospodárskeho aj organizačného hľadiska.

…“

10 § 22 UStG stanovuje, že v prípade podnikateľov, ktorí nie sú povinní viesť účtovníctvo a vykonávajú činnosť v rámci poľnohospodárstva alebo vinohradníctva, je daň pri týchto transakciách stanovená vo výške 10 % zdaniteľného základu, pričom podľa § 124 a § 125 Bundesabgabenordnung (spolkový daňový zákonník) táto povinnosť závisí od výšky obratu a hodnoty poľnohospodárskeho podniku.

11 Okrem toho § 1175 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (všeobecný občiansky zákonník) stanovuje, že spoločnosť podľa občianskeho práva tvoria aspoň dve osoby, ktoré sa zmluvne rozhodnú spoločne vykonávať činnosť so spoločným cieľom. Pre takúto zmluvu nie je stanovená nijaká formálna náležitosť.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Od roku 1998 vykonávajú žalobcovia vo veci samej činnosť v oblasti vinohradníctva, prostredníctvom troch spoločností podľa občianskeho práva, z ktorých každá jedna prevádzkuje vinice na inom mieste a je zdaniteľnou osobou na účely DPH. Prvú z týchto spoločností založili Martin Nigl a Christine Nigl, druhú Gisela Nigl (staršia) a Josef Nigl, a tretiu Martin Nigl a Gisela Nigl (mladšia). Pri založení týchto troch spoločností podľa občianskeho práva nebola uzavretá nijaká písomná zmluva.

13 Žalobcovia vo veci samej založili v roku 2001 Wein-Gut Nigl GmbH (ďalej len „obchodná spoločnosť“), aby zvládli narastajúci dopyt po vínach vyššej kvality, ktoré boli segmentom, ktorý rozvinul Martin Nigl. Táto spoločnosť v zásade nakupuje vína od podnikov spoločností podľa občianskeho práva, aby ich predávala predajcom alebo uvádzala na trh konečným spotrebiteľom, v mene a na účet každej dotknutej spoločnosti podľa občianskeho práva. Okrem toho vyrába víno z hrozna kúpeného od zmluvne zaviazaných vinohradníkov a prevádzkuje hotel s reštauráciou.

14 Spoločnosti podľa občianskeho práva podávali priznania orgánom verejnej moci vrátane finančnej správy, ktorá považovala tieto spoločnosti ako podniky za nezávislé zdaniteľné osoby v súvislosti s daňami z obratu a za spoločne posudzované podniky v súvislosti s daňou z príjmu.

15 Príjmy a výdavky troch spoločností podľa občianskeho práva sa účtujú osobitne prostredníctvom vlastných bankových účtov každej z týchto spoločností, pričom zisky sa delia medzi členov v rámci každej zo spoločností podľa občianskeho práva a neexistuje nijaký spoločný majetok alebo spoločný bankový účet týchto spoločností. Každá spoločnosť podľa občianskeho práva samostatne prevádzkuje vinice, ktoré vlastní alebo si prenajíma, zamestnáva zamestnancov a má svoje vlastné vybavenie, ako sú traktory alebo strojové zariadenia. 15 až 20 % prevádzkových prostriedkov centralizovane nakupuje obchodná spoločnosť, ktorá ich potom rozdelí medzi spoločnosti podľa občianskeho práva podľa množstva vyrobeného vína. Obchodná spoločnosť na konci roka prefakturuje prevádzkové náklady budov a výdavky na plyn a elektrinu.

16 Výroba vína sa v jednotlivých prevádzkach uskutočňuje samostatne, ale plnenie do fliaš sa uskutočňuje v spoločnom zariadení. Vína vyrobené spoločnosťami podľa občianskeho práva uvádza na trh obchodná spoločnosť pod spoločnou značkou Weingut Nigl a predávajú sa za ceny určené spoločne, pričom nákupné ceny obchodnej spoločnosti sa určujú na základe zníženia jej vlastných predajných cien. Ani reklama, ani internetová stránka alebo cenník neuvádzajú jednotlivé prevádzky alebo vyrábajúce spoločnosti podľa občianskeho práva. Obchodná spoločnosť napokon vykonáva všetky administratívne činnosti na účet troch spoločností podľa občianskeho práva.

17 Až do roku 2012 finančná správa považovala prevádzku za uskutočňovanú štyrmi daňovými subjektmi, t. j. tromi spoločnosťami podľa občianskeho práva a obchodnou spoločnosťou.

18 Po skončení daňovej kontroly v roku 2012 však finančná správa usúdila, že vzhľadom na úzke hospodárske a organizačné vzájomné prepojenie existujúce medzi spoločnosťami podľa občianskeho práva tvorili ich členovia od roku 2005 jediné združenie osôb. Podľa jej názoru existuje iba jeden zdroj príjmov, ktorého výťažok sa musí rozdeliť medzi jednotlivých členov troch spoločností podľa občianskeho práva.

19 V súvislosti s DPH sa finančná správa so spätnou účinnosťou od roka 2005 domnievala, že existovali dva podniky, ktoré boli zdaniteľnými osobami, a to združenie osôb tvorené členmi troch spoločností podľa občianskeho práva, a obchodná spoločnosť. Všetkým členom troch spoločností podľa občianskeho práva a obchodnej spoločnosti boli zaslané daňové výmery na DPH a rozhodnutím z 18. júla 2012 bolo určené identifikačné číslo na DPH pre každú z troch spoločností podľa občianskeho práva.

20 V dôsledku toho finančná správa spochybnila spoločný paušálny režim poľnohospodárskych výrobcov, ktorý sa vzťahoval na spoločnosti podľa občianskeho práva.

21 Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko), ktorému bola predložená žaloba na určenie, či majú žalobcovia vo veci samej ako nezávislé podniky štyri alebo len dve vinohradnícke prevádzky, pripomína, že podľa rakúskeho práva každá štruktúra, ktorá ako taká vystupuje voči tretím osobám a samostatne poskytuje služby v zmysle právnej úpravy o dani z obratu, má spôsobilosť byť podnikom, hoci ide o združenie osôb bez právnej subjektivity.

22 Tento súd okrem iného uvádza, že už rozhodol, že vzhľadom na to, že Rakúska republika nepožiadala o poradenie sa s poradným výborom pre DPH uvedeným v článku 29 šiestej smernice, prepojené podniky, ktoré sú vzájomne nezávislé v súvislosti s daňou z príjmu, nepredstavujú z hľadiska právnej úpravy dane z obratu jediný podnik bez ohľadu na spojenia a vzťahy, ktoré medzi nimi existujú.

23 Za týchto okolností Bundesfinanzhof (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 orgánom verejnej moci samostatne a s výnimkou dvoch hospodárskych aktív majú vlastné prevádzkové prostriedky, ich výrobky však z veľkej časti predáva

pod spoločnou ochrannou známkou kapitálová spoločnosť, v ktorej majú obchodné podiely 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 členov týchto troch združení osôb a z kapitálovej spoločnosti, ktoré ako také navonok nevystupuje 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 združenia osôb boli na základe daňového preskúmania [finančnou správou] doteraz považované za samostatných podnikateľov (zdaniteľné osoby)?

4. Ak takéto tri združenia osôb sú samostatnými podnikateľmi (zdaniteľnými osobami), sú vinármi, a teda paušálnymi poľnohospodárskymi výrobcami, ak tieto obchodne spolupracujúce združenia osôb síce samé osebe spadajú pod paušálnu úpravu pre poľnohospodárskych výrobcov, 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 poľnohospodárskych výrobcov 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?“

O prejudiciálnych otázkach

24 Najskôr je potrebné uviesť, že vzhľadom na obdobie, vo vzťahu ku ktorému finančná správa konštatovala, že členovia troch spoločností podľa občianskeho práva tvoria jediné združenie osôb, t. j. od roku 2005 do roku 2012, sa uplatňujú príslušné relevantné ustanovenia šiestej smernice a smernice o DPH.

O prvej otázke

25 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa na jednej strane článok 4 ods. 1 a článok 4 ods. 4 prvý pododsek šiestej smernice a na druhej strane článok 9 ods. 1 prvý pododsek a článok 10 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že viaceré spoločnosti podľa občianskeho práva, ako sú spoločnosti vo veci samej, ktoré ako také vystupujú nezávisle voči svojim dodávateľom, orgánom verejnej moci a v určitej miere aj svojim zákazníkom a z ktorých každá zabezpečuje svoju vlastnú výrobu použitím v zásade vlastných výrobných prostriedkov, ale ktoré uvádzajú na trh veľkú

časť svojich výrobkov pod spoločnou značkou prostredníctvom kapitálovej spoločnosti, v ktorej majú obchodné podiely členovia spoločnosti podľa občianskeho práva aj iní členovia dotknutej rodiny, sa z hľadiska DPH musia považovať za nezávislé podniky, ktoré sú zdaniteľnými osobami.

26 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že v zmysle článku 4 ods. 1 šiestej smernice a článku 9 smernice o DPH sa za „zdaniteľnú osobu“ považuje každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva hospodársku činnosť, bez ohľadu na účelu alebo výsledky tejto činnosti (pozri najmä rozsudky z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko, 235/85, EU:C:1987:161, bod 6; zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i., C-288/07, EU:C:2008:505, bod 27, ako aj z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 35).

27 Pojmy použité v článku 4 ods. 1 prvom pododseku šiestej smernice a článku 9 ods. 1 smernice o DPH, najmä pojem „každá osoba“, dávajú pojmu „zdaniteľná osoba“ široké vymedzenie zamerané na nezávislosť pri výkone hospodárskej činnosti v tom zmysle, že všetky fyzické alebo právnické osoby, tak verejnoprávne, ako aj súkromnoprávne, ako aj osoby bez právnej subjektivity, ktoré z objektívneho hľadiska spĺňajú podmienky uvedené v tomto ustanovení, sa musia považovať za zdaniteľné osoby na účely DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, bod 28).

28 Na konštatovanie nezávislosti výkonu hospodárskej činnosti je potrebné preskúmať, či dotknutá osoba plní úlohy vo svojom vlastnom mene, na svoj vlastný účet a na svoju vlastnú zodpovednosť a či znáša hospodárske riziko spojené s výkonom týchto činností (rozsudky z 27. januára 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, bod 18; z 18. októbra 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, bod 23, ako aj z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław C-276/14, EU:C:2015:635, bod 34).

29 Na prvú otázku teda treba odpovedať vzhľadom na tieto okolnosti.

30 Okolnosť, že spoločnosti podľa občianskeho práva, ako sú spoločnosti vo veci samej, samostatne prevádzkujú vinohrady, ktoré vlastnia alebo si prenajímajú, takisto samostatne, že každá z nich používa takmer výlučne svoje vlastné výrobné prostriedky a zamestnáva svojich vlastných zamestnancov, že ako také nezávisle vystupujú voči svojim dodávateľom, orgánom verejnej moci a v určitej miere aj voči svojim zákazníkom, svedčí o tom, že každá z týchto spoločností vykonáva činnosť vo svojom vlastnom mene, na svoj vlastný účet a na svoju vlastnú zodpovednosť.

31 V tejto súvislosti existencia určitej spolupráce medzi takýmito spoločnosťami podľa občianskeho práva a kapitálovou spoločnosťou, najmä pokiaľ ide o uvádzanie na trh ich výrobkov pod spoločnou značkou, nemôže postačovať na spochybnenie nezávislosti týchto spoločností podľa občianskeho práva voči tejto poslednej uvedenej spoločnosti.

32 Okolnosť, že takéto spoločnosti podľa občianskeho práva združujú časť svojich činností tak, že ňou poveria tretiu spoločnosť, totiž patrí medzi voľby v rámci organizácie uvedených spoločností a nemala by umožňovať vyvodenie záveru, že tieto spoločnosti podľa občianskeho práva nevykonávajú svoje činnosti nezávisle alebo že neznášajú hospodárske riziko spojené so svojou hospodárskou činnosťou.

33 Okrem toho rozhodujúca úloha jedného z členov jednej zo spoločností podľa občianskeho práva, ako sú spoločnosti, o ktoré ide vo veci samej, pri výrobe vín týchto spoločností a ich zastupovaní zrejme nemôže spochybniť konštatovanie nezávislého výkonu činností týchto spoločností, keďže každá z nich koná vo svojom vlastnom mene, na svoj vlastný účet na svoju vlastnú zodpovednosť.

34 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné odpovedať na prvú otázku tak, že na jednej strane článok 4 ods. 1 a článok 4 ods. 4 prvý pododsek šiestej smernice a na druhej strane článok 9 ods. 1 prvý pododsek a článok 10 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že viaceré spoločnosti podľa občianskeho práva, ako sú spoločnosti vo veci samej, ktoré ako také vystupujú nezávisle voči svojim dodávateľom, orgánom verejnej moci a v určitej miere aj svojim zákazníkom a z ktorých každá

zabezpečuje svoju vlastnú výrobu použitím v zásade vlastných výrobných prostriedkov, ale ktoré uvádzajú na trh veľkú časť svojich výrobkov pod spoločnou značkou prostredníctvom kapitálovej spoločnosti, v ktorej majú obchodné podiely členovia spoločnosti podľa občianskeho práva aj iní členovia dotknutej rodiny, sa z hľadiska DPH musia považovať za nezávislé podniky, ktoré sú zdaniteľnými osobami.

35 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú a tretiu otázku.

O štvrtej otázke

36 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate snaží zistiť, či sa článok 25 šiestej smernice a článok 296 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby sa uplatnenie spoločného paušálneho režimu pre poľnohospodárskych výrobcov uvedené v týchto článkoch nepriznalo viacerým spoločnostiam podľa občianskeho práva, ako sú spoločnosti, o ktoré ide vo veci samej, ktoré sa považujú za nezávislé podniky, ktoré sú zdaniteľnými osobami v súvislosti s DPH a ktoré vzájomne spolupracujú, z dôvodu, že kapitálová spoločnosť, združenie osôb tvorené členmi týchto spoločností podľa občianskeho práva alebo združenie osôb tvorené touto kapitálovou spoločnosťou a členmi uvedených spoločností podľa občianskeho práva by si nemohli uplatniť tento režim z dôvodu veľkosti svojej prevádzky alebo svojej právnej formy.

37 Je potrebné pripomenúť, že spoločný paušálny režim pre poľnohospodárskych výrobcov je režimom odchýlky, ktorá je výnimkou zo všeobecného režimu šiestej smernice a smernice o DPH a z tohto dôvodu sa musí uplatňovať iba v miere nevyhnutnej na dosiahnutie svojho cieľa (rozsudky z 15. júla 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, bod 27; z 26. mája 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, bod 27, a z 8. marca 2012, Komisia/Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 49).

38 Medzi dva ciele stanovené pre tento režim patrí cieľ vyplývajúci z požiadavky zjednodušenia, ktorý musí byť v súlade s cieľom náhrady záťaže DPH znášanej na vstupe poľnohospodármi (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. mája 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, bod 28, a z 8. marca 2012, Komisia/Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 50).

39 Rovnako je potrebné pripomenúť, že podľa článku 25 ods. 1 šiestej smernice a článku 296 ods. 1 smernice o DPH členské štáty „môžu“ uplatňovať na poľnohospodárov paušálny režim, ak by ich zdaňovanie podľa všeobecnej alebo zjednodušenej úpravy spôsobilo poľnohospodárom ťažkosti, najmä administratívnej povahy.

40 Okrem toho zo znenia článku 25 ods. 9 šiestej smernice a článku 296 ods. 2 smernice o DPH vyplýva, že na jednej strane členské štáty „môžu vyňať“ z paušálneho režimu niektoré skupiny poľnohospodárskych výrobcov.

41 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že vnútroštátna právna úprava vo všeobecnosti nestanovuje vylúčenie určitej skupiny poľnohospodárskych výrobcov zo všeobecného režimu z dôvodu, že títo výrobcovia sú spojení úzkou hospodárskou spoluprácou prostredníctvom kapitálovej spoločnosti alebo združenia, ako sú spoločnosť a združenie uvedené v bode 36 tohto rozsudku.

42 Na druhej strane tieto ustanovenia uvádzajú, že zo všeobecného režimu pre poľnohospodárskych výrobcov sú vylúčení výrobcovia, pre ktorých uplatňovanie všeobecného alebo zjednodušeného režimu nespôsobuje administratívne ťažkosti.

43 Okolnosť uvedená vnútroštátnym súdom, že kapitálová spoločnosť, združenie osôb tvorené členmi viacerých spoločností podľa občianskeho práva alebo združenie osôb tvorené touto kapitálovou spoločnosťou a členmi uvedených spoločností podľa občianskeho práva by si nemohli uplatniť

spoločný paušálny režim z dôvodu svojej veľkosti alebo právnej formy, by nemala mať vplyv na uplatnenie uvedeného režimu na tieto spoločnosti podľa občianskeho práva, lebo takáto okolnosť sama osebe neumožňuje vyvodenie záveru, že uplatnenie všeobecného alebo zjednodušeného režimu by týmto spoločnostiam nespôsobilo administratívne ťažkosti.

44 Inak by to však bolo v prípade, ak by spoločnosti podľa občianskeho práva, ako sú spoločnosti, o ktoré ide vo veci samej, boli vzhľadom na svoje prepojenia s kapitálovou spoločnosťou alebo združením, ako sú spoločnosť a združenie uvedené v bode 36 vyššie, materiálne schopné čeliť administratívnej záťaži spojenej s úlohami vyplývajúcimi z uplatnenia všeobecného alebo zjednodušeného režimu, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu.

45 Za tohto predpokladu by sa skutočnosť, že uplatnenie paušálneho režimu by mohlo znížiť administratívne náklady spojené s uplatnením režimu DPH, naopak nemohla zohľadniť, keďže normotvorca Únie zaviedol paušálny režim iba v prospech poľnohospodárskych výrobcov, ktorým by zdanenie v rámci všeobecného alebo zjednodušeného režimu spôsobilo ťažkosti, najmä administratívnej povahy.

46 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné odpovedať na štvrtú otázku tak, že článok 25 šiestej smernice a článok 296 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby sa uplatnenie spoločného paušálneho režimu pre poľnohospodárskych výrobcov uvedené v týchto článkoch nepriznalo viacerým spoločnostiam podľa občianskeho práva, ako sú spoločnosti, o ktoré ide vo veci samej, ktoré sa považujú za nezávislé podniky, ktoré sú zdaniteľnými osobami v súvislosti s DPH a ktoré vzájomne spolupracujú, z dôvodu, že kapitálová spoločnosť, združenie osôb tvorené členmi týchto spoločností podľa občianskeho práva alebo združenie osôb tvorené touto kapitálovou spoločnosťou a členmi uvedených spoločností podľa občianskeho práva by si nemohli uplatniť tento režim z dôvodu veľkosti svojej prevádzky alebo svojej právnej formy, aj keď tieto spoločnosti podľa občianskeho práva nepatria do skupiny poľnohospodárskych výrobcov vylúčenej z tohto paušálneho režimu, pokiaľ sú z dôvodov svojich prepojení s touto spoločnosťou alebo jedným z týchto združení materiálne schopné čeliť administratívnej záťaži spojenej s úlohami vyplývajúcimi z uplatnenia všeobecného alebo zjednodušeného režimu DPH, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu.

O piatej otázke

47 Svojou piatou otázkou sa vnútroštátny súd snaží v podstate zistiť, či v prípade, ak by mal byť spoločný paušálny režim pre poľnohospodárskych výrobcov v zásade vylúčený pre spoločnosti podľa občianskeho práva, ako sú spoločnosti, o ktoré ide vo veci samej, by sa toto vylúčenie malo uplatniť so spätnou účinnosťou, alebo iba do budúcnosti, alebo či by sa vôbec nemalo uplatniť.

48 Je potrebné pripomenúť, že zásada právnej istoty nebráni tomu, aby finančná správa v premlčacej lehote pristúpila k vymáhaniu DPH vzťahujúcej sa na odpočítanú daň alebo už poskytnuté služby, na ktoré mala byť uplatnená táto daň (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. februára 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, body 47 a 48, ako aj z 9. júla 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 42).

49 Takéto pravidlo musí platiť aj vtedy, ak finančná správa spochybňuje režim uplatnený na osobu povinnú platiť DPH, vrátane obdobia pred dňom vydania takéhoto stanoviska, ale s výhradou, že takéto stanovisko je vydané v premlčacej lehote na začatie správneho konania a že jeho dôsledky sa neprejavia so spätnou účinnosťou v období predchádzajúcom dňu, keď nastali skutkové a právne okolnosti, z ktorých vychádza.

50 Za týchto okolností skutočnosť, že finančná správa najskôr priznala paušálny režim viacerým spoločnostiam podľa občianskeho práva, nemôže mať vplyv na odpoveď, ktorá sa má poskytnúť na položenú otázku, keďže skutkové a právne okolnosti, z ktorých vychádza nové posúdenie tejto správy, nastali po tomto priznaní a objavili sa v premlčacej lehote na začatie konania tejto finančnej správy.

51 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné odpovedať na piatu otázku tak, že v prípade, ak by mal byť spoločný paušálny režim pre poľnohospodárskych výrobcov v zásade vylúčený pre spoločnosti podľa občianskeho práva, ako sú spoločnosti, o ktoré ide vo veci samej, toto vylúčenie by sa malo uplatniť na obdobie predchádzajúce dňu, ku ktorému sa uskutočnilo posúdenie, z ktorého vychádza, s výhradou, že uvedené posúdenie sa uskutoční v premlčacej lehote na začatie konania finančnej správy a že jeho dôsledky sa neprejavia so spätnou účinnosťou v období predchádzajúcom dňu, keď nastali skutkové a právne okolnosti, z ktorých vychádza.

O trovách

52 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. **Článok 4 ods. 1 a článok 4 ods. 4 prvý pododsek šiestej smernice 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: – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004, na jednej strane, ako aj článok 9 ods. 1 prvý pododsek a článok 10 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty na druhej strane sa majú vykladať v tom zmysle, že viaceré spoločnosti podľa občianskeho práva, ako sú spoločnosti vo veci samej, ktoré ako také vystupujú nezávisle voči svojim dodávateľom, orgánom verejnej moci a v určitej miere aj svojim zákazníkom a z ktorých každá zabezpečuje svoju vlastnú výrobu použitím v zásade vlastných výrobných prostriedkov, ale ktoré uvádzajú na trh veľkú časť svojich výrobkov pod spoločnou značkou prostredníctvom kapitálovej spoločnosti, v ktorej majú obchodné podiely členovia spoločnosti podľa občianskeho práva aj iní členovia dotknutej rodiny, sa z hľadiska dane z pridanej hodnoty musia považovať za nezávislé podniky, ktoré sú zdaniteľnými osobami.**

2. **Článok 25 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2004/66, a článok 296 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby sa uplatnenie spoločného paušálneho režimu pre poľnohospodárskych výrobcov uvedené v týchto článkoch nepriznalo viacerým spoločnostiam podľa občianskeho práva, ako sú spoločnosti, o ktoré ide vo veci samej, ktoré sa považujú za nezávislé podniky, ktoré sú zdaniteľnými osobami v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty a ktoré vzájomne spolupracujú, z dôvodu, že kapitálová spoločnosť, združenie osôb tvorené členmi týchto spoločností podľa občianskeho práva alebo združenie osôb tvorené touto kapitálovou spoločnosťou a členmi uvedených spoločností podľa občianskeho práva by si nemohli uplatniť tento režim z dôvodu veľkosti svojej prevádzky alebo svojej právnej formy, aj keď tieto spoločnosti podľa občianskeho práva nepatria do skupiny poľnohospodárskych výrobcov vylúčenej z tohto paušálneho režimu, pokiaľ sú z dôvodov svojich prepojení s touto spoločnosťou alebo jedným z týchto združení materiálne schopné čeliť administratívnej záťaži spojenej s úlohami vyplývajúcimi z uplatnenia všeobecného alebo zjednodušeného režimu dane z pridanej hodnoty, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu.**

3. V prípade, ak by mal byť spoločný paušálny režim pre poľnohospodárskych výrobcov v zásade vylúčený pre spoločnosti podľa občianskeho práva, ako sú spoločnosti, o ktoré ide vo veci samej, by sa toto vylúčenie malo uplatniť na obdobie predchádzajúce dňu, ku ktorému sa uskutočnilo posúdenie, z ktorého vychádza, s výhradou, že uvedené posúdenie sa uskutoční v premlčacej lehote na začatie konania finančnej správy a že jeho dôsledky sa neprejavia so spätnou účinnosťou v období predchádzajúcom dňu, keď nastali skutkové a právne okolnosti, z ktorých vychádza.

Podpisy