Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 12. oktobra 2016*

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Davek na dodano vrednost (DDV) — Šesta Direktiva 77/388/EGS — Člen 4(1) in (4) — Direktiva 2006/112/ES — Pojem ‚davčni zavezanec' — Družbe civilnega prava, ki dobavljajo blago pod skupnim prodajnim imenom in prek gospodarske družbe — Pojem ‚neodvisna podjetja' — Zavrnitev priznanja statusa davčnega zavezanca — Retroaktivnost — Šesta direktiva 77/388 — Člen 25 — Direktiva 2006/112 — Člena 272 in 296 — Pavšalna ureditev za kmete — Izvzetje iz pavšalne ureditve — Retroaktivnost"

V zadevi C-340/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija) z odločbo z dne 29. junija 2015, ki je prispela na Sodišče 7. julija 2015, v postopku

Christine Nigl in drugi

proti

Finanzamt Waldviertel,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik senata, M. Vilaras (poročevalec), J. Malenovský, M. Safjan in D. Šváby, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. aprila 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Christine Nigl in druge H. Nigl, odvetnik, in J. Auer,

— za avstrijsko vlado C. Pesendorfer, S. Pfeiffer in F. Koppensteiner, agenti,

— za Evropsko komisijo R. Lyal in M. Wasmeier, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 30. junija 2016

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nemščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/66/ES z dne 26. aprila 2004 (UL 2004, L 168, str. 35) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), in Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med člani družine Nigl, družbeniki treh družb civilnega prava, ki se vse ukvarjajo z vinogradništvom, in Finanzamt Waldviertel (davčna uprava v kraju Waldviertel, Avstrija, v nadaljevanju: davčna uprava), ki se nanaša na eni strani na ugotovitev statusa davčnega zavezanca za davek na dodano vrednost (DDV), na drugi strani pa na zavrnitev, da bi se za te družbe civilnega prava uporabila skupna pavšalna ureditev za kmete.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Člen 4 Šeste direktive, naslovljen „Davčni zavezanci“, določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[…]

4. Uporaba besede ‚neodvisno‘ iz odstavka 1 iz obdavčevanja izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca.

S pogojem posvetovanj iz člena 29 lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju države, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane.

[…]“

4 Člen 25 Šeste direktive, naslovljen „Skupna pavšalna ureditev za kmete“, določa:

„1. Če bi uporaba splošne ureditve davka na dodano vrednost [DDV] ali poenostavljene ureditve iz člena 24 za kmete povzročila težave, lahko države članice za kmete uporabijo pavšalno ureditev za nadomestitev davka na dodano vrednost [DDV], obračunanega pri nakupih blaga in storitev, ki jih opravijo kmetje pavšalisti v skladu s tem členom.

[…]

9. Vsaka država članica lahko izvzame iz pavšalne ureditve določene kategorije kmetov in kmete, pri katerih uporaba splošne ureditve davka na dodano vrednost [DDV] ali poenostavljena ureditev iz člena 24(1) ne bi povzročala administrativnih težav.

[…]“

Direktiva o DDV

5 Člen 9(1) Direktive o DDV, ki je pod naslovom III in je naslovljen „Davčni zavezanci“, določa:

„‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

6 Člen 10 navedene direktive določa:

„Pogoj glede neodvisnega opravljanja ekonomske dejavnosti iz člena 9(1) iz DDV izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca.“

7 Člen 11, prvi pododstavek, navedene direktive določa:

„Po posvetovanju s posvetovalnim odborom za [DDV] lahko vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju te države članice, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane.“

8 Člen 296(1) in (2) iste direktive določa:

„1. Če bi kmetom uporaba splošne ureditve DDV ali posebne ureditve iz poglavja 1 povzročila težave, lahko države članice zanje uporabijo pavšalno ureditev za nadomestitev DDV, obračunanega pri nakupih blaga in storitev, ki jih opravijo kmetje pavšalisti v skladu s tem poglavjem.

2. Vsaka država članica lahko iz pavšalne ureditve izvzame določene kategorije kmetov in kmete, ki jim upoštevanje splošne ureditve DDV ali poenostavljenih postopkov iz člena 281 ne bi povzročalo administrativnih težav.“

Avstrijsko pravo

9 Člen 2 Umsatzsteuergesetz 1994 (zakon o prometnem davku iz leta 1994, v nadaljevanju: UStG), naslovljen „Podjetnik, podjetje“, določa:

„1. Podjetnik je oseba, ki neodvisno opravlja poslovno ali poklicno dejavnost. Podjetje zajema vse poslovne ali poklicne dejavnosti podjetnika. Za poslovno ali poklicno dejavnost se šteje vsaka trajna dejavnost, ki se izvaja zaradi pridobivanja dohodkov, tudi če ni namenjena ustvarjanju dobička ali če združenje oseb svoje dejavnosti opravlja le v zvezi s svojimi člani.

2. Poslovna ali poklicna dejavnost se ne opravlja neodvisno:

(1) če so fizične osebe posamično ali skupaj vključene v podjetje tako, da morajo upoštevati navodila podjetnika;

(2) če je pravna oseba podrejena volji podjetnika, tako da nima lastne volje. Pravna oseba je podrejena volji podjetnika tako, da nima lastne volje (odvisni subjekt), če je ob upoštevanju vseh dejanskih okoliščin vključena v podjetje v finančnem, gospodarskem in organizacijskem smislu.

[…]“

10 Člen 22 UStG določa, da je za podjetnike, za katere ne velja obveznost računovodenja in ki opravljajo dejavnosti v okviru kmetijskega ali gozdarskega gospodarstva, višina davka, ki so ga dolžni plačati iz naslova te dejavnosti, določena na 10 % osnove, ta obveznost pa je v skladu s členoma 124 in 125 Bundesabgabenordnung (zvezni davčni zakonik) odvisna od obsega prometa in vrednosti kmetije.

11 Poleg tega člen 1175(1) Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (splošni civilni zakonik) določa, da družbo civilnega prava ustanovita dve osebi ali več, ki se s pogodbo strinjajo, da bodo opravljale skupno dejavnost s skupnim ciljem. Za tako pogodbo ne velja nobena zahteva obličnosti.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 Tožeče stranke iz postopka v glavni stvari od leta 1998 opravljajo vinogradniško dejavnost prek treh družb civilnega prava, pri čemer vsaka izmed njih na različnih parcelah gospodarsko izkorišča vinograde in je davčni zavezanec za DDV. Prvo od teh družb sta ustanovila Martin Nigl in Christine Nigl, drugo Gisela Nigl (starejša) in Josef Nigl, tretjo družbo pa Martin Nigl in Gisela Nigl (mlajša). Pri ustanovitvi teh treh družb civilnega prava ni bila sklenjena nobena pisna pogodba.

13 Tožeče stranke iz postopka v glavni stvari so leta 2001, da bi obvladale povečano povpraševanje po kakovostnih vinih, v segmentu, ki ga je razvil M. Nigl, ustanovile družbo Wein-Gut Nigl GmbH (v nadaljevanju: gospodarska družba). Ta družba predvsem kupuje vina, proizvedena na posestvih družb civilnega prava, in jih prodaja prodajnim posrednikom oziroma trži takšna vina pri končnih odjemalcih v imenu in za račun vsake od zadevnih družb civilnega prava. Poleg tega proizvaja vino iz grozdja, kupljenega od pridelovalcev, s katerimi ima sklenjeno pogodbo, upravlja pa še hotel z restavracijo.

14 Družbe civilnega prava so bile priglašene pri javnih organih, med katerimi je davčna uprava, ki je te družbe opredelila kot neodvisne davčne zavezance: za namene davka na dodano vrednost kot podjetja, za namene davka od dohodkov pravnih oseb pa kot skupna podjetja.

15 Prihodki in odhodki treh družb civilnega prava se upoštevajo ločeno na podlagi bančnih računov vsake izmed njih, dobiček se v vsaki družbi porazdeli med člane in med temi družbami ne obstaja skupno premoženje ali bančni račun. Vsaka civilna družba vinograde, ki jih ima v lasti oziroma jih je zakupila, gospodarsko izkorišča ločeno, zaposluje delavce in razpolaga z lastno opremo, kot so traktorji ali stroji. Od 15 % do 20 % orodja za obdelovanje centralizirano kupi gospodarska družba, ki ga nato razdeli med družbe civilnega prava glede na količino proizvedenega vina. Gospodarska družba ob koncu leta obračuna stroške za uporabo objektov ter stroške za plin in elektriko.

16 Proizvodnja vina se izvaja ločeno za različna gospodarstva, stekleničenje pa se izvaja v skupni polnilnici. Gospodarska družba trži vina, ki jih proizvajajo družbe civilnega prava, pod skupno znamko Weingut Nigl in jih prodaja po skupno določenih cenah, pri čemer so nakupne cene te zadnjenavedene družbe določene z uporabo odbitka na lastne prodajne cene. Da gre za različna kmetijska gospodarstva

oziroma proizvajalke, ki so družbe civilnega prava, ni navedeno niti v oglasih niti na spletni strani oziroma v tarifah. Nazadnje, gospodarska družba opravlja vse upravne naloge za račun treh družb civilnega prava.

17 Davčna uprava je do leta 2012 menila, da so se z vinarsko dejavnostjo ukvarjali štirje davčni subjekti, in sicer tri družbe civilnega prava in gospodarska družba.

18 Davčna uprava je ob davčnem nadzoru, opravljenem leta 2012, menila, da so glede na tesno gospodarsko in organizacijsko prepletenost med družbami civilnega prava njihovi člani od leta 2005 sestavljali enotno združenje oseb. Po njenem mnenju obstaja en sam vir prihodkov, katerega rezultat je treba pripisati različnim članom treh družb civilnega prava.

19 Davčna uprava je v zvezi z DDV menila, da sta retroaktivno od leta 2005 obstajali dve neodvisni podjetji, ki sta bili davčna zavezanca, in sicer enotno združenje oseb, sestavljeno iz družbenikov treh družb civilnega prava, in gospodarska družba. Odločbe o odmeri DDV so bile naslovljene na vse člane treh družb civilnega prava in na gospodarsko družbo, z odločbo z dne 18. julija 2012 pa je bila omejena veljavnost identifikacijske številke za DDV vsake od teh družb civilnega prava.

20 Davčna uprava je posledično izpodbijala skupno pavšalno ureditev za kmete, ki se je uporabljala za družbe civilnega prava.

21 Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija), ki je bilo pozvano, da ugotovi, ali so tožeče stranke iz postopka v glavni stvari kot neodvisna podjetja gospodarsko izkoriščale štiri vinogradniška gospodarstva ali samo dve, opozarja, da je v skladu z avstrijsko zakonodajo vsak subjekt, ki kot tak deluje v razmerju do tretjih oseb in ki neodvisno opravlja storitve v skladu s predpisi o davku na dodano vrednost, lahko podjetje, tudi če gre za združenje oseb, ki nima pravne sposobnosti.

22 Poleg tega je to sodišče navedlo, da je že presodilo, da če Republika Avstrija ni podala zahteve za posvetovanje s svetovalnim odborom za DDV iz člena 29 Šeste direktive, skupna podjetja, ki so v smislu davka od dohodka pravnih oseb neodvisna drugo od drugega, niso eno samo podjetje na podlagi predpisov o prometnem davku ne glede na odnose in razmerja med njimi.

23 V teh okoliščinah je Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali so tri združenja oseb, ki so sestavljena iz različnih članov družine, ki kot takšna do svojih dobaviteljev in javnih organov delujejo navzven neodvisno, ki imajo razen dvojih osnovnih sredstev vsako svoja proizvodna sredstva, ki pa svoje izdelke prodajajo pod skupno blagovno znamko predvsem prek kapitalske družbe, katere deleži so v lasti članov združenj oseb in drugih družinskih članov, tri neodvisna podjetja (davčni zavezanci)?

2. Če se ta tri združenja oseb ne štejejo za tri neodvisna podjetja (davčne zavezance), ali se:
   a) kapitalska družba, ki trži, ali
   b) združenje oseb, ki je sestavljeno iz članov vseh treh združenj oseb, ki se na trgu ne pojavlja niti pri nakupu niti pri prodaji, ali
   c) združenje oseb, ki je sestavljeno iz treh združenj oseb in kapitalske družbe, ki se na trgu ne pojavlja niti pri nakupu niti pri prodaji,

šteje za neodvisno podjetje?

3. Če se ta tri združenja oseb ne štejejo za tri neodvisna podjetja (davčne zavezance), ali odvzem statusa podjetja (davčnega zavezanca) učinkuje
   a) retroaktivno,
   b) samo za prihodnost oziroma

c) sploh ni dopusten,

če so bila združenja oseb po preverjanju s strani [davčne uprave] najprej priznana kot neodvisna podjetja (davčni zavezanci)?

4. Če se ta tri združenja oseb štejejo za tri neodvisna podjetja (davčne zavezance), ali so potem ti kot vinogradniki in s tem kot kmetje tudi kmetje pavšalisti, če za ta združenja oseb, ki med seboj gospodarsko sodelujejo, sicer posamično velja pavšalna ureditev za kmete, vendar pa je kapitalska družba, ki pa je lastno združenje oseb, sestavljeno iz članov treh združenj oseb, ali združenje oseb, sestavljeno iz kapitalske družbe in članov treh združenj oseb, na podlagi velikosti podjetja ali pravnega statusa v skladu z nacionalnim pravom izvzeta iz pavšalne ureditve?

5. Če naj bi bila pavšalna ureditev za kmete za ta tri združenja oseb načeloma izključena, ali ta izključitev velja
   a) retroaktivno,
   b) samo za prihodnost oziroma
   c) sploh ni veljavna?“

Vprašanja za predhodno odločanje

24 Najprej je treba opozoriti, da se glede na obdobje, za katero je davčna uprava ugotovila, da so člani treh družb civilnega prava ustanovili enotno združenje oseb, in sicer od leta 2005 do 2012, uporabljajo zadevne določbe Šeste direktive in Direktive o DDV.

Prvo vprašanje

25 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 4(1) in (4), prvi pododstavek, Šeste direktive na eni strani ter člen 9(1), prvi pododstavek, in člen 10 Direktive o DDV na drugi strani razlagati tako, da je treba več družb civilnega prava, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ki kot takšne do svojih dobaviteljev, javnih organov in – do neke mere – svojih strank delujejo neodvisno ter od katerih vsaka zagotavlja lastno proizvodnjo z uporabo predvsem lastnih proizvodnih sredstev, ki pa velik del svojih izdelkov tržijo pod skupno blagovno znamko prek kapitalske družbe, katere deleži so v lasti članov teh družb civilnega prava in drugih članov zadevne družine, šteti za neodvisna podjetja, ki so zavezani za plačilo DDV.

26 V zvezi s tem je treba spomniti, da je na podlagi člena 4(1) Šeste direktive in člena 9 Direktive o DDV „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti (glej zlasti sodbe z dne 26. marca 1987, Komisija/Nizozemska, 235/85, EU:C:1987:161, točka 6; z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi, C-288/07, EU:C:2008:505, točka 27, in z dne 29. oktobra 2009, Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, točka 35).

27 Izrazi, uporabljeni v členu 4(1), prvi pododstavek, Šeste direktive in v členu 9(1) Direktive o DDV, zlasti izraz „vsaka oseba“, pojem „davčni zavezanec“ opredeljujejo široko, s poudarkom na neodvisnosti pri opravljanju ekonomske dejavnosti, tako da se vse osebe, fizične ali pravne, javnega in zasebnega prava, in tudi subjekti, ki nimajo pravne osebnosti, ki pa objektivno izpolnjujejo merila iz te določbe, štejejo za zavezance za plačilo DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, točka 28).

28 Pri ugotavljanju neodvisnosti izvajanja ekonomske dejavnosti je treba preveriti, ali zadevna oseba svoje dejavnosti opravlja v svojem imenu, za svoj račun in na lastno odgovornost ter ali nosi gospodarsko tveganje, povezano z opravljanjem teh dejavnosti (sodbe z dne 27. januarja 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, točka 18; z dne 18. oktobra 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, točka 23, in z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, točka 34).

29 Na prvo vprašanje je treba odgovoriti ob upoštevanju teh okoliščin.

30 Okoliščina, da družbe civilnega prava, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ločeno gospodarsko izkoriščajo vinograde, ki jih imajo v lasti oziroma ki so jih zakupile ločeno, da vsaka izmed njih skoraj izključno uporablja lastna proizvodna sredstva in da zaposlujejo lastne ljudi, da kot take delujejo navzven neodvisno do svojih dobaviteljev, javnih organov, v določenem obsegu pa tudi do svojih strank, kaže na to, da vsaka od teh družb opravlja dejavnost v svojem imenu, za svoj račun in v okviru svoje odgovornosti.

31 V tem okviru obstoj neke oblike sodelovanja med takimi družbami civilnega prava in kapitalsko družbo, zlasti glede trženja njihovih proizvodov pod skupno blagovno znamko, ne zadostuje, da se podvomi o neodvisnosti teh družb civilnega prava glede na zadnjenavedeno družbo.

32 Okoliščina, da te družbe civilnega prava združujejo del svojih dejavnosti, pri čemer zaupajo njihovo opravljanje tretji družbi, je posledica izbire pri organizaciji teh dejavnosti in na njeni podlagi ni mogoče sklepati, da te družbe civilnega prava ne opravljajo svojih dejavnosti neodvisno ali da ne nosijo gospodarskega tveganja, povezanega z opravljanjem njihove gospodarske dejavnosti.

33 Poleg tega ključna vloga enega izmed članov ene od družb civilnega prava, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ki jo ima pri proizvodnji vina teh družb in pri njihovem zastopanju, očitno ne povzroča dvoma o ugotovitvi, da slednje svoje dejavnosti opravljajo neodvisno, saj vsaka izmed njih deluje v svojem imenu, za svoj račun in v okviru lastne odgovornosti.

34 Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 4(1) in (4), prvi pododstavek, Šeste direktive ter člen 9(1), prvi pododstavek, in člen 10 Direktive o DDV na drugi razlagati tako, da je treba več družb civilnega prava, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ki kot takšne do svojih dobaviteljev, javnih organov in – do neke mere – svojih strank delujejo neodvisno ter od katerih vsaka zagotavlja lastno proizvodnjo predvsem z uporabo lastnih proizvodnih sredstev, ki pa velik del svojih izdelkov tržijo pod skupno blagovno znamko prek kapitalske družbe, katere deleži so v lasti članov teh družb civilnega prava in drugih članov zadevne družine, šteti za neodvisna podjetja, ki so zavezana za plačilo DDV.

35 Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo in tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

Četrto vprašanje

36 Predložitveno sodišče s četrtim vprašanjem v bistvu želi ugotoviti, ali je treba člen 25 Šeste direktive in člen 296 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujeta možnosti zavrnitve uporabe skupne pavšalne ureditve za kmete, določene v teh členih, za več družb civilnega prava, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ki se štejejo za neodvisna podjetja, ki so zavezana za plačilo DDV in ki med seboj sodelujejo, ker se ta ureditev za kapitalsko družbo, združenje oseb, sestavljeno iz članov teh družb civilnega prava, ali združenje oseb, sestavljeno iz te kapitalske družbe in članov teh družb civilnega prava, ne more uporabiti zaradi velikosti gospodarstva ali pravne oblike te družbe ali združenj.

37 Spomniti je treba, da gre pri skupni pavšalni ureditvi za kmete za sistem odstopanj, ki je izjema od splošne ureditve Šeste direktive in Direktive o DDV ter ki se zato lahko uporabi samo v obsegu, ki je nujen za dosego cilja (glej sodbe z dne 15. julija 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, točka 27; z dne 26. maja 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, točka 27, in z dne 8. marca 2012, Komisija/Portugalska, C-524/10, EU:C:2012:129, točka 49).

38 Med dvema ciljema, ki jima sledi ta ureditev, je zahteva po poenostavitvi, ki jo je treba uskladiti s ciljem nadomestitve vstopnega DDV, obračunanega kmetom (glej v tem smislu sodbi z dne 26. maja 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, točka 28, in z dne 8. marca 2012, Komisija/Portugalska, C-524/10, EU:C:2012:129, točka 50).

39 Prav tako je treba spomniti, da v skladu s členom 25(1) Šeste direktive in členom 296(1) Direktive o DDV države članice „lahko“ uporabijo pavšalno ureditev za kmete, če bi jim uporaba splošne ureditve obdavčitve ali poenostavljene ureditve povzročila težave, zlasti administrativne narave.

40 Poleg tega je po eni strani iz besedila člena 25(9) Šeste direktive in člena 296(2) Direktive o DDV razvidno, da države članice iz pavšalne ureditve „lahko izvzamejo“ določene kategorije kmetov.

41 V obravnavanem primeru iz predložitvene odločbe izhaja, da nacionalna zakonodaja na splošno ne izključuje pavšalne ureditve za neko kategorijo kmetov, zato ker te kmete med seboj združuje tesno gospodarsko sodelovanje na podlagi kapitalske družbe ali združenja, kakršni so tisti, navedeni v točki 36 te sodbe.

42 Na drugi strani te določbe iz sistema pavšalne ureditve za kmete izključujejo tiste kmete, za katere uporaba splošne ali poenostavljene ureditve ne pomeni administrativnih težav.

43 Okoliščina, na katero se sklicuje predložitveno sodišče, in sicer da se za kapitalsko družbo, združenje oseb, sestavljeno iz članov več družb civilnega prava, ali združenje oseb, sestavljeno iz te kapitalske družbe in članov teh družb civilnega prava, ne more uporabiti skupna pavšalna ureditev za kmete zaradi velikosti gospodarstva ali pravne oblike te družbe ali združenj, ne more vplivati na uporabo te ureditve za družbe civilnega prava, saj na podlagi takšne okoliščine ni mogoče ugotoviti, da uporaba splošne ali poenostavljene ureditve za slednje ne pomeni administrativnih težav.

44 Drugače pa bi bilo, če bi bile družbe civilnega prava, kakršne so te v postopku v glavni stvari, zaradi svojih povezav s kapitalsko družbo ali združenjem, kot so navedeni v točki 36 zgoraj, dejansko sposobne spopasti se z administrativnimi bremeni, s katerimi so povezane naloge, ki izhajajo iz uporabe splošne ali poenostavljene ureditve, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

45 V tem primeru pa dejstva, da je lahko vseeno posledica uporabe pavšalne ureditve zmanjšanje administrativnih stroškov, povezanih z uporabo sistema DDV, nasprotno, ni mogoče upoštevati, ker je zakonodajalec Unije uvedel sistem pavšalne ureditve izključno v korist kmetov, ki bi jim uporaba splošne ureditve obdavčitve oziroma poenostavljene ureditve povzročila težave, zlasti administrativne.

46 Glede na zgornje preudarke je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 25 Šeste direktive in člen 269 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujeta možnosti zavrnitve uporabe skupne pavšalne ureditve za kmete, določene v teh členih, za več družb civilnega prava, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ki se štejejo za neodvisna podjetja, ki so zavezana za plačilo DDV in ki med seboj sodelujejo, ker se ta ureditev ne more uporabiti za kapitalsko družbo, združenje oseb, sestavljeno iz članov teh družb civilnega prava, ali združenje oseb, sestavljeno iz te kapitalske družbe in članov teh družb civilnega prava, zaradi velikosti gospodarstva ali pravne oblike te družbe ali združenj, tudi če te družbe civilnega prava ne spadajo v kategorijo proizvajalcev, ki so izvzeti iz te pavšalne ureditve, če so zaradi svojih povezav s to družbo ali enim izmed teh združenj dejansko sposobne spopasti se z administrativnimi bremeni, s katerimi so povezane naloge, ki izhajajo iz uporabe splošne ali poenostavljene ureditve obdavčitve z DDV, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Peto vprašanje

47 Predložitveno sodišče želi s petim vprašanjem v bistvu ugotoviti, ali v primeru, da mora biti za družbe civilnega prava, kakršne so te v postopku v glavni stvari, uporaba pavšalne ureditve za kmete načeloma izključena, ta izključitev velja retroaktivno, samo za prihodnost ali sploh ne velja.

48 Spomniti je treba, da načelo pravne varnosti ne nasprotuje temu, da davčna uprava pred iztekom zastaralnega roka naknadno odmeri DDV, ki se nanaša na odbiti davek ali na storitve, ki so že bile opravljene in ki bi morale biti obdavčene s tem davkom (glej v tem smislu sodbe z dne 6. februarja 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točki 47 in 48, in z dne 9. julija 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, točka 42).

49 Takšno pravilo je treba uporabiti tudi, če davčna uprava izpodbija ureditev, ki se uporablja za zavezanca za plačilo DDV, vključno za obdobje pred datumom, na katerega je bila podana takšna ocena, vendar pod pogojem, da je ta ocena podana pred iztekom roka za ukrepanje uprave in da njeni učinki niso retroaktivni od dneva, preden so nastale pravne in dejanske okoliščine, na katerih temelji.

50 V teh okoliščinah dejstvo, da je davčna uprava več družbam civilnega prava najprej odobrila uporabo pavšalne ureditve, ne more vplivati na odgovor na postavljeno vprašanje, ker so pravne in dejanske okoliščine, ki so podlaga za novo oceno te uprave, nastale po tej odobritvi in pred iztekom roka za zastaranje ukrepanja uprave.

51 Glede na zgornje ugotovitve je treba na peto vprašanje odgovoriti, da če mora biti za družbe civilnega prava, kakršne so te v postopku v glavni stvari, uporaba pavšalne ureditve za kmete načeloma izključena, velja ta izključitev za obdobje pred datumom, na katerega je bilo podana ocena, na kateri ta izključitev temelji, pod pogojem, da je ta ocena izdana pred iztekom roka za ukrepanje državne uprave in da njeni učinki niso retroaktivni od dneva, preden so nastale pravne in dejanske okoliščine, na katerih temelji.

Stroški

52 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Člen 4(1) in (4), prvi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/66/ES z dne 26. aprila 2004, ter člen 9(1), prvi pododstavek, in člen 10 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je treba več družb civilnega prava, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ki kot takšne do svojih dobaviteljev, javnih organov in – do neke mere – svojih strank delujejo neodvisno ter od katerih vsaka zagotavlja lastno proizvodnjo predvsem z uporabo lastnih proizvodnih sredstev, ki pa velik del svojih izdelkov tržijo pod skupno blagovno znamko prek kapitalske družbe, katere deleži so v lasti članov teh družb civilnega prava in drugih članov zadevne družine, šteti za neodvisna podjetja, ki so zavezana za plačilo davka na dodano vrednost.**

2. **Člen 25 Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2004/66, in člen 269 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta možnosti zavrnitve uporabe skupne pavšalne ureditve za kmete, določene v teh členih, za več družb civilnega prava,**

kakršne so te v postopku v glavni stvari, ki se štejejo za neodvisna podjetja, ki so zavezana za plačilo DDV in ki med seboj sodelujejo, ker se ta ureditev ne more uporabiti za kapitalsko družbo, združenje oseb, sestavljeno iz članov teh družb civilnega prava, ali združenje oseb, sestavljeno iz te kapitalske družbe in članov teh družb civilnega prava, zaradi velikosti gospodarstva ali pravne oblike te družbe ali združenj, tudi če te družbe civilnega prava ne spadajo v kategorijo proizvajalcev, ki so izvzeti iz te pavšalne ureditve, če so zaradi svojih povezav s to družbo ali enim izmed teh združenj dejansko sposobne spopasti se z administrativnimi bremeni, s katerimi so povezane naloge, ki izhajajo iz uporabe splošne ali poenostavljene ureditve obdavčitve z davkom na dodano vrednost, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

3. **Če mora biti za družbe civilnega prava, kakršne so te v postopku v glavni stvari, uporaba pavšalne ureditve za kmete načeloma izključena, velja ta izključitev za obdobje pred datumom, na katerega je bila podana ocena, na kateri ta izključitev temelji, pod pogojem, da je ta ocena izdana pred iztekom roka za ukrepanje državne in da njeni učinki niso retroaktivni od dneva, preden so nastale pravne in dejanske okoliščine, na katerih temelji.**

Podpisi