

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MACIEJE SZPUNARA

přednesené dne 30. června 2016(1)

Věc C-340/15

Christine Nigl

Gisela Nigl sen.

Gisela Nigl jun.

Josef Nigl

Martin Nigl

proti

Finanzamt Waldviertel

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzgericht (Spolkový soud pro finanční záležitosti, Rakousko)]

„řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Šestá směrnice – Článek 4 odst. 1 a 4 a Článek 25 – Směrnice 2006/112/ES – Články 9 až 11 a Článek 296 – Pojem ‚osoba povinná k dani‘ – Samostatně vykonávaná ekonomická činnost – Společnosti občanského práva provádějící dodání zboží pod společnou obchodní firmou a prostřednictvím obchodní společnosti – Odmítnutí považovat je za osoby povinné k dani – Společný režim daňového paušálu pro zemědělce – Vyloučení z režimu daňového paušálu“

Úvod

1. V této věci Bundesfinanzgericht (Spolkový soud pro finanční záležitosti, Rakousko) pokládá Soudnímu dvoru několik předběžných otázek, jež se týkají postavení hospodářských subjektů jako samostatných osob povinných k dani v souvislosti s uplatněním společného režimu daňového paušálu pro zemědělce stanoveného v právních předpisech o dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Soudní dvůr bude mít příležitost připomenout a upřesnit svou judikaturu týkající se správného porozumění pojmu „samostatně vykonávaná ekonomická činnost“, výkladu ustanovení o tzv. seskupení pro účely DPH, jakož i problému zneužití práva.

Právní rámec

Unijní právo

2. Na skutkový stav v původním řízení se vztahuje jak směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17.

května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně(2), tak i směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty(3). Avšak vzhledem k tomu, že znění ustanovení relevantních v projednávané věci je v obou směrnici v podstatě totožné, uvedu pouze ustanovení směrnice 2006/112.

3. Článek 9 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112 stanoví:

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

4. V článku 10 směrnice 2006/112 je stanoveno:

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

5. Článek 11 uvedené směrnice zní:

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

Členský stát, který využije možnost stanovenou v prvním pododstavci, může přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití tohoto ustanovení.“

6. Konečně čl. 296 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 stanoví:

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

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

[...]“

Rakouské právo

7. Podle § 1175 odst. 1 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (rakouského občanského zákoníku) tvoří společnost občanského práva dvě nebo více osob, které se dohodnou na provádění společné činnosti za určitým společným účelem. Taková dohoda nepodléhá žádným formálním požadavkům.

8. Směrnice 2006/112 byla do rakouského práva provedena Umsatzsteuergesetz 1994 (zákonem z roku 1994 o dani z obrátu, dále jen „UStG“). Podle § 2 odst. 1 UStG je osobou povinnou k dani jakákoliv osoba, která vykonává samostatnou ekonomickou nebo profesní činnost. V odstavci 2 tohoto paragrafu je vysvětleno, že činnost se nepovažuje za samostatnou, pokud je prováděna fyzickými osobami, jež se řídí pokyny podnikatele, nebo právníckými osobami, jež se

ve finančních, hospodářských a organizačních záležitostech řídí vřelí (jiného) podnikatele, a to takovým způsobem, že nejednají na základě vlastní vůle.

9. Společný režim daňového paušálu pro zemědělce stanovený ve směrnici 2006/112 provádí § 22 UStG. Vztahuje se na zemědělce, kteří nemají povinnost vést účetnictví. Tato povinnost pak v souladu s § 125 odst. 1 Bundesabgabenordnung (rakouského spolkového daňového zákoníku) závisí na obratu a hodnotě společnosti.

Skutkové okolnosti, právní řízení a předběžné otázky

10. Rodina Niglových se již dlouhou dobu zabývá pěstováním vinné révy a výrobou vína. S rozvojem výroby a rozšířením vinohradů se činností zabývá stále více rodinných příslušníků. V současné době tvoří tyto příslušníci tři společnosti občanského práva, z nichž každá pěstuje vinnou révu na svých pozemcích. Také víno se vyrábí odděleně ze sklizně pocházející z pozemků, které patří každé společnosti, a i když se prodává pod společným názvem „Nigl“, nese označení patřící konkrétní společnosti občanského práva. Kromě toho v roce 2001 rodinní příslušníci založili společnost s ručením omezeným Weingut Nigl GmbH. Tato společnost se zabývá především prodejem vína jménem a na účet všech tří společností občanského práva. Vyrábí také víno svým vlastním jménem z plodů zakoupených od uvedených tří společností občanského práva. Prostředky potřebné pro pěstování a výrobu jsou zpravidla ve vlastnictví jednotlivých společností občanského práva, s výjimkou nemovitostí a některých zařízení, jako jsou stroje na plnění lahví, které jsou společným majetkem.

11. Všechny tyto tři společnosti (tj. tři společnosti občanského práva a jedna společnost s ručením omezeným) byly od svého vzniku zaregistrovány jako samostatné osoby povinné k DPH, přičemž na společnosti občanského práva se vztahoval společný režim daňového paušálu pro zemědělce. Toto postavení potvrdily daňové orgány při svých kontrolách. V roce 2012 však tyto orgány v důsledku další kontroly rozhodly, že od roku 2005 se všechny tři společnosti občanského práva měly považovat za jediného podnikatele, a tedy za jedinou osobu povinnou k DPH. Pouze společnost s ručením omezeným si udržela postavení samostatného subjektu. Z tohoto důvodu vydal daňový orgán, jenž je žalovaným v povodním řízení, vzhledem k žalobcům v povodním řízení opravné daňové výměry za roky 2005 až 2012, jakož i rozhodnutí ukončující platnost jejich daňových identifikačních čísel osob povinných k DPH.

12. Skutečnost, že jsou dané tři obchodní společnosti považovány za jednoho podnikatele, má podle ustanovení rakouského práva rovněž za následek vyloučení těchto společností ze společného režimu daňového paušálu pro zemědělce.

13. Daňové orgány odvodí toto rozhodnutí rozsáhlou hospodářskou a organizační integrací uvedených tří společností občanského práva. Poukazují zejména na to, že všechny tyto společnosti vystupují vzhledem k třetím stranám pod obchodní firmou „Weingut Nigl“, což je rovněž obchodní název jejich výrobků, že využívají společné budovy i zařízení a že vinifikaci, což je základní proces pro výrobu vína, ve skutečnosti provádí jedna osoba, Martin Nigl, který je uznávaným odborníkem v této oblasti.

14. Žalobci v původním řízení podali proti výše uvedeným rozhodnutím žalobu k předkládajícímu soudu. Uplatňují zejména následující argumenty: jednotlivé společnosti občanského práva vznikaly odděleně, v různých obdobích, nelze tudíž konstatovat domnělý vznik jedné společnosti občanského práva bez výslovné vůle jejich údajných společníků; společné využívání budov a zařízení se praktikuje často, a to zejména v zemědělství, a proto z toho nelze dovozovat nesamostatnou povahu jednotlivých podnikatelů; prodej finálního výroku, tedy vína, pod společným obchodním názvem zde také není určujícím faktorem, a to zejména tehdy, nese-li víno kromě obchodního názvu rovněž označení každé ze společností občanského práva.

15. Za těchto podmínek se Bundesfinanzgericht (spolkový soud pro finanční záležitosti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

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

2) V případě, že tyto tyto svazky osob nelze považovat za tyto samostatné podnikatele (osoby povinné k dani), je pak samostatným podnikatelem

a) kapitálová společnost provádějící prodej výrobků nebo

b) svazek osob sestávající z členů těchto svazků osob, který jako takový na trhu nevystupuje ani při nákupu ani při prodeji nebo

c) svazek osob sestávající z těchto svazků osob a této kapitálové společnosti, který jako takový na trhu nevystupuje ani při nákupu, ani při prodeji?

3) V případě, že tyto tyto svazky osob nelze považovat za tyto samostatné podnikatele (osoby povinné k dani), je odnětí postavení podnikatele (osoby povinné k dani) přípustné

a) se zpětnou účinností,

b) pouze do budoucna nebo

c) vůbec ne,

pokud tyto svazky osob nejprve byly po provedení daňové kontroly ze strany Finanzamt (finanční úřad) uznány za samostatné podnikatele (osoby povinné k dani)?

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

5) V případě, že by režim daňového paušálu pro zeměděle byl pro tyto tyto svazky osob v zásadě vyloučen, platí toto vyloučení

- a) se zpětnou účinností,
- b) pouze do budoucna nebo
- c) vůbec ne?

16. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce došla Soudnímu dvoru dne 7. července 2015. Písemná vyjádření předložili žalobci v původním řízení, rakouská vláda a Evropská komise. Titíž zúčastnění byli přítomni na jednání, které se konalo dne 13. dubna 2016.

Analýza

17. Předkládající soud nezmiňuje konkrétní ustanovení unijního práva, o jejichž výklad ve své žádosti žádá. Ze znění předběžných otázek a informací obsažených v předkládacím rozhodnutí je tedy třeba dojít k závěru, že se první, druhá a třetí otázka týkají výkladu čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce a článku 11 směrnice 2006/112, kdežto čtvrtá a pátá otázka se podprůměrně týkají výkladu ustanovení o společném režimu daňového paušálu pro zemědělce, a zejména čl. 296 odst. 1 a 2 této směrnice. Navrhují tímto zpřesněným rozdílným právním rozbor v projednávané věci.

K první, druhé a třetí předběžné otázce – výklad čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce a článku 11 směrnice 2006/112

K první předběžné otázce

18. Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 9 odst. 1 první pododstavec a článek 11 směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že umožňují nebo vyžadují, aby členské státy odmítly přiznat postavení samostatné osoby povinné k dani osobám, které jsou při provádění zdanitelné činnosti vzájemně hospodářsky nebo organizačně propojeny do té míry, že mohou být považovány za jednoho podnikatele. Za účelem odpovědi na takto zformulovanou otázku bude podle mého názoru nutné oddělit výklad čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce od výkladu článku 11 této směrnice.

– K výkladu čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112

19. V projednávaném případě je nesporné, že činnost vykonávaná žalobci v původním řízení představuje ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112. Zbývá vyřešit otázku, zda tuto činnost žalobci vykonávají samostatně ve smyslu prvního pododstavce tohoto odstavce, a konkrétně, zda každá ze společností obchodního práva založená žalobci vykonává tuto činnost samostatně, čímž získává postavení osoby povinné k dani.

20. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je třeba samostatnou povahu činnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112 posoudit ve světle článku 10 této směrnice. Z tohoto ustanovení totiž jasně vyplývá, že cílem pojmu „samostatně“ je vyloučit ze systému DPH činnosti vykonávané osobami, které váže k podnikateli pracovní smlouva nebo jiný podobný právní vztah. To znamená, že činnost není vykonávána samostatně jen v případě, kdy je osoba, jež ji vykonává, podřízena jinému subjektu takovým způsobem, že tuto činnost nevykonává vlastním jménem a na vlastní účet, pod svým vedením a nenesou hospodářské riziko spojené s jejím výkonem(4).

21. Samotná spolupráce několika subjektů, a to i blízká, ve formě společností obchodního práva při výkonu činnosti podle mého názoru neznamená podřízenost jinému subjektu. Spolupracující subjekty z povahy věci vykonávají činnost vlastním jménem, na vlastní účet a pod

svým vedením a nesou hospodářské riziko spojené s jejím výkonem, nebo neexistuje žádný jiný nadřízený subjekt, na jehož účet a odpovědnost by tato činnost mohla být vykonávána. Je třeba dodat, že v původním řízení takovou funkci patrně neplní ani společnost s ručením omezeným založená žalobci v původním řízení, jak vyplývá z informací obsažených v předkládacím rozhodnutí.

22. V takové situaci nemůže být čl. 9 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112 základem pro odepření postavení osob povinných k dani dotčeným osobám z důvodu nesamostatné povahy jejich činnosti.

– K výkladu článku 11 směrnice 2006/112

23. Článek 11 směrnice 2006/112 umožňuje členským státům považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami (taková osoba povinná k dani se označuje jako „seskupení pro účely DPH“). Považovat za jedinou osobu povinnou k dani lze jak stávající nebo potenciální samostatné osoby povinné k dani, tak osoby, které nemají postavení osoby povinné k dani(5).

24. Toto ustanovení má dvojí účel. Zaprvé má zjednodušit administrativní postupy, a to jak pro daňové orgány, tak pro dotčené osoby(6). Zadruhé má sloužit k boji proti takovému zneužití, jako je například rozdělení podnikatele na několik subjektů s úmyslem využít zvláštního daňového režimu(7).

25. Avšak použití tohoto ustanovení ve vnitrostátním právním řádu vyžaduje, aby byly splněny dvě podmínky.

26. Zaprvé dané ustanovení musí být do vnitrostátního práva provedeno jasné. Není bezpodmínečné, nelze jej tedy přímo použít(8). To platí i v situaci, ve které by jeho účinky působily ve prospěch osob povinných k dani, a tedy tím spíše v případě jeho uplatnění v jejich neprospěch, jako v projednávané věci, jak správně uvádí Komise ve svém vyjádření.

27. Zadruhé použití možnosti stanovené v článku 11 směrnice 2006/112 členským státem vyžaduje předchozí konzultaci s Poradním výborem pro DPH(9).

28. V této souvislosti vyvstávají v projednávané věci pochybnosti o tom, zda v rakouském právu existuje právní základ pro to, aby bylo možné považovat společnosti oběanského práva, které založili žalobci v původním řízení, za seskupení pro účely DPH ve smyslu článku 11 směrnice 2006/112. Podle informací sdělených na jednání Komise je ustanovením, které Rakouská republika konzultovala s Poradním výborem pro DPH v tomto kontextu, § 2 odst. 2 druhý pododstavec UStG. Toto ustanovení omezuje možnost považovat subjekty za jedinou osobu povinnou k dani na právnické osoby podřízené podnikateli finanční, hospodářsky a organizačně takovým způsobem, že nejednají na základě vlastní vůle.

29. Společnosti založené žalobci v původním řízení, které rakouské daňové orgány odmítly považovat za samostatné osoby povinné k dani v rozhodnutích napadených v původním řízení, nemají právní osobnost ani nejsou podřízeny jinému podnikateli. Rakouská vláda však tvrdí, že je na něm možné použít § 2 odst. 2 druhý pododstavec UStG.

30. Je to otázka výkladu vnitrostátního práva, k němuž jsou příslušné pouze vnitrostátní soudy. Chtěl bych jen uvést, že podle mého názoru nemá na posouzení této otázky vliv případný nesoulad tohoto ustanovení rakouského práva s článkem 11 směrnice 2006/112 ve světle rozsudku Soudního dvora Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt(10), jak patrně naznačuje

Komise ve svém vyjádření. V tomto rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že omezení možnosti vytvořit seskupení pro účely DPH obsažené v německém právu, podobné omezení obsaženému v rakouském právním ustanovení, o které se jedná v této věci, je v rozporu s čl. 4 odst. 4 s druhým pododstavcem šesté směrnice, jelikož uplatnění posledně uvedeného ustanovení nezávisí na jiných požadavcích než na úzkém vztahu mezi dotčenými osobami(11). Zároveň však Soudní dvůr vyloučil možnost osob povinných k dani přímo se dovolávat tohoto ustanovení směrnice, a to i v případě, že vnitrostátní právní úprava, která ho provádí, zavádí omezení, jež jsou s ním v rozporu(12). Tím spíše se článku 11 směrnice 2006/112 nemohou přímo dovolávat daňové orgány za účelem jeho uplatnění v neprospěch osob povinných k dani.

31. Na základě výše uvedeného mám za to, že jakýkoliv případný nesoulad § 2 odst. 2 druhého pododstavce UStG s článkem 11 směrnice 2006/112 by neměl mít vliv na posouzení možnosti uplatnit první uvedené ustanovení na společnosti obchodního práva založené žalobci v povodním řízení.

– Odpověď na první předběžnou otázku

32. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr na první předběžnou otázku odpověděl tak, že čl. 9 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že nezakládá důvody pro odepření postavení osoby povinné k dani osobou organizační, hospodářsky nebo finančně propojené s jinou osobou, pokud tato vazba nemá povahu právního vztahu, jak je uvedeno v článku 10 této směrnice. Článek 11 uvedené směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že jeho uplatnění předpokládá existenci jasného právního základu ve vnitrostátním právním řádu, který byl přijat po předchozí konzultaci s Poradním výborem pro DPH. Je na vnitrostátních soudech, aby rozhodly, zda ve vnitrostátním právu takový základ existuje a zda se v konkrétním případě použije.

Ke druhé předběžné otázce

33. Podstatou druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je, které ze subjektů, o něž se jedná ve věci v povodním řízení, je třeba případně považovat, existuje-li z právního hlediska taková možnost, za jedinou osobu povinnou k dani.

34. Na základě odpovědi, kterou navrhuji poskytnout na první předběžnou otázku, by taková možnost vyplývala z článku 11 směrnice 2006/112 v případě, že by předkládající soud rozhodl, že se § 2 odst. 2 druhý pododstavec UStG, jenž provádí tento článek směrnice, použije na skutkový stav v povodním řízení. Naopak rozhodnutí, které osoby by měly být součástí seskupení pro účely DPH, je skutkovým zjištěním, které závisí zcela na uvážení daňových orgánů a vnitrostátních soudů. Nemyslím si, že by unijní právo mohlo v tomto ohledu poskytovat jakékoli vodítko.

35. Proto navrhuji, aby Soudní dvůr na druhou otázku odpověděl tak, že rozhodnutí, které subjekty lze v konkrétním případě považovat za jedinou osobu povinnou k dani, zcela přísluší daňovým orgánům a soudům členských států.

Ke třetí předběžné otázce

36. Podstatou třetí předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda daňové orgány mohou na základě vnitrostátních ustanovení provádějících článek 11 směrnice 2006/112 považovat za členy seskupení pro účely DPH osoby povinné k dani, které byly dříve považovány za samostatné osoby povinné k dani, a pokud ano, zda tak mohou učinit se zpětnou účinností, nebo pouze do budoucna.

37. V odpovědi na takto zformulovanou otázku musím hned na začátku uvést, že podle mého názoru ze znění § 11 směrnice 2006/112 ani z obecných zásad daňového práva nevyplývá, že se toto ustanovení použije pouze na osoby, které dosud nikdy nevykonávaly zdanitelnou činnost, a neměly tedy postavení osob povinných k dani. Takto restriktivní chápání tohoto ustanovení by bránilo dosažení jeho cíle. Bránilo by to osobám povinným k dani, které již vykonávají zdanitelnou činnost jako samostatné osoby povinné k dani, vytvořit seskupení pro účely DPH. Kromě toho by to rovněž bránilo daňovým orgánům, aby odpovídajícím způsobem reagovaly na změny situací osob povinných k dani a uplatnily vzhledem k nim ustanovení o seskupení pro účely DPH buď v rámci zjednodušení daňových přiznání, nebo proto, aby se zabránilo zneužívání.

38. Ani zásady daňového práva, a zejména zásada právní jistoty podle mého názoru nestojí v cestě tomu, aby byly za členy seskupení pro účely DPH považovány osoby dříve považované za samostatné osoby povinné k dani. I když by totiž podle uvedené zásady daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vzhledem k daňovým orgánům nemělo být možné časově neomezeně zpochybňovat(13), jasná a předvídatelná pravidla umožňující daňovým orgánům přezkoumat předchozí daňová rozhodnutí tuto zásadu neporušují(14).

39. Pokud jde dále o otázku, zda je možné považovat dříve samostatné osoby povinné k dani za členy seskupení pro účely DPH se zpětnou účinností, nebo pouze do budoucna, mělo by se podle mého názoru rozlišovat mezi dvěma situacemi.

40. Jak jsem uvedl v bodě 24 tohoto stanoviska, použití ustanovení o seskupení pro účely DPH může mimo jiné sloužit k boji proti takovému zneužití, jako je například rozdělení podnikatele na několik subjektů s úmyslem využít zvláštního daňového režimu. V takovém případě bude úelem rozhodnutí považovat osoby povinné k dani za členy seskupení pro účely DPH a z něho vyplývající důsledky pro jejich zdanění oprava dříve existující nesrovnalosti a návrat k takové situaci, jaká by panovala v případě, že by nedošlo k žádnému zneužití. To může rovněž zahrnovat opravu dřívějších rozhodnutí se zpětnou účinností(15). Podle mého názoru je tedy třeba dojít k závěru, že daňové orgány mají právo se zpětnou účinností považovat za členy seskupení pro účely DPH osoby, které byly dříve těmito orgány považovány za samostatné osoby povinné k dani, pokud je úelem takového rozhodnutí boj proti takovému zneužití, jako je například umělé rozdělení podnikatele.

41. Naopak v situaci, kdy nebude tento typ zneužití u osob povinných k dani zjištěn, zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního očekávání brání podle mě tomu, aby byla na osoby, které dříve měly postavení samostatných osob povinných k dani, se zpětnou účinností uplatněna ustanovení o seskupení pro účely DPH. Je tomu tak zejména v případech, jako v převodním řízení, kdy bylo postavení samostatných osob povinných k dani již dříve potvrzeno na základě kontroly ze strany daňových orgánů.

42. V tomto ohledu je třeba ještě dodat, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je pro zjištění existence zneužití práva v daňových otázkách vyžadováno splnění dvou podmínek. Zaprvé musí být výsledkem činnosti osoby povinné k dani přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Zadruhé musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním úelem činnosti osoby povinné k dani je získání daňového zvýhodnění, tzn. že dotčená činnost nemůže mít jiné odvodnění než pouhé dosažení tohoto zvýhodnění(16). Posouzení splnění těchto podmínek, a obecně určení, zda se v konkrétním případě jednalo o zneužití práva, je samozřejmě ve výlučné pravomoci vnitrostátních soudů.

43. S ohledem na výše uvedené proto navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na třetí

především otázku tak, že § 11 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že na jeho základě mohou daňové orgány považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které dříve vykonávaly zdanitelnou činnost jako samostatné osoby povinné k dani. Rozhodnutí považovat takové osoby za jedinou osobu povinnou k dani může mít zpětnou účinnost, pokud tyto osoby zneužívaly práv vyplývajících z postavení samostatných osob povinných k dani.

Ke čtvrté a páté předložené otázce – společný režim daňového paušálu pro země dle

44. Čtvrtá a pátá otázka se týkají použití společného režimu daňového paušálu pro země dle, který stanoví § 295 a následující směrnice 2006/112, na žalobce v povodním řízení. Čtvrtá otázka se týká konkrétního použití, nebo možnosti odmítnutí použít tento režim, v závislosti na tom, zda budou žalobci v povodním řízení považováni za samostatné osoby povinné k dani, nebo za členy seskupení pro účely DPH. Pátá otázka se pak týká toho, od jakého okamžiku lze případně odmítnout uplatnění uvedeného režimu daňového paušálu.

Ke čtvrté předložené otázce

45. Podstatou čtvrté předložené otázky předkládajícího soudu je, zda lze odmítnout použít režim daňového paušálu na žalobce v povodním řízení, považované za samostatné osoby povinné k dani (přesněji za tři společnosti občanského práva, které jsou samostatnými osobami povinnými k dani), z důvodu jejich úzkého hospodářského propojení, i když z formálního hlediska splňují kritéria pro uplatnění tohoto režimu stanovená vnitrostátním právem.

46. Úvodem musím zdůraznit, že takto zformulovaná otázka jde patrně nad rámec sporu v povodním řízení. Tento spor, jak jasně vyplývá z předkládacího rozhodnutí, se totiž týká rozhodnutí daňových orgánů považovat žalobce v povodním řízení za členy seskupení pro účely DPH, odpovídající opravy jejich daňových přiznání a ukončení platnosti jejich daňových identifikačních čísel pro účely DPH. Samozřejmě, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí a vyjádření zúčastněných, je v pozadí otázka uplatnění režimu daňového paušálu – žalobci považováni za samostatné osoby povinné k dani by na něj měli nárok, ale jako seskupení pro účely DPH nikoli, jelikož by přestali splňovat kritéria pro uplatnění tohoto režimu. Neuplatnění tohoto režimu by však vyplývalo právě z rozhodnutí považovat žalobce v povodním řízení za členy seskupení pro účely DPH. V povodním řízení se nejedná o odmítnutí použít režim daňového paušálu bez ohledu na postavení žalobců jako osob povinných k dani nebo z jiného důvodu, než je rozhodnutí uznat je za členy seskupení pro účely DPH. Odpověď Soudního dvora na čtvrtou předložnou otázku by se tedy podle mého názoru měla týkat pouze toho, zda odmítnutí uplatnit režim daňového paušálu může být odvodněno rozhodnutím považovat žalobce za členy seskupení pro účely DPH, nebo jinak by tato odpověď měla hypotetickou povahu.

47. Dále je třeba připomenout, že podle čl. 296 odst. 1 směrnice 2006/112 *mohou členské státy uplatnit na země dle režim daňového paušálu, jestliže uplatnění běžného daňového režimu nebo jednoho ze zjednodušených postupů „by vedlo k obtížím“*. Podle čl. 296 odst. 2 směrnice *mohou členské státy vyloučit z režimu daňového paušálu některé kategorie zem dle a země dle, u kterých uplatňování běžného režimu DPH nebo zjednodušeného postupu nevede k obtížím*. A konečně podle čl. 296 odst. 3 téže směrnice se každý země dle podléhající režimu daňového paušálu může místo toho rozhodnout pro použití běžného režimu nebo zjednodušeného postupu.

48. Taková úprava režimu daňového paušálu v ustanoveních směrnice ukazuje na jeho výjimečnou povahu. Tuto povahu rovněž potvrzuje judikatura Soudního dvora, podle které by režim daňového paušálu měl být uplatněn pouze v rozsahu nezbytném k dosažení jeho cíle(17), tzn. v rozsahu, v němž by použití běžného režimu nebo zjednodušeného postupu vedlo k obtížím.

49. Sou?asn? však samotná volitelná povaha režimu da?ového paušálu i vylou?ení z n?j uvedená v ?l. 296 odst. 2 sm?rnice 2006/112, ukazují na široký prostor pro uvážení ponechaný ?lenským stát?m p?i zavád?ní tohoto režimu. Zejména se nezdá, jak správn? uvádí Komise ve svém vyjád?ení, že by ?lenské státy m?ly povinnost zkoumat pokaždé individuáln? s ohledem na každého zem?d?lce, zda by použití b?žného režimu nebo zjednodušeného postupu na tohoto zem?d?lce mohlo ?i nemohlo vést k obtížím a zda by tudíž m?l být použit systém da?ového paušálu. ?lenské státy mohou stanovit obecným zp?sobem kritéria, jejichž spln?ní oprav?uje využívat tento režim, a automaticky použít tento režim na zem?d?lce, kte?í tato kritéria spl?ují.

50. Podle rakouského práva je nárok na využití režimu da?ového paušálu spojen s osvobozením od povinnosti vést ú?etnictví, která zase závisí na velikosti zem?d?lského podniku m?žného velikostí obrátu a jeho hodnotou. Toto kritérium se jeví jako naprosto p?im?né, protože povinnost vést ú?etnictví je práv? jednou z t?ch administrativních obtíží, které se vážou ke zdan?ní DPH p?i použití b?žného režimu nebo zjednodušeného postupu.

51. Zcela racionální se jeví též odmítnutí použít režim da?ového paušálu v p?ípadech, kdy z d?vodu rozhodnutí považovat n?kolik zem?d?lc? za jedinou osobu povinnou k DPH, ztrácejí tito zem?d?lci nárok na osvobození od povinnosti vést ú?etnictví, pokud jejich zem?d?lský podnik jako celek p?esáhne ur?enou velikost.

52. Navrhuji proto na ?tvrtou p?edb?žnou otázku odpov?d?t tak, že ?l. 296 odst. 1 a 2 sm?rnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úprav?, podle které se režim da?ového paušálu podle uvedeného ustanovení nepoužije pouze v situaci, kdy zem?d?lec již nespl?uje kritéria pro použití tohoto režimu založená na velikosti zem?d?lského podniku, nap?íklad v d?sledku rozhodnutí považovat n?kolik hospodá?sky propojených zem?d?lc? za jedinou osobu povinnou k dani.

K páté p?edb?žné otázce

53. Podstatou páté p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda se odmítnutí použít režim da?ového paušálu pro zem?d?lce m?že vztahovat na zem?d?lce, na které byl tento režim v minulosti používán, a pokud ano, zda to lze provést se zp?tnou ú?inností, nebo pouze do budoucna.

54. Vzhledem k tomu, že se v tomto p?ípad? posuzuje odmítnutí použít režim da?ového paušálu z d?vodu rozhodnutí považovat n?kolik zem?d?lc? za ?leny seskupení pro ú?ely DPH, je t?eba na pátou otázku odpov?d?t obdobn? jako na t?etí otázku.

55. Zaprvé totiž nevidím nic, co by bránilo odmítnutí použít režim da?ového paušálu na zem?d?lce, na které byl v minulosti použit. Takový zákaz by znemožnil ?lenským stát?m reagovat na m?nící se situace, p?i?emž by byl rovn?ž v rozporu s výjime?nou povahou tohoto režimu a požadavkem použít ho pouze v nezbytném rozsahu.

56. Zadruhé se domnívám, že pokud se zjistí, že použití režimu da?ového paušálu bylo spojeno se zneužitím práva, nap?íklad v situaci, kdy byl zem?d?lský podnik um?le rozd?len výhradn? za ú?elem spln?ní kritérií pro získání nároku na využívání tohoto režimu, odmítnutí jeho použití m?že mít retroaktivní povahu. V opa?ném p?ípad? naopak zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního o?ekávání brání podle mého názoru tomu, aby bylo se zp?tnou ú?inností odmítnuto použití režimu da?ového paušálu. Pokud v takovém p?ípad? da?ové orgány zjistí, že zm?nná situace zem?d?lce ho již neoprav?uje k využívání tohoto režimu, mohou odmítnout jeho použití, ale pouze do budoucna.

57. Na základě výše uvedeného navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na pátou předběžnou otázku tak, že čl. 296 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání odmítnutí použít režim daňového paušálu uvedený v tomto ustanovení na zemědělce, na kterého se tento režim dříve použil. Toto odmítnutí může mít zpětnou účinnost, pokud bylo použítí režimu daňového paušálu spojeno se zneužitím práva.

Závěry

58. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpověděl na předběžné otázky položené Bundesfinanzgericht (Spolkový soud pro finanční záležitosti, Rakousko) takto:

„1) Článek 9 odst. 1 první pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nezakládá důvody pro odepření postavení osoby povinné k dani osobou organizací, hospodářsky nebo finančně propojené s jinou osobou, pokud tato vazba nemá povahu právního vztahu, jak je uvedeno v článku 10 této směrnice. Článek 11 uvedené směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že jeho uplatnění předpokládá existenci jasného právního základu ve vnitrostátním právním řádu, který byl přijat po předchozí konzultaci s Poradním výborem pro DPH. Je na vnitrostátních soudech, aby rozhodly, zda ve vnitrostátním právu takový základ existuje a zda se v konkrétním případě použije.

2) Rozhodnutí, které subjekty lze v konkrétním případě považovat za jedinou osobu povinnou k dani, zcela přísluší daňovým orgánům a soudům členských států.

3) Článek 11 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že na jeho základě mohou daňové orgány považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které dříve vykonávaly zdanitelnou činnost jako samostatné osoby povinné k dani. Rozhodnutí považovat takové osoby za jedinou osobu povinnou k dani může mít zpětnou účinnost, pokud tyto osoby zneužívaly práv vyplývajících z postavení samostatných osob povinných k dani.

4) Článek 296 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které se režim daňového paušálu podle uvedeného ustanovení nepoužije pouze v situaci, kdy zemědělec již nesplňuje kritéria pro použití tohoto režimu založená na velikosti zemědělského podniku, například v důsledku rozhodnutí považovat několik hospodářsky propojených zemědělců za jedinou osobu povinnou k dani.

5) Článek 296 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání odmítnutí použít režim daňového paušálu uvedený v tomto ustanovení na zemědělce, na kterého se tento režim dříve použil. Toto odmítnutí může mít zpětnou účinnost, pokud bylo použítí režimu daňového paušálu spojeno se zneužitím práva.“

1 – Původní jazyk: polština.

2– Úč. v. st. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále „šestá směrnice“.

3– Úč. v. st. 2006, L 347, s. 1.

4– Zejména viz rozsudky ze dne 27. ledna 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, bod 18, a ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, body 33, 34 a citovaná judikatura.

- 5— Zejména viz rozsudek ze dne 9. dubna 2013, Komise v. Irsko, C?85/11, EU:C:2013:217.
- 6— Rozsudek ze dne 9. dubna 2013, Komise v. Irsko, C?85/11, EU:C:2013:217, bod 48.
- 7— Zejména viz rozsudek ze dne 16. ?ervence 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C?108/14 a C?109/14, EU:C:2015:496, bod 40.
- 8— Rozsudek ze dne 16. ?ervence 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C?108/14 a C?109/14, EU:C:2015:496, body 50 a 51.
- 9— V tomto smyslu, pokud jde o ?l. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté sm?rnice, viz rozsudek ze dne 22. kv?tna 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C?162/07, EU:C:2008:301, bod 23.
- 10— Rozsudek ze dne 16. ?ervence 2015, C?108/14 i C?109/14, EU:C:2015:496.
- 11— Rozsudek ze dne 16. ?ervence 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C?108/14 a C?109/14, EU:C:2015:496, bod 2 výroku.
- 12— Rozsudek ze dne 16. ?ervence 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C?108/14 a C?109/14, EU:C:2015:496, bod 3 výroku.
- 13— Viz rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, bod 46. V tomto smyslu rovn?ž viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C?255/02, EU:C:2006:121, bod 72.
- 14— Rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, body 47 a 48.
- 15— V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C?255/02, EU:C:2006:121, body 94 a 95.
- 16— V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C?255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75; ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, bod 36.
- 17— Rozsudky ze dne 15. ?ervence 2004, Harbs, C?321/02, EU:C:2004:447, bod 27, a ze dne 8. b?ezna 2012, Komise v. Portugalsko, C?524/10, EU:C:2012:129, bod 49.