

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MACIEJA SZPUNARJA,

predstavljeni 30. junija 2016(1)

Zadeva C-340/15

Christine Nigl,

Gisela Nigl starejša,

Gisela Nigl mlajša,

Josef Nigl in

Martin Nigl

proti

Finanzamt Waldviertel

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Šesta direktiva – Člena 4(1) in (4) in 25 – Direktiva 2006/112/ES – Členi od 9 do 11 in 296 – Pojem ‚davčni zavezanec‘ – Gospodarska dejavnost, ki se opravlja neodvisno – Družbe civilnega prava, ki dobavljajo blago pod skupnim prodajnim imenom in prek gospodarske družbe – Preklic priznanja statusa davčnega zavezanca – Skupna pavšalna ureditev za kmete – Izvzetje iz pavšalne ureditve“

Uvod

1. V tej zadevi je Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija) Sodišču postavilo več vprašanj za predhodno odločanje v zvezi s statusom gospodarskih subjektov kot ločenih davčnih zavezancev v okviru uporabe skupne pavšalne ureditve za kmete, predvidene v določbah o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), za te subjekte. Sodišče bo imelo priložnost opozoriti na svojo sodno prakso o vprašanju resničnega pomena pojma gospodarska dejavnost, ki se opravlja neodvisno, razlagi določb o tako imenovani „DDV-skupini“ in problematiki zlorabe pravice ter to sodno prakso natančneje pojasniti.

Pravni okvir

Pravo Unije

2. Dejansko stanje v postopku v glavni stvari se nanaša tako na obdobje veljave Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih –

Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS)(2) kot na obdobje uporabe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(3). Ker pa je besedilo določb, ki so bistvene za to zadevo, v obeh direktivah v bistvu enako, bom navedel le določbe Direktive 2006/112.

3. Člen 9(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 določa:

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

[...]“

4. Člen 10 te 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.“

5. Člen 11 te direktive določa:

„Po posvetovanju s posvetovalnim odborom za davek na dodano vrednost [...] 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.

Država članica, ki uporabi možnost iz prvega pododstavka [odstavka], lahko sprejme vse potrebne ukrepe s katerimi prepreči možnost davčne utaje ali izogibanja plačilu davka zaradi uporabe omenjene določbe.“

6. Nazadnje, člen 296(1) in (2) Direktive 2006/112 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, obračunane 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

7. V skladu s členom 1175(1) Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (avstrijski civilni zakonik) družbo civilnega prava ustanovita dve ali več oseb, ki se s pogodbo strinjajo, da bodo opravljale skupno dejavnost z opisanim skupnim ciljem. Za tako pogodbo ne velja nobena formalna zahteva.

8. Direktiva 2006/112 je bila v avstrijski pravni red prenesena z Umsatzsteuergesetz 1994 (zakon o prometnem davku iz leta 1994, v nadaljevanju: UStG). V skladu s členom 2(1) UStG je zavezanec za DDV vsaka oseba, ki neodvisno opravlja obrtno, gospodarsko ali poklicno dejavnost. Odstavek 2 tega člena določa, da dejavnost ni opredeljena kot neodvisna, če jo opravljajo fizične osebe po navodilih podjetja ali pravna oseba, ki je na finančni, gospodarski in organizacijski ravni podrejena volji (drugega) podjetja, tako da nima lastne volje.

9. Skupna pavšalna ureditev za kmete iz Direktive 2006/112 je bila prenesena v §len 22 UStG. Uporablja se za kmete, za katere ne velja obveznost vodenja knjigovodstva. Vendar je ta obveznost v skladu s §lenom 12(1) Bundesabgabenordnung (avstrijski zvezni davčni zakonik) odvisna od prometa in vrednosti podjetja.

Dejansko stanje, potek postopka in vprašanja za predhodno odločanje

10. Družina Nigl že dolgo opravlja dejavnost na področju vinogradništva in proizvodnje vina. Z razvojem proizvodnje in širitvijo kultur se je z dejavnostjo ukvarjalo vedno več novih članov družine. Zdaj imajo tri družbe civilnega prava, od katerih vsaka opravlja vinogradniško dejavnost na lastnih parcelah. Dalje, proizvedeno vino izvira iz trgateg s parcel, ki pripadajo vsaki družbi, in čeprav se trži pod skupnim poimenovanjem „Nigl“, vsebuje podatke o parceli, ki pripada določeni družbi civilnega prava. Poleg tega so družinski člani leta 2001 ustanovili družbo z omejeno odgovornostjo Weingut Nigl GmbH. Ta se ukvarja predvsem s trženjem vina v imenu in za račun treh družb civilnega prava. V lastnem imenu proizvaja tudi vino iz sadja, kupljenega od treh družb civilnega prava. Orodja, potrebna za gojenje in proizvodnjo, so na deloma last posameznih družb civilnega prava, razen nepremičnin in nekatere opreme, kot so stroji za stekleničenje, ki so skupna last.

11. Štiri družbe, in sicer tri družbe civilnega prava in družba z omejeno odgovornostjo, so bile od ustanovitve registrirane kot ločeni zavezanci za DDV, pri čemer se je za družbe civilnega prava uporabljala skupna pavšalna ureditev za kmete. Ta status je bil potrjen ob preverjanjih, ki so jih opravili davčni organi. Vendar so davčni organi leta 2012 po novem preverjanju menili, da bi bilo treba od leta 2005 vse tri družbe civilnega prava obravnavati kot eno podjetje in posledično kot enega zavezanca za DDV. Le družba z omejeno odgovornostjo je ohranila status ločenega davčnega zavezanca. Iz tega razloga so davčni organi, ki so v postopku o glavni stvari tožena stranka, za tožene stranke v postopku v glavni stvari sprejeli popravne odmerne odločbe za leta 2005–2012 in odločbe o omejitvi veljavnosti njihovih davčnih identifikacijskih števil, ki so jih imeli kot zavezanci za DDV.

12. Obravnavanje treh gospodarskih družb kot enega podjetja z vidika avstrijske zakonodaje povzroči tudi njihovo izvzetje iz skupne pavšalne ureditve za kmete.

13. Davčni organi svojo odločitev utemeljujejo s tesno gospodarsko in organizacijsko povezanostjo treh družb civilnega prava. Prvič, ugotavljajo, da se vse te družbe pri tretjih osebah predstavljajo pod imenom „Weingut Nigl“, ki je tudi prodajno ime njihovih proizvodov, da uporabljajo skupne stavbe in naprave ter da temeljni proces vinifikacije za proizvodnjo vina v resnici opravlja ena oseba, to je Martin Nigl, ki je priznan strokovnjak na tem področju.

14. Tožene stranke v postopku v glavni stvari so zgoraj navedene odločbe izpodbijale pred predložitvenim sodiščem. Navajajo predvsem te argumente: različne družbe civilnega prava so bile ustanovljene posamično in v različnih obdobjih ter ni mogoče ugotoviti, da je bila družba civilnega prava implicitno ustanovljena proti izrecni volji njenih domnevnih družbenikov; skupna uporaba stavb in opreme je običajna praksa, zlasti v kmetijstvu, in iz tega ni mogoče sklepati, da posamezna podjetja niso neodvisna; trženje končnega proizvoda, to je vina, pod skupnim prodajnim imenom tudi ni odločilno merilo, zlasti če je na vinu poleg tega navedba vsake od družb civilnega prava.

15. V teh okoliščinah je Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) prekinilo postopek 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 samostojno, ki imajo z izjemo dvojih osnovnih sredstev vsak 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, trije samostojni podjetniki (davčni zavezanci)?

2. Če se ta tri združenja oseb ne štejejo za tri samostojne podjetnike (davčne zavezance), ali se šteje, da je samostojni podjetnik:

- (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?

3. Če se ta tri združenja oseb ne štejejo za tri samostojne podjetnike (davčne zavezance), ali odvzem statusa podjetnika (davčni zavezanca) uinkuje:

- (a) retroaktivno,
- (b) samo za prihodnost oziroma
- (c) sploh ni dopusten,

Če so bila združenja oseb po preverjanju s strani Finanzamt [(finančni urad)] najprej priznana kot samostojni podjetniki (davčni zavezanci)?

4. Če se ta tri združenja oseb štejejo za tri samostojne podjetnike (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 izvzeto iz pavšalne ureditve?

5. Če naj bi bila pavšalna ureditev za kmete za ta tri združenja oseb naeloma izključena, ali ta izključitev velja:

- (a) retroaktivno,
- (b) samo za prihodnost oziroma
- (c) sploh ni veljavna“

16. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je na Sodišče prispel 7. julija 2015. Pisna stališča so predložile toževalne stranke v postopku v glavni stvari, avstrijska vlada in Evropska komisija. Te stranke so bile zastopane na obravnavi 13. aprila 2016.

Analiza

17. Predložitveno sodišče v sklepu ne navaja konkretnih določb prava Unije, za katerih razlago prosi. Vendar je treba iz besedila vprašanj za predhodno odločanje in informacij v sklepu predložitvenega sodišča sklepati, da se prvo, drugo in tretje vprašanje nanašajo na razlago členov 9(1), prvi pododstavek, in 11 Direktive 2006/112, medtem ko se četrto in peto vprašanje nanašata še na razlago določb o skupni pavšalni ureditvi za kmete, zlasti člena 296(1) in (2) te direktive.

Predlagam, da pravno analizo v tej zadevi razdelimo na enak način.

Prvo, drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje v zvezi z razlago člena 9(1), prvi pododstavek, in 11 Direktive 2006/112

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

18. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu izvedeti, ali je treba člena 9(1), prvi pododstavek, in 11 Direktive 2006/112 razlagati tako, da državi članici dovoljujeta oziroma od nje zahtevata, da status ločenega davčnega zavezanca odvzame osebam, ki so pri opravljanju obdavčene dejavnosti gospodarsko in organizacijsko tako povezane, da jih je mogoče obravnavati kot eno podjetje. V okviru odgovora na tako oblikovano vprašanje je treba po mojem mnenju razlikovati med razlago člena 9(1), prvi pododstavek, in razlago člena 11 navedene direktive.

– Razlaga člena 9(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112

19. V tej zadevi ni sporno, da je dejavnost, ki jo opravljajo tožeče stranke, ekonomska dejavnost v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112. Torej je treba odgovoriti le še na vprašanje, ali to dejavnost te osebe opravljajo neodvisno v smislu prvega pododstavka tega člena in, natančneje, ali vsaka od družb civilnega prava, ki so jih ustanovile tožeče stranke, to dejavnost opravlja neodvisno, s čimer pridobi status davčnega zavezanca.

20. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba neodvisnost dejavnosti v smislu člena 9(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 razumeti z vidika člena 10 te direktive. Ta člen pa jasno določa, da je cilj opredelitve izraza „neodvisno“ iz obdavčitve izključiti dejavnosti, ki jih opravljajo osebe, ki jih na podjetje veže pogodba o zaposlitvi ali drugo podobno delovno razmerje. To pomeni, da se dejavnost ne opravlja neodvisno le, če je oseba, ki jo opravlja, podrejena drugi osebi na tak način, da te dejavnosti ne opravlja v svojem imenu ali za svoj račun, da te dejavnosti ne upravlja osebno in da ne nosi ekonomskega tveganja, povezanega z opravljanjem te dejavnosti.(4)

21. Sam obstoj sodelovanja, tudi tesnega, med več osebami v obliki družb civilnega prava v okviru opravljanja dejavnosti pa po mojem mnenju ne kaže na podrejenost teh oseb drugi osebi. Osebe, ki sodelujejo med seboj, nujno opravljajo dejavnost v svojem imenu, za svoj račun in pod svojim vodstvom ter nosijo ekonomsko tveganje, povezano z opravljanjem te dejavnosti, saj nad njimi ni osebe, za račun in pod odgovornostjo katere bi se ta dejavnost lahko opravljala. Dodati je treba, da se zdi, da v postopku v glavni stvari glede na informacije v sklepu predložitvenega sodišča družba z omejeno odgovornostjo, ki so jo ustanovile tožeče stranke, prav tako nima take funkcije.

22. V takem položaju ni mogoče sklepati, da je bil člen 9(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 podlaga za to, da se je zadevnim osebam odvzel status davčnega zavezanca, ker dejavnost, ki jo opravljajo, ni neodvisna.

– Razlaga člena 11 Direktive 2006/112

23. Člen 11 Direktive 2006/112 državam članicam dovoljuje, da kot enega davčnega zavezanca obravnavajo osebe, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane (tak davčni zavezanec je opredeljen kot „DDV-skupina“). Priznanje enega davčnega zavezanca lahko hkrati zadeva sedanje ali potencialne ločene davčne zavezanke in osebe, ki nimajo statusa davčnega zavezanca.(5)

24. Obravnavana določba ima dva cilja. Prvi, omogoča poenostavitev upravnih postopkov, tako za davčne organe kot za zadevne osebe.(6) Drugi, uporablja se lahko za boj proti zlorabam, kot je razdelitev podjetja na več oseb, zato da bi bilo lahko upravičeno do posebne davčne obravnave.(7)

25. Za uporabo te določbe v nacionalnem pravnem redu morata biti vseeno izpolnjena dva pogoja.

26. Prvi, ta določba mora biti izrecno prenesena v nacionalno pravo. Ni namreč brezpogojna, tako da je ni mogoče neposredno uporabiti.(8) Enako velja tudi v primeru, da bi njeni učinki morali dajati prednost davčnim zavezancem, to pa drži toliko bolj, če njena uporaba, kot pravilno ugotavlja Komisija, te zavezance postavlja v slabši položaj, tako kot v obravnavani zadevi.

27. Drugi, za to, da države članice uporabijo možnost iz člena 11 Direktive 2006/112, je potrebno predhodno posvetovanje z odborom za DDV.(9)

28. V tem okviru se v tej zadevi pojavlja dvom o tem, ali v avstrijskem pravu obstaja pravna podlaga za to, da se družbe civilnega prava, ki so jih ustanovile tožene stranke v postopku v glavni stvari, obravnavajo kot DDV-skupina v smislu člena 11 Direktive 2006/112. Določba, ki jo je Republika Avstrija, kot je Komisija navedla med postopkom, v tem okviru predložila v posvetovanje odboru za DDV, je člen 2(2), drugi pododstavek, UStG. Ta določba omejuje možnost obravnavanja oseb kot enega davčnega zavezanca na pravne osebe, ki so na finančni, gospodarski ali organizacijski ravni podrejene nekemu podjetju, tako da nimajo lastne volje.

29. Družbe, ki so jih ustanovile tožene stranke v postopku v glavni stvari in ki jih avstrijski davčni organi niso hoteli obravnavati kot ločene davčne zavezance v odločbah, izpodbijanih v tem postopku, nimajo pravne osebnosti in niso podrejene nobenemu drugemu podjetju. Avstrijska vlada vseeno trdi, da je zanje mogoče uporabiti člen 2(2), drugi pododstavek, UStG.

30. Gre za vprašanje razlage nacionalnega prava, za katero so pristojna le nacionalna sodišča. Želel bi le opozoriti, da po mojem mnenju na presojo tega vprašanja ne vpliva morebitna nezdržljivost te določbe avstrijskega prava s členom 11 Direktive 2006/112 z vidika sodbe Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt(10), na kar – kot se zdi – namiguje Komisija v svojem stališču. Sodišče je v tej sodbi dejansko presodilo, da je omejitev, določena v nemškem pravu, za možnost oblikovanja DDV-skupine, to je omejitev, ki je podobna omejitvi iz avstrijske določbe, obravnavane v tej zadevi, v nasprotju s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive, ker ta ne določa, da je njegova uporaba odvisna od drugih pogojev, in ne od tesne zveze med zadevnimi osebami.(11) Vendar je Sodišče hkrati izključilo možnost, da se davčni zavezanci neposredno sklicujejo na zadevno določbo Direktive, tudi če je z nacionalno določbo o njenem prenosu uvedena omejitev, ki je nezdržljiva z določbo Direktive.(12) Zato se lahko davčni organi toliko manj sklicujejo neposredno na člen 11 Direktive 2006/112, da bi ga uporabili v škodo davčnega zavezanca.

31. Glede na navedeno menim, da morebitna nezdržljivost člena 2(2), drugi pododstavek, UStG s členom 11 Direktive 2006/112 ne sme vplivati na presojo možnosti, da se prvonavedena določba uporabi za družbe civilnega prava, ki so jih ustanovile tožene stranke v postopku v glavni stvari.

– Odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje

32. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 9(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 razlagati tako, da ni podlaga

za zavrnitev statusa davčnega zavezanca osebi, ki je z drugo osebo organizacijsko, gospodarsko ali finančno povezana, če ta zveza nima narave pravnega razmerja, ki je omenjeno v členu 10 te direktive. Člen 11 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da njegova uporaba zahteva, da v nacionalnem pravnem redu obstaja izrecna pravna podlaga, sprejeta po predhodnem posvetovanju z odborom za DDV. Nacionalna sodišča morajo ugotoviti, ali taka podlaga v nacionalnem pravu obstaja in ali se uporablja v obravnavani zadevi.

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

33. Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu ugotoviti, katere osebe v postopku v glavni stvari je eventualno treba obravnavati kot enega davčnega zavezanca, če taka možnost pravno obstaja.

34. Kot je razvidno iz odgovora, ki ga predlagam na prvo vprašanje za predhodno odločanje, bi taka možnost izhajala iz člena 11 Direktive 2006/112, če predložitveno sodišče meni, da se člen 2(2), drugi pododstavek, UStG, s katerim je ta člen prenesen, uporablja v okoliščinah postopka v glavni stvari. Nasprotno pa je določitev oseb, ki jih je eventualno treba opredeliti kot „DDV-skupino“, dejanska ugotovitev, za katero so v celoti pristojni nacionalni davčni organi in sodišča. Ne verjamem, da je v tem primeru mogoče najti kakršen koli napotek v pravu Unije.

35. Zato Sodišču predlagam, naj na drugo vprašanje odgovori, da je določitev oseb, ki jih je v konkretnem dejanskem položaju mogoče obravnavati kot enega davčnega zavezanca, v celoti v pristojnosti nacionalnih davčnih organov in sodišč.

Tretje vprašanje za predhodno odločanje

36. Predložitveno sodišče želi s tretjim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu izvedeti, ali lahko davčni organi, ko uporabljajo nacionalne določbe o prenosu člena 11 Direktive 2006/112, kot člane DDV-skupine obravnavajo davčne zavezance, ki so jih prej obravnavali kot ločene davčne zavezance, in če je tako, ali lahko to storijo retroaktivno ali samo za prihodnost.

37. V okviru odgovora na tako oblikovano vprašanje moram najprej opozoriti, da po mojem mnenju niti besedilo člena 11 Direktive 2006/112 niti splošna načela davčnega prava ne kažejo na to, da bi bilo treba to določbo uporabljati le za osebe, ki do tega trenutka niso nikoli opravljale obdavčene dejavnosti in iz tega razloga niso imele statusa zavezanca za DDV. Taka restriktivna razlaga zadevne določbe bi bila v nasprotju z uresničevanjem njenih ciljev. Po eni strani bi to namreč davčnim zavezancem, ki že opravljajo obdavčeno dejavnost kot ločeni davčni zavezanci, preprečevalo oblikovanje DDV-skupine. Po drugi strani bi to tudi davčnim organom preprečevalo, da se ustrezno odzovejo na spremembo položaja pri davčnih zavezancih in zanje uporabijo določbe v zvezi z DDV-skupino bodisi zaradi poenostavitve plačila davka bodisi zaradi boja proti goljufijam.

38. Prav tako načela davčnega prava, zlasti načelo pravne varnosti, po mojem mnenju ne nasprotujejo temu, da se osebe, ki so bile prej obravnavane kot ločeni davčni zavezanci, priznajo kot člani DDV-skupine. Namreč, kolikor se – v smislu zgoraj navedenega načela – davčnega položaja davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v odnosu do davčne uprave ne more neskončno dolgo izpodbijati,⁽¹³⁾ toliko jasne in predvidljive določbe, ki davčnim organom omogočajo, da preverijo prejšnje odmerne odločbe, ne kršijo tega načela.⁽¹⁴⁾

39. Dalje, glede vprašanja, ali so lahko davčni zavezanci, ki so bili do zdaj ločeni, obravnavani kot člani DDV-skupine retroaktivno ali samo za prihodnost, je treba po mojem mnenju razlikovati med dvema položajema.

40. Kot sem navedel v točki 24 teh sklepnih predlogov, je lahko cilj uporabe določb o DDV-skupini med drugim boj proti zlorabam, kakršna je na primer razdelitev podjetja na več oseb, zato da bi bilo lahko upravičeno do posebne davčne ureditve. V takem primeru je namen obravnavanja davčnih zavezancev kot članov DDV-skupine in s tem povezanih posledic za njihovo obdavčitev popraviti prejšnjo nepravilnost in vzpostaviti položaj, kakršen bi moral biti, če ne bi bilo zlorabe. To lahko zajema tudi popravek prejšnjih odločb z retroaktivnim učinkom.⁽¹⁵⁾ Zato je treba po mojem mnenju ugotoviti, da imajo davčni organi pravico, da osebe, ki so jih prej obravnavali kot ločene davčne zavarance, retroaktivno obravnavajo kot člane DDV-skupine, če je cilj tega boja proti zlorabi, kot je na primer umetna razdelitev podjetja.

41. Nasprotno pa, kadar pri davčnih zavarancih tovrstna zloraba ni ugotovljena, na čeli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo po mojem mnenju nasprotujeta retroaktivni uporabi določb o DDV-skupini za osebe, ki so prej imele status ločenih davčnih zavarancev. To velja zlasti, če je bil kot v postopku v glavni stvari ta status ločenih davčnih zavarancev prej potrjen na podlagi preverjanja, ki so ga opravili davčni organi.

42. V zvezi s tem vprašanjem je treba še dodati, da morata biti v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za ugotovitev zlorabe na davčnem področju izpolnjena dva pogoja. Prvi, rezultat transakcij davčnega zavaranca mora biti pridobitev finančne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo zadevne določbe, čeprav so bili pogoji, predvideni s temi določbami, formalno izpolnjeni. Drugi, iz vseh objektivnih elementov mora biti razvidno, da je cilj transakcij davčnega zavaranca pridobitev davčne ugodnosti, kar pomeni, da transakcije ne morejo imeti drugega temelja razen pridobitve teh davčnih ugodnosti.⁽¹⁶⁾ Seveda so za presojo upoštevanja teh pogojev in na splošno za ugotovitev obstoja zlorabe pravice v konkretnem primeru pristojna izključno nacionalna sodišča.

43. Glede na navedeno predlagam, naj se na tretje vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 11 Direktive 2006/112 razlagati tako, da kadar davčni organi uporabijo ta člen, lahko ti organi osebe, ki so prej opravljale obdavčeno dejavnost kot ločeni davčni zavaranci, obravnavajo kot enega davčnega zavaranca. Take osebe je mogoče obravnavati kot enega davčnega zavaranca retroaktivno, če so te osebe zlorabile pravice, ki izhajajo iz statusa ločenih davčnih zavarancev.

Četrto in peto vprašanje za predhodno odločanje v zvezi s skupno pavšalno ureditvijo za kmete

44. Četrto in peto vprašanje se nanašata na uporabo skupne pavšalne ureditve za kmete, ki je predmet člena 295 in naslednjih Direktive 2006/112, za tožene stranke v postopku v glavni stvari. Četrto vprašanje se natančneje nanaša na uporabo te ureditve ali tudi na možnost zavrnitve njene uporabe glede na to, ali so tožene stranke v postopku v glavni stvari obravnavane kot ločeni davčni zavaranci ali kot člani DDV-skupine. Peto vprašanje pa se, nasprotno, nanaša na to, od kdaj je eventualno mogoče zavrniti uporabo navedene pavšalne ureditve.

Četrto vprašanje za predhodno odločanje

45. Predložitveno sodišče želi s četrtnim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu izvedeti, ali je mogoče zavrniti uporabo pavšalne ureditve za tožene stranke v postopku v glavni stvari, ki so obravnavane kot ločeni davčni zavaranci (natančneje kot tri družbe civilnega prava s statusom ločenih davčnih zavarancev), zaradi njihovih tesnih razmerij na gospodarski ravni, tudi če formalno izpolnjujejo merila za uporabo te ureditve, kot so določena v nacionalnem pravu.

46. Prvi, poudariti moram, da se zdi, da tako oblikovano vprašanje presega obseg spora o glavni stvari. Ta spor, kot je jasno razvidno iz predložitvenega sklepa, se namreč nanaša na

odločbe davčnih organov, ki tožene stranke obravnavajo kot članice DDV-skupine, na ustrezen popravek njihove obdavčitve in na omejitev veljavnosti njihove identifikacijske številke za DDV. Kot je razvidno iz predložitvenega sklepa in stališč strank, se seveda pravzaprav postavlja vprašanje uporabe pavšalne ureditve: tožene stranke, obravnavane kot ločeni davčni zavezanci, bi bile upravičene do te ureditve, medtem ko obravnavane kot DDV-skupina ne bi bile upravičene, saj ne bi več izpolnjevale meril za uporabo pavšalne ureditve. Vendar bi bila neuporaba te ureditve posledica prav priznanja tožnih strank kot DDV-skupine. Predmet postopka v glavni stvari ni vprašanje zavrnitve uporabe pavšalne ureditve neodvisno od statusa davčnih zavezancev, ki ga imajo tožene stranke, ali na kateri drugi podlagi razen te, da so obravnavane kot članice DDV-skupine. Po mojem mnenju se mora odgovor Sodišča na četrto vprašanje za predhodno odločanje zato nanašati zgolj na to, ali je neuporaba pavšalne ureditve lahko odvisna od tega, da so tožene stranke obravnavane kot članice DDV-skupine, brez česar bi bilo to vprašanje namreč hipotetično.

47. Dalje, spomniti je treba, da v skladu s členom 296(1) Direktive 2006/112 države članice *lahko* za kmete uporabijo pavšalno ureditev, če bi jim uporaba splošne ureditve obdavčitve ali enega od poenostavljenih postopkov „povzročila težave“. Vendar *lahko* države članice v skladu s členom 296(2) te direktive iz pavšalne ureditve *izvzamejo* določene kmete ali določene kategorije kmetov, ki jim upoštevanje splošne ureditve ali poenostavljenih postopkov ne bi povzročalo težav. Poleg tega se lahko vsak kmet, za katerega velja pavšalna ureditev, na podlagi člena 296(3) te direktive odloči, da namesto te obdavčitve uporabi splošno ureditev ali poenostavljeni postopek.

48. Taka oblika pavšalne ureditve v določbah Direktive kaže, da ima naravo odstopanja. To je potrjeno tudi v sodni praksi Sodišča, v skladu s katero je treba pavšalno ureditev uporabljati samo v obsegu, ki je nujen za uresničitev njenega cilja,⁽¹⁷⁾ to je, kot je treba to razumeti, če bi uporaba splošne ureditve ali poenostavljenega postopka povzročala težave.

49. Vendar hkrati sama izbirna narava pavšalne ureditve in tudi izvzetja iz te ureditve, predvidena v členu 296(2) Direktive 2006/112, kažejo na široko polje proste presoje, ki ga imajo države članice pri izvajanju te ureditve. Kot je Komisija pravilno opozorila v svojem stališču, se ne zdi, da imajo države članice obveznost, da vsakič za vsakega posameznega kmeta preuči, ali bi njegova obdavčitev po splošni ureditvi ali po poenostavljenem postopku povzročala težave ali ne in ali je treba v zvezi s tem uporabiti pavšalno ureditev. Države članice lahko na splošno opredelijo merila, katerih upoštevanje daje pravico do uporabe pavšalne ureditve, in to ureditev samodejno uporabijo za kmete, ki izpolnjujejo ta merila.

50. V avstrijskem pravu je upravičenost do pavšalne ureditve vezana na oprostitve obveznosti vodenja knjigovodstva, kar pa je odvisno od velikosti kmetijskega gospodarstva, ki se ocenjuje na podlagi prometa in vrednosti tega gospodarstva. Tako merilo se zdi povsem razumno, ker je prav obveznost vodenja knjigovodstva ena od administrativnih težav, povezanih z obdavčitvijo z DDV po splošni ureditvi ali poenostavljenem postopku.

51. Povsem razumna se zdi tudi zavrnitev uporabe pavšalne ureditve, ko več kmetov ob upoštevanju, da so bili obravnavani kot en zavezanec za DDV, izgubi pravico do oprostitve obveznosti vodenja knjigovodstva, ker njihovo kmetijsko gospodarstvo kot enoten subjekt presega opredeljeno velikost.

52. Zato predlagam, naj se na četrto vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 296(1) in (2) Direktive 2006/112 razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se uporaba pavšalne ureditve, ki je predmet te določbe, zavrne le, če kmet ne izpolnjuje več meril za uporabo te ureditve, ki temeljijo na velikosti kmetijskega gospodarstva, na primer ker je bilo več kmetov, ki so med seboj gospodarsko povezani, obravnavanih kot en davčni zavezanec.

Peto vprašanje za predhodno odločanje

53. Predložitveno sodišče želi s petim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu ugotoviti, ali se lahko uporaba pavšalne ureditve za kmete zavrne kmetom, za katere se je ta ureditev uporabljala v preteklosti, in če je tako, ali se lahko zavrne retroaktivno ali samo za prihodnost.
54. Ker se ta zadeva nanaša na zavrnitev uporabe pavšalne ureditve, saj je več kmetov obravnavanih kot članov DDV-skupine, mora biti odgovor na peto vprašanje podoben odgovoru na tretje vprašanje.
55. Prvič, ne vidim ovire za zavrnitev uporabe pavšalne ureditve za kmete, za katere se je ta ureditev uporabljala v preteklosti. Taka prepoved bi državam članicam onemogočala, da se odzovejo na spreminjajoč se položaj, in bi bila v nasprotju z odstopajočo naravo te ureditve in zahtevo, da se uporablja le v nujnem obsegu.
56. Drugič, menim, da če se ugotovi, da je uporaba pavšalne ureditve povezana z zlorabo pravice, na primer ko je kmetijsko gospodarstvo umetno razdeljeno le zaradi izpolnjevanja meril, ki omogočajo uporabo te ureditve, je lahko zavrnitev uporabe te ureditve retroaktivna. Nasprotno pa v drugem položaju na veljavni pravni varnosti in varstva zaupanja v pravo po mojem mnenju nasprotujeta temu, da se retroaktivno zavrne uporaba pavšalne ureditve. V takem primeru lahko davčni organi, če ugotovijo, da kmetov spremenjeni položaj ne upravičuje več, da se zanj uporablja ta ureditev, zavrnejo njeno uporabo, vendar samo za prihodnost.
57. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na peto vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 296(1) in (2) Direktive 2006/112 razlagati tako, da ne nasprotuje zavrnitvi uporabe pavšalne ureditve, ki je predmet te določbe, v primeru kmeta, za katerega se je ta ureditev uporabljala v preteklosti. Ta zavrnitev se lahko uporabi retroaktivno, če je bila uporaba pavšalne ureditve povezana z zlorabo pravice.

Predlog

58. Glede na vse zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija), odgovori:
- Člen 9(1), prvi pododstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ni podlaga za zavrnitev statusa davčnega zavezanca osebi, ki je z drugo osebo organizacijsko, gospodarsko ali finančno povezana, če ta zveza nima narave pravnega razmerja, ki je omenjeno v členu 10 te direktive. Člen 11 te direktive je treba razlagati tako, da njegova uporaba zahteva, da v nacionalnem pravnem redu obstaja izrecna pravna podlaga, sprejeta po predhodnem posvetovanju z odborom za davek na dodano vrednost (DDV). Nacionalna sodišča morajo ugotoviti, ali taka podlaga v nacionalnem pravu obstaja in ali se uporablja v obravnavani zadevi.
 - Določitev oseb, ki jih je v konkretnem dejanskem položaju mogoče obravnavati kot enega davčnega zavezanca, je v celoti v pristojnosti nacionalnih davčnih organov in sodišč.
 - Člen 11 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da kadar davčni organi uporabijo ta člen, lahko ti organi osebe, ki so prej opravljale obdavčeno dejavnost kot ločeni davčni zavezanci, obravnavajo kot enega davčnega zavezanca. Take osebe je mogoče obravnavati kot enega davčnega zavezanca retroaktivno, če so te osebe zlorabile pravice, ki izhajajo iz statusa ločenih davčnih zavezancev.
 - Člen 296(1) in (2) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni

zakonodaji, v skladu s katero se uporaba pavšalne ureditve, ki je predmet te določbe, zavrne le, če kmet ne izpolnjuje več meril za uporabo te ureditve, ki temeljijo na velikosti kmetijskega gospodarstva, na primer ker je bilo več kmetov, ki so med seboj gospodarsko povezani, obravnavanih kot en davčni zavezanec.

5. Člen 296(1) in (2) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da ne nasprotuje zavrnitvi uporabe pavšalne ureditve, ki je predmet te določbe, v primeru kmeta, za katerega se je ta ureitev uporabljala v preteklosti. Ta zavrnitev se lahko uporabi retroaktivno, če je bila uporaba pavšalne ureditve povezana z zlorabo pravice.

1 – Jezik izvirnika: poljščina.

2 – UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva.

3 – UL 2006, L 347, str. 1.

4 – Glej zlasti sodbi z dne 27. januarja 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, točka 18), in z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, točki 33 in 34 ter navedena sodna praksa).

5 – Glej zlasti sodbo z dne 9. aprila 2013, Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217).

6 – Sodba z dne 9. aprila 2013, Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2013:217, točka 48).

7 – Glej zlasti sodbo z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 40).

8 – Sodba z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točki 50 in 51).

9 – Glej v tem smislu v zvezi s členom 4(4), drugi pododstavek, Šeste direktive sodbo z dne 22. maja 2008, Amplis Scientifica in Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, točka 23).

10 – Sodba z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496).

11 – Sodba z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 2 izreka).

12 – Sodba z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 3 izreka).

13 – Glej sodbo z dne 6. februarja 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, točka 46). Glej v tem smislu tudi sodbo z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 72).

14 – Sodba z dne 6. februarja 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, točki 47 in 48).

15 – Glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točki 94 in 95).

16 – Glej v tem smislu sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točki 74 in 75), in z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 36).

17 – Sodbi z dne 15. julija 2004, Harbs (C-321/02, EU:C:2004:447, točka 27), in z dne 8. marca 2012, Komisija/Portugalska (C-524/10, EU:C:2012:129, točka 49).