



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 30. června 2016¹

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.

¹ — Původní jazyk: polština.

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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně², tak i směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty³. Avšak vzhledem k tomu, že znění ustanovení relevantních v projednávané věci je v obou směrnicích 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 samostatně 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 daně zaplacené při nákupu zboží a služeb zemědělci podléhajícímu daňovému paušálu podle této kapitoly.“

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

2 — Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále „šestá směrnice“.

3 — Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

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 obratu, dále jen „UStG“). Podle § 2 odst. 1 UStG je osobou povinnou k dani jakákoliv osoba, která vykonává samostatně 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 vůlí (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, průběh 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 tito 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 čtyři 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 původním řízení, vůči žalobcům v původním 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 odůvodňují toto rozhodnutí rozsáhlou hospodářskou a organizační integrací uvedených tří společností občanského práva. Poukazují zejména na to, že všechny tyto společnosti vystupují vůči 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 jejích 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 tři 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, třemi samostatnými podnikateli (osobami povinnými k dani)?
- 2) V případě, že tyto tři svazky osob nelze považovat za tři samostatné podnikatele (osoby povinné k dani), je pak samostatným podnikatelem
- a) kapitálová společnost provádějící prodej výrobků nebo
 - b) svazek osob sestávající z členů těchto tří svazků osob, který jako takový na trhu nevystupuje ani při nákupu ani při prodeji nebo
 - c) svazek osob sestávající z těchto tří svazků osob a této kapitálové společnosti, který jako takový na trhu nevystupuje ani při nákupu, ani při prodeji?
- 3) V případě, že tyto tři svazky osob nelze považovat za tři 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 tři svazky osob považovat za tři samostatné podnikatele (osoby povinné k dani), vztahuje se na ně jakožto na pěstitele vína, a tedy jakožto na zemědělce, daňový paušál pro zemědělce, pokud tyto hospodářsky spolupracující svazky osob sice každý sám o sobě podléhá daňovému paušálu pro zemědělce, avšak kapitálová společnost, svazek osob sestávající z členů těchto tří svazků osob nebo svazek sestávající z kapitálové společnosti a členů těchto tří 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 zemědělce byl pro tyto tři 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 podpůrně týkají výkladu ustanovení o společném režimu daňového paušálu pro zemědělce, a zejména čl. 296 odst. 1 a 2 této směrnice. Navrhují tímto způsobem rozdělit i právní 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 občanského 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 nenesе hospodářské riziko spojené s jejím výkonem⁴.

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.

21. Samotná spolupráce několika subjektů, a to i blízká, ve formě společností občanského 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, neboť 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 dani⁵.

24. Toto ustanovení má dvojí účel. Zprvce může zjednodušit administrativní postupy, a to jak pro daňové orgány, tak pro dotčené osoby⁶. Zadruhé může sloužit k boji proti takovému zneužití, jako je například rozdělení podnikatele na několik subjektů s úmyslem využít zvláštního daňového režimu⁷.

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

26. Zprvce dané ustanovení musí být do vnitrostátního práva provedeno jasně. Není bezpodmínečné, nelze jej tedy přímo použít⁸. 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 DPH⁹.

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 občanského 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 právnícké osoby podřízené podnikateli finančně, hospodářsky a organizačně takovým způsobem, že nejednají na základě vlastní vůle.

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. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 40.

8 — Rozsudek ze dne 16. července 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 čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice, viz rozsudek ze dne 22. května 2008, Ampliscentifica a Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, bod 23.

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 ně 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 Schiffahrt¹⁰, 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 osobami¹¹. 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 rozporu¹². 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 prvně uvedené ustanovení na společnosti občanského práva založené žalobci v původním 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 osobě organizačně, 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 původním 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 původním 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.

10 — Rozsudek ze dne 16. července 2015, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496.

11 — Rozsudek ze dne 16. července 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. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 3 výroku.

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 články 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 odpověď na takto zformulovanou otázku musím hned na začátku uvést, že podle mého názoru ze znění článku 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 cílů. 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 měnící se situaci osob povinných k dani a uplatnily vůči nim ustanovení o seskupení pro účely DPH buď v zájmu 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 vůči daňovým orgánům nemělo být možné časově neomezeně zpochybňovat¹³, jasná a předvídatelná pravidla umožňující daňovým orgánům přezkoumat předchozí daňová rozhodnutí tuto zásadu neporušují¹⁴.

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 účelem 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 účinností¹⁵. 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 účelem takového rozhodnutí boj proti takovému zneužití, jako je například umělé rozdělení podnikatele.

13 — Viz rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 46. V tomto smyslu rovněž 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.

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 původním 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 účelem činnosti osoby povinné k dani je získání daňového zvýhodnění, tzn. že dotčená činnost nemůže mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení tohoto zvýhodnění¹⁶. 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 předběžnou otázku tak, že 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.

Ke čtvrté a páté předběžné otázce – společný režim daňového paušálu pro zemědělce

44. Čtvrtá a pátá otázka se týkají použití společného režimu daňového paušálu pro zemědělce, který stanoví článek 295 a následující směrnice 2006/112, na žalobce v původním řízení. Čtvrtá otázka se týká konkrétně použití, nebo možnosti odmítnutí použít tento režim, v závislosti na tom, zda budou žalobci v původním 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 předběžné otázce

45. Podstatou čtvrté předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda lze odmítnout použít režim daňového paušálu na žalobce v původním 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 původním řízení. Tento spor, jak jasně vyplývá z předkládacího rozhodnutí, se totiž týká rozhodnutí daňových orgánů považovat žalobce v původním 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

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.

žalobce v původním řízení za členy seskupení pro účely DPH. V původním 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 předběžnou otázku by se tedy podle mého názoru měla týkat pouze toho, zda odmítnutí uplatnit režim daňového paušálu může být odůvodněno rozhodnutím považovat žalobce za členy seskupení pro účely DPH, neboť 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 zemědělce 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 *vyložit* z režimu daňového paušálu některé kategorie zemědělců a zemědělce, u kterých uplatňování běžného režimu DPH nebo zjednodušeného postupu nevede k obtížím. A konečně podle čl. 296 odst. 3 téže směrnice se každý zemědělec 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 cíle¹⁷, tzn. v rozsahu, v němž by použití běžného režimu nebo zjednodušeného postupu vedlo k obtížím.

49. Současně však samotná volitelná povaha režimu daňového paušálu i vyloučení z něj uvedená v čl. 296 odst. 2 směrnice 2006/112, ukazují na široký prostor pro uvážení ponechaný členskými státy při zavádění tohoto režimu. Zejména se nezdá, jak správně uvádí Komise ve svém vyjádření, že by členské státy měly povinnost zkoumat pokaždé individuálně s ohledem na každého zemědělce, zda by použití běžného režimu nebo zjednodušeného postupu na tohoto zemědělce mohlo či nemohlo vést k obtížím a zda by tudíž měl být použit systém daňového paušálu. Členské státy mohou stanovit obecným způsobem kritéria, jejichž splnění opravňuje využívat tento režim, a automaticky použít tento režim na zemědělce, kteří tato kritéria splňují.

50. Podle rakouského práva je nárok na využití režimu daňového paušálu spojen s osvobozením od povinnosti vést účetnictví, která zase závisí na velikosti zemědělského podniku měřeného velikostí obrátu a jeho hodnotou. Toto kritérium se jeví jako naprosto přiměřené, protože povinnost vést účetnictví je právě jednou z těch administrativních obtíží, které se vážou ke zdanění DPH při použití běžného režimu nebo zjednodušeného postupu.

51. Zcela racionální se jeví též odmítnutí použít režim daňového paušálu v případech, kdy z důvodu rozhodnutí považovat několik zemědělců za jedinou osobu povinnou k DPH, ztrácejí tito zemědělci nárok na osvobození od povinnosti vést účetnictví, pokud jejich zemědělský podnik jako celek přesáhne určenou velikost.

52. Navrhuji proto na čtvrtou předběžnou otázku odpovědět tak, že čl. 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.

17 — Rozsudky ze dne 15. července 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, bod 27, a ze dne 8. března 2012, Komise v. Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 49.

K páté předběžné otázce

53. Podstatou páté předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda se odmítnutí použít režim daňového paušálu pro zemědělce může vztahovat na zemědělce, na které byl tento režim v minulosti používán, a pokud ano, zda to lze provést se zpětnou účinností, nebo pouze do budoucna.

54. Vzhledem k tomu, že se v tomto případě posuzuje odmítnutí použít režim daňového paušálu z důvodu rozhodnutí považovat několik zemědělců za členy seskupení pro účely DPH, je třeba na pátou otázku odpovědět obdobně jako na třetí otázku.

55. Zprvce totiž nevidím nic, co by bránilo odmítnutí použít režim daňového paušálu na zemědělce, na které byl v minulosti použit. Takový zákaz by znemožnil členským státům reagovat na měnící se situace, přičemž by byl rovněž v rozporu s výjimečnou povahou tohoto režimu a požadavkem použít ho pouze v nezbytném rozsahu.

56. Zadruhé se domnívám, že pokud se zjistí, že použití režimu daňového paušálu bylo spojeno se zneužitím práva, například v situaci, kdy byl zemědělský podnik uměle rozdělen výhradně za účelem splnění kritérií pro získání nároku na využívání tohoto režimu, odmítnutí jeho použití může mít retroaktivní povahu. V opačném případě naopak zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního očekávání brání podle mého názoru tomu, aby bylo se zpětnou účinností odmítnuto použití režimu daňového paušálu. Pokud v takovém případě daňové orgány zjistí, že změněná situace zemědělce ho již neopravňuje 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 použití 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 osobě organizačně, 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 použití režimu daňového paušálu spojeno se zneužitím práva.“