

Zadeva C-697/20

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

21. december 2020

Predložitveno sodišče:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum predložitvene odločbe:

22. julij 2020

Tožeča stranka:

W.G.

Tožena stranka:

Dyrektor Izby Skarbowej v L.

Predmet postopka v glavni stvari

Izključitev možnosti, da se zakonca, ki v okviru kmetijskega gospodarstva ob uporabi skupnega premoženja zakoncev opravljata kmetijsko dejavnost, obravnavata kot ločena zavezanca za DDV; status kmeta pavšalista in kmeta, obdavčenega po splošni ureditvi.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga prava Unije; člen 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, kakor je bila spremenjena) in zlasti člene 9, 295 in 296 te direktive razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, oblikovani na podlagi člena 15(4) in (5) ustava z dne 11. marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004

o davku na blago in storitve; Dz. U. iz leta 2011, št. 177, pozicija 1054, kakor je bil spremenjen), v skladu s katero je izključeno, da bi se zakonca, ki v okviru kmetijskega gospodarstva ob uporabi skupnega premoženja zakoncev opravljata kmetijsko dejavnost, lahko štela za ločena zavezanca za DDV?

2. Ali je za odgovor na prvo vprašanje pomembno, da v skladu z nacionalno prakso zaradi izbire enega od zakoncev, naj se dejavnost, ki jo opravlja, obdavči v skladu s splošno ureditvijo DDV, drugi zakonec izgubi status kmeta pavšalista?

3. Ali je za odgovor na prvo vprašanje upoštevno, da je mogoča jasna ločitev premoženja, ki ga vsak od zakoncev samostojno in neodvisno uporablja za namene opravljane ekonomske dejavnosti?

Navajane določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112): členi 9, 295, 296

Navajane določbe nacionalnega prava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na blago in storitve; Dziennik Ustaw iz leta 2011, št. 177, pozicija 1054, kakor je bil spremenjen; v nadaljevanju: zakon o DDV):

Člen 2

V nadaljnjih določbah pomeni:

[...]

15) „kmetijska dejavnost“ gojenje rastlin in rejo živali, vključno z [...] industrijsko ali farmsko rejo živali [...], farmsko vzrejo in rejo perutnine za pitanje in nesnic, valilnice za perutnino, [...] pa tudi opravljanje kmetijskih storitev;

16) „kmetijsko gospodarstvo“ kmetijsko gospodarstvo v smislu določb o kmetijskem davku;

[...]

21) „kmetijske storitve“

a) storitve v zvezi s kmetijstvom in vzrejo in rejo živali [...],

Člen 15

1. Davčni zavezanci so pravne osebe, organizacijske enote brez pravne osebnosti in fizične osebe, ki samostojno opravljajo ekonomsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

[...]

4. V primeru fizičnih oseb, ki upravljajo izključno kmetijsko, gozdarsko ali ribiško podjetje, se za davčnega zavezanca šteje oseba, ki vloži prijavo za vpis v register, navedeno v členu 96(1).

5. Določba odstavka 4 se ustrezno uporablja za fizične osebe, ki opravljajo izključno kmetijsko dejavnost v drugih primerih, kot so ti, navedeni v odstavku 4.“

Člen 43

1. Davka so oproščeni:

[...]

3) dobava kmetijskih proizvodov iz lastne kmetijske dejavnosti, ki jo opravi kmet pavšalist, ter kmetijske storitve, ki jih opravlja kmet pavšalist;

Člen 96

1. Subjekti iz člena 15 morajo pred datumom izvedbe prve transakcije iz člena 5 pri vodji davčnega urada vložiti prijavo za vpis v register, brez poseganja v odstavek 3.

2. V primeru fizičnih oseb iz člena 15(4) in (5) lahko prijavo za vpis v register vloži izključno ena od oseb, na ime katerih bodo ob nakupu blaga in storitev izstavljeni računi in ki bodo ob prodaji kmetijskih proizvodov izstavljele račune.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Tožeča stranka je leta 2011 na posebnih področjih kmetijske proizvodnje izvajala dejavnost reje piščancev za pitanje v dveh od šestih perutninskih hlevih, ki jih je kupila skupaj z možem, ki je v preostalih štirih hlevih izvajal enako dejavnost na posebnih področjih kmetijske proizvodnje. Tožeča stranka je 31. decembra 2010 vložila prijavo za vpis v register zavezancev za davek na blago in storitve (v nadaljevanju: DDV), pri čemer se je od 1. januarja 2011 odpovedala oprostitvi davka in izbrala mesečno davčno obdobje, medtem ko je njen mož še naprej uveljavljal oprostitev kot kmet pavšalist.
- 2 Tožeča stranka je vložila popravke obračunov na formularju DDV-7 za mesece od januarja do decembra 2011, ki jih je prvostopenjski organ sprejel kot pravilne, ker so bili v njih upoštevani prihodki in odhodki celotnega kmetijskega gospodarstva.

- 3 Tožeča stranka je 29. avgusta 2016 vložila nove popravke obračunov DDV za mesece od januarja do decembra 2011 ter zahtevke za ugotovitev preplačila DDV za davčna obdobja februar, april, junij, avgust, oktober in november 2011.
- 4 Prvostopenjski davčni organ je z odločbo z dne 26. oktobra 2016 ugotovil, da so bili popravki obračunov DDV, ki jih je stranka pred tem vložila za mesece od januarja do decembra 2011, pravilni, zavrnil pa je zahtevek za ugotovitev preplačila DDV, ki ga je tožeča stranka zahtevala za posamezne mesece leta 2011.
- 5 Pritožbeni organ je po preučitvi pritožbe ugotovil, da so obveznosti v zvezi z davčnimi obdobji od januarja do novembra 2011 zastarale, v preostalem pa je presodil, da pravica organa do preveritve preplačila ni zastarala. Pritožbeni organ je zato z odločbo z dne 28. februarja 2017 odločbo prvostopenjskega organa z dne 26. oktobra 2016 v delu, v katerem se nanaša na določitev presežka vstopnega nad izstopenim DDV za naslednja davčna obdobja (januar, marec, maj, julij, september in december 2011) in zneska dolgovanega DDV (februar, april, junij, avgust, oktober in november 2011), razveljavil ter v tem delu postopek ustavil, v preostalem delu – ki se nanaša na zavrnitev ugotovitve preplačila za posamezne mesece leta 2011 – pa odločbo prvostopenjskega organa potrdil.
- 6 Po mnenju pritožbenega organa ni sporno, da je na zemljišču, ki je del skupnega premoženja zakoncev, šest objektov (perutninskih hlevov), v katerih sta oba zakonca na posebnih področjih kmetijske proizvodnje izvajala dejavnost reje piščancev za pitanje (v dveh objektih naj bi to dejavnost ločeno opravljala tožeča stranka, v preostalih štirih pa njen mož).
- 7 Pritožbeni organ je navedel, da je tožeča stranka vložila prijavo za vpis v register in da je dejavna zavezanka za DDV iz naslova opravljanja kmetijske dejavnosti ter da davek obračunava po splošni ureditvi. Ima torej status zavezanca za DDV iz naslova opravljanja kmetijske dejavnosti v okviru kmetijskega gospodarstva, ki je skupno premoženje zakoncev. Zato je organ menil, da ima prijava za vpis v register iz člena 96(1) zakona o DDV učinek tudi v razmerju do moža tožeče stranke, ki je tako izgubil status kmeta pavšalista.
- 8 Tožeča stranka je vložila tožbo, ki jo je prvostopenjsko sodišče zavrnilo z obrazložitvijo, da je lahko v položaju, v katerem je kmetijsko gospodarstvo v skupni lasti več oseb, dejavni zavezanec za DDV samo ena oseba. Enako velja, če zakonca, za katera velja režim skupnega premoženja, v okviru skupnega kmetijskega gospodarstva izvajata samo kmetijsko dejavnost iste vrste, kakor je podano v obravnavanem primeru, saj je šest perutninskih hlevov skupno premoženje zadevnih zakoncev. Sodišče je opozorilo, da je tožeča stranka glede na to, da je vložila prijavo za vpis v register od dne 1. januarja 2011, dejavna zavezanka za DDV iz naslova opravljanja kmetijske dejavnosti in da davek obračunava v skladu s splošno ureditvijo.
- 9 Tožeča stranka se s to presojo sodišča ni strinjala in je vložila kasacijsko pritožbo.

Kratka predstavitev obrazložitve predložitvene odločbe

- 10 Bistvo zadeve je odgovoriti na vprašanje, ali ima v okviru DDV v položaju, v katerem v zvezi z kmetijskim gospodarstvom, ki je skupno premoženje zakoncev, vsak od njiju izjavi, da opravlja ločeno dejavnost na posebnih področjih kmetijske proizvodnje (reja piščancev za pitanje), to, da zgolj en od zakoncev vloži prijavo za vpis v register kot dejavni zavezanec za DDV, posledice za drugega zakonca, ki se je opredelil kot kmet pavšalist.
- 11 Tožeča stranka meni, da se je registracija nanašala le na nanjo in da se zato ne more šteti za registracijo davčnega zavezanca iz člena 15(4) zakona o DDV. Posledično njen mož ni mogel izgubiti statusa kmeta pavšalista in je na podlagi tega, da neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost, upravičen do davčne oprostitve iz člena 43(1), točka 3, zakona o DDV.
- 12 V skladu s členom 15(1) in (2) zakona o DDV in členom 9 Direktive 2006/112 je treba za to, da se nek subjekt šteje za zavezanca za DDV, ugotoviti, da ta subjekt neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost. Vsebina teh določb, analiziranih brez upoštevanja člena 15(4) in (5) zakona o DDV, ne nasprotuje delovanju dveh ločenih davčnih zavezancev v okviru enega kmetijskega gospodarstva, če – čeprav delujeta v okviru gospodarstva – svojo dejavnost opravljata neodvisno.
- 13 Vendar se je v nacionalni sodni praksi oblikovalo stališče, da lahko v primeru fizičnih oseb iz člena 15(4) in (5) zakona o DDV prijavo za vpis v register vloži le ena od oseb, na ime katerih se bodo ob nakupu blaga in storitev izstavljali računi in ki bodo izstavljalje račune pri prodaji kmetijskih proizvodov ali opravljanju storitev. Izhaja se iz tega, da je s to ureditvijo določeno posebno pravilo v zvezi s formalnim statusom davčnega zavezanca v primeru družinskih oziroma, natančneje, večosebnih kmetijskih gospodarstev. Zakonodajalec je zaradi poenostavitve pravil obračunavanja davkov, ki jih uporablja ta skupina oseb, uvedel pravilo, da je davčni zavezanec le ta fizična oseba, ki je vložila zahtevano prijavo za vpis v register.
- 14 Posledica ureditve iz člena 15(4) in (5) zakona o DDV je v praksi zato ta, da se kmetijsko gospodarstvo obravnava na poseben način, in sicer kot premoženjska masa, ki jo je mogoče pripisati enemu zavezancu za DDV.
- 15 Drugo vprašanje je povezano z nacionalno prakso predložitvenega sodišča, v skladu s katero v okviru enega kmetijskega gospodarstva ni mogoč soobstoj dveh statusov, torej zavezanca za DDV, ki je oproščen kot kmet pavšalist (ki nima obveznosti predložitve obračuna, knjigovodstva za obračunavanje DDV ali izdajanja računov), in dejavnega zavezanca za DDV – za preostali del kmetijske dejavnosti, to je opravljanje kmetijskih storitev. Odpoved oprostitvi na podlagi člena 43(1), točka 3, zakona o DDV se lahko nanaša le na celotno kmetijsko gospodarstvo, ker je lahko davka oproščena bodisi celotna dejavnost kmeta pavšalista bodisi noben del te dejavnosti. Kmet pavšalist je lahko dejavni zavezanec za DDV v preostalem delu svoje dejavnosti, vendar le, če je ta preostali

del dejavnost, pri kateri ne gre za dobavo kmetijskih proizvodov iz lastne kmetijske dejavnosti ali opravljanje kmetijskih storitev.

- 16 Tretje vprašanje se nanaša na okoliščino, da se je tožeča stranka med postopkom sklicevala na merili samostojnosti in neodvisnosti. Med drugim je trdila, da imata z možem ločene bančne račune za namene reje, ki jo izvaja vsak od njiju. S sredstvi za rejo upravljata ločeno. Zakonca sta ločeno obdavčena z dohodnino, in sicer glede na posebna področja kmetijske proizvodnje. V teh okoliščinah je očitno, da je vsaka od dejavnosti reje s finančnega, ekonomskega in organizacijskega vidika neodvisna.
- 17 Po mnenju predložitvenega sodišča se postavlja vprašanje, ali ima to, da se en od zakoncev, ki izvajata ločeni kmetijski dejavnosti v okviru skupnega kmetijskega gospodarstva, odpove pavšalni ureditvi, posledice za drugega zakonca.
- 18 Stališče predložitvenega sodišča je, da v Direktivi 2006/112 ni določbe, na podlagi katere bi bila mogoča neposredna uvedba ureditve, kakršna je ta iz člena 15(4) in (5) nacionalnega zakona o DDV, katere posledica je posebna obravnava kmetijskega gospodarstva.
- 19 Člen 9 Direktive 2006/112 ne pomeni samostojne podlage za to, da država članica sprejme določbe, s katerimi se izključi možnost, da se posameznim članom kmetijskega gospodarstva prizna statusa zavezanca za DDV iz naslova opravljanja kmetijske dejavnosti.
- 20 Predložitveno sodišče meni, da člena 15(4) in (5) zakona o DDV ni mogoče šteti za element prenosa člena 11 Direktive 2006/112 v nacionalno pravo. Ta člen določa možnost, da država članica osebe, ki so formalno neodvisne, vendar so med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane, obravnava kot enega davčnega zavezanca. Vendar je pogoj za določitev take ureditve predhodno posvetovanje s posvetovalnim odborom za DDV. Poljska pa takih posvetovanj ni opravila.
- 21 Zdi se, da na podlagi Direktive 2006/112 tega, da neka oseba neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost, ni mogoče vnaprej izključiti zgolj zato, ker je ta dejavnost kmetijska. Če se ugotovi, da nek član kmetijskega gospodarstva ekonomske dejavnosti ne opravlja neodvisno, ampak je le „sodelavec“ osebe, ki opravlja to dejavnost, je treba to lažno prijavljeno prodajo seveda pripisati „resničnemu“ davčnemu zavezancu. Vendar je to že vprašanje v zvezi z dokaznim postopkom in ne bi smelo biti predmet materialnopravne ureditve, poleg tega pa ga je treba presojati ob upoštevanju okoliščin konkretnega primera.
- 22 Vendar je domneva, da je v primeru družinskih oziroma, natančneje, večosebni kmetijskih gospodarstev, davčni zavezanec izključno ta fizična oseba, ki je vložila zahtevano prijavo za vpis v register, praktično utemeljena. Namen s tem povezanih posledic za njihovo obdavčitev je popraviti prejšnjo nepravilnost in vzpostaviti položaj, kakršen bi moral biti, če ne bi bilo zlorabe.

- 23 Pri zlorabah gre lahko – med drugim – za razdelitev kmetijskega gospodarstva na več subjektov, da bi en od zakoncev lahko izkoristil posebno ureditev obdavčitve, kakršna je pavšalna ureditev obdavčitve kmetov, medtem ko bi drugi sočasno imel pravico do odbitka vstopnega davka.
- 24 Zdi se, da je ureditev iz zakona o DDV namenjena prav preprečevanju takih zlorab. V skladu s tem zakonom je kmet, ki je zavezanec za DDV, subjekt, ki opravlja posebno ekonomsko dejavnost, to je kmetijsko dejavnost v okviru kmetijskega gospodarstva, in v okviru te dejavnosti je tako proizvajalec kot izvajalec storitev za tretje. To ekonomsko dejavnost namerava tako opravljati s proizvodanjem in prodajanjem kmetijskih proizvodov ali opravljanjem kmetijskih storitev drugim subjektom. Dejavnost kmeta je torej dejavnost, ki se razlikuje od v členu 15(2) zakona o DDV omenjene dejavnosti proizvajalca, trgovca ali osebe, ki opravlja storitve, ter trajnega izkoriščanja premoženja v stvareh ali pravicah zaradi doseganja dohodka.
- 25 Davčni zavezanec, ki opravlja kmetijsko dejavnost (člen 2, točka 15, zakona o DDV) ali kmetijske storitve (člen 2, točka 21, zakona o DDV), ne more imeti hkrati dveh statusov, torej status zavezanca za DDV, ki je kot kmet pavšalist oproščen, ker prodaja kmetijske proizvode iz lastne dejavnosti, in status dejavnega zavezanca za DDV. Kmet pavšalist je upravičen do pavšalnega vračila davka na nakup nekaterih proizvodnih sredstev za kmetijstvo, ki so s tem davkom obdavčeni po pravilih iz člena 115 in naslednjih zakona o DDV. To pravilo pomeni, da kmet pavšalist, ki je na podlagi člena 43(1), točka 3, zakona o DDV oproščen plačila davka, nima pravice, da v skladu s splošnimi pravili iz člena 86(1) zakona o DDV od zneska dolgovanega davka odbije znesek vstopnega davka. To načelo je izraženo v členu 302 Direktive 2006/112. Dodati je treba, da lahko kmet pavšalist, ki se je odpovedal oprostitvi davka in izbral obdavčitev v skladu s splošno ureditvijo, vstopni davek, ki ga je plačal ob nakupu proizvodnih sredstev za kmetijstvo, „dobi nazaj“ s predložitvijo popravka na podlagi člena 91(7) in (7a) v povezavi s členom 2 zakona o DDV.
- 26 Zgoraj navedena prepoved soobstoja statusa kmeta pavšalista in statusa kmeta, obdavčenega v skladu s splošno ureditvijo, v okviru kmetijskega gospodarstva je omejena. Medtem ko so dobava kmetijskih proizvodov iz lastne kmetijske dejavnosti, ki jo opravi kmet pavšalist, in kmetijske storitve, ki jih izvaja, oproščene davka in zanje velja sistem pavšalne obdavčitve, se izvajanje drugih storitev obdavči v skladu s splošno ureditvijo DDV. To, da je neka oseba kmet pavšalist, samo po sebi ne pomeni, da se zanjo ne glede na to, kakšno dejavnost opravlja, uporablja samo ureditev pavšalne obdavčitve kmetijstva. Ta ureditev se namreč nanaša le na transakcije, pri katerih gre za „dobave kmetijskih proizvodov iz lastne kmetijske dejavnosti ali za opravljanje kmetijskih storitev“. Pri tem gre za storitve, ki jih kmet pavšalist lahko opravlja z delovno silo in opremo, ki jo navadno uporablja za delo na njegovem kmetijskem gospodarstvu.
- 27 Zdi se, da je zgoraj opisani sistem obdavčitve dosleden in ne le varuje pred zlorabo davčnega prava, temveč tudi uresničuje cilje uvedbe pavšalne ureditve za

kmete, določene v Direktivi 2006/112, in sicer cilj poenostavitve administrativnih postopkov za zadevne kmete, ki ga je treba uskladiti s ciljem nadomestitve bremena vstopnega davka, ki so ga ti kmetje plačali pri nakupu sredstev za opravljanje svojih dejavnosti (glej v tem smislu sodbi Sodišča z dne 8. marca 2012, Komisija/Portugalska (C-524/10, EU:C:2012:129, točka 50) in z dne 12. oktobra 2016, Nigl in drugi (C-340/15, EU:C:2016:764, točka 38)).

- 28 V sodni praksi Sodišča je bilo že večkrat poudarjeno, da je pavšalna ureditev odstopajoča ureditev, ki pomeni izjemo od splošne ureditve Direktive 2006/112 in jo je torej treba uporabljati samo v obsegu, ki je nujen za uresničitev njenega cilja (sodbe z dne 15. julija 2004, Finanzamt Rendsburg (C-321/02, EU:C:2004:447, točka 27), z dne 8. marca 2012, Komisija/Portugalska (C-524/10, EU:C:2012:129, točka 49) in z dne 12. oktobra 2016, Nigl in drugi (C-340/15, EU:C:2016:764, točka 37)).
- 29 Po mnenju predložitvenega sodišča se zdi, da je mogoče sprejeti, da je namen uvedbe nacionalne prakse, v skladu s katero ni mogoče, da bi se vsak od zakoncev, ki v okviru kmetijskega gospodarstva kmetijsko dejavnost opravljata ob uporabi premoženja, ki je njuno skupno premoženje, štel za ločenega zavezanca za DDV, preprečevanje zlorab v zvezi z DDV. V tem okviru izpodbijana nacionalna ureditev s tem, da za konkretno kmetijsko gospodarstvo ne glede na to, koliko subjektov – zavezancev za DDV – opravlja kmetijsko dejavnost v okviru tega gospodarstva, določa enoten davčni status, preprečuje morebitne zlorabe DDV.