Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

12 октомври 2017 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 296, параграф 2 — Член 299 — Общ режим на единна данъчна ставка за земеделски производители — Изключване от общия режим — Условия — Понятието „категория земеделски производители“

По дело C-262/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Въззивен съд (отделение по финансови и данъчни дела), Обединено кралство) с акт от 10 май 2016 г., постъпил в Съда на 12 май 2016 г., в рамките на производство по дело

Shields & Sons Partnership

срещу

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, председател на състава, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby и M. Vilaras (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 15 март 2017 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за Shields & Sons Partnership, от G. Edwards, подпомаган от M. C. P. Thomas, barrister,

– за правителството на Обединеното кралство, от G. Brown и J. Kraehling, в качеството на представители, подпомагани от R. Chapman, barrister,

– за френското правителство, от D. Colas и S. Ghiandoni, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от M. Owsiany-Hornung, R. Lyal и M. Wilderspin, в качеството на представители,

* Език на производството: английски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 28 юни 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 296, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Shields & Sons Partnership и Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (данъчна и митническа администрация, Обединеното кралство) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) относно отмененото от нея удостоверение за участие в общия режим на единна данъчна ставка за земеделски производители (наричан по-нататък „режимът на единна данъчна ставка“), който е бил издаден на дружеството.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Дял XII на Директивата за ДДС определя специалните режими за облагане с данък върху добавената стойност (ДДС). Глава 2 от този дял, която включва членове 295—305 от Директивата, се отнася до режима на единна данъчна ставка.

4 Член 296 от Директивата за ДДС гласи:

„1. Когато прилагането по отношение на земеделските производители на общия режим на ДДС, или специалния режим, предвиден в глава 1, има вероятност да породи затруднения, държавите членки могат, в съответствие с настоящата глава, да прилагат по отношение на земеделските производители режима на единна ставка, имащ за цел да компенсира ДДС, начислен върху покупките на стоки и услуги, извършени от земеделски производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка.

2. Всяка държава членка може да изключи от режима на единна ставка определени категории земеделски производители, както и земеделски производители, за които прилагането на общия режим по ДДС, или на опростените процедури, предвидени в член 281, едва ли ще породи административни трудности.

3. Всеки земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, може да избере, при спазване на правилата и условията, които се определят от всяка държава членка, прилагането или на общия режим за ДДС, или, в зависимост от случая, на опростените процедури, предвидени в член 281“.

5 Съгласно член 297 от тази директива:

„Където е необходимо, държавите членки фиксират процентите на компенсацията по единната ставка. Те могат да фиксират различни проценти за горското стопанство, за различните подразделения на селското стопанство и за рибното стопанство.

Държавите членки нотифицират Комисията за процентите на компенсацията по единната ставка, фиксирани съгласно първия параграф, преди да ги приложат“.

6 Член 298 от Директивата предвижда:

„Процентите на компенсацията по единната ставка се изчисляват на база на макроикономическите статистически данни само за земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, за предходните три години.

Процентите могат да се закръгляват нагоре или надолу до най-близкия половин процентен пункт. Държавите членки могат, също така, да намалят процента до нулева ставка“.

7 Член 299 от същата директива гласи следното:

„Процентите на компенсацията по единната ставка не могат да имат ефект на получаване от земеделски производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, на възстановени данъци, по-големи от начисления ДДС върху входящите ресурси“.

Правото на Обединеното кралство

8 Член 54 от Value Added Tax Act 1994 (Закон за данъка върху добавената стойност от 1994 г., наричан по-нататък „Законът от 1994 г.), озаглавен „Земеделски производители и т.н.“, предвижда:

„1) В съответствие с разпоредбите на приетия от нея правилник, [данъчната администрация] може да издаде удостоверение за целите на настоящия член на всяко лице, което удостовери пред нея, че:
   a) извършва стопанска дейност, която включва една или повече определени дейности;
   b) притежава предвидените характеристики и е изпълнило предвидените условия, и

[…]

[…]

3) [Данъчната администрация] може да определи с правилник сума, включвана в насрещната престация, за всяка облагаема доставка, която се извършва:
   a) в хода на или при изпълнение на съответната част от неговата дейност от лице, на което към момента е издадено удостоверение по този член;
   b) по времето, през което това лице не е данъчнозадължено; и
   c) в полза на данъчнозадължено лице,

която сума, за целите на определяне на правото на данъчен кредит на получателя на доставката или на услугата съгласно членове 25 и 26, да бъде третирана като ДДС върху доставката или услугата за това лице.

4) Сумата, която за целите на приета съгласно горния параграф 3 разпоредба може да бъде включена в насрещната престация за всяка доставка или услуга, е в определен с акт на Министерството на финансите процент от сумата, която, добавена към първата, е равна на насрещната престация за доставката.

5) Правомощието на [данъчната администрация] съгласно разпоредбите на член 39 да предвиди възстановяване на ДДС на лица, за които се прилага този член, като данъчен кредит, на какъвто биха имали право, ако бяха данъчнозадължени лица в Обединеното кралство,

включва правото да предвиди плащане на лица, за които се прилага този член, на суми, равни на сумите, които за тях биха представлявали данък, начислен върху входящи ресурси, съгласно приетите по настоящия член правилник, ако бяха данъчнозадължени лица в Обединеното кралство; всяко позоваване, в член [39] или в друг правоприлагащ акт, на възстановяване на ДДС следва да се тълкува съответно.

6) правилник, приет съгласно настоящия член, може да предвижда:

[…]

b) случаите и реда, по който [данъчната администрация] може да отменя удостоверението на дадено лице;

[…]

8) В настоящия член „определени дейности“ означава дейности, извършвани от лице, което, поради това че ги извършва, следва да бъде третирано като земеделски производител по смисъла на член 25 от [Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1)] (общ режим на единна данъчна ставка за земеделски производители), и които са определени в наредба на Министерството на финансите“.

9 Точка 1 от част II на приложението към Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992 (Наредба за данъка върху добавената стойност (общ режим на единна ставка за земеделските производители) (определени дейности) от 1992 г.) предвижда, че общото животновъдство е сред дейностите, при които се допуска участие на лицето в режима на единна данъчна ставка.

10 Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 (Наредба за данъка върху добавената стойност (общ режим на единна ставка за земеделски производители) (процентна добавка) от 1992 г.) фиксира единна ставка на компенсацията в размер на 4 %, която се прилага за всички участващи в режима земеделски производители.

11 В приетия в приложение на член 54 от Закона от 1994 г. дял XXIV на Value Added Tax Regulations 1995 (правилник от 1995 г. относно данъка върху добавената стойност) са включени членове 202—211.

12 Член 203 от правилника от 1995 г. относно данъка върху добавената стойност, озаглавен „Режим на единна данъчна ставка“, предвижда:

„1) При условията, предвидени в член 204, [данъчната администрация] издава удостоверение за земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, за целите на този режим […]

2) Когато за съответния период лицето притежава удостоверение, издадено на основание на настоящия член (независимо дали е данъчнозадължено лице), доставката на стоки или на услуги, извършена от него в рамките на дейността му или за съответната част от дейността му, трябва да бъде изключена, за да се определи дали то може или не може да бъде регистрирано в съответствие с посоченото приложение 1 към [Закона от 1994 г.] и дали е придобило или вече няма право да бъде регистрирано“.

13 Член 204 от тези правилник, озаглавен „Критерии за участие в режима“, предвижда:

„Условията, посочени в член 203, са следните:

a) лицето да докаже пред [данъчната администрация], че извършва една или повече определени дейности;

b) през трите данъчни години преди заявлението за участие в режима лицето:
   i) не е било осъждано за престъпление във връзка с ДДС;
   ii) не е извършвало плащания, свързани с ДДС, за да избегне процедура по член 152 от Customs and Excise Management Act 1979 [Закон за митата и акцизите от 1979 г.], приложен с член 72, параграф 12 от [Закона от 1994 г.];
   iii) не му е била налагана санкция на основание член 60 от [Закона от 1994 г.];

c) депозира заявление за участие в режима с формуляр № 14, предвиден в приложение 1 към настоящия правилник; и

d) да докаже пред [данъчната администрация], че общата стойност на сумите по член 209, свързани с доставките на стоки и услуги, които ще извърши през данъчната година, считано от датата на неговото включване в режима, няма да надвиши с 3 000 [лири стерлинги (GBP) (около 3 410 EUR)] или с повече размера на данъка, начислен върху входящи ресурси, на който в противен случай би имало право на данъчен кредит през тази година“.

14 Съгласно член 206, параграф 1, подточка i) от правилника от 1995 г. относно данъка върху добавената стойност данъчната администрация може да отмени удостоверението за участие на лицето в режима на единна данъчна ставка, когато е необходимо за запазване на бюджетните приходи.

15 Точка 7.2 от VAT Notice 700/46/12 (Известие за ДДС 700/46/12), документът, за който запитващата юрисдикция уточнява, че няма силата на закон, но че според данъчната администрация той определя коя категория земеделски производители трябва да бъде изключена от режима на единна данъчна ставка, предвижда:

„Трябва да напуснете режима [...] ако бъде установено, че като земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, възстановявате значително по-големи суми, отколкото бихте възстановявал, ако бяхте регистриран по общия режим на ДДС“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

16 Жалбоподателят в главното производство е персонално дружество, съставено от членове на едно и също семейство, което извършва земеделска дейност в Северна Ирландия (Обединеното кралство). То отглежда добитък, който закупува от свързаното дружество Shield Livestock Limited и който угоява, преди да го препродаде на Anglo Beef Processors, дружество, което стопанисва кланица.

17 По негов съвет жалбоподателят в главното производство подава заявление за участие в режима на единна данъчна ставка, което е одобрено на 1 май 2004 г. По този начин той има право да увеличи продажната цена на добитъка с единна ставка от 4 %, което увеличение дава право на клиентите му да извършат приспадане на данък. В заявлението си за участие в режима той изчислява, че оборотът му ще достигне 700 000 GBP (около 795 760 EUR) през първата година след включването си в този режим. Приключилата на 30 юни 2003 г. отчетна година показва, че стойността на продажбите е 633 718 GBP (около 720 410 EUR).

18 На 27 юни 2012 г. служителите на данъчната администрация се срещат с експерт-счетоводителя на жалбоподателя в главното производство, за да установят дали последният може да продължи да се ползва от режима на единна данъчна ставка. По време на тази среща са разгледани редица финансови отчети, и по-специално отчетите за приходите и разходите, както и балансите на жалбоподателя в главното производство, а също и таблица, сравняваща сумите, получени от него в приложение на единната ставка от 4 %, и сумите, които би приспаднал като данък, начислен върху входящите ресурси, ако бе регистриран по общия режим на ДДС.

19 Така служителите на данъчната администрация установяват, че за отчетните 2004/2005—2011/2012 години от участието си в режима на единна данъчна ставка жалбоподателят в главното производство е получил финансово предимство, което възлиза на 374 884,23 GBP (около 426 170 EUR).

20 С решение от 15 октомври 2012 г. данъчната администрация отменя удостоверението за участие на жалбоподателя в главното производство в режима на единна данъчна ставка с мотива, че ползите от прилагането на единната ставка на компенсация надвишават съществено данъка, начисляван върху входящите ресурси, който той би могъл да приспадне, ако бе регистриран по общия режим на ДДС.

21 Жалбоподателят в главното производство обжалва това решение пред данъчната администрация, която го потвърждава.

22 С решение от 8 октомври 2014 г. First-tier Tribunal (Tax chamber) (Първоинстанционен съд (отделение по данъчни дела), Обединено кралство) отхвърля жалбата на жалбоподателя в главното производство, подадена от него пред Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Въззивен съд (отделение по финансови и данъчни дела), Обединено кралство).

23 Последната юрисдикция констатира, че в главното производство страните по него спорят по два въпроса, свързани с тълкуването на Директивата за ДДС.

24 Първият въпрос е дали в член 296, параграф 2 от Директивата за ДДС са предвидени единствените хипотези, в които земеделският производител може да бъде изключен от режима на единна данъчна ставка.

25 В това отношение запитващата юрисдикция отбелязва, че според жалбоподателя в главното производство този член съдържа изчерпателен списък с условията, при които държава членка може да изключва земеделските производители от режима на единна данъчна ставка, тъй като Директивата за ДДС не предоставя на държавите членки никаква свобода, за да преценят дали да изключат определено лице. Според жалбоподателя в главното производство режимът на единна данъчна ставка трябва да се управлява така, че да се постигне данъчен неутралитет на ДДС в приложение на релевантните разпоредби на Директивата за ДДС. Сред тези разпоредби той сочи, че член 296, параграф 2 от Директивата предвижда възможност за изключване не на определени производители, а на категории земеделски производители, както и производителите, за които прилагането на общия режим на ДДС едва ли ще породи административни трудности. Накрая той уточнява, че член 299 от Директивата за ДДС се отнася само до определянето на процентите на компенсация по единната ставка, за да се гарантира, че режимът на единна данъчна ставка като цяло е неутрален от гледна точка на данъчното облагане и че този член не позволява от режима да се изключи определен производител.

26 Според данъчната администрация, за да се гарантира данъчният неутралитет на ДДС, държавите членки могат да обвържат режима на единна данъчна ставка с условия, различни от посочените от жалбоподателя в главното производство, стига да не се нарушава някоя разпоредба на Директивата за ДДС. Според нея целта на режима на единна данъчна ставка е да се доближи

във възможно най-голяма степен до данъчен неутралитет на ДДС както в индивидуален, така и в общ план. Тя счита, че ако на определени производители се позволи да продължат да участват в този режим, макар предимството, което извличат от него, да е твърде голямо, това би накърнило данъчния неутралитет на ДДС за земеделските производители като цяло.

27 Вторият въпрос, идентифициран от запитващата юрисдикция, по който спорят страните в главното производство, е относно тълкуването на понятието „категории земеделски производители“ по смисъла на член 296, параграф 2 от Директивата за ДДС.

28 Според жалбоподателя в главното производство данъчната администрация го изключила от режима на единна данъчна ставка предвид индивидуалното му положение, а не защото попада в категория земеделски производители, дефинирана в съответствие с член 296, параграф 2 от Директивата за ДДС. Терминът „категория“ обаче означавал група, която може да бъде идентифицирана въз основа на обективни характеристики, което позволявало на всеки земеделски производител да определи с достатъчна сигурност дали попада в тази група или не. В този случай данъчната администрация изобщо не е идентифицирала група производители с достатъчна сигурност. Да се приеме, че е категория земеделски производители по смисъла на член 296, параграф 2 категорията, предложена от данъчната администрация, би означавало да ѝ се предостави свобода на преценка, тъй като такава категория би била определена въз основа на формулировка, която е неясна или оставя администрацията напълно свободна да вземе решението си въз основа на субективни фактори.

29 Данъчната администрация счита, че посочената категория е достатъчно точна, за да може да представлява категория земеделски производители по смисъла на член 296, параграф 2 от Директивата за ДДС, и че тя е дефинирана в точка 7.2 от Известие за ДДС 700/46/12, според което от кръга на лицата, ползващи режима на единна данъчна ставка, могат да бъдат изключени земеделските производители, за които е било установено, че възстановяват значително по-голяма сума като участници в режима на единна данъчна ставка, отколкото биха възстановявали, ако бяха регистрирани по общия режим на ДДС. Същият извод следвал и от член 206, параграф 1, буква i) от правилника от 1995 г. относно данъка върху добавената стойност.

30 При тези обстоятелства Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Въззивен съд, отделение по финансови и данъчни дела) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) По отношение на общия режим на единна данъчна ставка за земеделски производители, установен в дял XII на [Директивата за ДДС], следва ли член 296, параграф 2 [от тази директива] да се тълкува в смисъл, че предвижда изчерпателно случаите, в които държава членка може да изключи земеделски производител от [режима на единна данъчна ставка]? По-специално:
   а) Само съгласно [посочения] член 296, параграф 2 ли може държава членка да изключи земеделски производители от [режима на единна данъчна ставка]?
   б) Може ли държава членка да изключи земеделски производител от [режима на единна данъчна ставка] и на основание член 299 [от Директивата за ДДС]?
   в) Дава ли принципът на данъчен неутралитет право на държава членка да изключи земеделски производител от [режима на единна данъчна ставка]?
   г) Има ли държава членка право да изключва земеделски производители от [режима на единна данъчна ставка) на други основания?

2) Как следва да се тълкува изразът „категории земеделски производители“ в член 296, параграф 2 от [Директивата за ДДС]? По-специално:
   а) Трябва ли съответната категория земеделски производители да се определи въз основа на обективни критерии?

б) Възможно ли е съответна категория земеделски производители да бъде определена въз основа на икономически съображения?
в) Доколко точно се изисква да бъде определена категорията земеделски производители, която държавата членка предвижда да изключи?
г) Дава ли този израз право на държавата членка да разглежда като релевантна категория „земеделски производители, за които е установено, че възстановяват значително по-големи суми като участници в режима на единна данъчна ставка, отколкото биха възстановили, ако бяха регистрирани по общия режим на ДДС?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

31 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 296, параграф 2 от Директивата за ДДС трябва да бъде тълкуван в смисъл, че предвижда изчерпателно всички случаи, в които държава членка може да изключи земеделски производител от режима на единна данъчна ставка, или член 299 от тази директива, принципът на данъчен неутралитет или други мотиви могат да обосноват такова изключване.

32 В самото начало следва да се отбележи, че в главното производство данъчната администрация е отменила отделно удостоверението за участие на жалбоподателя в главното производство в режима на единна данъчна ставка с мотива, че ползите от прилагането на единната ставка на компенсация надвишават съществено данъка, начисляван върху входящите ресурси, който той би могъл да приспадне, ако бе регистриран по общия режим на ДДС.

33 Следва да се припомни, че режимът на единна данъчна ставка е дерогационен режим, който представлява изключение от общия режим по Директивата за ДДС, поради което трябва да се прилага само доколкото е необходимо за постигане на целта му (решения от 15 юли 2004 г., Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, т. 27, от 8 март 2012 г., Комисия/Португалия, C-524/10, EU:C:2012:129, т. 49 и от 12 октомври 2016 г., Nigl и др., C-340/15, EU:C:2016:764, т. 37).

34 Една от двете цели на този режим е целта за административно опростяване за съответните земеделските производители, която трябва да бъде съвместена с целта за компенсиране на ДДС, платен върху входящите ресурси от тези производители при придобиването на стоки, използвани за нуждите на дейността им (вж. в този смисъл решения от 8 март 2012 г., Комисия/Португалия, C-524/10, EU:C:2012:129, т. 50 и от 12 октомври 2016 г., Nigl и др., C-340/15, EU:C:2016:764, т. 38).

35 На първия въпрос трябва да се отговори именно с оглед на тези съображения.

36 В това отношение следва да се отбележи, че член 296, параграф 2 от Директива посочва единствено възможността да се изключат от кръга на лицата, ползващи режима на единна данъчна ставка, определени категории земеделски производители, както и производителите, за които прилагането на общия режим на ДДС или на опростените процедури, предвидени в член 281 от тази директива, едва ли ще породи административни трудности.

37 Нито целите обаче на режима на единна данъчна ставка, нито контекстът, в който се вписва член 296, параграф 2 от Директивата за ДДС, са причина да се счита, че законодателят е възнамерявал да приеме други основания за изключване.

38 Несъмнено една от целите, преследвани с режима на единна данъчна ставка, е да даде възможност на участващите в него земеделски производители да компенсират разходите за ДДС, които понасят в резултат на своята дейност. При все това член 299 от Директивата отчита риска от свръхкомпенсация на ДДС предвид всички земеделски производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка. За тази цел посоченият член забранява на държавите членки да фиксират проценти на компенсация по единната ставка на равнища, които могат да доведат до положение, при което на всички земеделски производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка се възстановяват данъци, по-големи от начислявания ДДС върху входящите ресурси.

39 Освен това членове 297—299 от посочената директива предвиждат, че всяка държава членка фиксира тези проценти общо предвид макроикономическите статистически данни само за земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, за предходните три години. При това положение член 299 от същата директива не може да обоснове приемането на решение за изключване на отделен земеделски производител от режима на единна данъчна ставка предвид възстановяванията, получени при прилагане на тези проценти.

40 Накрая, макар запитващата юрисдикция да посочва възможността за отмяна на удостоверение за участие в режима на единна данъчна ставка, тъй като в положение като разглежданото в главното производство използването на този режим би нарушило принципа на неутралитет на ДДС, следва да се отбележи, както изтъква генералният адвокат в точка 26 от своето заключение, че законодателят на Съюза съзнателно основава този режим на известно обобщение, като се отклонява от този принцип — както има основание да направи — доколкото данъчният неутралитет, по смисъла на това понятие в главното производство, е не автономен правен принцип, а е една от преследваните от Директивата за ДДС цели, по-специално конкретизирана в членове 167 и сл. от същата, които установяват принципа на правото на приспадане на ДДС, платен върху входящите ресурси.

41 Впрочем Съдът вече е постановил, че по принцип режимът на единна данъчна ставка не може да осигури пълен неутралитет на ДДС, доколкото този режим се стреми именно да съгласува посочената цел с целта за опростяване на правилата, приложими за земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка (вж. в този смисъл решение от 8 март 2012 г., Комисия/Португалия, C-524/10, EU:C:2012:129, т. 53).

42 При тези условия не може да се приеме, че противоречи на правото на Съюза положение, при което ползващият този режим земеделски производител получава, както е в случая, компенсации за ДДС, които са по-високи от размера на начислявания ДДС върху входящи ресурси, който можеше да приспадне, ако бе регистриран по общия режим на този данък или по опростения режим на данъчно облагане.

43 Следователно принципът на данъчен неутралитет не може да обоснове мярка за изключване от режима на единна данъчна ставка, каквато е отмяната на удостоверението за участие в този режим.

44 От всички изложени по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 296, параграф 2 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че предвижда изчерпателно всички случаи, в които държава членка може да изключи земеделски производител от режима на единна данъчна ставка.

По втория въпрос

45 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 296, параграф 2 от Директивата за ДДС трябва се тълкува в смисъл, че земеделските производители, за които е констатирано, че възстановяват значително по-голяма сума като участници в общия режим на единна данъчна ставка, отколкото биха възстановили, ако бяха регистрирани по общия режим или по опростения режим на ДДС, могат да представляват категория земеделски производители по смисъла на тази разпоредба.

46 В това отношение член 296, параграф 2 от Директивата за ДДС предвижда възможностите за изключване на земеделски производители от режима на единна данъчна ставка, като уточнява, че такова изключване може по-специално да засегне категории земеделски производители, без обаче да дефинира понятието „категории земеделски производители“.

47 Несъмнено това понятие препраща към дейността, извършвана от съответните земеделски производители, които, за да образуват категория, трябва да притежават едва или няколко общи характеристики.

48 Това обаче не променя факта, че предвид принципа на правната сигурност посочените в член 296, параграф 2 категории земеделски производители трябва да бъдат определени въз основа на обективни, ясни и точни критерии от националното законодателство или евентуално от изпълнителния орган, на който националният законодател е предоставил съответни правомощия. Освен това, както отбелязва генералният адвокат в точка 36 от своето заключение, тези критерии трябва да са установени предварително, в смисъл че подлежащата на изключване категория трябва да бъде предварително и абстрактно определена, за да може при евентуално решение за включване в режима всеки земеделски производител да бъде в състояние да прецени дали попада в подлежащата на изключване категория и дали след това ще продължи да попада към нея.

49 Така земеделският производител трябва да може да извърши ex ante индивидуален анализ на положението си, за да реши дали, предвид установените от това законодателство обективни критерии, е част от категория производители, изключена от режима на единна данъчна ставка. Обратно, дадена категория земеделски производители по смисъла на член 296, параграф 2 от Директивата за ДДС не може да бъде определена посредством критерий, който не дава на съответните лица възможност да осъществят такъв индивидуален анализ, освен ако не бъдат нарушени изискванията за яснота и сигурност на правните положения.

50 Именно такъв е случаят с критерий за изключване от режима на единна данъчна ставка, основан на понятието „значително по-голяма“ сума.

51 От всички изложени по-горе съображения следва, че член 296, параграф 2 от Директивата за ДДС трябва се тълкува в смисъл, че земеделските производители, за които е установено, че възстановяват значително по-голяма сума като участници в общия режим на единна данъчна ставка, отколкото биха възстановили, ако бяха регистрирани по общия режим или по опростения режим на ДДС, не могат да представляват категория земеделски производители по смисъла на тази разпоредба.

По съдебните разноски

52 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

1) **Член 296, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че предвижда изчерпателно всички случаи, в които държава членка може да изключи земеделски производител от общия режим на единна данъчна ставка за земеделски производители.**

2) **Член 296, параграф 2 от Директива 2006/112 трябва се тълкува в смисъл, че земеделските производители, за които е установено, че възстановяват значително по-голяма сума като участници в общия режим на единна данъчна ставка за земеделски производители, отколкото биха възстановили, ако бяха регистрирани по общия режим или по опростения режим на данъка върху добавената стойност, не могат да представляват категория земеделски производители по смисъла на тази разпоредба.**

Подписи