Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 12 października 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 296 ust. 2 – Artykuł 299 – Wspólny system ryczałtowy dla rolników – Wyłączenie ze wspólnego systemu – Przesłanki – Pojęcie „kategorii rolników""

W sprawie C-262/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] postanowieniem z dnia 10 maja 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 maja 2016 r., w postępowaniu:

Shields & Sons Partnership

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby i M. Vilaras (sprawozdawca) sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 marca 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Shields & Sons Partnership przez G. Edwardsa, wspieranego przez M.C.P. Thomasa, barrister,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez G. Brown i J. Kraehling, działające w charakterze pełnomocników, wspierane przez R. Chapmana, barrister,

– w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa oraz S. Ghiandoni, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung, R. Lyala oraz M. Wilderspina, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: angielski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 czerwca 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 296 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy Shields & Sons Partnership a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organem podatkowym i celnym, Zjednoczone Królestwo, zwanym dalej „organem podatkowym") w przedmiocie unieważnienia przez ów organ wydanego na rzecz skarżącej świadectwa o udziale we wspólnym systemie ryczałtowym dla rolników (zwanego dalej „systemem ryczałtowym").

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Tytuł XII dyrektywy VAT definiuje szczególne procedury opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT). Rozdział 2 tego tytułu, który zawiera art. 295–305 owej dyrektywy, dotyczy systemu ryczałtowego.

4 Artykuł 296 dyrektywy VAT stanowi:

„1. W przypadku gdy zastosowanie do rolników zasad ogólnych VAT lub, w stosownych przypadkach, procedury szczególnej przewidzianej w rozdziale 1 mogłoby powodować trudności, państwa członkowskie mogą zastosować w odniesieniu do rolników, zgodnie z niniejszym rozdziałem, system ryczałtowy mający na celu zrekompensowanie VAT zapłaconego od zakupów towarów i usług dokonanych przez rolników ryczałtowych.

2. Każde państwo członkowskie może wyłączyć z systemu ryczałtowego niektóre kategorie rolników, jak również rolników, w przypadku których zastosowanie zasad ogólnych VAT lub, w stosownych przypadkach, procedur uproszczonych przewidzianych w art. 281 nie powinno spowodować trudności administracyjnych.

3. Na zasadach i warunkach ustalanych przez każde państwo członkowskie każdy rolnik ryczałtowy ma prawo wybrać pomiędzy zastosowaniem zasad ogólnych VAT a, w zależności od sytuacji, zastosowaniem procedur uproszczonych przewidzianych w art. 281".

5 Zgodnie z art. 297 owej dyrektywy:

„Jeżeli jest to konieczne, państwa członkowskie ustalają procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty. Państwa członkowskie mogą ustalić odrębne stawki procentowe dla leśnictwa, poszczególnych działów rolnictwa i dla rybołówstwa.

Państwa członkowskie powiadamiają Komisję o procentowych stawkach zryczałtowanej rekompensaty ustalonych zgodnie z akapitem pierwszym przed ich wprowadzeniem w życie".

6 Artykuł 298 rzeczonej dyrektywy przewiduje:

„Procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty określane są na podstawie danych makroekonomicznych dotyczących wyłącznie rolników ryczałtowych za poprzednie trzy lata.

Wartości procentowe mogą zostać zaokrąglone o pół punktu w górę lub w dół. Państwa członkowskie mogą również zredukować takie wartości procentowe do zera”.

7 Artykuł 299 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty nie mogą skutkować otrzymaniem, przez rolników ryczałtowych, zwrotów przewyższających VAT naliczony i pobrany”.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

8 Artykuł 54 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku od wartości dodanej z 1994 r., zwanej dalej „ustawą z 1994 r.”), zatytułowany „Rolnicy itp.”, stanowi:

„1. [Organ podatkowy] może, zgodnie z przepisami, jakie mogą być zawarte w wydanych przez niego regulacjach, zaświadczyć dla celów niniejszego artykułu, że osoba, która ich przestrzega:
   a) prowadzi przedsiębiorstwo zajmujące się jednym lub kilkoma określonymi rodzajami działalności;
   b) odpowiada określonej charakterystyce i spełnia przewidziane przesłanki;

[…]

[…]

3. [Organ podatkowy] może w drodze przepisów określić kwotę uwzględnioną w wynagrodzeniu za każdą podlegającą opodatkowaniu dostawę lub każde podlegające opodatkowaniu świadczenie realizowane:
   a) w ramach prowadzenia odpowiedniej części przedsiębiorstwa lub w tym celu, przez osobę, która w danym momencie posiada świadectwo wydane na mocy niniejszego artykułu;
   b) w momencie, gdy osoba ta nie jest podatnikiem; oraz
   c) na rzecz podatnika,

którą dla celów określenia prawa osoby, na rzecz której dokonano dostawy lub świadczenia, do zwrotu na mocy art. 25 i 26 należy traktować jako VAT od dostawy lub świadczenia na rzecz tej osoby.

4. Kwota, która dla celów przepisów wydanych na podstawie ust. 3 powyżej może zostać uwzględniona w wynagrodzeniu za dostawę lub świadczenie, jest kwotą równą określonemu przez skarb państwa w drodze zarządzenia procentowi sumy, która wraz z tą kwotą jest równa wynagrodzeniu uiszczonemu za daną transakcję.

5. Nadane na podstawie przepisów przyjętych na mocy art. 39 prawo [organu podatkowego] do zapewnienia osobom, do których artykuł ten ma zastosowanie, zwrotu VAT, który byłby ich podatkiem naliczonym, gdyby były one podatnikami w Zjednoczonym Królestwie, obejmuje prawo do zapewnienia osobom, do których artykuł ten ma zastosowanie, zwrotu sum równych kwotom, które byłyby ich podatkiem naliczonym na podstawie przepisów zawartych w niniejszym artykule, gdyby osoby te były podatnikami w Zjednoczonym Królestwie; odniesienia do zwrotu VAT w art. [39] lub w innych przepisach należy rozumieć odpowiednio.

6. Przepisy zawarte w niniejszym artykule mogą przewidywać:

[…]

b) przypadki i sposób, w jaki [organ podatkowy] może unieważnić świadectwo danej osoby;

[…]

8. W niniejszym artykule »określone rodzaje działalności« oznaczają rodzaje działalności, prowadzone przez osobę, która poprzez ich prowadzenie jest traktowana jak rolnik w rozumieniu art. 25 [szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23)] (wspólny system ryczałtowy dla rolników), które określa skarb państwa w drodze rozporządzenia".

9 W części II pkt 1 załącznika do Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992 [rozporządzenia z 1992 r. w sprawie podatku od wartości dodanej (wspólny system ryczałtowy dla rolników) (określone rodzaje działalności)] wskazano hodowlę zwierząt wśród rodzajów działalności, które kwalifikują daną osobę do systemu ryczałtowego.

10 Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 [rozporządzenie z 1992 r. w sprawie podatku od wartości dodanej (wspólny system ryczałtowy dla rolników) (dodatek procentowy)] ustala stawkę zryczałtowanej rekompensaty w wysokości 4%, która to stawka ma zastosowanie do wszystkich rolników korzystających z rzeczonego systemu.

11 Value Added Tax Regulations 1995 (rozporządzenie z 1995 r. w sprawie podatku od wartości dodanej) zawiera przyjęty na podstawie art. 54 ustawy z 1994 r. tytuł XXIV, w którym znajdują się art. 202–211.

12 Artykuł 203 rozporządzenia z 1995 r. w sprawie podatku od wartości dodanej, zatytułowany „System ryczałtowy", przewiduje:

„1. Jeśli przewidziane w art. 204 przesłanki są spełnione, [organ podatkowy] wydaje świadectwo potwierdzające, iż dana osoba jest rolnikiem ryczałtowym do celów niniejszego systemu ryczałtowego […].

2. W przypadku gdy dana osoba posiada za odpowiedni okres świadectwo wydane na podstawie niniejszego uregulowania (niezależnie od tego, czy jest ona podatnikiem, czy też nim nie jest), każda dostawa towarów lub każde świadczenie usług, które osoba ta wykonuje w ramach lub w celu danej części swojej działalności, należy pominąć przy ustalaniu, czy osoba ta jest, została lub nie może już być zarejestrowana zgodnie ze wskazanym załącznikiem 1 do [ustawy z 1994 r.], lub czy osoba ta ma, nabyła lub utraciła prawo do zarejestrowania".

13 Artykuł 204 tego rozporządzenia, zatytułowany „Zakwalifikowanie do systemu", przewiduje:

„Przesłanki, o których mowa w art. 203, są następujące:

a) osoba wykaże [organowi podatkowemu], że prowadzi przedsiębiorstwo zajmujące się jednym lub kilkoma określonymi rodzajami działalności;

b) w okresie trzech lat podatkowych poprzedzających jej wniosek o wydanie świadectwa osoba ta:
   (i) nie została skazana za przestępstwo związane z VAT;
   (ii) nie dokonała żadnych płatności w celu uniknięcia postępowania w zakresie VAT na mocy art. 152 Customs and Excise Management Act 1979 [ustawy z 1979 r. w sprawie ceł i akcyzy], przewidzianego w art. 72 ust. 12 [ustawy z 1994 r.];

(iii) nie została ukarana na podstawie art. 60 [ustawy z 1994 r.];

c) osoba składa wniosek o wydanie świadectwa na formularzu nr 14 przewidzianym w załączniku 1 do niniejszego rozporządzenia, oraz

d) osoba wykaże [organowi podatkowemu], że całkowita suma kwot, o których mowa w art. 209, dotycząca dostaw i świadczeń, które osoba ta zrealizuje w roku podatkowym następującym po dniu wydania świadectwa, nie przekroczy 3000 GBP [funtów szterlingów (około 3 410 EUR)] lub też kwotę podatku naliczonego, którą mogłaby odliczyć w owym roku".

14 Zgodnie z art. 206 ust. 1 lit. i) rozporządzenia z 1995 r. w sprawie podatku od wartości dodanej organ podatkowy może unieważnić świadectwo o udziale danej osoby w systemie ryczałtowym, jeżeli uzna on, że jest to konieczne w celu ochrony wpływów budżetowych.

15 Punkt 7.2 VAT Notice 700/46/12 (okólnika VAT 700/46/12), będącego dokumentem, który, jak wyjaśnia sąd odsyłający, nie ma mocy prawnej, lecz który organ podatkowy uznaje za definiujący kategorię rolników podlegających wyłączeniu z systemu ryczałtowego, przewiduje:

„Rolnik musi wystąpić z systemu ryczałtowego w przypadku […] ustalenia, że uzyskuje on znacznie większy zwrot jako rolnik ryczałtowy, niż gdyby był zarejestrowany dla celów VAT na zasadach ogólnych".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 Skarżąca w postępowaniu głównym jest spółką osobową tworzoną przez członków rodziny, prowadzącą działalność rolniczą w Irlandii Północnej (Zjednoczone Królestwo). Przedmiotem jej działalności jest hodowla bydła nabywanego od spółki powiązanej Shield Livestock Limited, które jest następnie tuczone i sprzedawane Anglo Beef Processors, będącej spółką prowadzącą ubojnię.

17 Za radą tej ostatniej spółki skarżąca w postępowaniu głównym złożyła wniosek o przystąpienie do systemu ryczałtowego, który to wniosek został uwzględniony w dniu 1 maja 2004 r. Miała ona zatem możliwość podwyższenia cen sprzedaży bydła o stawkę ryczałtową w wysokości 4%, a podwyższenie to dało jej klientom możliwość dokonania odliczenia. We wniosku o przystąpienie oszacowała ona, że jej obrót wyniesie 700 000 GBP (około 795 760 EUR) w pierwszym roku następującym po jej przystąpieniu do systemu ryczałtowego. Przy zamknięciu roku obrachunkowego w dniu 30 czerwca 2003 r. wykazano kwotę sprzedaży w wysokości 633 718 GBP (około 720 410 EUR).

18 W dniu 27 czerwca 2012 r. pełnomocnicy organu podatkowego spotkali się z księgowym skarżącej w postępowaniu głównym w celu ustalenia, czy skarżąca ta może nadal korzystać z systemu ryczałtowego. Podczas tego spotkania zbadano szereg sprawozdań finansowych, w szczególności rachunki zysków i strat oraz bilanse skarżącej w postępowaniu głównym, a także tabelę porównującą kwoty, które skarżąca ta uzyskała przy zastosowaniu stawki ryczałtowej w wysokości 4%, oraz kwoty, które mogłaby ona odliczyć jako podatek naliczony, gdyby była podatnikiem za zasadach ogólnych VAT.

19 Pełnomocnicy organu podatkowego stwierdzili zatem, że w latach obrachunkowych od 2004/2005 do 2011/2012 skarżąca w postępowaniu głównym uzyskała z udziału w systemie ryczałtowym korzyść finansową wynoszącą 374 884,23 GBP (około 426 170 EUR).

20 Decyzją z dnia 15 października 2012 r. organ podatkowy unieważnił świadczenie o udziale tej skarżącej w systemie ryczałtowym ze względu na to, że zyski uzyskane w wyniku zastosowania stawki zryczałtowanej rekompensaty istotnie przekraczały kwotę podatku naliczonego, jaki skarżąca w postępowaniu głównym mogłaby odliczyć, gdyby była podatnikiem na ogólnych zasadach VAT.

21 W następstwie wniesienia przez skarżącą w postępowaniu głównym zażalenia organ podatkowy utrzymał w mocy tę decyzję.

22 Wyrokiem z dnia 8 października 2014 r. First-tier Tribunal (Tax chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo] oddalił skargę skarżącej w postępowaniu głównym, która wniosła odwołanie do Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sądu wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo].

23 Ten ostatni sąd ustalił, że w ramach sprawy w postępowaniu głównym strony w postępowaniu głównym nie zgadzają się co do dwóch kwestii dotyczących wykładni dyrektywy VAT.

24 Pierwsza kwestia dotyczy tego, czy jedynymi przypadkami, w których rolnik może zostać wyłączony z systemu ryczałtowego, są przypadki przewidziane w art. 296 ust. 2 dyrektywy VAT.

25 W tym względzie sąd odsyłający zauważa, iż skarżąca w postępowaniu głównym podnosi, że artykuł ów ustanawia wyczerpującą listę przesłanek, w których dane państwo członkowskie może wyłączyć rolników z systemu ryczałtowego, ponieważ dyrektywa VAT nie przyznaje państwom członkowskim żadnych uprawnień dyskrecjonalnych w zakresie wyłączenia określonej osoby. Zdaniem skarżącej w postępowaniu głównym system ryczałtowy powinien być zarządzany w taki sposób, aby osiągnąć neutralność podatkową w zakresie VAT zgodnie z odpowiednimi przepisami dyrektywy VAT. Wśród tych przepisów wskazuje ona, że art. 296 ust. 2 tej dyrektywy przewiduje możliwość wyłączenia nie określonych rolników, lecz kategorii rolników oraz rolników, w przypadku których zastosowanie zasad ogólnych VAT nie powoduje trudności administracyjnych. Wreszcie zaznacza ona, że art. 299 dyrektywy VAT dotyczy wyłącznie określenia procentowych stawek zryczałtowanej rekompensaty w celu zapewnienia, iż system ryczałtowy jest w ogólnym ujęciu systemem neutralnym podatkowo, oraz że przepis ów nie umożliwia wyłączenia określonego rolnika z tego systemu.

26 Organ podatkowy uważa, iż w celu zapewnienia neutralności podatkowej w zakresie VAT państwa członkowskie mogą uzależnić udział w systemie ryczałtowym od przesłanek innych niż te określone przez skarżącą w postępowaniu głównym, pod warunkiem, że nie narusza to żadnego przepisu dyrektywy VAT. Zdaniem tego organu celem systemu ryczałtowego jest jak największe zbliżenie się do neutralności podatkowej w zakresie VAT w ujęciu indywidualnym oraz w ujęciu ogólnym. Organ ów twierdzi, że pozwolenie określonym rolnikom na dalszy udział w tym systemie, podczas gdy uzyskiwana z tego korzyść jest bardzo znacząca, narusza w odniesieniu do wszystkich rolników traktowanych jako całość neutralność podatkową w zakresie VAT.

27 Druga, zidentyfikowana przez sąd odsyłający kwestia, co do której strony w postępowaniu głównym się nie zgadzają, dotyczy wykładni pojęcia „kategorii rolników” w rozumieniu art. 296 ust. 2 dyrektywy VAT.

28 Zdaniem skarżącej w postępowaniu głównym organ podatkowy wyłączył ją z systemu ryczałtowego ze względu na jej indywidualną sytuację, a nie ze względu na jej przynależność do kategorii rolników zdefiniowanej zgodnie z art. 296 ust. 2 dyrektywy VAT. Tymczasem wyraz „kategoria” określa grupę, którą można zidentyfikować na podstawie obiektywnych cech, umożliwiając w ten sposób każdemu rolnikowi ustalenie z odpowiednim stopniem pewności, czy należy do tej grupy, czy też nie. W niniejszym przypadku organ podatkowy nie zidentyfikował żadnej grupy rolników w sposób wystarczająco pewny. Uznanie zaproponowanej przez organ podatkowy kategorii za kategorię rolników w rozumieniu tego art. 296 ust. 2 przyznawałoby temu organowi uprawnienie dyskrecjonalne, gdyż taka kategoria wynika z nieprecyzyjnego brzmienia lub z brzmienia, które pozostawia rzeczonemu organowi swobodę przy podejmowaniu decyzji na podstawie subiektywnych czynników.

29 Organ podatkowy uważa, że zaproponowana kategoria jest wystarczająco precyzyjna, aby stanowić kategorię rolników w rozumieniu art. 296 ust. 2 dyrektywy VAT, i że jest zdefiniowana w pkt 7.2 okólnika VAT 700/46/12, zgodnie z którym z korzystania z systemu ryczałtowego mogą zostać

wyłączeni rolnicy, w przypadku których ustalono, że uzyskują znacznie większy zwrot jako rolnicy podlegający systemowi ryczałtowemu, niż gdyby byli podatnikami na ogólnych zasadach VAT. Artykuł 206 ust. 1 lit. i) rozporządzenia z 1995 r. w sprawie podatku od wartości dodanej także dąży do tego celu.

30 W tej sytuacji Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) W odniesieniu do wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników ustanowionego w rozdziale 2 tytułu XII [dyrektywy VAT], czy art. 296 ust. 2 [tej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że przewiduje on wyczerpujący katalog przypadków, w których państwo członkowskie może wyłączyć rolnika z [systemu ryczałtowego]? W szczególności:
   a) Czy państwo członkowskie może wyłączyć rolników z [systemu ryczałtowego] jedynie na podstawie [rzeczonego] art. 296 ust. 2?
   b) Czy państwo członkowskie może także wyłączyć rolnika z [systemu ryczałtowego] na mocy art. 299 [dyrektywy VAT]?
   c) Czy zasada neutralności podatkowej daje państwu członkowskiemu prawo do wyłączenia rolnika z [systemu ryczałtowego]?
   d) Czy państwo członkowskie ma prawo do wyłączenia rolników z [systemu ryczałtowego] na innej podstawie?

2) W jaki sposób należy interpretować termin »kategorie rolników« użyty w art. 296 ust. 2 [dyrektywy VAT]? W szczególności:
   a) Czy kategorię rolników w rozumieniu tego przepisu należy określić poprzez odniesienie do obiektywnych parametrów?
   b) Czy kategorię rolników w rozumieniu tego przepisu można określić poprzez odniesienie do aspektów ekonomicznych?
   c) Jaki poziom precyzji jest wymagany przy określaniu kategorii rolników, którą państwo członkowskie zamierzało wyłączyć?
   d) Czy upoważnia to państwo członkowskie do traktowania jako kategorii w rozumieniu tego przepisu kategorii »rolników, w przypadku których ustalono, że uzyskują znacznie wyższy zwrot jako członkowie systemu ryczałtowego, niż gdyby byli zarejestrowani do celów VAT«?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

31 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 296 ust. 2 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że określa on w sposób wyczerpujący wszystkie sytuacje, w których państwo członkowskie może wyłączyć rolnika z systemu ryczałtowego, lub czy art. 299 owej dyrektywy, zasada neutralności podatkowej lub inne powody mogą uzasadniać takie wyłączenie.

32 Tytułem wstępu należy zauważyć, iż w sprawie w postępowaniu głównym organ podatkowy unieważnił w indywidualnym przypadku świadectwo o udziale skarżącej w postępowaniu głównym w systemie ryczałtowym ze względu na to, że zyski uzyskane w wyniku zastosowania stawki zryczałtowanej rekompensaty istotnie przekraczały kwotę podatku naliczonego, jaką skarżąca ta mogłaby odliczyć, gdyby była podatnikiem na ogólnych zasadach VAT.

33 Należy przypomnieć, że system ryczałtowy stanowi odstępstwo od ogólnego systemu dyrektywy VAT i w związku z tym powinien mieć zastosowanie wyłącznie w zakresie niezbędnym do osiągnięcia swego celu (wyroki: z dnia 15 lipca 2004 r., Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, pkt 27; z dnia 8 marca 2012 r., Komisja/Portugalia, C-524/10, EU:C:2012:129, pkt 49; a także z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 37).

34 Wśród dwóch celów tego systemu znajduje się cel uproszczenia procedur administracyjnych dla danych rolników, który to cel należy pogodzić z celem zrekompensowania obciążania podatkiem naliczonym ponoszonego przez tych rolników przy nabyciu towarów wykorzystywanych na potrzeby prowadzonej przez nich działalności (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 marca 2012 r., Komisja/Portugalia, C-524/10, EU:C:2012:129, pkt 50; a także z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 38).

35 To w świetle tych okoliczności należy udzielić odpowiedzi na pytanie pierwsze.

36 W tym względzie należy zauważyć, że art. 296 ust. 2 dyrektywy VAT wymienia jedynie możliwość wyłączenia z korzystania z systemu ryczałtowego niektórych kategorii rolników, a także rolników, w przypadku których zastosowanie zasad ogólnych VAT lub procedur uproszczonych przewidzianych w art. 281 owej dyrektywy nie powinno spowodować trudności administracyjnych.

37 Natomiast ani cele wskazanego systemu ryczałtowego, ani kontekst, w jaki wpisuje się art. 296 ust. 2 dyrektywy VAT, nie pozwalają stwierdzić, że prawodawca zamierzał uznać inne powody wyłączenia.

38 Co prawda jednym z celów realizowanych przez system ryczałtowy jest umożliwienie objętym nim rolnikom zrekompensowania kosztów VAT, które rolnicy ci ponieśli ze względu na ich działalność. Jednak ryzyko nadmiernej rekompensaty VAT zostało uwzględnione w art. 299 tej dyrektywy w odniesieniu do wszystkich rolników ryczałtowych. W tym względzie artykuł ów zakazuje państwom członkowskim ustalania procentowych stawek zryczałtowanej rekompensaty w wysokości, która mogłaby skutkować otrzymaniem przez [wszystkich] rolników ryczałtowych zwrotów przewyższających VAT naliczony i pobrany.

39 Ponadto art. 297–299 rzeczonej dyrektywy przewidują, że ustalenie tych procentowych stawek jest dokonywane całościowo przez każde państwo członkowskie w świetle danych makroekonomicznych dotyczących wyłącznie rolników ryczałtowych za poprzednie trzy lata. W konsekwencji art. 299 tej dyrektywy nie może uzasadniać podjęcia decyzji o wyłączeniu w indywidualnym przypadku danego rolnika z systemu ryczałtowego z uwagi na zwroty otrzymane po zastosowaniu wskazanych stawek procentowych.

40 Wreszcie, o ile sąd odsyłający przywołuje możliwość unieważnienia świadectwa o udziale w systemie ryczałtowym ze względu na to, że w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym korzystanie z tego systemu narusza zasadę neutralności w zakresie VAT, o tyle należy wskazać, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 26 opinii, że prawodawca Unii w sposób świadomy oparł ów system na pewnym uogólnieniu, odstępując od tej zasady, jak mógł to skutecznie uczynić, ponieważ neutralność podatkowa, w rozumieniu, jakie to pojęcie ma w sprawie w postępowaniu głównym, nie stanowi autonomicznej zasady prawa, lecz stanowi jeden z celów realizowanych przez dyrektywę VAT, który jest w szczególności wyrażony przez art. 167 i nast. owej dyrektywy, które to artykuły ustanawiają zasadę prawa do odliczenia podatku naliczonego.

41 Ponadto Trybunał orzekł już, że zasadniczo system ryczałtowy nie może zapewniać idealnej neutralności VAT, ponieważ system ów zmierza właśnie do pogodzenia tego celu z celem uproszczenia zasad, jakim podlegają rolnicy ryczałtowi (zob. podobnie wyrok z dnia 8 marca 2012 r., Komisja/Portugalia, C-524/10, EU:C:2012:129, pkt 53).

42 W tych okolicznościach nie może zostać uznane za sprzeczne z prawem Unii to, że rolnik korzystający z tego systemu otrzymuje, tak jak w niniejszej sprawie, rekompensaty VAT wyższe niż kwota podatku naliczonego, jaką mógłby odliczyć, gdyby był podatnikiem tego podatku na zasadach ogólnych lub na zasadach uproszczonego systemu opodatkowania.

43 W związku z tym zasada neutralności podatkowej nie może uzasadniać środka wyłączenia z systemu ryczałtowego, takiego jak unieważnienie świadectwa o udziale w tym systemie.

44 Z całości powyższych rozważań wynika, iż na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 296 ust. 2 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że określa on w sposób wyczerpujący wszystkie sytuacje, w których państwo członkowskie może wyłączyć rolnika z systemu ryczałtowego.

W przedmiocie pytania drugiego

45 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 296 ust. 2 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że rolnicy, w przypadku których ustalono, że uzyskują znacznie wyższe kwoty zwrotu jako członkowie systemu ryczałtowego, niż gdyby byli podatnikami na zasadach ogólnych lub zasadach uproszczonego systemu VAT, mogą stanowić kategorię rolników w rozumieniu tego przepisu.

46 W tym względzie art. 296 ust. 2 dyrektywy VAT przewiduje możliwość wyłączenia rolników z systemu ryczałtowego, uściślając, że takie wyłączenie może w szczególności dotyczyć kategorii rolników, nie definiując jednak przy tym pojęcia „kategorii rolników”.

47 Co prawda, pojęcie takie odnosi się do działalności prowadzonej przez danych rolników, którzy, aby tworzyć kategorię, muszą posiadać jedną lub szereg cech wspólnych.

48 Nie zmienia to jednak faktu, że w świetle zasady pewności prawa kategorie rolników, o których mowa w tym art. 296 ust. 2, powinny zostać określone na podstawie obiektywnych, jasnych i precyzyjnych kryteriów przez ustawodawcę krajowego lub, w danym przypadku, przez organ władzy wykonawczej uprawniony w tym względzie przez ustawodawcę krajowego. Ponadto, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 36 opinii, kryteria te powinny zostać uprzednio ustalone w ten sposób, że kategoria podlegająca wyłączeniu powinna być określona z góry i w sposób abstrakcyjny, tak by każdy rolnik przy podejmowaniu ewentualnej decyzji o przystąpieniu do systemu był w stanie ocenić, czy należy do kategorii podlegającej wyłączeniu i czy nadal będzie do tej kategorii należał w przyszłości.

49 Rolnik powinien zatem mieć możliwość dokonania ex ante indywidualnej analizy swojej sytuacji w celu ustalenia, czy w świetle obiektywnych kryteriów określonych przez tego ustawodawcę rolnik ów należy do kategorii rolników wyłączonych z systemu ryczałtowego. Natomiast kategorii rolników w rozumieniu art. 296 ust. 2 dyrektywy VAT nie można, bez naruszania wymogów jasności i pewności sytuacji prawnych, definiować przez odniesienie się do kryterium, które nie umożliwia danym osobom dokonania takiej indywidualnej analizy.

50 W niniejszej sprawie właśnie taki jest przypadek kryterium wyłączenia z systemu ryczałtowego opartego na pojęciu „znacznie wyższej” kwoty.

51 Z całości powyższych rozważań wynika, że art. 296 ust. 2 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że rolnicy, w przypadku których ustalono, że uzyskują znacznie wyższą kwotę zwrotu jako członkowie systemu ryczałtowego, niż gdyby byli podatnikami na zasadach ogólnych lub zasadach uproszczonego systemu VAT, nie mogą stanowić kategorii rolników w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie kosztów

52 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 296 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że określa on w sposób wyczerpujący wszystkie sytuacje, w których państwo członkowskie może wyłączyć rolnika ze wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników.**

2) **Artykuł 296 ust. 2 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że rolnicy, w przypadku których ustalono, że uzyskują znacznie wyższą kwotę zwrotu jako członkowie wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników, niż gdyby byli podatnikami na zasadach ogólnych lub na zasadach uproszczonego systemu podatku od wartości dodanej, nie mogą stanowić kategorii rolników w rozumieniu tego przepisu.**

Podpisy