Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 12. októbra 2017 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Článok 296 ods. 2 – Článok 299 – Spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárov – Vyňatie zo spoločnej úpravy – Podmienky – Pojem ‚kategória poľnohospodárov'"

Vo veci C-262/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory), Spojené kráľovstvo] z 10. mája 2016 a doručený Súdnemu dvoru 12. mája 2016, ktorý súvisí s konaním:

Shields & Sons Partnership

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory L. Bay Larsen, sudcovia J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby a M. Vilaras (spravodajca),

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 15. marca 2017,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Shields & Sons Partnership, v zastúpení: G. Edwards, za právnej pomoci M. C. P. Thomas, barrister,

– vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: G. Brown a J. Kraehling, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci R. Chapman, barrister,

– francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas a S. Ghiandoni, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: M. Owsiany-Hornung, R. Lyal a M. Wilderspin, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní z 28. júna 2017,

* Jazyk konania: angličtina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 296 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou Shields & Sons Partnership a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Daňová a colná správa, Spojené kráľovstvo) (ďalej len „daňová správa“), ktorý sa týka zrušenia certifikátu o využívaní spoločnej paušálnej úpravy pre poľnohospodárov (ďalej len „paušálna úprava“) zo strany daňovej a colnej správy, ktorý bol tejto spoločnosti vydaný.

Právny rámec

Právo Únie

3 Hlava XII smernice o DPH vymedzuje osobitné úpravy týkajúce sa uplatňovania dane z pridanej hodnoty (DPH). Kapitola 2 tejto hlavy, ktorá obsahuje články 295 až 305 tejto smernice, sa týka paušálnej úpravy.

4 Článok 296 smernice o DPH stanovuje:

„1. Ak by uplatňovanie všeobecnej úpravy DPH alebo osobitnej úpravy ustanovenej v kapitole 1 spôsobilo poľnohospodárom ťažkosti, členské štáty môžu v súlade s touto kapitolou uplatniť na poľnohospodárov paušálnu úpravu, ktorej cieľom je kompenzácia DPH účtovanej pri nákupe tovaru a služieb poľnohospodármi s paušálnou úpravou.

2. Každý členský štát môže vyňať z paušálnej úpravy určité kategórie poľnohospodárov, ako aj poľnohospodárov, ktorým uplatnenie všeobecnej úpravy DPH alebo zjednodušujúcich pravidiel ustanovených v článku 281 nespôsobuje administratívne ťažkosti.

3. Každý poľnohospodár s paušálnou úpravou si môže v súlade s pravidlami a podmienkami určenými jednotlivými členskými štátmi zvoliť uplatnenie všeobecnej úpravy DPH alebo v prípade potreby uplatnenie zjednodušujúcich pravidiel ustanovených v článku 281.“

5 Podľa znenia článku 297 tejto smernice:

„Členské štáty podľa potreby stanovia percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie. Členské štáty môžu stanoviť rozdielne percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie pre lesníctvo, rôzne pododvetvia poľnohospodárstva a pre rybné hospodárstvo.

Členské štáty oznámia Komisii percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie stanovené v súlade s prvým odsekom pred tým, ako ich začnú uplatňovať.“

6 Článok 298 uvedenej smernice stanovuje:

„Percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie sa určujú na základe makroekonomických údajov týkajúcich sa výlučne poľnohospodárov s paušálnou úpravou za predchádzajúce tri roky.

Percentuálne sadzby sa môžu zaokrúhliť smerom nahor alebo nadol na najbližšiu polovicu percentuálneho bodu. Členské štáty môžu tiež znížiť tieto percentuálne sadzby až na nulu.“

7 Článok 299 tej istej smernice znie takto:

„Percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie nesmú viesť k tomu, aby poľnohospodárom s paušálnou úpravou bola vrátená daň, ktorá by presahovala výšku DPH účtovanej na vstupe.“

Právo Spojeného kráľovstva

8 Pod názvom „Poľnohospodári atď.“ § 54 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994, ďalej len „zákon z roku 1994“) stanovuje:

„1. [Daňová správa] môže v súlade s ustanoveniami, ktoré je oprávnená prijať vo svojich nariadeniach, vydať certifikát na účely tohto paragrafu akejkoľvek osobe, ktorá preukáže, že
   a) vykonáva jednu alebo viacero určených činností;
   b) jej profil zodpovedá stanovenému profilu a spĺňa stanovené podmienky;

…

3. [Daňová správa] môže nariadeniami stanoviť sumu zahrnutú do protihodnoty za akékoľvek zdaniteľné dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, ku ktorému došlo:
   a) v rámci alebo na účely výkonu činností zo strany osoby, ktorá má na relevantné obdobie v držbe certifikát vydaný podľa tohto paragrafu;
   b) počas obdobia, keď dotknutá osoba nebola zdaniteľnou osobou, a
   c) v prospech zdaniteľnej osoby,

ktorá sa bude na účely stanovenia nároku príjemcu dodania tovaru alebo poskytnutia služby na kredit podľa § 25 a 26 posudzovať ako DPH z dodania tovaru alebo poskytnutia služby v prospech tejto osoby.

4. Suma, ktorú možno na účely akéhokoľvek ustanovenia prijatého podľa vyššie uvedeného odseku 3 zahrnúť do protihodnoty za akékoľvek dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, sa rovná percentu stanovenému v danom prípade zo strany Treasury formou vyhlášky, z čiastky, ktorá sa po pripočítaní tejto sumy rovná protihodnote za predmetné plnenie.

5. Právomoc priznaná [daňovej správe] podľa nariadení prijatých na základe § 39, a to vrátiť osobám, na ktoré sa vzťahuje tento paragraf, DPH, ktorá by predstavovala ich daň na vstupe, pokiaľ sú zdaniteľnými osobami v Spojenom kráľovstve, zahŕňa právomoc vyplatiť osobám, na ktoré sa vzťahuje tento paragraf, čiastky vo výške ich dane na vstupe podľa nariadení prijatých na základe tohto paragrafu, pokiaľ sú zdaniteľnými osobami v Spojenom kráľovstve, a odkazy na vrátenie DPH uvedené v § [39] alebo v akomkoľvek inom ustanovení sa má vykladať s prihliadnutím na uvedené.

6. Nariadenia prijaté podľa tohto paragrafu môžu stanovovať

   …
   b) prípady, v akých môže [daňová správa] zrušiť certifikát vydaný osobe, a spôsob, ako má postupovať,

…

8. Na účely tohto paragrafu označuje pojem ‚určená činnosť' akúkoľvek činnosť označenú vyhláškou Treasury a vykonávanú osobou, ktorá sa má považovať za poľnohospodára v zmysle článku 25 [šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23)] (spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárov) z dôvodu vykonávania tejto činnosti."

9 Bod 1 časti II prílohy Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992 [vyhláška o dani z pridanej hodnoty (spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárov) (určené činnosti) z roku 1992] označuje chov zvierat ako jednu z činností, ktoré oprávňujú osobu na využívanie paušálnej úpravy.

10 Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 [vyhláška o dani z pridanej hodnoty (spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárov) (dodatočné percento) z roku 1992] stanovuje sadzbu paušálnej kompenzácie na 4 %, pričom táto sadzba sa uplatňuje na všetkých poľnohospodárov využívajúcich uvedenú úpravu.

11 Value Added Tax Regulations 1995 (nariadenia o dani z pridanej hodnoty z roku 1995) zahŕňajú hlavu XXIV, ktorá bola prijatá na základe § 54 zákona z roku 1994 a v ktorej sa nachádzajú § 202 až 211.

12 Pod názvom „Paušálna úprava" § 203 nariadení o dani z pridanej hodnoty z roku 1995 stanovuje:

„1. [Daňová správa] vydá za podmienok stanovených v § 204 certifikát poľnohospodára s paušálnou úpravou na účely predmetnej paušálnej úpravy…

2. Pokiaľ má osoba pre relevantné obdobie v držbe certifikát vydaný na základe tohto paragrafu (bez ohľadu na to, či je zdaniteľnou osobou), je potrebné vyhnúť sa akémukoľvek dodaniu tovaru alebo poskytnutiu služieb, ktoré vykonáva v rámci alebo na účely dotknutej časti svojej činnosti, a to s cieľom stanoviť, či je, či sa stala, alebo už nie je spôsobilá na zápis v súlade s uvedenou prílohou 1 [zákona z roku 1994], alebo či má, nadobudla, alebo už nemá nárok na zápis."

13 § 204 týchto nariadení s názvom „Oprávnenie využívať úpravu" stanovuje:

„Toto sú podmienky uvádzané v § 203:

a) osoba preukáže [daňovej správe], že vykonáva jednu alebo viacero určených činností;

b) počas troch zdaňovacích období predchádzajúcich jej žiadosti o využívanie úpravy táto osoba:
   i) nebola uznaná za vinnú z porušenia, ktoré má súvislosť s DPH;
   ii) nevyužila finančnú opravu v oblasti DPH s cieľom vyhnúť sa vymáhaniu podľa § 152 Customs and Excise Management Act 1979 [zákon o clách a spotrebných daniach z roku 1979], ako sa uplatňuje podľa § 72 ods. 12 [zákona z roku 1994];
   iii) nebola sankcionovaná na základe § 60 [zákona z roku 1994];

c) osoba predložila svoju žiadosť o využívanie úpravy prostredníctvom formulára č. 14 stanoveného v prílohe 1 týchto nariadení a

d) osoba preukáže [daňovej správe], že celkové sumy uvedené v § 209, pokiaľ ide o dodanie tovaru a poskytovanie služieb, ktoré uskutoční v priebehu zdaňovacieho obdobia po začatí využívania úpravy, nepresiahnu o 3 000 [libier šterlingov (GBP) (približne 3 410 eur)] alebo viac sumu dane na vstupe, ktorú by mohla dosiahnuť ako kredit za toto obdobie."

14 Podľa § 206 ods. 1 písm. i) nariadení o dani z pridanej hodnoty z roku 1995 môže daňová správa zrušiť certifikát o využívaní paušálnej úpravy určitej osoby, ak to považuje za nevyhnutné na účely zachovania príjmov.

15 Bod 7.2 VAT Notice 700/46/12 (oznámenie o DPH 700/46/12), teda dokumentu, o ktorom vnútroštátny súd spresňuje, že nemá silu zákona, ale ktorý daňová správa považuje za dokument, ktorý vymedzuje kategóriu poľnohospodárov, ktorí sa majú vyňať z paušálnej úpravy, stanovuje:

„Musíte ukončiť využívanie úpravy…, ak sa zistí, že ako poľnohospodár s paušálnou úpravou získavate späť sumu podstatne vyššiu, než je suma, akú by ste získavali späť ako zdaniteľná osoba podľa všeobecnej úpravy DPH.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Odvolateľka vo veci samej je osobná spoločnosť, ktorú tvoria členovia tej istej rodiny a ktorá vykonáva poľnohospodársku činnosť v Severnom Írsku (Spojené kráľovstvo). Venuje sa chovu hovädzieho dobytka, ktorý nakupuje od pridruženej spoločnosti Shield Livestock Limited a ktorý vykrmuje a následne predáva spoločnosti Anglo Beef Processors, spoločnosti prevádzkujúcej bitúnok.

17 Na odporúčanie spoločnosti Anglo Beef Processors odvolateľka vo veci samej požiadala o využívanie paušálnej úpravy, čo bolo odsúhlasené 1. mája 2004. Bola teda oprávnená navýšiť predajnú cenu hovädzieho dobytka o paušálnu sadzbu 4 %, čo je navýšenie, na základe ktorého jej zákazníkom vzniká nárok na odpočet. Vo svojej žiadosti o využívanie paušálnej úpravy odhadla, že jej obrat dosiahne 700 000 GBP (približne 795 760 eur) počas prvého zdaňovacieho obdobia nasledujúceho po tom, ako začne využívať paušálnu úpravu. Účtovné obdobie skončené 30. júna 2003 ukázalo, že suma predaja bola 633 718 GBP (približne 720 410 eur).

18 Dňa 27. júna 2012 sa zamestnanci daňovej správy stretli s audítorom odvolateľky vo veci samej s cieľom zistiť, či odvolateľka vo veci samej môže naďalej využívať paušálnu úpravu. Počas tohto stretnutia bolo preskúmaných viacero účtovných závierok, najmä výkazy ziskov a strát a súvahy odvolateľky vo veci samej, ako aj tabuľka porovnávajúca sumy, ktoré dosiahla pri uplatnení paušálnej sadzby 4 %, a sumy, ktoré by si mohla odpočítať ako daň na vstupe, ak by bola zdaniteľnou osobou podľa všeobecnej úpravy DPH.

19 Zamestnanci daňovej správy tak konštatovali, že v rámci účtovných období 2004/2005 až 2011/2012 odvolateľka vo veci samej získala z využívania paušálnej úpravy finančnú výhodu vo výške 374 884,23 GBP (približne 426 170 eur).

20 Rozhodnutím z 15. októbra 2012 daňová správa zrušila certifikát odvolateľky vo veci samej o využívaní paušálnej úpravy z dôvodu, že príjmy vyplývajúce z uplatňovania sadzby paušálnej kompenzácie výrazne prevyšovali daň na vstupe, ktorú by si mohla odpočítať, ak by bola zdaniteľnou osobou podľa všeobecnej úpravy DPH.

21 V nadväznosti na sťažnosť odvolateľky vo veci samej daňová správa toto rozhodnutie potvrdila.

22 Rozsudkom z 8. októbra 2014 First-tier Tribunal (Tax chamber) [Prvostupňový súd (daňové oddelenie), Spojené kráľovstvo] zamietol žalobu odvolateľky vo veci samej, ktorá podala odvolanie na Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory), Spojené kráľovstvo].

23 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory)] konštatuje, že medzi účastníkmi konania vo veci samej sú v konaní vo veci samej sporné dva body týkajúce sa výkladu smernice o DPH.

24 Prvým bodom je, či jedinými prípadmi, keď poľnohospodára možno vyňať z paušálnej úpravy, sú prípady stanovené v článku 296 ods. 2 smernice o DPH.

25 V tejto súvislosti vnútroštátny súd uvádza, že odvolateľka vo veci samej tvrdí, že tento článok stanovuje taxatívny zoznam podmienok, za ktorých môže členský štát vyňať poľnohospodárov z paušálnej úpravy, pričom smernica o DPH nezveruje členským štátom žiadnu diskrečnú právomoc na vyňatie určitej osoby. Podľa odvolateľky vo veci samej sa musí paušálna úprava riadiť tak, aby sa dosiahla daňová neutralita v oblasti DPH pri uplatnení relevantných ustanovení smernice o DPH. Pokiaľ ide o tieto ustanovenia, odvolateľka uvádza, že článok 296 ods. 2 tejto smernice nestanovuje možnosť vyňať z paušálnej úpravy konkrétnych výrobcov, ale kategórie poľnohospodárov, ako aj výrobcov, pre ktorých uplatňovanie všeobecnej úpravy DPH nepredstavuje administratívne ťažkosti. Napokon spresňuje, že článok 299 smernice o DPH sa týka len stanovenia paušálnych percentuálnych sadzieb kompenzácie s cieľom zabezpečiť, aby bola paušálna úprava vo všeobecnosti daňovo neutrálna, a že tento článok neumožňuje vyňať konkrétneho výrobcu z tejto úpravy.

26 Daňová správa zastáva názor, že na účely zabezpečenia daňovej neutrality v oblasti DPH môžu členské štáty podriadiť využívanie paušálnej úpravy iným podmienkam, než sú tie, na ktoré poukazuje odvolateľka vo veci samej, a to pod podmienkou, že neporušia žiadne ustanovenie smernice o DPH. Podľa nej je cieľom paušálnej úpravy čo najviac sa priblížiť daňovej neutralite v oblasti DPH v individuálnej a všeobecnej rovine. Domnieva sa, že ak by sa konkrétnym výrobcom umožnilo pokračovať vo využívaní tejto úpravy v prípade, že výhoda, ktorú z nej čerpajú, je príliš výrazná, vo vzťahu k poľnohospodárom ako celku by to znamenalo narušenie daňovej neutrality v oblasti DPH.

27 Druhý bod uvádzaný vnútroštátnym súdom, ktorý je medzi účastníkmi konania vo veci samej sporný, sa týka výkladu pojmu „kategórie poľnohospodárov“ v zmysle článku 296 ods. 2 smernice o DPH.

28 Podľa odvolateľky vo veci samej ju daňová správa vyňala z paušálnej úpravy vzhľadom na jej individuálnu situáciu, a nie z dôvodu jej príslušnosti ku kategórii poľnohospodárov vymedzenej v súlade s článkom 296 ods. 2 smernice o DPH. Výraz „kategória“ podľa nej označuje skupinu, ktorú možno identifikovať na základe objektívnych vlastností, čo umožňuje každému poľnohospodárovi stanoviť s primeraným stupňom istoty, či patrí alebo nepatrí do tejto skupiny. V tomto prípade daňová správa podľa nej neidentifikovala žiadnu skupinu výrobcov dostatočne istým spôsobom. Keby bola uznaná za kategóriu poľnohospodárov v zmysle tohto článku 296 ods. 2 kategória uvádzaná daňovou správou, daňovej správe by sa zverila diskrečná právomoc, keďže takáto kategória by podľa nej bola výsledkom neurčitých podmienok alebo podmienok, ktoré ponechávajú uvedenej správe úplnú voľnosť pri rozhodovaní na základe subjektívnych faktorov.

29 Daňová správa sa domnieva, že uvádzaná kategória je dostatočne určitá na to, aby predstavovala kategóriu poľnohospodárov v zmysle článku 296 ods. 2 smernice o DPH, a že je vymedzená v bode 7.2 oznámenia o DPH 700/46/12, podľa ktorého možno z využívania paušálnej úpravy vyňať poľnohospodárov, pri ktorých sa zistilo, že suma, akú získavajú späť ako poľnohospodári podliehajúci paušálnej úprave, je podstatne vyššia než suma, akú by získavali späť ako zdaniteľné osoby podľa všeobecnej úpravy DPH. Aj § 206 ods. 1 písm. i) nariadení o dani z pridanej hodnoty z roku 1995 je podľa nej formulovaný v tomto zmysle.

30 Za týchto podmienok Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory)] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Pokiaľ ide o spoločnú paušálnu úpravu pre poľnohospodárov stanovenú v kapitole 2 hlavy XII [smernice o DPH], má sa článok 296 ods. 2 [tejto smernice] vykladať v tom zmysle, že zavádza taxatívnu úpravu vzťahujúcu sa na všetky prípady, keď môže členský štát vyňať poľnohospodára z [paušálnej úpravy]? Konkrétne:
   a) môže členský štát vyňať poľnohospodárov z [paušálnej úpravy] len na základe [uvedeného] článku 296 ods. 2?
   b) môže členský štát vyňať poľnohospodárov z [paušálnej úpravy] aj na základe článku 299 [smernice o DPH]?
   c) oprávňuje zásada daňovej neutrality členský štát na to, aby vyňal poľnohospodára z [paušálnej úpravy]?
   d) sú členské štáty oprávnené vyňať poľnohospodárov z [paušálnej úpravy] z iných dôvodov?

2. Ako sa má vykladať výraz ‚kategórie poľnohospodárov' použitý v článku 296 ods. 2 [smernice o DPH]? Konkrétne:
   a) je potrebné, aby kategóriu poľnohospodárov v zmysle tohto ustanovenia bolo možné rozoznať na základe objektívnych vlastností?
   b) je možné, aby kategóriu poľnohospodárov v zmysle tohto ustanovenia bolo možné rozoznať na základe ekonomických úvah?
   c) aká miera presnosti sa vyžaduje na účely rozoznania kategórie poľnohospodárov, ktorú členský štát zamýšľal vyňať?
   d) oprávňuje tento pojem členský štát na to, aby za kategóriu v zmysle citovaného ustanovenia považoval ‚poľnohospodárov, pri ktorých sa zistilo, že suma, ktorú získavajú späť ako osoby využívajúce paušálnu úpravu, je podstatne vyššia než suma, akú by získavali späť ako zdaniteľné osoby na účely DPH'?"

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

31 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 296 ods. 2 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že taxatívnym spôsobom vymedzuje všetky prípady, keď môže členský štát vyňať poľnohospodára z paušálnej úpravy, alebo či môže článok 299 tejto smernice, zásada daňovej neutrality alebo iné dôvody zakladať takéto vyňatie.

32 Na úvod je potrebné zdôrazniť, že vo veci samej daňová správa individuálne zrušila certifikát odvolateľky vo veci samej o využívaní paušálnej úpravy z dôvodu, že príjmy vyplývajúce z uplatňovania sadzby paušálnej kompenzácie výrazne prevyšovali daň na vstupe, ktorú by si mohla odpočítať, ak by bola zdaniteľnou osobou podľa všeobecnej úpravy DPH.

33 Je potrebné pripomenúť, že paušálna úprava je odchylná úprava, ktorá predstavuje výnimku zo všeobecnej úpravy smernice o DPH a ktorá sa preto musí uplatňovať len v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie svojho cieľa (rozsudky z 15. júla 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, bod 27; z 8. marca 2012, Komisia/Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 49, ako aj z 12. októbra 2016, Nigl a i., C-340/15, EU:C:2016:764, bod 37).

34 Medzi dva ciele stanovené pre túto úpravu patrí cieľ týkajúci sa požiadavky administratívneho zjednodušenia pre dotknutých poľnohospodárov, ktorý musí byť v súlade s cieľom kompenzácie bremena DPH znášaného na vstupe týmito poľnohospodármi pri nadobúdaní tovarov používaných na účely ich činností (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. marca 2012, Komisia/Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 50, ako aj z 12. októbra 2016, Nigl a i., C-340/15, EU:C:2016:764, bod 38).

35 Na prvú otázku teda treba odpovedať vzhľadom na tieto okolnosti.

36 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že článok 296 ods. 2 smernice o DPH uvádza výlučne možnosť vyňať z využívania paušálnej úpravy určité kategórie poľnohospodárov, ako aj výrobcov, ktorým uplatnenie všeobecnej úpravy DPH alebo zjednodušených pravidiel ustanovených v článku 281 tejto smernice nespôsobuje administratívne ťažkosti.

37 Ani ciele uvedenej paušálnej úpravy, ani kontext, do ktorého patrí článok 296 ods. 2 smernice o DPH, neumožňujú domnievať sa, že normotvorca zamýšľal pripustiť iné dôvody vyňatia.

38 Je pravda, že jeden z cieľov sledovaných paušálnou úpravou je umožniť poľnohospodárom, ktorí jej podliehajú, kompenzovať náklady na DPH, ktoré znášali z dôvodu svojej činnosti. Riziko nadmernej kompenzácie DPH však zohľadňuje článok 299 tejto smernice, pokiaľ ide o všetkých poľnohospodárov s paušálnou úpravou. V tejto súvislosti tento článok zakazuje členským štátom stanovovať paušálne percentuálne sadzby kompenzácie na úrovniach, ktoré by viedli k tomu, aby všetkým poľnohospodárom s paušálnou úpravou bola vrátená daň, ktorá by presahovala výšku DPH na vstupe.

39 Okrem toho články 297 až 299 uvedenej smernice upravujú, že stanovenie týchto percentuálnych sadzieb sa vykonáva vo všeobecnosti každým členským štátom s ohľadom na makroekonomické údaje týkajúce sa výlučne poľnohospodárov s paušálnou úpravou za predchádzajúce tri roky. Článok 299 tej istej smernice preto nemôže odôvodňovať prijatie rozhodnutia o individuálnom vyňatí poľnohospodára z paušálnej úpravy vzhľadom na vrátenie dane získané na základe uplatnenia uvedených percentuálnych sadzieb.

40 Napokon, aj keď vnútroštátny súd uvádza možnosť zrušiť certifikát o využívaní paušálnej úpravy z dôvodu, že v takej situácii, o akú ide v prejednávanej veci, využívanie tejto úpravy narúša zásadu neutrality DPH, je potrebné poznamenať, ako uviedol generálny advokát v bode 26 svojich návrhov, že normotvorca Únie vedome založil túto úpravu na určitom zovšeobecnení, keď sa odklonil od tejto zásady, ako to mohol platne urobiť, keďže daňová neutralita v zmysle, aký má tento pojem vo veci samej, nepredstavuje autonómnu právnu zásadu, ale jeden z cieľov sledovaných smernicou o DPH, ktorý je predovšetkým konkretizovaný článkom 167 a nasl. tejto smernice, ktoré zakotvujú zásadu práva na odpočítanie DPH znášanej na vstupe.

41 Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že paušálna úprava zásadne nemôže zabezpečiť dokonalú neutralitu DPH, a to z dôvodu, že touto úpravou sa má len zosúladiť tento cieľ s cieľom zjednodušiť pravidlá, ktorým podliehajú poľnohospodári s paušálnou úpravou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. marca 2012, Komisia/Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 53).

42 Za týchto podmienok sa nemožno domnievať, že je v rozpore s právom Únie, keď poľnohospodár využívajúci túto úpravu dostane tak, ako v tomto prípade, kompenzácie DPH, ktoré sú vyššie ako suma DPH na vstupe, ktorú by si mohol odpočítať, keby bol zdaniteľnou osobou na účely tejto dane podľa všeobecnej alebo zjednodušenej úpravy zdaňovania.

43 Zásada daňovej neutrality preto nemôže odôvodňovať opatrenie spočívajúce vo vyňatí z paušálnej úpravy, akým je zrušenie certifikátu o využívaní tejto úpravy.

44 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že na prvú otázku je potrebné odpovedať tak, že článok 296 ods. 2 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že taxatívnym spôsobom stanovuje všetky prípady, keď môže členský štát vyňať poľnohospodára z paušálnej úpravy.

O druhej otázke

45 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 296 ods. 2 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že poľnohospodári, pri ktorých sa zistilo, že suma, ktorú získavajú späť ako osoby využívajúce paušálnu úpravu, je podstatne vyššia než suma, akú by získavali späť ako zdaniteľné osoby podľa všeobecnej alebo zjednodušenej úpravy DPH, môžu predstavovať kategóriu poľnohospodárov v zmysle tohto ustanovenia.

46 V tejto súvislosti článok 296 ods. 2 smernice o DPH stanovuje možnosti vyňatia poľnohospodárov z paušálnej úpravy, pričom spresňuje, že takéto vyňatie sa môže predovšetkým týkať kategórií poľnohospodárov, a to bez toho, aby vymedzoval pojem „kategórie poľnohospodárov“.

47 Je zrejmé, že takýto pojem odkazuje na činnosť vykonávanú dotknutými poľnohospodármi, ktorí na to, aby tvorili kategóriu, musia mať jednu alebo viacero spoločných vlastností.

48 Nič to nemení na skutočnosti, že vzhľadom na zásadu právnej istoty musia byť kategórie poľnohospodárov, na ktoré sa vzťahuje tento článok 296 ods. 2, stanovené na základe objektívnych, jasných a určitých kritérií, a to vnútroštátnou právnou úpravou alebo prípadne orgánom výkonnej moci, ktorý je na to oprávnený vnútroštátnym zákonodarcom. Navyše, ako uviedol generálny advokát v bode 36 svojich návrhov, tieto kritériá musia byť stanovené vopred v tom zmysle, že kategória, na ktorú sa vyňatie vzťahuje, musí byť vymedzená vopred a abstraktne tak, aby bol každý poľnohospodár pred prípadným rozhodnutím o využívaní úpravy schopný posúdiť, či spadá do kategórie, na ktorú sa vzťahuje vyňatie, a či bude následne naďalej spadať do tejto kategórie.

49 Poľnohospodár teda musí mať možnosť vykonať individuálnu analýzu *ex ante* svojej situácie s cieľom zistiť, či vzhľadom na objektívne kritériá stanovené touto právnou úpravou patrí do kategórie výrobcov, ktorá je vyňatá z paušálnej úpravy. Naopak, kategóriu poľnohospodárov v zmysle článku 296 ods. 2 smernice o DPH nemožno identifikovať odkazom na kritérium, ktoré by neumožňovalo dotknutým osobám uskutočniť takúto individuálnu analýzu, lebo by tým došlo k porušeniu požiadaviek na jasnosť a istotu právnych situácií.

50 V tomto prípade to presne platí v prípade kritéria vyňatia z paušálnej úpravy, ktoré je založené na pojme suma „podstatne vyššia“.

51 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že článok 296 ods. 2 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že poľnohospodári, pri ktorých sa zistilo, že suma, ktorú získavajú späť ako osoby využívajúce paušálnu úpravu, je podstatne vyššia než suma, akú by získavali späť ako zdaniteľné osoby podľa všeobecnej alebo zjednodušenej úpravy DPH, nemôžu predstavovať kategóriu poľnohospodárov v zmysle tohto ustanovenia.

O trovách

52 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. **Článok 296 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že taxatívnym spôsobom stanovuje všetky prípady, keď môže členský štát vyňať poľnohospodára zo spoločnej paušálnej úpravy pre poľnohospodárov.**

2. **Článok 296 ods. 2 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že poľnohospodári, pri ktorých sa zistilo, že suma, ktorú získavajú späť ako osoby využívajúce spoločnú paušálnu úpravu pre poľnohospodárov, je podstatne vyššia než suma, akú by získavali späť ako zdaniteľné osoby podľa všeobecnej alebo zjednodušenej úpravy dane z pridanej hodnoty, nemôžu predstavovať kategóriu poľnohospodárov v zmysle tohto ustanovenia.**

Podpisy