



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

12. listopada 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 296. stavak 2. – Članak 299. – Zajednički sustav paušalnog oporezivanja poljoprivrednika – Isključenje iz zajedničkog sustava – Pretpostavke – Pojam „kategorija poljoprivrednika”

U predmetu C-262/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina), odlukom od 10. svibnja 2016., koju je Sud zaprimio 12. svibnja 2016., u postupku

Shields & Sons Partnership

protiv

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby i M. Vilaras (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: L. Hewlett, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 15. ožujka 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Shields & Sons Partnership, G. Edwards, uz asistenciju M. C. P. Thomasa, *barrister*,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, G. Brown i J. Kraehling, u svojstvu agenata, uz asistenciju R. Chapmana, *barrister*,
- za francusku vladu, D. Colas i S. Ghiandoni, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, M. Owsiany-Hornung, R. Lyal i M. Wilderspin, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 28. lipnja 2017.,

* Jezik postupka: engleski

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 296. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Shields & Sons Partnership i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Uprava za poreze i carine, Ujedinjena Kraljevina; u daljnjem tekstu: porezna uprava) u pogledu poništenja porezne uprave izdane potvrde o sudjelovanju poljoprivrednika u zajedničkom sustavu paušalnog oporezivanja poljoprivrednika (u daljnjem tekstu: sustav paušalnog oporezivanja).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Glava XII. Direktive o PDV-u definira posebne odredbe o oporezivanju porezom na dodanu vrijednost (PDV). Poglavlje 2. te glave, koje obuhvaća članke 295. do 305. te direktive, odnosi se na paušalnu odredbu.
- 4 Članak 296. Direktive o PDV-u propisuje:

„1. Ako bi zbog primjene uobičajene odredbe PDV-a ili posebne odredbe iz poglavlja 1. na poljoprivrednike moglo doći do poteškoća, države članice mogu primjenjivati na poljoprivrednike paušalnu odredbu čija je svrha nadoknada obračunatog PDV-a na kupnju robe i usluga od strane poljoprivrednika za koje vrijedi paušalna odredba, u skladu s ovim poglavljem.

2. Svaka država članica može isključiti iz paušalne odredbe određene kategorije poljoprivrednika, kao i poljoprivrednike za koje nije vjerojatno da bi zbog primjene uobičajene odredbe PDV-a ili pojednostavljenih postupaka iz članka 281. moglo doći do administrativnih poteškoća.

3. Svaki poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba može se odlučiti, uz poštivanje pravila i uvjeta koje propisuje svaka država članica, za primjenu uobičajene odredbe PDV-a ili pojednostavljenih postupaka iz članka 281., ovisno o slučaju.”
- 5 U skladu s člankom 297. te direktive:

„Države članice dužne su po potrebi odrediti postotke paušalne nadoknade. One mogu odrediti različite postotke za šumarstvo, za različita potpodručja poljoprivrede i za ribarstvo.

Države članice dužne su izvijestiti Komisiju o postocima paušalne nadoknade koji su određeni u skladu s prvim stavkom, prije nego što ih počnu primjenjivati.”
- 6 Članak 298. te direktive propisuje:

„Postoci paušalne nadoknade izračunavaju se na temelju makroekonomske statistike za poljoprivrednike za koje vrijedi paušalna odredba za protekle tri godine.

Postotke je moguće zaokružiti na više ili na niže do najbliže točke od pola posto. Države članice također mogu smanjiti te postotke na nultu stopu.”

7 Članak 299. te direktive glasi:

„Postoci paušalne nadoknade ne smiju biti određeni tako da poljoprivrednici za koje vrijedi paušalno odredba dobiju veći povrat od obračunatog pretporeza.”

Pravo Ujedinjene Kraljevine

8 Članak 54. Value Added Tax Acta 1994 (Zakon iz 1994. o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Zakon iz 1994.), naslovljen „Poljoprivrednici itd.”, propisuje:

„1. [Porezna uprava] može u skladu s odredbama koje može donijeti u svojim uredbama izdati potvrdu za potrebe ovog članka svakoj osobi koja dokaže:

- (a) da obavlja jednu definiranu djelatnost ili više njih,
- (b) da odgovara propisanom opisu i da ispunjava utvrđene pretpostavke, [...]

[...]

3. [Porezna uprava] uredbama može utvrditi iznos uključen u naknadu koja se plaća za svaku oporezivu isporuku ili uslugu koju obavi:

- (a) u okviru ili za potrebe svojih djelatnosti osoba koja za relevantno razdoblje posjeduje potvrdu izdanu na temelju ovog članka,
- (b) tijekom razdoblja u kojem dotična osoba nije bila porezni obveznik i
- (c) u korist poreznog obveznika,

koji će se za potrebe utvrđivanja prava korisnika isporuke ili usluge na kredit predviđen člancima 25. i 26. smatrati PDV-om na isporuke ili usluge koje pruži ta osoba.

4. Iznos koji za potrebe odredbe donesene na temelju gornjeg stavka 3. može biti uključen u naknadu koja se plaća za svaku isporuku ili uslugu jednak je postotku, kako ga prema potrebi odlukom utvrdi Treasury, od svote koja je dodavanjem tog iznosa jednaka naknadi koja se plaća za dotičnu transakciju.

5. Ovlast povjerena [poreznoj upravi] na temelju uredbama donesenih na temelju članka 39. da osobama obuhvaćenima tim člankom provede povrat PDV-a koji bi za njih bio ulazni porez da su porezni obveznici u Ujedinjenoj Kraljevini obuhvaća ovlast plaćanja osobama obuhvaćenima tim člankom svota koje su jednake iznosima koji bi za njih bio ulazni porez na temelju uredbama donesenih na temelju ovog članka da su porezni obveznici u Ujedinjenoj Kraljevini, a upućivanje na povrat PDV-a u članku [39.] ili u bilo kojoj drugoj odredbi treba tumačiti uzimajući to u obzir.

6. Uredbe donesene na temelju ovog članka mogu utvrditi:

[...]

- (b) slučajeve u kojima [porezna uprava] može poništiti potvrdu izdanu osobi i način na koji ona mora postupiti,

[...]

8. U skladu s ovim člankom, ‚definirana djelatnost‘ znači svaka djelatnost definirana odlukom Treasuryja koju obavlja osoba koja se treba smatrati poljoprivrednikom u smislu članka 25. [Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica

koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.)] (zajednički sustav paušalnog oporezivanja poljoprivrednika) zbog obavljanja te djelatnosti.”

- 9 Točka 1. dijela II. priloga Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Orderu 1992 (Odluka iz 1992. o porezu na dodanu vrijednost (zajednički sustav paušalnog oporezivanja poljoprivrednika) (definirane djelatnosti)) utvrđuje uzgoj životinja kao jednu od djelatnosti koja omogućuje sudjelovanje osobe u sustavu paušalnog oporezivanja.
- 10 Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 (Odluka iz 1992. o porezu na dodanu vrijednost (zajednički sustav paušalnog oporezivanja poljoprivrednika) (dodatni postotak)) utvrđuje na 4 % stopu paušalne naknade koja se primjenjuje na sve poljoprivrednike koji sudjeluju u tom sustavu.
- 11 Value Added Tax Regulations 1995 (Uredba iz 1995. o porezu na dodanu vrijednost) sadržava glavu XXIV., koja je donesena na temelju članka 54. Zakona iz 1994. i u kojoj se nalaze članci 202. do 211.
- 12 Članak 203. Uredbe iz 1995. o porezu na dodanu vrijednost, naslovljen „Sustav paušalnog oporezivanja”, propisuje:
- „1. [Porezna uprava] pod uvjetima iz članka 204. izdaje potvrdu svojstva paušalnog poljoprivrednika za potrebe ovog sustava paušalnog oporezivanja [...]
2. Kad osoba za relevantno razdoblje posjeduje potvrdu izdanu na temelju ovog članka (bez obzira na to je li porezni obveznik), svaka isporuka proizvoda ili usluga koju obavi u okviru ili za potrebe predmetnog dijela svoje djelatnosti mora se zanemariti s ciljem utvrđivanja je li upisana, stekla mogućnost upisivanja ili se više ne može upisati u skladu s navedenim Prilogom 1. [Zakonu iz 1994.] ili ima li pravo biti upisana, je li ga stekla ili ga više nema.”
- 13 Članak 204. te uredbe, naslovljen „Uvjeti sudjelovanja u sustavu”, propisuje:
- „Uvjeti iz članka 203. su sljedeći:
- (a) da osoba dokaže [poreznoj upravi] da obavlja jednu definiranu djelatnost ili više njih;
- (b) da tijekom triju poreznih razdoblja koja su prethodila njezinu zahtjevu za sudjelovanje osoba:
- i. nije bila osuđena za kazneno djelo u vezi s PDV-om;
- ii. nije izravnila dugovanja u području PDV-a kako bi izbjegla progon u skladu s člankom 152. Customs and Excise Management Acta 1979 [Zakon o carinama i trošarinama iz 1979.], kako se primjenjuje s člankom 72. stavkom 12. [Zakona iz 1994.];
- iii. nije bila predmet sankcije na temelju članka 60. [Zakona iz 1994.];
- (c) da osoba podnese svoj zahtjev za sudjelovanje na obrascu br. 14 predviđenom Prilogom 1. ovoj uredbi i
- (d) da osoba dokaže [poreznoj upravi] da ukupni iznosi iz članka 209. u vezi s isporukama i uslugama koje će izvršiti tijekom poreznog razdoblja koje slijedi datumu njezina uključivanja neće prijeći za 3000 [funti (GBP) (oko 3410 eura)] ili više iznos ulaznog poreza koji bi mogla prenijeti na ime kredita u tom poreznom razdoblju.”
- 14 U skladu s člankom 206. stavkom 1. točkom i. Uredbe iz 1995. o porezu na dodanu vrijednost, porezna uprava može poništiti potvrdu o sudjelovanju osobe u sustavu paušalnog oporezivanja ako to ocijeni potrebnim radi očuvanja prihoda.

- 15 Točka 7.2. VAT Noticea 700/46/12 (Obavijest o PDV-u 700/46/12), dokumenta za koji sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da nema snagu zakona, ali za koji porezna uprava smatra da definira jednu kategoriju poljoprivrednika koji su isključeni iz sustava paušalnog oporezivanja, predviđa:

„Morate napustiti sustav [...] ako se utvrdi da kao paušalni poljoprivrednik primete povrat u iznosu znatno većem od onoga koji biste ostvarili kao porezni obveznik uobičajenog sustava PDV-a.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 16 Tužitelj u glavnom postupku društvo je osoba koje čine članovi iste obitelji i koje obavlja poljoprivrednu djelatnost u Sjevernoj Irskoj (Ujedinjena Kraljevina). On uzgaja stoku kupljenu od povezanog društva, Shield Livestock Limited, koju tovi prije njezine preprodaje društvu Anglo Beef Processors, koje upravlja klaonicom.
- 17 Na savjet potonjega, tužitelj u glavnom postupku zatražio je sudjelovanje u sustavu paušalnog oporezivanja, što je prihvaćeno 1. svibnja 2004. On je tako imao pravo uvećati prodajnu cijenu stoke za paušalnu stopu od 4 %, što je uvećanje koje njegovim kupcima daje pravo na odbitak. U zahtjevu za pristupanje svoj je promet procijenio na 700 000 GBP (oko 795 760 eura) tijekom prvog poreznog razdoblja nakon pristupanja. U obračunskom razdoblju zaključenom 30. lipnja 2003. ostvarene su prodaje u iznosu od 633 718 GBP (oko 720 410 eura).
- 18 Službenici porezne uprave 27. lipnja 2012. sastali su se s računovođom tužitelja u glavnom postupku kako bi utvrditi može li on nastaviti sudjelovati u sustavu paušalnog oporezivanja. Tijekom tog sastanka analizirano je nekoliko financijskih iskaza, među ostalim, izvješća o rezultatima i bilance tužitelja u glavnom postupku kao i tablica koja uspoređuje iznose koje je on primio primjenom paušalne stope od 4 % i iznose koje bi bio mogao odbiti kao ulazni porez da je bio porezni obveznik u uobičajenom sustavu PDV-a.
- 19 Službenici porezne uprave tako su utvrdili da je za obračunska razdoblja 2004./2005. do 2011./2012. tužitelj u glavnom postupku od svojeg sudjelovanja u sustavu paušalnog oporezivanja stekao financijsku korist u iznosu od 374 884,23 GBP (oko 426 170 eura).
- 20 Odlukom od 15. listopada 2012. porezna uprava poništila je potvrdu o sudjelovanju tužitelja u glavnom postupku u sustavu paušalnog oporezivanja uz obrazloženje da je korist proizišla iz primjene paušalne stope naknade znatno prelazila ulazni porez koji bi on bio mogao odbiti da je bio porezni obveznik u uobičajenom sustavu PDV-a.
- 21 Nakon pritužbe tužitelja u glavnom postupku, porezna uprava potvrdila je tu odluku.
- 22 Presudom od 8. listopada 2014. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina) odbio je tužbu tužitelja u glavnom postupku, koji je podnio žalbu Upper Tribunalu (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina).
- 23 Potonji je utvrdio da se stranke u okviru glavnog postupka spore o dvama pitanjima u vezi s tumačenjem Direktive o PDV-u.
- 24 Prvo je pitanje jesu li slučajevi predviđeni člankom 296. stavkom 2. Direktive o PDV-u jedini u kojima poljoprivrednik može biti isključen iz sustava paušalnog oporezivanja.
- 25 U tom smislu sud koji je uputio zahtjev ističe da tužitelj u glavnom postupku tvrdi da taj članak taksativno nabroja uvjete pod kojima država članica može isključiti poljoprivrednika iz sustava paušalnog oporezivanja jer Direktiva o PDV-u državama članicama ne daje nikakvu diskrecijsku ovlast

za isključivanje određene osobe. Prema mišljenju tužitelja u glavnom postupku, sustavom paušalnog oporezivanja treba upravljati na način da se postigne porezna neutralnost PDV-a primjenom relevantnih odredaba Direktive o PDV-u. Među tim odredbama spominje da članak 296. stavak 2. te direktive ne predviđa mogućnost isključivanja određenih proizvođača, nego kategorija poljoprivrednika i proizvođača za koje primjena uobičajenog sustava PDV-a ne stvara administrativne poteškoće. Naposljetku, pojašnjava da se članak 299. Direktive o PDV-u odnosi samo na utvrđivanje paušalnih postotaka naknade radi osiguranja da je sustav paušalnog oporezivanja ukupno gledano porezno neutralan i da taj članak ne dopušta isključivanje određenog proizvođača iz tog sustava.

- 26 Porezna uprava smatra da radi osiguranja porezne neutralnosti PDV-a države članice sudjelovanje u sustavu paušalnog oporezivanja mogu podvrgnuti drugim uvjetima od onih koje spominje tužitelj u glavnom postupku, pod uvjetom da se ne povrijedi nijedna odredba Direktive o PDV-u. Prema njezinu mišljenju, cilj je sustava paušalnog oporezivanja što je više moguće približiti se poreznoj neutralnosti PDV-a na individualnoj i globalnoj razini. Ona smatra da bi omogućavanje određenim proizvođačima nastavka sudjelovanja u tom sustavu iako je korist koju iz njega izvlače prevelika značilo ugrožavanje, za poljoprivrednike uzete kao cjelinu, porezne neutralnosti PDV-a.
- 27 Drugo pitanje za koje je sud koji je uputio zahtjev utvrdio da je među strankama u glavnom postupku sporno jest tumačenje pojma „kategorije poljoprivrednika” u smislu članka 296. stavka 2. Direktive o PDV-u.
- 28 Tužitelj u glavnom postupku smatra da ga je porezna uprava isključila iz sustava paušalnog oporezivanja zbog njegove pojedinačne situacije, a ne zbog njegove pripadnosti nekoj od kategorija poljoprivrednika definiranih u skladu s člankom 296. stavkom 2. Direktive o PDV-u. Međutim, tvrdi da pojam „kategorija” označava skupinu koja se može identificirati na temelju objektivnih značajki, što bi svakom poljoprivredniku omogućilo utvrđivanje s određenim stupnjem razumne sigurnosti pripada li toj skupini ili ne. U ovom slučaju porezna uprava nije dovoljno sigurno identificirala bilo kakvu skupinu proizvođača. Prihvatiti kao kategoriju poljoprivrednika u smislu tog članka 296. stavka 2. onu koju je zamislila porezna uprava značilo bi dati potonjoj diskrecijsku ovlast jer bi takva kategorija proizlazila iz pojmova koji su neprecizni ili koji toj upravi daju slobodu donošenja odluke na temelju subjektivnih čimbenika.
- 29 Porezna uprava smatra da je zamišljena kategorija dovoljno precizna kako bi bila kategorija poljoprivrednika u smislu članka 296. stavka 2. Direktive o PDV-u i da je definirana u točki 7.2. Obavijesti o PDV-u 700/46/12, prema kojoj se iz sustava paušalnog oporezivanja mogu isključiti poljoprivrednici za koje je bilo utvrđeno da iznos povrata koji dobivaju kao poljoprivrednici u sustavu paušalnog oporezivanja znatno prelazi iznos koji bi dobili kao porezni obveznici u uobičajenom sustavu PDV-a. Članak 206. stavak 1. točka i. Uredbe iz 1995. o porezu na dodanu vrijednost također govori tomu u prilog.
- 30 U tim je okolnostima Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Kada je riječ o zajedničkoj paušalnoj odredbi za poljoprivrednike predviđenoj poglavljem 2. glave XII. [Direktive o PDV-u], treba li [njezin] članak 296. stavak 2. tumačiti na način da se njime uspostavlja iscrpni sustav koji obuhvaća sve slučajeve u kojima država članica može isključiti poljoprivrednika iz [sustava paušalnog oporezivanja]? Konkretnije:
- (a) može li država članica isključiti poljoprivrednike iz [sustava paušalnog oporezivanja] samo na temelju [tog] članka 296. stavka 2.?
 - (b) može li država članica isključiti poljoprivrednike iz [sustava paušalnog oporezivanja] i primjenom članka 299. [Direktive o PDV-u]?
 - (c) daje li načelo porezne neutralnosti državi članici pravo da isključi poljoprivrednika iz [sustava paušalnog oporezivanja]?

- (d) imaju li države članice pravo isključiti poljoprivrednike iz [sustava paušalnog oporezivanja] na bilo kojoj drugoj osnovi?
2. Kako treba tumačiti pojam ‚kategorije poljoprivrednika‘ iz članka 296. stavka 2. [Direktive o PDV-u]? Konkretnije:
- (a) mora li se kategorija poljoprivrednika u smislu te odredbe moći utvrditi na temelju objektivnih karakteristika?
 - (b) može li kategorija poljoprivrednika u smislu te odredbe biti takva da je se može utvrditi na temelju gospodarskih razmatranja?
 - (c) koja je razina preciznosti potrebna u svrhu utvrđivanja kategorije poljoprivrednika koje je država članica namjeravala isključiti?
 - (d) daje li se na temelju tog pojma državi članici pravo da kao kategoriju u smislu te gore navedene odredbe smatraju ‚poljoprivrednike za koje se utvrdilo da kao sudionici sustava paušalnog oporezivanja primaju znatno viši iznos povrata od iznosa koji bi primili kada bi bili obveznici PDV-a?‘

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

- 31 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 296. stavak 2. Direktive o PDV-u tumačiti na način da taksativno utvrđuje sve slučajeve u kojima država članica poljoprivrednika može isključiti iz sustava paušalnog oporezivanja ili takvo isključenje mogu opravdati i članak 299. te direktive, načelo porezne neutralnosti ili drugi razlozi.
- 32 Uvodno valja istaknuti da je u glavnom postupku porezna uprava individualno poništila potvrdu o sudjelovanju tužitelja u glavnom postupku u sustavu paušalnog oporezivanja uz obrazloženje da je korist proizišla iz primjene paušalne stope naknade znatno prelazila ulazni porez koji bi on bio mogao odbiti da je bio porezni obveznik u uobičajenom sustavu PDV-a.
- 33 Valja podsjetiti na to da je paušalno oporezivanje poseban sustav koji je iznimka od općeg sustava iz Direktive o PDV-u i koji se stoga treba primijeniti samo kada je potreban za ostvarivanje njezina cilja (presude od 15. srpnja 2004., Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, t. 27.; od 8. ožujka 2012., Komisija/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, t. 49. i od 12. listopada 2016., Nigl i dr., C-340/15, EU:C:2016:764, t. 37.).
- 34 Jedan je od dvaju ciljeva tog sustava potreba administrativnog pojednostavnjivanja za dotične poljoprivrednike te ga treba pomiriti s namjerom nadoknade ulaznog PDV-a koji snose poljoprivrednici prilikom kupnje robe za potrebe svojih djelatnosti (vidjeti u tom smislu presude od 8. ožujka 2012., Komisija/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, t. 50. i od 12. listopada 2016., Nigl i dr., C-340/15, EU:C:2016:764, t. 38.).
- 35 Na prvo pitanje valja odgovoriti s obzirom na te okolnosti.
- 36 U tom smislu valja istaknuti da članak 296. stavak 2. Direktive o PDV-u spominje samo mogućnost isključivanja iz sustava paušalnog oporezivanja određenih kategorija poljoprivrednika i proizvođača za koje primjena uobičajenog sustava PDV-a ili pojednostavnjenog sustava predviđenog člankom 281. te direktive ne stvara administrativne poteškoće.
- 37 Međutim, ni ciljevi tog sustava paušalnog oporezivanja ni kontekst članka 296. stavka 2. Direktive o PDV-u ne omogućuju zaključak da je zakonodavac namjeravao priznati druge razloge isključenja.

- 38 Doduše, jedan od ciljeva sustava paušalnog oporezivanja jest omogućiti poljoprivrednicima koji su u njega uključeni naknadu troškova PDV-a koje su snosili zbog svoje djelatnosti. Međutim, rizik od pretjerane naknade PDV-a uzet je u obzir člankom 299. te direktive s obzirom na sve paušalne poljoprivrednike. U tom smislu taj članak zabranjuje državama članicama da paušalne postotke naknade utvrde na razinama koje bi imale za učinak da paušalni poljoprivrednici dobiju veći povrat od obračunatog pretporeza.
- 39 Nadalje, članci 297. do 299. te direktive predviđaju da te postotke svaka država članica utvrđuje globalno na temelju makroekonomske statistike za poljoprivrednike za koje vrijedi paušalna odredba za protekle tri godine. Prema tome, članak 299. te direktive ne može opravdati donošenje odluke o pojedinačnom isključenju određenog poljoprivrednika iz sustava paušalnog oporezivanja s obzirom na povrat koji je ostvario primjenom tih postotaka.
- 40 Naposljetku, iako sud koji je uputio zahtjev spominje mogućnost poništavanja potvrde o sudjelovanju u sustavu paušalnog oporezivanja uz obrazloženje da bi u situaciji poput one u glavnom postupku primjena tog sustava ugrozila načelo neutralnosti PDV-a, valja primijetiti, kao što je to učinio nezavisni odvjetnik u točki 26. svojeg mišljenja, da je Unijin zakonodavac namjerno utemeljio taj sustav na određenoj generalizaciji, odstupajući od tog načela kao što je to i mogao valjano učiniti jer porezna neutralnost u smislu tog pojma kako se pojavljuje u glavnom postupku nije autonomno pravno načelo, nego jedan od ciljeva kojima teži Direktiva o PDV-u, a koji je osobito konkretiziran njezinim člankom 167. *et seq.*, koji uspostavlja načelo prava na odbitak ulaznog PDV-a.
- 41 Nadalje, Sud je već presudio da sustav paušalnog oporezivanja načelno ne može osigurati savršenu neutralnost PDV-a, i to zato što taj sustav samo teži pomirenju tog cilja i onog pojednostavnjenja pravila koja se primjenjuju na paušalne poljoprivrednike (vidjeti u tom smislu presudu od 8. ožujka 2012., Komisija/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, t. 53.).
- 42 U tim okolnostima ne može se smatrati suprotnim pravu Unije da poljoprivrednik koji sudjeluje u tom sustavu dobije, kao u ovom slučaju, naknade PDV-a veće od iznosa ulaznog PDV-a koji bi bio mogao odbiti da je bio porezni obveznik tog poreza u uobičajenom sustavu ili u pojednostavnjenom sustavu oporezivanja.
- 43 Prema tome, načelo porezne neutralnosti ne može opravdati mjeru isključivanja iz sustava paušalnog oporezivanja, poput poništenja potvrde o sudjelovanju u tom sustavu.
- 44 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 296. stavak 2. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da on taksativno predviđa sve slučajeve u kojima država članica poljoprivrednika može isključiti iz sustava paušalnog oporezivanja.

Drugo pitanje

- 45 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 296. stavak 2. Direktive o PDV-u tumačiti na način da poljoprivrednici za koje je bilo utvrđeno da je iznos povrata koji dobivaju kao sudionici sustava paušalnog oporezivanja znatno veći od iznosa povrata koji bi dobili kao porezni obveznici u uobičajenom sustavu ili u pojednostavnjenom sustavu PDV-a mogu činiti kategoriju poljoprivrednika u smislu te odredbe.
- 46 U tom smislu članak 296. stavak 2. Direktive o PDV-u propisuje mogućnost isključivanja poljoprivrednika iz sustava paušalnog oporezivanja, precizirajući da se takvo isključivanje može odnositi, među ostalim, na kategorije poljoprivrednika, ali ne definirajući pojam „kategorije poljoprivrednika”.

- 47 Naravno, taj pojam upućuje na djelatnost koju obavljaju dotični poljoprivrednici, koji, kako bi činili kategoriju, moraju imati jednu zajedničku značajku ili više njih.
- 48 Ipak, s obzirom na načelo pravne sigurnosti, kategorije poljoprivrednika iz tog članka 296. stavka 2. mora na temelju objektivnih, jasnih i preciznih kriterija propisati nacionalno zakonodavstvo ili, prema potrebi, izvršno tijelo koje je na to ovlastio nacionalni zakonodavac. Nadalje, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 36. svojeg mišljenja, ti se kriteriji moraju utvrditi unaprijed, u smislu da kategorija obuhvaćena isključenjem treba biti definirana *a priori* i *in abstracto*, tako da prilikom moguće odluke o sudjelovanju u sustavu poljoprivrednik može ocijeniti pripada li on kategoriji koja je obuhvaćena isključenjem i hoće li joj i dalje pripadati.
- 49 Stoga poljoprivrednik mora moći provesti *ex ante* pojedinačnu analizu svoje situacije kako bi utvrdio pripada li s obzirom na objektivne kriterije utvrđene tim zakonodavstvom kategoriji proizvođača isključenoj iz sustava paušalnog oporezivanja. Nasuprot tomu, kategorija poljoprivrednika u smislu članka 296. stavka 2. Direktive o PDV-u ne može se definirati upućivanjem na kriterij koji dotičnim osobama ne bi omogućio provedbu takve pojedinačne analize jer se u suprotnom ne bi poštovali zahtjevi jasnoće i sigurnosti pravnih situacija.
- 50 Upravo je to ovdje slučaj s kriterijem isključenja iz sustava paušalnog oporezivanja koji se temelji na konceptu „znatno većeg” iznosa.
- 51 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da članak 296. stavak 2. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da poljoprivrednici za koje je bilo utvrđeno da je iznos povrata koji dobivaju kao sudionici sustava paušalnog oporezivanja znatno veći od iznosa povrata koji bi dobili kao porezni obveznici u uobičajenom sustavu ili u pojednostavnjenom sustavu PDV-a ne mogu činiti kategoriju poljoprivrednika u smislu te odredbe.

Troškovi

- 52 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

- 1. Članak 296. stavak 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da on taksativno predviđa sve slučajeve u kojima država članica poljoprivrednika može isključiti iz zajedničkog sustava paušalnog oporezivanja poljoprivrednika.**
- 2. Članak 296. stavak 2. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da poljoprivrednici za koje je bilo utvrđeno da je iznos povrata koji dobivaju kao sudionici zajedničkog sustava paušalnog oporezivanja poljoprivrednika znatno veći od iznosa povrata koji bi dobili kao porezni obveznici u uobičajenom sustavu ili u pojednostavnjenom sustavu poreza na dodanu vrijednost ne mogu činiti kategoriju poljoprivrednika u smislu te odredbe.**

Potpisi