



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 12. oktobra 2017\*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 296(2) – Člen 299 – Skupna pavšalna ureditev za kmete – Izključitev iz skupne ureditve – Pogoji – Pojem „kategorija kmetov““

V zadevi C-262/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (senat za davčne in gospodarske spore) (Združeno kraljestvo)) z odločbo z dne 10. maja 2016, ki je na Sodišče prispela 12. maja 2016, v postopku

**Shields & Sons Partnership**

proti

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik senata, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby in M. Vilaras (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. marca 2017,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Shields & Sons Partnership G. Edwards, skupaj z M. C. P. Thomasom, barrister,
- za vlado Združenega kraljestva G. Brown in J. Kraehling, agentki, skupaj z R. Chapmanom, barrister,
- za francosko vlado D. Colas in S. Ghiandoni, agenta,
- za Evropsko komisijo M. Owsiany-Hornung, R. Lyal in M. Wilderspin, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 28. junija 2017

\* Jezik postopka: angleščina.

izreka naslednjo

### Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 296(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Shields & Sons Partnership in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava, Združeno kraljestvo) (v nadaljevanju: davčna uprava), ker je ta tožeči stranki preklicala dovoljenje za uporabo skupne pavšalne ureditve za kmete (v nadaljevanju: pavšalna ureditev), ki ji je bilo izdano.

### Pravni okvir

#### Pravo Unije

- 3 Naslov XII Direktive o DDV določa posebne ureditve za obdavčenje z davkom na dodano vrednost (DDV). Poglavje 2 iz tega naslova, ki vsebuje člene od 295 do 305 te direktive, se nanaša na pavšalno ureditev.

- 4 Člen 296 Direktive o DDV določa:

„1. Če bi kmetom uporaba splošne ureditve DDV ali posebne ureditve iz poglavja 1 povzročila težave, lahko države članice zanje uporabijo pavšalno ureditev za nadomestitev DDV, obračunanega pri nakupih blaga in storitev, ki jih opravijo kmetje pavšalisti v skladu s tem poglavjem.

2. Vsaka država članica lahko iz pavšalne ureditve izvzame določene kategorije kmetov in kmete, ki jim upoštevanje splošne ureditve DDV ali poenostavljenih postopkov iz člena 281 ne bi povzročalo administrativnih težav.

3. Vsak kmet pavšalist se lahko v skladu s pravili in pogoji, ki jih določi vsaka država članica, odloči za uporabo splošne ureditve DDV ali po potrebi za uporabo poenostavljenih določb iz člena 281.“

- 5 Člen 297 te direktive določa:

„Države članice po potrebi določijo odstotke pavšalnega nadomestila. Določijo lahko različne odstotke pavšalnega nadomestila za gozdarstvo, za različna podpodročja kmetijstva in za ribištvo.

Države članice o odstotkih pavšalnega nadomestila, določenih na podlagi prvega odstavka, Komisijo obvestijo pred začetkom njihove uporabe.“

- 6 Člen 298 omenjene direktive določa:

„Odstotki pavšalnega nadomestila se določijo na podlagi makroekonomskih statistik za kmete pavšaliste za pretekla tri leta.

Odstotki se lahko zaokrožijo navzgor ali navzdol do najbližje polodstotne točke. Države članice lahko te odstotke tudi zmanjšajo na stopnjo nič.“

7 Člen 299 iste Direktive določa:

„Odstotki pavšalnega nadomestila ne smejo biti določeni tako, da bi kmetje pavšalisti pridobili večja vračila, kot bi znašal obračunani vstopni DDV.“

### Pravo Združenega kraljestva

8 Člen 54 Value Added Tax Act 1994 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994, v nadaljevanju: zakon iz leta 1994), naslovljen „Kmeti itd.“, določa:

„1. [Davčna uprava] lahko v skladu z določbo iz pravilnikov, ki jih sprejme, izda dovoljenje za namene tega člena vsaki osebi, ki predloži dokaze o tem:

- (a) da opravlja eno ali več navedenih dejavnosti,
- (b) da ustreza predpisanemu opisu in izpolnjuje predpisane pogoje, [...]

[...]

3. [Davčna uprava] lahko v pravilnikih določi, da se določen znesek, ki je del plačila za vsako obdavčljivo dobavo ali storitev, ki jo opravi:

- (a) oseba, ki ima veljavno dovoljenje v skladu s tem členom, v okviru svojih dejavnosti ali v podporo njihovem upoštevnomu delu;
- (b) takrat, ko ta oseba ni davčni zavezanec, in
- (c) davčnemu zavezancu,

obravnavajo za namene ugotavljanja, ali je oseba, za katero je bila dobava ali storitev opravljena, upravičena do odbitka v skladu s členoma 25 in 26, kot DDV za dobavo ali storitve navedeni osebi.

4. Znesek, ki se lahko za namene vsake določbe, sprejete v skladu s odstavkom 3 zgoraj, vključi v plačilo za dobavo ali storitev, je enak odstotku, ki ga ministrstvo za finance določi z odredbo, od vsote, ki je skupaj s tem zneskom enaka plačilu za dobavo ali storitev.

5. Pooblastilo, ki ga daje pravilnik iz člena 39 [davčni upravi], da določi, da se osebam, za katere velja ta člen, vrne DDV, ki bi bil njihov vstopni davek, če bi bile davčni zavezanci v Združenem kraljestvu, vključuje pooblastilo, da določi, da se osebam, za katere velja ta člen, plačajo zneski, ki bi bili – če bi bile osebe davčni zavezanci v Združenem kraljestvu – njihov vstopni davek na podlagi pravilnika v skladu s tem členom; v skladu s tem je treba razlagati sklicevanja na vračilo DDV v členu [39] ali v katerem koli drugem zakonu.

6. Pravilnik v skladu s tem členom lahko določa:

[...]

(b) primere in način, kako lahko [davčna uprava] prekliče dovoljenje določeni osebi;

[...]

8. V tem členu ‚navedene dejavnosti‘ pomenijo tiste dejavnosti, ki jih opravlja subjekt, za katerega se zaradi opravljanja teh dejavnosti šteje, da je kmet v smislu člena 25 [Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23)] (skupna pavšalna ureditev za kmete), kar lahko z odredbo določi ministrstvo za finance.“

- 9 Točka 1 dela II priloge k Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992 (odredba o davku na dodano vrednost (pavšalna ureditev za kmete) (navedene dejavnosti) iz leta 1992) med dejavnosti, zaradi katerih postane subjekt upravičen do pavšalne ureditve, uvršča živinorejo.
- 10 Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 (odredba o davku na dodano vrednost (pavšalna ureditev za kmete) (dodatni odstotek) iz leta 1992) določa stopnjo pavšalnega nadomestila v višini 4 %, ki se uporablja za vse kmete, za katere velja ta ureditev.
- 11 Value Added Tax Regulations 1995 (uredba o davku na dodano vrednost iz leta 1995) vsebuje naslov XXIV, ki je bil sprejet na podlagi člena 54 zakona iz leta 1994 in vsebuje člene od 202 do 211.
- 12 Člen 203 uredbe o davku na dodano vrednost iz leta 1995, naslovljen „Pavšalna ureditev“, določa:
- „1. [Davčna uprava] pod pogoji iz člena 204 kmetu pavšalistu izda dovoljenje za uporabo te pavšalne ureditve [...]
2. Če ima oseba v upoštevnem obdobju dovoljenje, ki je izdano na podlagi tega člena, potem se (ne glede na to, ali je davčni zavezanec ali ne) za namene ugotavljanja, ali je, ali je postal ali pa ni več zavezan ali upravičen do vpisa v skladu z omenjeno prilogo 1 k [zakonu iz leta 1994], ne upošteva dobav blaga ali opravljanja storitev, ki jih opravi pri opravljanju ali za potrebe upoštevnega dela svoje dejavnosti.“
- 13 Člen 204 te uredbe, naslovljen „Upravičenost do uporabe ureditve“, določa:
- „Pogoji iz člena 203 so naslednji:
- (a) oseba [davčni upravi] dokaže, da opravlja eno ali več navedenih dejavnosti,
- (b) oseba v treh davčnih letih pred vložitvijo vloge za izdajo dovoljenja ni:
- (i) bila obsojena za kršitev, ki bi bila povezana z DDV;
- (ii) poravnala dolgovanega DDV, z namenom da bi se izognila postopkom na podlagi člena 152 Customs and Excise Management Act 1979 [zakon o carinah in trošarinah iz leta 1979], kakor se uporablja s členom 72(12) [zakona iz leta 1994];
- (iii) bila kaznovana na podlagi člena 60 [zakona iz leta 1994];
- (c) oseba vloži vlogo za izdajo dovoljenja na formularju št. 14 iz priloge 1 k tej uredbi, in
- (d) oseba [davčni upravi] dokaže, da skupni zneski iz člena 209 v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev, ki jih bo opravila v davčnem letu, ki sledi dnevu izdaje dovoljenja, ne bodo za 3000 [funtov (GBP) (približno 3410 EUR)] ali več presegali zneska vstopnega davka, ki bi ga bila upravičena odbiti za to leto.“
- 14 Člen 206(1)(i) uredbe o davku na dodano vrednost iz leta 1995 določa, da lahko davčna uprava osebi prekliče dovoljenje za uporabo pavšalne ureditve, če meni, da je to nujno za ohranitev prihodkov.
- 15 Točka 7.2 VAT Notice 700/46/12 (informacija DDV 700/46/12), ki je dokument, za katerega je predložitevno sodišče pojasnilo, da nima enake veljave kot zakon, vendar davčna uprava šteje, da je v njem opredeljena kategorija kmetov, ki jih je treba izključiti iz pavšalne ureditve, določa:
- „Ureditev morate prenehati uporabljati [...] če se ugotovi, da kot kmet pavšalist prejimate znatno več, kot bi prejeli, če bi bili registrirani za DDV na podlagi splošne ureditve.“

### Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 16 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je osebna družba, ki jo sestavljajo člani ene družine in opravlja kmetijsko dejavnost v Severni Irski (Združeno kraljestvo). Govedo, ki ga kupuje od povezane družbe Shield Livestock Limited, vzredi in proda družbi Anglo Beef Processors, ki upravlja klavnico.
- 17 Po nasvetu zadnje je tožeča stranka v postopku v glavni stvari vložila vlogo za izdajo dovoljenja za uporabo pavšalne ureditve, ki ji je bilo ugodeno 1. maja 2004. Tako je pridobila pravico, da prodajno ceno goveda poveča za pavšalno nadomestilo v višini 4 %, pri čemer so njene stranke pridobile pravico do odbitka povečanega zneska. V vlogi za izdajo dovoljenja za uporabo pavšalne ureditve je ocenila, da bo v prvem davčnem letu po začetku uporabe pavšalne ureditve ustvarila promet v višini 700.000 GBP (približno 795.760 EUR). Prodaje v računovodskem letu, ki je bilo zaključeno 30. junija 2003, so znašale 633.718 GBP (približno 720.410 EUR).
- 18 Uslužbenci davčne uprave so se 27. junija 2012 sestali z računovodjo tožeče stranke v postopku v glavni stvari, da bi ugotovili, ali lahko še naprej uporablja pavšalno ureditev. Na tem sestanku so preučili več finančnih izkazov, med drugim izkaze poslovnega izida in bilance stanja tožeče stranke v postopku v glavni stvari ter tabelo s primerjavo zneskov, ki jih je prejela na podlagi pavšalnega nadomestila v višini 4 %, in zneskov, ki bi jih lahko odbila kot vstopni davek, če bi zanjo veljala splošna ureditev DDV.
- 19 Uslužbenci davčne uprave so tako ugotovili, da je imela tožeča stranka v postopku v glavni stvari v računovodskih letih od 2004/2005 do 2011/2012 od uporabe pavšalne ureditve finančno korist v višini 374.884,23 GBP (približno 426.170 EUR).
- 20 Davčna uprava je z odločbo z dne 15. oktobra 2012 tožeči stranki v postopku v glavni stvari preklicala dovoljenje za uporabo pavšalne ureditve z obrazložitvijo, da korist, ki jo ima zaradi uporabe pavšalnega nadomestila, bistveno presega vstopni davek, ki bi ga lahko odbila, če bi uporabljala splošno ureditev DDV.
- 21 Po pritožbi tožeče stranke v postopku v glavni stvari je davčna uprava to odločbo potrdila.
- 22 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore), Združeno kraljestvo) je s sodbo z dne 8. oktobra 2014 zavrnilo tožbo tožeče stranke v postopku v glavni stvari, ki se pritožila na Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (senat za davčne in gospodarske spore), Združeno kraljestvo).
- 23 Zadnjenavedeno sodišče ugotavlja, da si stranki v postopku v glavni stvari v okviru zadeve v glavni stvari nasprotujeta glede dveh vprašanj, ki se nanašata na razlago Direktive o DDV.
- 24 Prvo vprašanje je, ali so edini primeri, v katerih je mogoče kmeta izključiti iz pavšalne ureditve, tisti, ki so določeni v členu 296(2) Direktive o DDV.
- 25 V zvezi s tem predložitveno sodišče navaja, da tožeča stranka v postopku v glavni stvari trdi, da ta člen izčrpno določa pogoje, v katerih lahko država članica kmete izvzame iz pavšalne ureditve, Direktiva o DDV pa državam članicam ne daje nobene diskrecijske pravice, da bi izključile neko posamično osebo. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari meni, da je treba pavšalno ureditev uporabljati tako, da se ob uporabi upoštevanih določb Direktive o DDV doseže davčna nevtralnost DDV. Navaja, da med temi določbami člen 296(2) te direktive omogoča, da se izvzamejo nekatere kategorije kmetov in kmeti, ki jim upoštevanje splošne ureditve DDV ne bi povzročalo administrativnih težav, ne pa tudi posamični kmeti. Nazadnje pojasnjuje, da se člen 299 Direktive o DDV nanaša samo na določanje odstotkov pavšalnega nadomestila, da bi se tako zagotovilo, da je pavšalna ureditev v celoti gledano davčno nevtralna, in da ta člen ne omogoča izključitve posamičnega kmeta iz te ureditve.

- 26 Davčna uprava meni, da lahko države članice davčno nevtralnost DDV zagotovijo tako, da za uporabo pavšalne ureditve določijo tudi druge pogoje od tistih, ki jih navaja tožeča stranka v postopku v glavni stvari, pod pogojem, da ne kršijo nobene določbe Direktive o DDV. Meni, da je cilj pavšalne ureditve ta, da se davčna nevtralnost DDV, kolikor je to mogoče, doseže na individualni in na globalni ravni. Meni, da bi lahko, če bi se posamičnim kmetom dovolilo, da še naprej uporabljajo to ureditev, čeprav je korist, ki jo imajo od uporabe te ureditve prevelika, to z vidika vseh kmetov skupaj škodilo davčni nevtralnosti DDV.
- 27 Drugo vprašanje, ki ga je navedlo predložitveno sodišče in glede katerega si stranki v postopku v glavni stvari nasprotujeta, je razlaga pojma „kategorije kmetov“ v smislu člena 296(2) Direktive o DDV.
- 28 Po mnenju tožeče stranke v postopku v glavni stvari jo je davčna uprava izključila iz pavšalne ureditve zaradi njenega posamičnega položaja in ne zaradi pripadnosti kategoriji kmetov, opredeljeni v skladu s členom 296(2) Direktive o DDV. Pojem „kategorija“ naj bi namreč označeval skupino, ki jo je mogoče identificirati na podlagi objektivnih lastnosti, kar naj bi vsakemu kmetu omogočilo, da z razumno stopnjo verjetnosti ugotovi, ali spada v to skupino ali ne. V tej zadevi naj davčna uprava ne bi dovolj določno opredelila nobene skupine kmetov. Če bi se kot kategorijo kmetov v smislu člena 296(2) Direktive o DDV sprejela kategorija, kot jo razume davčna uprava, naj bi to davčni upravi dalo diskrecijsko pravico, ker je ta kategorija opisana nedoločno oziroma tako, da tej upravi pušča odprto možnost, da svojo odločitev sprejme na podlagi subjektivnih meril.
- 29 Davčna uprava meni, da je zadevna kategorija dovolj natančno opredeljena, da lahko predstavlja kategorijo kmetov v smislu člena 296(2) Direktive o DDV, in da je opredeljena v točki 7.2. informacije DDV 700/46/12, v skladu s katero so lahko iz pavšalne ureditve izključeni kmeti, za katere je bilo ugotovljeno, da kot kmetje pavšalisti prejemajo znatno več, kot bi prejeli, če bi uporabljali splošno ureditev DDV. To naj bi potrjeval tudi člen 206(1)(i) uredbe o davku na dodano vrednost iz leta 1995.
- 30 V teh okoliščinah je Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (senat za davčne in gospodarske spore)) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
- „1. Ali je treba v zvezi s skupno pavšalno ureditvijo za kmete, ki jo določa poglavje 2 naslova XII Direktive [o DDV], člen 296(2) te direktive razlagati tako, da določa izčrpno ureditev tega, kdaj lahko država članica izvzame kmeta iz [pavšalne ureditve]? Zlasti:
- (a) Ali lahko država članica izvzame kmete iz [pavšalne ureditve] samo v skladu [z navedenim] členom 296(2)?
  - (b) Ali lahko država članica izvzame kmete iz [pavšalne ureditve] tudi na podlagi člena 299 [Direktive o DDV]?
  - (c) Ali je država članica upravičena izvzeti kmeta iz [pavšalne ureditve] na podlagi načela davčne nevtralnosti?
  - (d) Ali so države članice upravičene izvzeti kmeta iz [pavšalne ureditve] iz katerega koli drugega razloga?
2. Kako je treba razlagati izraz ‚kategorije kmetov‘ iz člena 296(2) Direktive [o DDV]? Zlasti:
- (a) Ali mora biti upoštevena kategorija kmetov takšna, da jo je mogoče identificirati glede na objektivne značilnosti?
  - (b) Ali je lahko upoštevena kategorija kmetov takšna, da jo je mogoče identificirati glede na ekonomske vidike?
  - (c) S kolikšno stopnjo natančnosti je treba identificirati kategorijo kmetov, ki jo država članica namerava izvzeti?
  - (d) Ali daje ta pojem državi članici pravico, da ‚kmete, za katere je bilo ugotovljeno, da kot kmetje pavšalisti prejemajo znatno več, kot bi prejeli, če bi bili registrirani za DDV‘, obravnava kot kategorijo v smislu zgoraj navedene določbe?“

## Vprašanja za predhodno odločanje

### Prvo vprašanje

- 31 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba člen 296(2) Direktive o DDV razlagati tako, da izčrpno opredeljuje vse primere, v katerih lahko država članica kmeta izključi iz pavšalne ureditve, ali pa lahko taka izključitev temelji tudi na členu 299 te direktive, na načelu davčne nevtralnosti ali na drugih razlogih.
- 32 Uvodoma je treba ugotoviti, da je davčna uprava v postopku v glavni stvari tožeči stranki v postopku v glavni stvari posamično preklicala dovoljenje za uporabo pavšalne ureditve, z obrazložitvijo, da korist, ki jo ima zaradi uporabe pavšalnega nadomestila, bistveno presega vstopni davek, ki bi ga lahko odbila, če bi uporabljala splošno ureditev DDV.
- 33 Spomniti je treba, da gre pri pavšalni ureditvi za sistem odstopanj, ki je izjema od splošne ureditve Direktive o DDV ter ki se zato lahko uporabi samo v obsegu, ki je nujen za doseg njenega cilja (sodbe z dne 15. julija 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, točka 27; z dne 8. marca 2012, Komisija/Portugalska, C-524/10, EU:C:2012:129, točka 49, in z dne 12. oktobra 2016, Nigl in drugi, C-340/15, EU:C:2016:764, točka 37).
- 34 Ta ureditev ima dva cilja, pri čemer je cilj, povezan z zahtevo po administrativni poenostavitvi za zadevne kmete, treba uskladiti s ciljem nadomestitve vstopnega DDV, ki te kmete bremeni pri nabavi blaga, ki ga potrebujejo za svojo dejavnost (glej v tem smislu sodbi z dne 8. marca 2012, Komisija/Portugalska, C-524/10, EU:C:2012:129, točka 50, in z dne 12. oktobra 2016, Nigl in drugi, C-340/15, EU:C:2016:764, točka 38).
- 35 Na prvo vprašanje je treba odgovoriti ob upoštevanju teh okoliščin.
- 36 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da člen 296(2) Direktive o DDV omenja zgolj možnost, da se iz pavšalne ureditve izvzamejo nekatere kategorije kmetov in kmeti, ki jim upoštevanje splošne ureditve DDV ali poenostavljenih postopkov iz člena 281 te direktive ne bi povzročalo administrativnih težav.
- 37 Niti iz ciljev te pavšalne ureditve niti iz konteksta, v katerega je umeščen člen 296(2) Direktive o DDV, pa ni mogoče sklepati, da je nameraval zakonodajalec dopustiti tudi druge razloge za izključitev.
- 38 Eden od ciljev, ki jih ima pavšalna ureditev, je sicer ta, da se kmetom, ki jo uporabljajo, omogoči, da nadomestijo stroške DDV, ki so jih imeli zaradi svoje dejavnosti. Vendar je tveganje čezmernega nadomestila upoštevano v členu 299 te direktive za vse kmete pavšaliste skupaj. V ta namen ta člen državam članicam prepoveduje, da bi določile odstotek pavšalnega nadomestila tako, da bi vsi kmetje pavšalisti pridobili večja vračila, kot bi znašal obračunani vstopni DDV.
- 39 Poleg tega členi od 297 do 299 te direktive določajo, da te odstotke država članica določi na splošno, na podlagi makroekonomskih statistik za kmete pavšaliste za pretekla tri leta. Zato na členu 299 te direktive ni mogoče utemeljiti sprejetja odločbe, s katero se kmeta zaradi vračil, ki jih je dobil z uporabo teh odstotkov, posamično izključi iz pavšalne ureditve.
- 40 Nazadnje, čeprav predložitveno sodišče omenja možnost, da se dovoljenje za uporabo pavšalne ureditve preklicke zaradi tega, ker bi bila v položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari, korist, ki izhaja iz te ureditve, v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, je treba ugotoviti, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 26 sklepnih predlogov, da je zakonodajalec Unije to ureditev zavestno oprl na neke vrste posplošitev, pri čemer je od tega načela v okviru svoje pristojnosti odstopil, ker davčna

nevtralnost, v smislu, v katerem se ta pojem uporablja v zadevi v postopku v glavni stvari, ni samostojno pravno načelo, temveč eden izmed ciljev Direktive o DDV, ki je med drugim konkretiziran v členu 167 in naslednjih te direktive, ki opredeljujejo pravico do odbitka vstopnega DDV.

- 41 Poleg tega je Sodišče že presodilo, da pavšalna ureditev načeloma ne more zagotoviti popolne nevtralnosti DDV, ker je ta ureditev namenjena ravno temu, da se ta cilj uskladi s ciljem poenostavitve pravil, ki veljajo za kmete pavšaliste (glej v tem smislu sodbo z dne 8. marca 2012, Komisija/Portugalska, C-524/10, EU:C:2012:129, točka 53).
- 42 V teh okoliščinah ni mogoče šteti, da je v nasprotju s pravom Unije, da kmet, ki uporablja to ureditev, prejme – kot v tem primeru – višje nadomestilo DDV, kot bi bil znesek vstopnega davka, ki bi ga lahko odbil, če bi zanj veljala splošna ali poenostavljena ureditev obdavčitve s tem davkom.
- 43 Zato z načelom davčne nevtralnosti ni mogoče utemeljiti ukrepa izključitve iz pavšalne ureditve, kakršen je preklic dovoljenja za uporabo te ureditve.
- 44 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 296(2) Direktive o DDV razlagati tako, da izčrpno opredeljuje vse primere, v katerih lahko država članica kmeta izključi iz pavšalne ureditve.

### **Drugo vprašanje**

- 45 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba člen 296(2) Direktive o DDV razlagati tako, da so kmeti, za katere je bilo ugotovljeno, da kot kmetje pavšalisti prejemajo znatno več, kot bi prejeli, če bi uporabljali splošno ali poenostavljeno ureditev DDV, lahko kategorija kmetov v smislu te določbe.
- 46 V zvezi s tem člen 296(2) Direktive o DDV določa možnosti za izvzetje kmetov iz pavšalne ureditve, tako da določa, da se lahko tako izvzetje med drugim nanaša na kategorije kmetov, pri čemer pa pojma „kategorije kmetov“ ne opredeljuje.
- 47 Tak pojem se seveda nanaša na dejavnosti, ki jih opravljajo zadevni kmeti, ki morajo imeti za to, da bi lahko sestavljali kategorijo, eno ali več skupnih lastnosti.
- 48 Vsekakor pa morajo biti z vidika načela pravne varnosti kategorije kmetov, na katere se nanaša ta člen 296(2), v nacionalni zakonodaji ali, odvisno od primera, s strani izvršilnega organa, ki ga za to pooblasti nacionalni zakonodajalec, opredeljene na podlagi objektivnih, jasnih in natančnih meril. Poleg tega, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 36 sklepnih predlogov, morajo biti ta merila določena vnaprej v tem smislu, da mora biti kategorija, za katero velja izvzetje, določena vnaprej in abstraktno, tako da lahko vsak kmet ob morebitnem odločanju o vključitvi v ureditev presodi, ali spada v kategorijo, za katero velja izvzetje, in ali bo lahko v to kategorijo spadal tudi v prihodnje.
- 49 Tako mora biti kmetu omogočeno, da vnaprej posamično preuči svoj položaj, da bi lahko ugotovil, ali glede na objektivna merila iz te zakonodaje spada v kategorijo kmetov, ki je iz pavšalne ureditve izvzeta. Kategorija kmetov v smislu člena 296(2) Direktive o DDV pa ne more biti opredeljena na podlagi merila, ki zadevnim osebam ne omogoča take posamične preučitve, ker bi bilo to v nasprotju z zahtevo po jasnosti in gotovosti pravnih položajev.
- 50 V tem primeru pa točno to velja za merilo za izključitev iz pavšalne ureditve, ki temelji na pojmu „znatno več“.



- 51 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba člen 296(2) Direktive o DDV razlagati tako, da kmeti, za katere je bilo ugotovljeno, da kot kmetje pavšalisti prejemajo znatno več, kot bi prejeli, če bi uporabljali splošno ali poenostavljeno ureditev DDV, ne morejo biti kategorija kmetov v smislu te določbe.

### **Stroški**

- 52 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

- 1. Člen 296(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da izčrpno opredeljuje vse primere, v katerih lahko država članica kmeta izključi iz skupne pavšalne ureditve za kmete.**
- 2. Člen 296(2) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da kmeti, za katere je bilo ugotovljeno, da kot kmetje pavšalisti prejemajo znatno več, kot bi prejeli, če bi uporabljali splošno ali poenostavljeno ureditev davka na dodano vrednost, ne morejo biti kategorija kmetov v smislu te določbe.**

Podpisi