

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

12. října 2017 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 296 odst. 2 – Článek 299 – Společný režim daňového paušálu pro zemědělců – Vyloučení ze společného režimu – Podmínky – Pojem ‚kategorie zemědělců‘ “

Ve věci C-262/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [vrchní soud (daňový a obchodní senát), Spojené království] ze dne 10. května 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 12. května 2016, v řízení

Shields & Sons Partnership

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby a M. Vilaras (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. března 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Shields & Sons Partnership G. Edwardsem, ve spolupráci s M. C. P. Thomasem, barrister,
- za vládu Spojeného království G. Brown a J. Kraehling, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s R. Chapmanem, barrister,
- za francouzskou vládu D. Colasem a S. Ghiandoni, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Owsiany-Hornung, jakož i R. Lyalem a M. Wilderspinem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 28. června 2017,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 296 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Shields & Sons Partnership a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa, Spojené království) (dále jen „daňová správa“) ohledně zrušení ze strany daňové správy osvědčení opravňujícího k využívání společného režimu daňového paušálu pro zemědělce (dále jen „režim daňového paušálu“), jež bylo uvedené společností vydáno.

Právní rámec

Unijní právo

3 Hlava XII směrnice o DPH vymezuje zvláštní režimy daně z přidané hodnoty (DPH). Kapitola 2 této hlavy, která zahrnuje články 295 až 305 této směrnice, se týká režimu daňového paušálu.

4 Článek 296 směrnice o DPH stanoví:

„1. Jestliže by uplatnění běžného režimu DPH nebo zvláštního režimu podle kapitoly 1 pro zemědělce vedlo k obtížím, mohou pro ně členské státy uplatnit režim daňového paušálu, jehož účelem je náhrada daně zaplacené při nákupu zboží a služeb zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu podle této kapitoly.

2. Každý členský stát může vyloučit z režimu daňového paušálu některé kategorie zemědělce a zemědělce, u kterých uplatňování běžného režimu DPH nebo zjednodušených postupů podle článku 281 nevede k administrativním obtížím.

3. Každý zemědělce podléhající daňovému paušálu se může rozhodnout v souladu s pravidly a podmínkami stanovenými daným členským státem pro použití běžného režimu DPH nebo pro použití zjednodušených postupů podle článku 281.“

5 Článek 297 této směrnice zní:

„Členské státy stanoví v případě potřeby sazby paušální náhrady. Mohou stanovit pro lesnictví, pro různá pododvětví zemědělství a pro rybářství rozdílné sazby paušální náhrady.

Členské státy oznámí Komisi sazby paušální náhrady stanovené podle prvního pododstavce před jejich uplatněním.“

6 Článek 298 uvedené směrnice stanoví:

„Sazby paušální náhrady se stanoví na základě makroekonomických údajů, které se týkají výlučně zemědělce podléhajícího daňovému paušálu, za předešlé tři roky.

Sazbu lze zaokrouhlit směrem nahoru nebo dolů na nejbližší polovinu procentního bodu. Členské státy mají rovněž možnost snížit tuto sazbu až na nulovou hodnotu.“

7 Článek 299 též směrnice zní takto:

„Sazby paušální náhrady nesmějí vést k tomu, aby zemědělce podléhající daňovému paušálu

získali celkem náhradu vyšší, než je DPH na vstupu.“

Právo Spojeného království

8 Článek 54 Value Added Tax Act 1994 (zákon z roku 1994 o dani z přidané hodnoty, dále jen „zákon z roku 1994“), nadepsaný „Zemědělci apod.“, stanoví:

„1) [Daňová správa] může v souladu s ustanoveními případně přijatými prostřednictvím nařízení vydat osvobodění pro účely tohoto článku každé osobě, která doloží

- a) že v rámci svého podnikání vykonává jednu nebo více vymezených činností;
- b) že odpovídá stanovenému popisu a případně splňuje stanovené podmínky, [...]

[...]

3) [Daňová správa] může prostřednictvím nařízení stanovit částku, jež je součástí úplaty za jakékoli zdanitelné plnění, uskutečněné:

- a) v rámci nebo za účelem podnikání osobou, která je držitelem osvobodění vydaného podle tohoto článku pro relevantní období,
- b) v době, kdy daná osoba nebyla osobou povinnou k dani, a
- c) ve prospěch osoby povinné k dani,

a jež se pro účely stanovení nároku příjemce zdanitelného plnění na vrácení daně podle článků 25 a 26 považuje za DPH z plnění uskutečněného ve prospěch dané osoby.

4) Částka, která může být pro účely jakéhokoli opatření přijatého podle odstavce 3 součástí úplaty za jakékoli plnění, se určí jako částka odpovídající podílu, který vyhláškou stanoví Treasury, z částky, která je společně s uvedenou částkou rovna úplatě za dané plnění.

5) Pravomoc přiznaná [daňové správě] na základě nařízení přijatých podle článku 39 k vrácení osobám, na něž se uvedený článek vztahuje, DPH, která by byla daní jimi uhrazenou na vstupu, pokud by byly ve Spojeném království osobami povinnými k dani, zahrnuje pravomoc vyplatit osobám, na něž se uvedený článek vztahuje, částky odpovídající částkám, které by v případě, kdy by byly ve Spojeném království osobami povinnými k dani, byly daní jimi uhrazenou na vstupu na základě nařízení vydaných podle tohoto článku, a jakékoli odkazy v článku [39] nebo v jiném ustanovení na vrácení DPH je třeba vykládat odpovídajícím způsobem.

6) Nařízení vydaná podle tohoto článku mohou stanovit:

[...]

b) případy, kdy může [daňová správa] osvobodění vydané určité osobě zrušit, a postup vedoucí k tomuto zrušení,

[...]

8) Pro účely tohoto článku se „vymezenými činnostmi“ rozumí každá činnost, kterou případně vymezí Treasury vyhláškou, prováděná osobou, kterou je z důvodu výkonu této činnosti třeba považovat za zemědělce ve smyslu článku 25 [šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl.

vyd. 09/01, s. 23)] (společný režim daňového paušálu pro zemědělce).“

9 Bod 1 části II přílohy Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992 [vyhláška z roku 1992 o dani z přidané hodnoty (společný režim daňového paušálu pro zemědělce) (vymezené činnosti)] uvádí chov hospodářských zvířat mezi činnostmi, které umožňují osobu oprávněnou k využívání režimu daňového paušálu.

10 Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 [vyhláška z roku 1992 o dani z přidané hodnoty (společný režim daňového paušálu pro zemědělce) (dodatečný procentní podíl)] stanoví sazbu paušální náhrady ve výši 4 %, přičemž se tato sazba uplatní na všechny zemědělce využívající uvedený režim.

11 Value Added Tax Regulations 1995 (nařízení z roku 1995 o dani z přidané hodnoty) obsahují hlavu XXIV, jež byla přijata na základě článku 54 zákona z roku 1994 a v níž se nacházejí články 202 až 211.

12 Článek 203 nařízení z roku 1995 o dani z přidané hodnoty, nadepsaný „Režim daňového paušálu“, stanoví:

„1) [Daňová správa] vydá za podmínek stanovených v článku 204 osvědčení zemědělce podléhajícího daňovému paušálu, pro účely tohoto režimu daňového paušálu [...]

2) Je-li osoba držitelem osvědčení pro relevantní období, jež bylo vydáno podle tohoto článku (bez ohledu na to, zda je či není osobou povinnou k dani), jakékoli plnění, které tato osoba uskutečňuje v rámci a za účelem relevantní části své podnikatelské činnosti, nesmí být zohledněno pro účely určení, zda je dotyčnou osobu možno zapsat v souladu s uvedenou přílohou 1 [zákona z roku 1994], nebo zda nabyla či pozbyla práva na zápis.“

13 Článek 204 téhož nařízení, nadepsaný „Způsobilost k využívání režimu“, stanoví:

„Podmínky uvedené v článku 203 jsou tyto:

a) osoba doloží [daňové správě], že v rámci svého podnikání vykonává jednu nebo více vymezených činností;

b) během tří daňových období předcházejících její žádosti o povolení k využívání režimu dotyčná osoba:

i) nebyla odsouzena pro trestný čin v souvislosti s DPH;

ii) neprovedla finanční opravu v oblasti DPH s cílem vyhnout se stíhání podle článku 152 Customs and Excise Management Act 1979 [zákon o clech a poplatcích z roku 1979], ve znění čl. 72 odst. 12 [zákona z roku 1994];

iii) nebyla na ni uvalena sankce podle článku 60 [zákona z roku 1994];

c) dotyčná osoba podá žádost o povolení k využívání režimu prostřednictvím formuláře č. 14 uvedeného v příloze 1 téhož nařízení a

d) dotyčná osoba doloží [daňové správě], že celkové částky uvedené v článku 209 ohledně plnění, která uskuteční během daňového období následujícího po jejím využití režimu, nepřekroží o 3 000 či více [britských liber (GBP) (přibližně 3 410 eur)] částku daně na vstupu, kterou si mohla započíst v rámci tohoto daňového období.“

14 Podle § 1. 206 odst. 1 písm. i) nařízení z roku 1995 o dani z přidané hodnoty může daňová správa zrušit osvobození o využívání režimu daňového paušálu, pokud je to nezbytné pro ochranu daňových příjmů.

15 Bod 7.2 VAT Notice 700/46/12 (sdělení o DPH č. 700/46/12), což je dokument, o němž předkládající soudu uvádí, že nemá sílu zákona, ale daňová správa jej považuje za dokument vymezující kategorii zemědělců, jež má být z režimu daňového paušálu vyloučena, stanoví:

„Uplatnění společného režimu musí být ukončeno, pokud [...] je zjištěno, že jakožto zemědělci podléhajícímu daňovému paušálu je Vám vrácena částka podstatně vyšší, než je částka, která by Vám byla vrácena, kdybyste podléhal běžnému režimu DPH.“

Spor v povodním řízení a předložené otázky

16 Žalobkyně v povodním řízení je osobní společností tvořenou členy těžké rodiny, která vykonává zemědělskou činnost v Severním Irsku (Spojené království). Zabývá se chovem skotu, který nakupuje od přidružené společnosti Shield Livestock Limited a který vykrmuje a následně dále prodává společnosti Anglo Beef Processors, jež provozuje jatka.

17 Posledně zmíněná společnost doporučila žalobkyni v povodním řízení, aby požádala o povolení k využívání režimu daňového paušálu, přičemž žádosti žalobkyně v povodním řízení bylo dne 1. května 2004 vyhověno. Byla tedy oprávněna navýšit prodejní cenu skotu o paušální sazbu ve výši 4 %, což její zákazníci opravovali k odpočtu. Ve své žádosti o povolení k využívání režimu daňového paušálu žalobkyně v povodním řízení odhadla svůj obrát během prvního roku využívání dotčeného režimu na 700 000 GBP (přibližně 795 760 eur). V rámci účetního období uzavřeného k 30. červnu 2003 byl vykázán objem prodeje ve výši 633 718 GBP (přibližně 720 410 eur).

18 Dne 27. června 2012 se zaměstnanci daňové správy setkali s účetním žalobkyně v povodním řízení, s cílem určit, zda posledně zmíněná může i nadále využívat režim daňového paušálu. Během tohoto setkání bylo přezkoumáno několik účetních zázvrek, zejména výsledkové účty a rozvahy žalobkyně v povodním řízení, jakož i tabulka srovnávací částky, které posledně zmíněná obdržela na základě uplatnění paušální sazby 4 %, a částky, které by mohla odejít jakožto daň na vstupu, pokud by podléhala běžnému režimu DPH.

19 Zaměstnanci daňové správy v tomto ohledu konstatovali, že za účetní období 2004/2005 až 2011/2012 vyplynulo pro žalobkyni v povodním řízení z využívání režimu daňového paušálu finanční zvýhodnění ve výši 374 884,23 GBP (přibližně 426 170 eur).

20 Rozhodnutím ze dne 15. října 2012 zrušila daňová správa osvobození žalobkyně v povodním řízení o využívání režimu daňového paušálu z důvodu, že zisky plynoucí z uplatnění sazby paušální náhrady výrazně přesahovaly daň na vstupu, kterou by si žalobkyně v povodním řízení mohla odpočíst, kdyby podléhala běžnému režimu DPH.

21 V návaznosti na stížnost žalobkyně v povodním řízení daňová správa toto rozhodnutí potvrdila.

22 Rozsudkem ze dne 8. října 2014 First-tier Tribunal (Tax chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království] zamítl žalobu podanou žalobkyní v povodním řízení, která podala odvolání k Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [vrchní soud (daňový a obchodní senát), Spojené království].

23 Posledně zmíněný soud konstatuje, že mezi účastníky povodního řízení panuje v rámci věci

v p?vodním ízení neshoda ohledn? dvou otázek týkajících se výkladu sm?rnice o DPH.

24 První otázkou je, zda jedinými p?ípady, kdy zem?d?lec m?že být vylou?en z režimu da?ového paušálu, jsou p?ípady uvedené v ?l. 296 odst. 2 sm?rnice o DPH.

25 P?edkládající soud v této souvislosti podotýká, že žalobkyn? v p?vodním ízení tvrdí, že tento ?lánek stanoví taxativní vý?et podmínek, kdy ?lenský stát m?že zem?d?lce vylou?it z režimu da?ového paušálu, p?i?emž sm?rnice o DPH nep?iznává ?lenským stát?m žádnou diskre?ní pravomoc k vylou?ení ur?ité osoby. Podle žalobkyn? v p?vodním ízení musí být režim da?ového paušálu spravován takovým zp?sobem, aby bylo dosaženo da?ové neutrality v oblasti DPH za použití p?íslušných ustanovení sm?rnice o DPH. V souvislosti s t?mito ustanoveními uvádí, že ?l. 296 odst. 2 této sm?rnice stanoví možnost vylou?it nikoli konkrétní zem?d?lce, ale kategorie zem?d?lc? a zem?d?lce, u kterých uplat?ování b?žného režimu DPH nevede k administrativním obtížím. Kone?n? uvádí, že se ?lánek 299 sm?rnice o DPH týká pouze stanovení sazeb paušální náhrady, s cílem zajistit, aby režim da?ového paušálu byl celkov? z da?ového hlediska neutrální, a že tento ?lánek neumož?uje vylou?it z tohoto režimu konkrétního zem?d?lce.

26 Da?ová správa je názoru, že k zajišt?ní neutrality DPH mohou ?lenské státy vázat možnost využívání režimu da?ového paušálu i na spln?ní jiných podmínek, než jsou ty, na které poukazuje žalobkyn? v p?vodním ízení, pokud tím není porušeno n?které ustanovení sm?rnice o DPH. Cílem režimu da?ového paušálu je podle da?ové správy p?iblížit se co možno nejvíce neutralit? DPH, a to z individuálního i globálního hlediska. Je názoru, že pokud by bylo konkrétním zem?d?lc?m umožn?no pokračovat ve využívání uvedeného režimu, p?estože zvýhodn?ní, které pro n? z tohoto režimu plyne, je p?íliš výrazné, byla by tím narušena neutralita DPH ve vztahu k zem?d?lc?m jako celku.

27 Druhou otázkou, na kterou poukazuje p?edkládající soud a ohledn? které panuje mezi ú?astníky p?vodního ízení neshoda, je otázka výkladu pojmu „kategorie zem?d?lc?“ ve smyslu ?l. 296 odst. 2 sm?rnice o DPH.

28 Podle žalobkyn? v p?vodním ízení ji da?ová správa vylou?ila z režimu da?ového paušálu na základ? její individuální situace, a nikoli z d?vodu její náležitosti k n?které kategorii zem?d?lc? vymezené podle ?l. 296 odst. 2 sm?rnice o DPH. Pojem „kategorie“ p?itom ozna?uje ur?itou skupinu, jež m?že být identifikována na základ? objektivních znak?, což každému zem?d?lci umožní s dostate?nou jistotou ur?it, zda do této skupiny spadá, ?i nikoli. V projednávané v?ci da?ová správa neidentifikovala žádnou skupinu zem?d?lc? s dostate?nou jistotou. Pokud by za kategorii zem?d?lc? ve smyslu uvedeného ?l. 296 odst. 2 byla uznána kategorie navrhovaná da?ovou správou, vedlo by to k p?iznání diskre?ní pravomoci da?ové správ?, nebo? takováto kategorie by vyplývala z výraz?, které jsou nep?esné nebo ponechávají uvedené správ? veškerou volnost k p?ijetí jejího rozhodnutí na základ? subjektivních faktor?.

29 Da?ová správa má za to, že navrhovaná kategorie je dostate?n? p?esná na to, aby mohla tvo?it kategorii zem?d?lc? ve smyslu ?l. 296 odst. 2 sm?rnice o DPH, a je vymezena v bod? 7.2 sd?lení o DPH ?. 700/46/12, podle kterého mohou být z režimu da?ového paušálu vylou?eni zem?d?lci, u nichž bylo zjišt?no, že ?ástka, která jim je jakožto zem?d?lc?m podléhajícím režimu da?ového paušálu vrácena, je podstatn? vyšší, než je ?ástka, která by jim byla vrácena, kdyby podléhali b?žnému režimu DPH. ?lánek 206 odst. 1 písm. i) na ízení z roku 1995 o dani z p?idané hodnoty je též formulován v tomto smyslu.

30 Za t?chto podmínek se Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (vrchní soud, da?ový a obchodní senát) rozhodl p?erušit ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Pokud jde o spole?ný režim da?ového paušálu pro zem?d?lce stanovený v hlav? XII

kapitole 2 [směrnice o DPH], je třeba čl. 296 odst. 2 [této směrnice] vykládat v tom smyslu, že stanoví taxativní výčet případů, kdy je členský stát oprávněn vyloučit zeměděle z [režimu daňového paušálu]? Konkrétně:

- a) Může členský stát vyloučit zeměděle z [režimu daňového paušálu] pouze podle [uvedeného] čl. 296 odst. 2?
 - b) Může členský stát rovněž vyloučit zeměděle z [režimu daňového paušálu] podle článku 299 [směrnice o DPH]?
 - c) Je členský stát oprávněn vyloučit zeměděle z [režimu daňového paušálu] na základě zásady daňové neutrality?
 - d) Jsou členské státy oprávněny vyloučit zeměděle z [režimu daňového paušálu] z jiných důvodů?
- 2) Jak má být vykládán pojem ‚kategorie zemědělců‘ v čl. 296 odst. 2 [směrnice o DPH]? Konkrétně:
- a) Musí být kategorie zemědělců ve smyslu tohoto ustanovení vymezena na základě objektivních znaků?
 - b) Může být kategorie zemědělců ve smyslu tohoto ustanovení vymezena na základě hospodářských aspektů?
 - c) Jaká míra přesnosti je nezbytná při vymezení kategorie zemědělců, již členský stát zamýšlí vyloučit?
 - d) Je členský stát oprávněn považovat za kategorii ve smyslu tohoto ustanovení ‚zeměděle, u nichž bylo zjištěno, že jakožto osobám využívajícím režimu daňového paušálu je jim vrácena částka, která je podstatně vyšší, než je částka, která by jim byla vrácena, kdyby byli zaregistrováni pro účely DPH‘?

K předběžným otázkám

K první otázce

31 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 296 odst. 2 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že taxativně vymezuje všechny případy, kdy členský stát může zeměděle vyloučit z režimu daňového paušálu, nebo zda základem pro takovéto vyloučení mohou být článek 299 této směrnice, zásada daňové neutrality nebo jiné důvody.

32 Na úvod je třeba podotknout, že daňová správa provedla ve věci v původním řízení individuální zrušení osvobození opravujícího žalobkyni v původním řízení k využívání režimu daňového paušálu z důvodu, že zisky plynoucí z uplatnění sazby paušální náhrady výrazně přesahovaly daň na vstupu, kterou by si žalobkyně v původním řízení mohla odpočíst, kdyby podléhala běžnému režimu DPH.

33 Je třeba připomenout, že režim daňového paušálu je odchýlným režimem, který představuje výjimku z obecného režimu stanoveného směrnicí o DPH, a může být proto uplatňován pouze v rozsahu, který je nezbytný k dosažení jeho cíle (rozsudky ze dne 15. července 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, bod 27; ze dne 8. března 2012, Komise v. Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 49, a ze dne 12. října 2016, Nigl a další, C-340/15, EU:C:2016:764, bod 37).

34 Jedním ze dvou cílů sledovaných tímto režimem je snaha o administrativní zjednodušení pro dotyčné země, která musí být uvedena do souladu s cílem náhrady DPH, kterou tyto země dříve zaplatili na vstupu při nákupu zboží užívaného pro účely jejich činností (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. března 2012, Komise v. Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 50, a ze dne 12. října 2016, Nigl a další, C-340/15, EU:C:2016:764, bod 38).

35 Na první otázku je třeba odpovědět ve světle těchto poznatků.

36 V této souvislosti je třeba podotknout, že čl. 296 odst. 2 směrnice o DPH zmiňuje pouze možnost vyloučit z režimu daňového paušálu některé kategorie země a země, u kterých uplatňování běžného režimu DPH nebo zjednodušených postupů podle článku 281 této směrnice nevede k administrativním obtížím.

37 Cíle uvedeného režimu daňového paušálu ani kontext, do kterého zapadá čl. 296 odst. 2 směrnice o DPH, přitom neumožňují dovodit, že normotvůrce měl v úmyslu připustit i jiné důvody vyloučení.

38 Jedním z cílů sledovaných režimem daňového paušálu je umožnit země, které podléhají tomuto režimu, odpočíst si náklady spojené s DPH, které tyto země dříve vynaložili z důvodu své činnosti. Riziko nadměrného odpočtu DPH je však zohledněno v článku 299 uvedené směrnice ve vztahu ke všem země, které podléhají daňovému paušálu. Uvedený článek za tímto účelem zakazuje členským státům stanovit sazby paušální náhrady na takovou úroveň, jež by vedla k tomu, že by všichni země podléhající daňovému paušálu získali vyšší náhrady, než je DPH na vstupu.

39 Články 297 až 299 uvedené směrnice mimoto stanoví, že sazby paušální náhrady stanoví celkově každý členský stát na základě makroekonomických údajů, které se týkají výlučně země, které podléhají daňovému paušálu, za předchozí tři roky. Článek 299 též směrnice tedy nemůže odvodnit přijetí individuálního rozhodnutí o vyloučení určitého země z režimu daňového paušálu s ohledem na náhrady získané uplatněním uvedených procentních sazeb.

40 Konečně předkládající soud sice zmiňuje možnost zrušení osvědčení o využívání režimu daňového paušálu z důvodu, že by v takové situaci jako ve věci v původním řízení vedlo využívání uvedeného režimu k porušení zásady neutrality DPH, je však třeba podotknout – jak to uvedl generální advokát v bodě 26 stanoviska – že unijní normotvůrce záměrně založil tento režim na určitém zobrazení, čímž se od uvedené zásady odchýlil – což mohl platit užit – nebo daňová neutralita v tom smyslu, který je tomuto pojmu připisován v projednávané věci, nepředstavuje autonomní právní zásadu, nýbrž je jedním z cílů sledovaných směrnicí o DPH, který je konkretizován zejména v článcích 167 a následujících této směrnice, jež zakotvují zásadu práva na odpočet DPH na vstupu.

41 Soudní dvůr již ostatně judikoval, že režim daňového paušálu nemůže v zásadě zaručit úplnou neutralitu DPH, a to z důvodu, že tento režim má právo uvést tento cíl do souladu s cílem zjednodušit pravidla, která se vztahují na země, které podléhají daňovému paušálu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. března 2012, Komise v. Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129,

bod 53).

42 Za těchto podmínek nelze dospět k závěru, že situace, kdy zemědělec využívající tohoto režimu získá, stejně jako v projednávané věci, vyšší náhrady DPH, než je částka DPH na vstupu, kterou by si mohl odpočíst, kdyby podléhal běžnému či zjednodušenému režimu daně, je v rozporu s unijním právem.

43 Zásada daňové neutrality proto nemůže odvodnit takové opatření spočívající ve vyloučení z režimu daňového paušálu, jako je zrušení osvobodění o využívání tohoto režimu.

44 Z výše uvedených úvah vyplývá, že na první otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 296 odst. 2 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že taxativně stanoví všechny případy, kdy členský stát může zemědělce vyloučit z režimu daňového paušálu.

K druhé otázce

45 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 296 odst. 2 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že zemědělci, u nichž bylo zjištěno, že částka, která je jim vrácena z důvodu využívání režimu daňového paušálu, je podstatně vyšší, než je částka, která by jim byla vrácena, kdyby podléhali běžnému nebo zjednodušenému režimu DPH, mohou tvořit kategorii zemědělce ve smyslu tohoto ustanovení.

46 V této souvislosti čl. 296 odst. 2 směrnice o DPH uvádí možnosti vyloučení zemědělce z režimu daňového paušálu, přičemž upřesňuje, že se takovéto vyloučení může vztahovat zejména na některé kategorie zemědělce, avšak pojem „kategorie zemědělce“ blíže nedefinuje.

47 Tento pojem odkazuje na činnost vykonávanou dotyčnými zemědělci, kteří musí k tomu, aby mohli tvořit určitou kategorii, vykazovat jeden či více společných znaků.

48 Nic to však nemění na tom, že s ohledem na zásadu právní jistoty musí být kategorie zemědělce uvedené v čl. 296 odst. 2 vymezeny na základě objektivních, jasných a přesných kritérií vnitrostátními právními předpisy, případně výkonným orgánem k tomu oprávněným vnitrostátním normotvůrcem. Kromě toho, jak uvedl generální advokát v bodě 36 stanoviska, tato kritéria musí být stanovena předem v tom smyslu, že kategorie, na niž se vztahuje vyloučení, musí být vymezena předem a abstraktně, aby každý zemědělec byl při případném rozhodování o využití režimu schopen posoudit, zda náleží do kategorie, na kterou se vztahuje vyloučení, a zda bude v budoucnu do této kategorie i nadále spadat.

49 Zemědělec tedy bude muset mít možnost provést *ex ante* individuální analýzu své situace, s cílem určit, zda s ohledem na objektivní kritéria stanovená těmito právními předpisy náleží do kategorie zemědělce vyloučené z režimu daňového paušálu. Naopak nelze kategorii zemědělce ve smyslu čl. 296 odst. 2 směrnice o DPH vymezit na základě kritéria, které by dotyčným osobám neumožňovalo provést takovouto individuální analýzu, neboť v opačném případě by byly porušeny požadavky na jasnost a jistotu právních situací.

50 V projednávané věci to platí právě pro kritérium vyloučení z režimu daňového paušálu, jež se zakládá na pojmu částka „podstatně vyšší“.

51 Z výše uvedených úvah vyplývá, že čl. 296 odst. 2 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že zemědělci, u nichž bylo zjištěno, že částka, která je jim vrácena z důvodu využívání režimu daňového paušálu, je podstatně vyšší, než je částka, která by jim byla vrácena, kdyby podléhali běžnému nebo zjednodušenému režimu DPH, nemohou tvořit kategorii zemědělce ve smyslu tohoto ustanovení.

K nákladům řízení

52 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) Článek 296 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že taxativně stanoví všechny případy, kdy členský stát může zemědělce vyloučit ze společného režimu daňového paušálu pro zemědělce.

2) Článek 296 odst. 2 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že zemědělci, u nichž bylo zjištěno, že částka, která je jim vrácena z důvodu využívání společného režimu daňového paušálu pro zemědělce, je podstatně vyšší, než je částka, která by jim byla vrácena, kdyby podléhali běžnému nebo zjednodušenému režimu daně z přidané hodnoty, nemohou tvořit kategorii zemědělce ve smyslu tohoto ustanovení.

Podpisy

* Jednací jazyk: angličtina.