

62016CC0262

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MACIEJE SZPUNARA

přednesené dne 28. června 2017 (1)

Věc C-262/16

Shields & Sons Partnership

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (daňový senát odvolacího soudu, Spojené království)]

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 296 odst. 2 a článek 299 – Společný režim daňového paušálu pro zemědělce – Vyloučení zemědělce z tohoto režimu – Podmínky“

Úvod

1.

Uplatňování DPH je pro osoby povinné k dani spojeno s řadou administrativních povinností. Splnění těchto povinností může být pro některé z nich nadměrně zatěžující, a to zejména v případě, že provádějí hospodářskou činnost v relativně malém množství. Právní předpisy týkající se DPH proto stanoví pro určité kategorie osob povinných k dani zjednodušená pravidla. Týká se to mimo jiné i zemědělce, pro které je stanoven režim daňového paušálu. Použití tohoto režimu je pro členské státy dobrovolné. Pokud se však rozhodnou pro jeho zavedení, nemají při stanovení jeho podmínek úplnou volnost. V projednávané věci bude mít Soudní dvůr příležitost vysvětlit základní zásady v tomto ohledu.

Právní rámec

Unijní právo

2.

Článek 296 odst. 1 a 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (2) 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 zemědělci podléhajícími 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

§látku 281 nevede k administrativním obtížím.

[...]"

3.

§lánek 297 první pododstavec sm?rnice 2006/112 zní:

„§lenské státy stanoví v p?ípad? pot?eby sazby paušální náhrady. Mohou stanovit pro lesnictví, pro r?zná pododv?tví zem?d?lství a pro rybá?ství rozdílné sazby paušální náhrady.“

4.

§lánek 298 první pododstavec této sm?rnice stanoví:

„Sazby paušální náhrady se stanoví na základ? makroekonomických údaj?, které se týkají výlu?n? zem?d?lc? podléhajících da?ovému paušálu, za p?edešlé t?i roky.“

5.

Kone?n? §lánek 299 sm?rnice 2006/112 stanoví:

„Sazby paušální náhrady nesm?jí vést k tomu, aby zem?d?lci podléhající da?ovému paušálu získali celkem náhradu vyšší, než je DPH na vstupu.“

Právo Spojeného království

6.

Do práva Spojeného království byl spole?ný režim da?ového paušálu pro zem?d?lce zaveden §lánkem 54 Value Added Tax Act 1994 (zákon o DPH z roku 1994). Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 (vyhláška o DPH (spole?ný režim da?ového paušálu pro zem?d?lce) (procentní sazba) z roku 1992), SI 1992/3221, stanovila sazbu paušální náhrady ve výši 4 %. Tato výše platí pro všechny zem?d?lce, na n?ž se tento režim vztahuje. §lánek 206 Value Added Tax Regulations 1995 (na?ízení z roku 1995 o DPH), obsažený v ?ásti XXIV tohoto na?ízení, kterou se provádí ustanovení §látku 54 zákona o DPH z roku 1994, definuje okolnosti, za kterých mohou Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (da?ové orgány Spojeného království), zrušit platnost povolení oprav?ujícího zem?d?lský podnik k ú?asti na režimu da?ového paušálu. Tyto okolnosti zahrnují situace, kdy da?ový orgán rozhodne, že zrušení platnosti takového povolení je nutné v zájmu ochrany rozpo?tových p?íjm?.

7.

Da?ové orgány Spojeného království zve?ej?ují informace ur?ené osobám povinným k dani, jež se týkají výkladu právních p?epis? o DPH, ve VAT Notices (sd?lení o DPH). Podle informací obsažených v p?edkládacím rozhodnutí nejsou tato sd?lení právn? závazná, i když v praxi se na n? da?ové orgány ve vztazích s osobami povinnými k dani odvolávají. V rozhodnutí, které je p?edm?tem v?ci v p?vodním ?ízení, se da?ový orgán odvolal na VAT Notice 700/46 (sd?lení o DPH 700/46), jež se týká spole?ného režimu da?ového paušálu pro zem?d?lce. V souladu s bodem 7.2 tohoto sd?lení je zem?d?lec povinen opustit režim, pokud „jako zem?d?lec podléhající da?ovému paušálu získává náhradou dan? podstatn? více, než kdyby byl zaregistrovaný pro ú?ely DPH na základ? obecných pravidel“.

Skutkový stav, průběh povodního řízení a potřebné otázky

8.

Společnost Shields & Sons Partnership (dále jen „společnost Shields & Sons“) provozuje zemědělský podnik v Castlewellanu (Spojené království). Předmětem její hospodářské činnosti je chov skotu, tj. činnost, na kterou se ve Spojném království vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce.

9.

Od daňového období 2004/2005 se na společnost Shields & Sons vztahoval režim daňového paušálu pro zemědělce. V tomtéž daňovém období odpovídala náhrada daně, kterou společnost Shields & Sons obdržela v rámci paušální náhrady, v podstatě částce DPH, na jejíž vrácení by měla společnost nárok jako osoba povinná k dani v rámci běžného režimu. V pozdějších letech se však tyto hodnoty začaly výrazně odlišovat tak, že kumulovaný přebytek paušální náhrady za daňová období 2004/2005 až 2011/2012 činil 374884,23 GBP (3).

10.

Za této situace daňový orgán rozhodnutím ze dne 15. října 2012 zrušil platnost povolení společnosti Shields & Sons, které ji opravňovalo k účasti na režimu daňového paušálu, přičemž se odvolával na to, že společnost jako zemědělec podléhající daňovému paušálu získává náhradou daně podstatně více, než kdyby byla zaregistrovaná pro účely DPH na základě obecných pravidel. Toto rozhodnutí bylo potvrzeno rozhodnutím ze dne 21. prosince 2012.

11.

Rozsudkem ze dne 8. října 2014 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (daňový senát soudu prvního stupně, Spojené království) zamítl žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí společnosti Shields & Sons. Společnost podala proti tomuto rozsudku odvolání k Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (daňový senát odvolacího soudu, Spojené království), který je v této věci předkládajícím soudem.

12.

Podle názoru tohoto soudu se strany povodního řízení ptou o to, jaký je správný výklad ustanovení směrnice 2006/112, která se týká společného režimu daňového paušálu pro zemědělce. Za těchto podmínek se Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (daňový senát odvolacího soudu, Spojené království) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující potřebné otázky:

„1)

Pokud jde o společný režim daňového paušálu pro zemědělce stanovený hlavou XII kapitolou 2 směrnice [2006/112], je třeba čl. 296 odst. 2 [této směrnice] vykládat v tom smyslu, že stanoví taxativní výčet případů, kdy je členský stát oprávněn vyloučit zemědělce z uvedeného společného režimu? Konkrétně:

1.1)

Může členský stát vyloučit země ze společného režimu daňového paušálu pro země pouze podle čl. 296 odst. 2 [směrnice 2006/112]?

1.2)

Může členský stát rovněž vyloučit země ze společného režimu daňového paušálu pro země podle článku 299 [uvedené směrnice]?

1.3)

Je členský stát oprávněn vyloučit země ze společného režimu daňového paušálu pro země na základě zásady daňové neutrality?

1.4)

Jsou členské státy oprávněny vyloučit země ze společného režimu daňového paušálu pro země z jiných důvodů?

2)

Jak má být vykládán pojem „kategorie země“ v čl. 296 odst. 2 směrnice [2006/112]?
Konkrétně:

2.1)

Musí být relevantní kategorie země vymezena na základě objektivních charakteristik?

2.2)

Může být relevantní kategorie země vymezena na základě hospodářských aspektů?

2.3)

Jaká míra přesnosti je nezbytná při vymezení kategorie země, již členský stát zamýšlí vyloučit?

2.4)

Je členský stát oprávněn považovat za relevantní kategorii „země“, u nichž bylo zjištěno, že jako účastníci společného režimu daňového paušálu získávají náhradou daní podstatně více, než kdyby byli zaregistrováni pro účely DPH?“

13.

Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce došla Soudnímu dvoru dne 12. května 2016. Písemná vyjádření předložily: společnost Shields & Sons, vláda Spojeného království, francouzská vláda a Evropská komise. Společnost Shields & Sons, vláda Spojeného království a Komise byly zastoupeny na jednání konaném dne 15. března 2017.

Analýza

14.

Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu v projednávané věci je, zda a z jakého

dřívodu může členský stát vyloučit ze společného režimu daňového paušálu zemědělce, který je účastníkem tohoto režimu a získává z dřívodu daňového paušálu podstatně více, než by činila DPH, na jejíž vrácení by měl nárok, kdyby se na něho vztahoval běžný režim. Na úvod analýzy předběžných otázek krátce připomenou charakteristiky společného režimu daňového paušálu pro zemědělce.

Společný režim daňového paušálu pro zemědělce

15.

Především DPH jsou kromě určitých druhů činností, na něž se vztahují osvobození od daně, všechna plnění prováděná osobami povinnými k dani v rámci jejich hospodářské činnosti. Pro osoby povinné k dani je však s uplatněním této daně spojena celá řada administrativních povinností, a to zejména v oblasti účetnictví. Je to nezbytné k zajištění řádného fungování DPH, jelikož je tato daň z velké části založena na evidenci a kontrole daňových povinností ze strany samotných osob povinných k dani. Z tohoto důvodu však určité kategorie hospodářských subjektů, zejména ty, jejichž rozsah činností není velký, nejsou schopny takové administrativní povinnosti plnit nebo jim tyto povinnosti způsobují značné obtíže. S ohledem na to směrnice 2006/112 stanoví zjednodušené režimy účtování DPH.

16.

Jednou z kategorií osob povinných k dani, pro které je stanoven takový zjednodušený režim, jsou zemědělci. Směrnice 2006/112 ve svých člácích 295 až 305 zavádí společný režim daňového paušálu pro zemědělce. Stručně řečeno, v rámci tohoto režimu není zemědělec (jenž se v souladu s čl. 295 odst. 1 bodem 3 směrnice 2006/112 nazývá „zemědělec podléhající daňovému paušálu“), povinen odvádět splatnou DPH do státní pokladny a nemá ani nárok na odpočet daně zaplacené při nákupu zboží nebo služeb pro účely své činnosti. V závislosti na podmínkách přijatých jednotlivými členskými státy může však tento zemědělec přičíst k ceně zboží, které dodává, a službám, které poskytuje, jiným osobám povinným k dani paušální náhradu, jejíž sazbu stanoví členský stát v souladu s článkem 297 směrnice 2006/112. Ve Velké Británii je sazba této náhrady 4%. Příjemci takového zboží nebo služeb nakládají s touto paušální náhradou jako s DPH na vstupu a mají nárok na její odpočet od splatné daně. Náhrada může být také vyplacena přímo zemědělci podléhajícími daňovému paušálu ze státní pokladny.

17.

Společný režim daňového paušálu pro zemědělce má dva cíle (4). Zaprvé má zemědělcům podléhajícím daňovému paušálu zjednodušit administrativu. Skutečnost, že zemědělci podléhající daňovému paušálu nemají povinnost odvádět splatnou DPH do státní pokladny a zároveň nemají možnost odpočíst DPH na vstupu, jim umožňuje zbavit se celé řady administrativních povinností, jako je evidence zakoupeného zboží a služeb, vedení účetnictví, vystavování faktur atd.

18.

Zadruhé má uvedený režim zemědělci podléhajícím daňovému paušálu nahradit náklady na DPH zaplacené při nákupu zboží nebo služeb použitých pro účely jejich hospodářské činnosti. V případě, že by taková náhrada neexistovala, byli by tyto zemědělci touto daní zatíženi, což by bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH pro osoby povinné k dani, podle které daňové zatížení nesou spotřebitelé. Avšak vzhledem k tomu, že se výše náhrady ve vztahu ke všem zemědělci podléhajícím daňovému paušálu vypočítává souhrnně, je také neutralita daně zachována pouze souhrnně. To znamená, že v případě konkrétního zemědělce podléhajícího daňovému paušálu může být náhrada ve skutečnosti vyšší nebo nižší než částka DPH zaplacená v daném

zdaňovacím obdobím.

19.

Společný režim daňového paušálu pro zemědělce představuje výjimku z obecných pravidel směrnice 2006/112, a tudíž by se měl uplatňovat pouze v rozsahu nezbytném k dosažení výše uvedených cílů (5). Zprv by se neměl používat na zemědělce, u kterých uplatnění běžného režimu nebo zvláštního postupu pro malé podniky (6) nevede k administrativním obtížím. Zadruhé by použití režimu daňového paušálu nemělo vést k tomu, aby zemědělci podléhající daňovému paušálu v daném členském státě získali z titulu daňového paušálu více, než jiní částka DPH, na jejíž vrácení by měli nárok v rámci běžného režimu.

20.

Na předběžné otázky položené v této věci je třeba odpovědět ve světle výše uvedených úvah.

K první předběžné otázce

21.

První předběžná otázka se týká možnosti vyloučení zemědělce z režimu daňového paušálu. Předkládající soud se táže, zda k němu může dojít pouze na základě podmínky uvedené v čl. 296 odst. 2 směrnice 2006/112, nebo též z jiného důvodu, konkrétně na základě článku 299 této směrnice nebo v souvislosti s porušením zásady neutrality DPH.

22.

Pro připomenutí, čl. 296 odst. 2 směrnice 2006/112 stanoví dva případy vyloučení zemědělce z režimu daňového paušálu. První se týká obecného vyloučení určitých kategorií zemědělce ze strany členského státu. Způsobu, jakým členský stát může definovat tyto kategorie, se týká druhá předběžná otázka v projednávané věci, takže se budu touto problematikou zabývat v další části stanoviska.

23.

Druhá podmínka vyloučení se týká zemědělce, u kterých by uplatnění běžného režimu nebo zjednodušeného postupu nevedlo k administrativním obtížím. Toto vyloučení je zpravidla spojeno s velikostí zemědělského podniku či výší realizovaného obrátu (7) a je založeno na předpokladu, že zemědělský podnik určité velikosti je schopen plnit administrativní povinnosti vyplývající z postavení osoby povinné k DPH.

24.

Zdá se, že tyto podmínky v zásadě platí pro vyloučení ex ante v tom smyslu, že se na zemědělce patří do kategorií vyloučených z uplatnění režimu daňového paušálního nemůže tento režim vztahovat. Případy vyloučení ex post, tj. vyloučení zemědělce, na které se již režim daňového paušálu vztahuje, mohou nastat v důsledku přechodu zemědělce podléhajícího daňovému paušálu z kategorie zahrnuté do tohoto režimu do kategorie do tohoto režimu nezahrnuté, například zvýšením rozsahu činnosti nebo změnou výrobního profilu. V takové situaci zemědělec přestane splňovat kritéria pro zařazení do režimu daňového paušálu, což odvoduje jeho vyloučení z tohoto režimu.

25.

Nemyslím si však, že by k vyloučení zemědělce podléhajícího dačovému paušálu z režimu mohlo dojít na jiném základě, konkrétně z důvodů uvedených předkládajícím soudem v první předložné otázce. Souhlasím v tomto ohledu s názory uvedenými společností Shields & Sons, francouzskou vládou a Komisí v jejich vyjádřeních v projednávané věci.

26.

Pokud jde o zásadu neutrality DPH, platí, jak jsem se již zmínil, že je společný režim dačového paušálu pro zemědělce ze strany unijního normotvůrce v domě založen na určitém zobrazení. Za účelem zjednodušení administrativních povinností upustil normotvůrce od úplné dačové neutrality u jednotlivých zemědělce podléhajících dačovému paušálu ve prospěch souhrnné neutrality režimu u všech takových zemědělce. V rámci režimu dačového paušálu tak mohou konkrétní zemědělci získat náhradu, jež je vyšší nebo nižší než částka DPH na vstupu, což není v rozporu se zásadou neutrality DPH a jak uvádí Komise ve svém vyjádření, představuje to v domou odchylku od této zásady stanovenou normotvůrcem (8).

27.

Pokud jde o článek 299 směrnice 2006/112, toto ustanovení představuje vodítko pro členské státy při stanovení sazby paušální náhrady. Měly by tuto sazbu definovat tak, aby náhrada souhrnně nepřevyšovala částku DPH na vstupu. Sazba paušální náhrady se v souladu s čl. 298 odst. 1 směrnice stanoví na základě makroekonomických údajů všech zemědělce podléhajících dačovému paušálu. Článek 299 směrnice tedy nemůže představovat základ pro vydávání konkrétních rozhodnutí týkajících se jednotlivých zemědělce podléhajících dačovému paušálu. Ustanovení o způsobu stanovení sazby paušální náhrady se týkají všech zemědělce podléhajících dačovému paušálu, a nikoli každého z nich jednotlivě. Mimoto, jak správně zdrazňuje Komise, čl. 295 odst. 1 bod 6 směrnice definuje pro účely použití ustanovení o společném režimu dačového paušálu pro zemědělce DPH na vstupu jako celkovou částku DPH zaplacené všemi zemědělci podléhajícími dačovému paušálu při nákupu zboží a služeb pro účely jejich činnosti. Tento článek tedy neznamená zákaz, aby jednotliví zemědělci podléhající dačovému paušálu získali náhradu převyšující DPH, kterou skutečně zaplatili.

28.

Jak správně poznamenává společnost Shields & Sons ve svém vyjádření v projednávané věci, členské státy mají celou řadu nástrojů k tomu, aby zemědělci podléhající dačovému paušálu nezískali úastí v režimu náhrady přesahující DPH, na jejíž vrácení by měli nárok v rámci běžného režimu. Chtěl bych dodat, že podle mého názoru členské státy nejenže mohou, ale dokonce musí tyto nástroje použít. Taková nadměrná náhrada je totiž v rozporu s povahou režimu dačového paušálu jako výjimky z obecných pravidel a s jasným zněním článku 299 směrnice 2006/112, a mimoto může představovat podporu pro (některé) zemědělce podléhající dačovému paušálu (9).

29.

Členské státy by proto měly zaprvé uplatňovat režim dačového paušálu pouze na zemědělce, u kterých by uplatnění běžného režimu nebo zjednodušeného postupu vedlo k administrativním obtížím (článek 296 odst. 1 směrnice 2006/112). Mohou rovněž vyloučit z tohoto režimu zemědělce, u kterých například z důvodu rozsahu jejich činnosti takové obtíže neexistují nebo přestaly existovat (článek 296 odst. 2). Zadruhé může členský stát předejít z režimu vyloučit určité kategorie zemědělce (tamtéž). Zatřetí může členský stát stanovit pro různé pododvety zemědělství rozdílné sazby paušální náhrady (článek 297 první pododstavec druhá věta). Takové

rozlišování může být zvlášť vhodné, pokud vzhledem k výrazným rozdílům mezi přidanou hodnotou zemědělské výroby a hodnotou zboží a služeb pořízených pro účely této výroby existují značné rozdíly, pokud jde o výši skutečné náhrady, kterou dostávají zemědělci v různých pododvztvích výroby. Konečně zažité musí členské státy stanovit sazbu paušální náhrady na základě makroekonomických údajů za předešlé tři roky (článek 298 první pododstavec), což také znamená, že může být upravena v případě, že makroekonomické údaje ukazují na nadměrnou náhradu.

30.

S ohledem na výše uvedené je obtížné si nepoložit otázku zákonnosti právní úpravy režimu daňového paušálu pro zemědělce ve Spojeném království. Jak totiž vyplývá ze zjištění předkládajícího soudu, v důsledku uplatnění těchto pravidel získává zemědělský podnik se značným rozsahem výroby (10), který vede podrobné účetnictví (11), v rámci režimu daňového paušálu náhradu třikrát převyšující DPH na vstupu, na jejíž vrácení by měl nárok v rámci běžného režimu. Pokud by se ukázalo, že se takové situace vyskytují obecně, znamenalo by to strukturální rozpor úpravy režimu daňového paušálu pro zemědělce ve Spojeném království s ustanoveními směrnice 2006/112.

31.

Členský stát však nesmí mírnit negativní dopady své činnosti (nebo nečinnosti) na makroekonomické úrovni opatřeními zaměřenými proti jednotlivým hospodářským subjektům. Na tom nic nemění ani volitelný charakter režimu daňového paušálu pro zemědělce, kterému jsem věnoval pozornost ve svém předchozím stanovisku k tomuto tématu (12).

32.

V situaci, v níž se členský stát rozhodl zavést režim daňového paušálu pro zemědělce a stanovil ho řádným způsobem, tj. tak, že je tento systém určen výhradně pro zemědělce, u kterých by uplatnění běžného režimu nebo zjednodušeného postupu vedlo k obtížím, a sazba daňové náhrady byla stanovena na příslušné úrovni, zemědělec splňující kritéria pro účast v tomto režimu může důvodně očekávat, že bude mít právo na účast v režimu a v tomto režimu bude moci i nadále zůstat bez ohledu na konkrétní finanční výsledky této účasti v jednotlivých daňových obdobích. V opačném případě by nebylo dosaženo cíle sledovaného režimem daňového paušálu, kterým je zjednodušení a snížení administrativní zátěže subjektů, u kterých by uplatnění běžného režimu vedlo k obtížím.

33.

Na první předběžnou otázku proto navrhuji odpovědět tak, že články 295 až 305 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že jediné přípustné důvody pro vyloučení zemědělce ze společného režimu daňového paušálu upraveného v těchto ustanoveních vyplývají z čl. 296 odst. 2 této směrnice.

Ke druhé předběžné otázce

34.

Podstatou druhé p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?lenský stát m?že v souladu s ?l. 296 odst. 2 sm?rnice 2006/112 vylou?it z režimu da?ového paušálu kategorii zem?d?lc? vymezenou jako „zem?d?lci, u nichž bylo zjišt?no, že jako ú?astníci spole?ného režimu da?ového paušálu získávají náhradou dan? podstatn? více, než kdyby byli zaregistrováni pro ú?ely DPH“.

35.

Tato otázka vyvstala na základ? stanoviska da?ového orgánu p?edloženého v p?vodním ?ízení a podporovaného vládou Spojeného království v jejím vyjád?ení v projednávané v?ci, podle n?hož je taková kategorie zem?d?lc? vymezena v právu Spojeného království a vylou?ena z tohoto režimu v souladu s ?l. 296 odst. 2 sm?rnice 2006/112.

36.

Jak jsem uvedl výše (13), ?l. 296 odst. 2 sm?rnice 2006/112 umož?uje ?lenským stát?m vylou?it z režimu da?ového paušálu ur?ité kategorie zem?d?lc?. Toto ustanovení poskytuje ?lenským stát?m vodítko, jak upravit ve svém vnitrostátním právu režim da?ového paušálu. Takové vylou?ení proto musí mít jako sou?ást struktury tohoto režimu povahu ex ante v tom smyslu, že kategorie, na níž se vztahuje vylou?ení, musí být vymezena p?edem a abstraktn? tak, aby zem?d?lec p?ed p?ípadným rozhodnutím o ú?asti v režimu byl schopen posoudit, zda pat?í do kategorie, na kterou se vztahuje vylou?ení, a zda by do této kategorie mohl v budoucnu spadat. Vyžadují to zásady právní jistoty a ochrany legitimního o?ekávání

37.

Vyplývá to také ze struktury ustanovení ?l. 296 odst. 2 sm?rnice 2006/112, které zde používá pojem „kategorie zem?d?lc?“, zatímco dále umož?uje vylou?it z režimu „zem?d?lce“, u kterých uplat?ování b?žného režimu DPH nebo zjednodušeného postupu nevede k obtížím. A tak zatímco ve druhém p?ípad? je možné provést individuální analýzu situace jednotlivých zem?d?lc?, v prvním p?ípad? jde o kategorii vymezenou in abstracto a a priori.

38.

M?že se samoz?ejm? stát, že zem?d?lec, který zpo?átku nepat?í do kategorie, na kterou se vztahuje vylou?ení, bude pozd?ji do takové kategorie spadat. Tato situace m?že nastat nap?íklad v d?sledku zvýšení rozsahu ?innosti nebo zm?ny jejího charakteru. Tyto situace závisí na rozhodnutích p?íslušné osoby, která je v t?chto situacích schopna p?edvídat d?sledky t?chto rozhodnutí pro své postavení zem?d?lce podléhajícího da?ovému paušálu. V souladu s logikou režimu da?ového paušálu si však nemyslím, že by samotná ú?ast v tomto režimu mohla mít za následek automatické vylou?ení zem?d?lce z tohoto režimu na základ? toho, jak dalece je tato ú?ast pro n?ho finan?n? p?íznivá.

39.

Krom? toho k vylou?ení dochází na základ? podmínky v podob? ur?itého pom?ru ?ástky p?ijaté formou paušální náhrady k ?ástce DPH, na jejíž vrácení by doty?ná osoba m?la teoreticky nárok jako osoba povinná k dani v rámci b?žného režimu. Spln?ní této podmínky je zaprvé do zna?né míry nezávislé na rozhodnutí dot?ené osoby, protože výše dosaženého obrátu (která ur?uje výši náhrady vyjád?ené jako procento z tohoto obrátu) je pouze ?áste?n? závislá na hodnot? zboží a služeb zakoupených pro ú?ely ?innosti, a tedy i ?ástce zaplacené DPH.

40.

Zadruhé za běžných okolností není zemělec podléhající dačovému paušálu ani schopen odpovědět nebo určit splnění takové podmínky pro vyloučení z režimu. Je třeba připomenout, že režim daového paušálu je určen pro zemělce, u kterých by uplatnění běžného režimu vedlo k administrativním obtížím. Proto jsou zemělci podléhající dačovému paušálu osvobozeni od řady povinností, a to zejména v oblasti evidence a účetnictví. Zemělec podléhající dačovému paušálu proto není schopen vypočítat výši DPH, na jejíž vrácení by měl nárok v rámci běžného režimu, když režim daového paušálu slouží právě tomu, aby neměl povinnost takové výpočty provádět. Ale pokud, jako v povodním řízení, zemělec podléhající dačovému paušálu vede účetnictví umožňující získat tyto údaje, je pravděpodobné, že se režim daového paušálu uplatňuje způsobem, který jde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení jeho cíle.

41.

Z toho důvodu se domnívám, že i kdyby bylo třeba uznat, že právo Spojeného království vylouče z režimu daového paušálu takovou kategorii zemělců, jaká je definována ve druhé podobné otázce, tato kategorie je stanovena v rozporu s logikou povodního režimu, a skutečnost, že do ní zemělec podléhající dačovému paušálu spadá, nemůže být důvodem pro jeho vyloučení z tohoto režimu.

42.

Komise kromě toho správně poukazuje ve svém vyjádření na to, že způsob, jakým se daové orgány Spojeného království dovolávají vyloučení výše uvedené kategorie zemělců z daného režimu, nesplňuje kritéria jasnosti a přesnosti požadovaná pro provedení unijních právních předpisů do vnitrostátního práva.

43.

Podle judikatury Soudního dvora (14) totiž platí, že za účelem uplatnění možnosti stanovené ve směrnici musí členské státy z důvodu právní jistoty přijmout výslovné ustanovení, které splňuje kritéria specifičnosti, jasnosti a přesnosti a umožňuje soudní přezkum.

44.

V současné době vymezení kategorie zemělců, na kterou se vztahuje vyloučení z režimu daového paušálu, na které se odvolává daový orgán, nevyplývá z právních předpisů, nebo tyto předpisy (15) se omezují na pravomoci daových orgánů vyloučit zemělce podléhajícího daovému paušálu z tohoto režimu, pokud se domnívají, že je to nutné z důvodu ochrany rozpočtových příjmů. Zmínka, že jde o zemělce, kteří v rámci režimu získávají náhradu, která výrazně převyšuje DPH, na jejíž vrácení by měli nárok v rámci běžného režimu, se nachází pouze v nezávazné informaci určené osobám povinným k dani (16). Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, tato informace není právním ustanovením, ale spíše vodítkem vysvětlujícím správní praxi daových orgánů.

45.

Společnost Shields & Sons tak ve svém vyjádření v projednávané věci správně uvádí, že vyloučení zemělců, kteří získávají náhradu výrazně převyšující DPH, na jejíž vrácení by měli nárok v rámci běžného režimu, z režimu daového paušálu, je spíše pravomocí daových orgánů vyloučit konkrétní zemělce než systémovým vyloučením kategorie zemělců vymezené a priori a abstraktně ve smyslu čl. 296 odst. 2 směrnice 2006/112.

46.

Navrhuji tedy odpovědět na druhou předběžnou otázku tak, že čl. 296 odst. 2 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že kategorie zemědělců, u nichž bylo zjištěno, že jako účastníci společného režimu daňového paušálu získávají náhradou daně podstatně více, než kdyby byli zaregistrováni pro účely DPH, není správně stanovenou kategorií zemědělců pro účely uplatnění tohoto ustanovení.

Závěry

47.

S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji odpovědět na předběžné otázky položené Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (daňový senát odvolacího soudu, Spojené království) takto:

„1)

Články 295 až 305 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že jediné přípustné důvody pro vyloučení zemědělce ze společného režimu daňového paušálu upraveného v těchto ustanoveních vyplývají z čl. 296 odst. 2 této směrnice.

2)

Článek 296 odst. 2 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že neumožňuje vyloučit z režimu daňového paušálu kategorii zemědělců definovanou jako zemědělci, u nichž bylo zjištěno, že jako účastníci tohoto režimu získávají náhradou daně podstatně více, než kdyby byli zaregistrováni pro účely DPH.“

(1) – Původní jazyk: polština.

(2) – Úč. vst. 2006, L 347, s. 1.

(3) – Tyto údaje jsou nesporné. Podle výpočtu účetního samotné společnosti Shields & Sons převyšovala paušální náhrada, zejména v daňových obdobích 2008/2009 až 2011/2012, přibližně trojnásobek částky DPH, na kterou by měla společnost nárok na základě obecných pravidel.

(4) – Viz rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 38 a citovaná judikatura).

(5) – Viz rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 37 a citovaná judikatura).

(6) – Upraveného v člincích 281 až 292 směrnice 2006/112.

(7) – Například ve francouzském právu a nepřímo (prostřednictvím povinnosti vést účetnictví vyplývající z jiných právníchepisů) také v polském nebo rakouském právu.

(8) – Taková odchylka je patrně možná, neboť zásada neutrality nemá na rozdíl od zásady rovného zacházení, jejímž je konkrétním vyjádřením v oblasti DPH, ústavní charakter (viz rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, body 42 a 43).

(9) – Viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Komise v. Portugalsko (C-524/10, EU:C:2011:613, bod 36).

(10) – Jak vyplývá ze samotné žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, získala společnost Shields & Sons ve zdaňovacím období 2011/2012 paušální náhradu ve výši přesahující 200000 GBP, což při sazbě 4 % znamená obrát ve výši 5000000 GBP.

(11) – Výše uvedené informace vychází z údajů zpracovaných účetním společenstvem Shields & Sons.

(12) – Viz mé stanovisko ve věci Nigl (C-340/15, EU:C:2016:505, bod 49).

(13) – Viz bod 22 tohoto stanoviska.

(14) – Rozsudek ze dne 4. června 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, body 51 až 58).

(15) – Konkrétní článek 206 vyhlášky o DPH z roku 1995 (viz bod 6 tohoto stanoviska).

(16) – VAT Notice 700/46, bod 7.2 (viz bod 7 tohoto stanoviska).