

62016CC0262

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

MACIEJA SZPUNARA

od 28. lipnja 2017. (1)

Predmet C-262/16

Shields & Sons Partnership

protiv

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i Chancery, Ujedinjena Kraljevina))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 296. stavak 2. i članak 299. – Zajednički sustav paušalnog oporezivanja poljoprivrednika – Isključenje poljoprivrednika iz sustava – Uvjeti”

Uvod

1.

Primjena poreza na dodanu vrijednost (PDV) nameće poreznim obveznicima značajne administrativne obveze. Ispunjavanje tih obveza može biti pretjerano tegobno za neke među njima, osobito ako obavljaju relativno skromnu gospodarsku aktivnost. Stoga su u propisima o PDV-u predviđena pojednostavnjena pravila za neke kategorije poreznih obveznika. To se odnosi osobito na poljoprivrednike, za koje je predviđena paušalna odredba. Primjena te odredbe nije obvezna za države članice. Međutim, ako je odlučeno primijeniti, ne raspolože potpunom slobodom u pogledu oblika koji će joj dati. U ovom je predmetu Sud imati priliku pojasniti temeljna načela u tom području.

Pravni okvir

Pravo Unije

2.

U skladu s člankom 296. stavcima 1. i 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (2):

„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.

Članak 297. prvi stavak Direktive 2006/112 određuje:

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

4.

Članak 298. prvi stavak te direktive predviđa:

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

5.

Naposljetku, članak 299. Direktive 2006/112 određuje:

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

Pravo Ujedinjene Kraljevine

6.

U pravu Ujedinjene Kraljevine zajedničko paušalno oporezivanje za poljoprivrednike uvedeno je člankom 54. Value Added Tax Acta 1994 (Zakon iz 1994. o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Zakon iz 1994.). Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992, SI 1992/3221 (Odluka iz 1992. o porezu na dodanu vrijednost (zajednički sustav za poljoprivrednike) (dodatni postotak), Ukaz 1992/3221) odredio je postotak paušalne nadoknade u visini od 4 %. Taj se postotak primjenjuje na sve poljoprivrednike koji sudjeluju u paušalnom oporezivanju. Članak 206. Value Added Tax Regulationsa 1995 (Uredba iz 1995. o porezu na dodanu vrijednost), koji se nalazi u dijelu XXIV. te uredbe, koji je predviđen u okviru provedbe članka 54. Zakona iz 1994., definira slučajeve u kojima Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Uprava Ujedinjene Kraljevine za poreze i carine, u daljnjem tekstu: porezna uprava) može poništiti potvrdu o sudjelovanju poljoprivrednog poduzeća u paušalnom oporezivanju. Ti slučajevi obuhvaćaju situaciju u kojoj porezna uprava smatra da je poništenje potvrde potrebno radi oživljavanja prihoda.

7.

Porezna uprava objavljuje informacije namijenjene poreznim obveznicima u vezi s tumačenjem odredaba o PDV-u („VAT Notices”, u daljnjem tekstu: obavijesti o PDV-u). Prema informacijama dostavljenima u zahtjevu za prethodnu odluku, te obavijesti nisu obvezujuće, ali se porezna uprava na njih poziva u praksi u svojim odnosima s poreznim obveznicima. U odluci koja je predmet glavnog postupka porezna uprava poziva se na obavijest TVA 700/46 koja se tiče zajedničkog paušalnog oporezivanja poljoprivrednika. U skladu s točkom 7.2. te obavijesti, poljoprivrednik je dužan napustiti sustav ako „kao paušalni poljoprivrednik primi iznos koji je znatno viši od iznosa koji bi primio kad bi bio porezni obveznik u uobičajenom sustavu PDV-a”.

injenično stanje, postupak i prethodna pitanja

8.

Poduzetnik Shields & Sons Partnership (u daljnjem tekstu: Shields & Sons) upravlja poljoprivrednim poduzećem u Castlewellanu (Ujedinjena Kraljevina). Poljoprivredno poduzeće bavi se uzgojem stoke te se stoga radi o aktivnosti koja je u Ujedinjenoj Kraljevini obuhvaćena zajedničkim paušalnim oporezivanjem poljoprivrednika.

9.

Shields & Sons obuhvaćen je paušalnim oporezivanjem poljoprivrednika od poreznog razdoblja 2004. – 2005. Tijekom tog istog poreznog razdoblja povrat koji je Shields & Sons primio na osnovi paušalne nadoknade u biti je odgovarao iznosu PDV-a na povrat kojega bi taj poduzetnik imao pravo kao porezni obveznik u uobičajenom sustavu. Međutim, tijekom sljedećih razdoblja taj je iznos počeo znatno varirati, tako da je akumulirani višak na osnovi nadoknada za porezna razdoblja od 2004. – 2005. do 2011. – 2012. iznosio 374884,23 GBP (3).

10.

U tom je okolnostima porezna uprava odlukom od 15. listopada 2012. poništila potvrdu kojom je Shields & Sons bilo dopušteno sudjelovati u paušalnom oporezivanju poljoprivrednika, i to iz razloga što je taj poduzetnik kao paušalni poljoprivrednik primio iznos znatno viši od onoga koji bi primio kad bi bio porezni obveznik u uobičajenom sustavu PDV-a. Ta je odluka bila potvrđena odlukom od 21. prosinca 2012.

11.

Presudom od 8. listopada 2014. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina) odbio je tužbu koju je Shields & Sons podnio protiv te odluke. Shields & Sons podnio je žalbu Upper Tribunalu (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i Chancery, Ujedinjena Kraljevina), to jest sudu koji je uputio zahtjev u ovom slučaju.

12.

Sud koji je uputio zahtjev tvrdi da se stranke u glavnom postupku spore o pravilnom tumačenju odredaba Direktive 2006/112 u vezi sa zajedničkim paušalnim oporezivanjem poljoprivrednika. U tim je okolnostima Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i Chancery, Ujedinjena Kraljevina) 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 [2006/112], treba li članak 296. stavak 2. [te direktive] tumačiti na način da se njime uspostavlja iscrpni sustav koji obuhvaća sve slučajeve u kojima država članica može isključiti poljoprivrednika iz zajedničke paušalne odredbe za poljoprivrednike? Konkretnije:

1.1.

može li država članica isključiti poljoprivrednike iz zajedničke paušalne odredbe za poljoprivrednike samo na temelju članka 296. stavka 2. [Direktive 2006/112]?

1.2.

može li država članica isključiti poljoprivrednike iz zajedničke paušalne odredbe za poljoprivrednike i primjenom članka 299. [gore navedene direktive]?

1.3.

daje li na temelju porezne neutralnosti državi članici pravo da isključi poljoprivrednika iz zajedničke paušalne odredbe za poljoprivrednike?

1.4.

imaju li države članice pravo isključiti poljoprivrednike iz zajedničke paušalne odredbe za poljoprivrednike na bilo kojoj drugoj osnovi?

2.

Kako treba tumačiti pojam 'kategorije poljoprivrednika' iz članka 296. stavka 2. Direktive [2006/112]? Konkretnije:

2.1.

mora li se kategorija poljoprivrednika u smislu te odredbe moći utvrditi na temelju objektivnih karakteristika?

2.2.

mora li se kategorija poljoprivrednika u smislu te odredbe moći utvrditi na temelju gospodarskih razmatranja?

2.3.

koja je razina preciznosti potrebna u svrhu utvrđivanja kategorije poljoprivrednika koje je država članica namjeravala isključiti?

2.4.

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 od iznosa koji bi primili kada bi bili obveznici PDV-a'?"

13.

Ovaj zahtjev za prethodnu odluku Sud je zaprimio 12. svibnja 2016. Pisana očitovanja podnijeli su Shields & Sons, vlada Ujedinjene Kraljevine i francuska vlada te Europska komisija. Shields & Sons, vlada Ujedinjene Kraljevine i Komisija bili su zastupljeni na raspravi održanoj 15. ožujka 2017.

Ocjena

14.

Svojim prethodnim pitanjima sud koji je uputio zahtjev u biti pita može li i na kojoj osnovi država članica isključiti iz zajedničkog paušalnog oporezivanja poljoprivrednika onog poljoprivrednika koji

se nalazi u tom sustavu i na osnovi paušalne nadoknade primi iznos koji je znatno viši od iznosa povrata PDV-a na koji bi imao pravo da je porezni obveznik u uobičajenom sustavu. Svoju u analizu prethodnih pitanja započeti kratkim podsjećanjem na karakteristike zajedničkog paušalnog oporezivanja poljoprivrednika.

Zajedničko paušalno oporezivanje poljoprivrednika

15.

Osim određenih vrsta izuzetih aktivnosti, PDV-u na temelno podliježu sve transakcije koje porezni obveznici obave u okviru svoje gospodarske aktivnosti. Međutim, podvrgavanje tom porezu nameće poreznim obveznicima značajne administrativne obveze, osobito na području raunovodstva. To je prijeko potrebno radi osiguravanja pravilnog funkcioniranja PDV-a: naime, on u velikoj mjeri počinjava na evidenciji i nadzoru poreznih obveza koje sami porezni obveznici ispunjavaju. Međutim, zbog toga određene kategorije gospodarskih subjekata, osobito onih čiji je obujam aktivnosti skroman, ne mogu ispuniti sve administrativne obveze ili pak te obveze za njih predstavljaju velike poteškoće. Posljedično, Direktivom 2006/112 predviđen je pojednostavnjeni sustav obračuna PDV-a.

16.

Poljoprivrednici su jedna od kategorija poreznih obveznika za koje je predviđen takav pojednostavnjeni sustav. Člancima 295. do 305. Direktive 2006/112 uspostavljeno je zajedničko paušalno oporezivanje poljoprivrednika. Sažeto, u okviru tog sustava poljoprivrednik (nazvan „poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba” u skladu s člankom 295. stavkom 1. točkom 3. Direktive 2006/112) nije obavezan na plaćanje izlaznog PDV-a državnoj riznici, ali nema ni pravo odbiti porez plaćen prilikom nabave robe ili usluga za potrebe svoje aktivnosti. Ovisno o rješenjima koja su prihvaćena u različitim državama članicama, on može, s druge strane, u cijenu robe i usluga koje pruža drugim poreznim obveznicima uračunati paušalnu nadoknadu čiji je postotak država članica definirala u skladu s člankom 297. Direktive 2006/112. U Ujedinjenoj Kraljevini taj postotak iznosi 4 %. Stjecatelji te robe i tih usluga postupaju s tom paušalnom nadoknadom kao s plaćenim izlaznim PDV-om i imaju je pravo odbiti od poreza za čije su plaćanje odgovorni. Nadoknadu državna riznica također može izravno platiti poljoprivrednicima za koje vrijedi paušalna odredba.

17.

Zajedničkim paušalnim oporezivanjem poljoprivrednika nastoje se postići dva cilja (4). Kao prvo, ono treba predstavljati administrativno pojednostavnjenje za poljoprivrednike za koje vrijedi paušalna odredba. Izostanak obveze plaćanja izlaznog PDV-a državnoj riznici zajedno s nemogućnošću odbitka ulaznog poreza omogućuje da se poljoprivrednike za koje vrijedi paušalna odredba oslobodi znatnih administrativnih obveza kao što su vođenje evidencije stečene robe i usluga, vođenje računovodstvene evidencije, izdavanje računa itd.

18.

Kao drugo, taj sustav treba omogućiti da se u korist poljoprivrednika za koje vrijedi paušalna odredba prebiju troškovi PDV-a nastali prilikom stjecanja robe ili usluga upotrijebljenih za potrebe njihovih aktivnosti. U izostanku takve nadoknade, oni bi snosili trošak tog poreza, što bi bilo suprotno naumu neutralnosti PDV-a za porezne obveznike, a prema kojem su potrošači ti koji snose taj trošak. Međutim, neutralnost poreza samo se općenito poštuje jer se i postotak nadoknade izračunava općenito za sve poljoprivrednike za koje vrijedi paušalna odredba. To znači da u slučaju određenog poljoprivrednika za kojeg vrijedi paušalna odredba nadoknada može

u stvari biti viša ili niža od iznosa PDV-a plaćenog tijekom određenog poreznog razdoblja.

19.

Zajedničko paušalno oporezivanje poljoprivrednika predstavlja iznimku od općih načela Direktive o 2006/112 i stoga se treba primijeniti samo kada je potrebno za ostvarivanje gore navedenih ciljeva (5). Dakle, kao prvo, ono se ne bi smjelo primijeniti na poljoprivrednike kod kojih zbog primjene uobičajene odredbe ili mogućeg posebnog sustava za mala poduzeća (6) ne bi moglo doći do administrativnih poteškoća. Kao drugo, primjena paušalnog oporezivanja ne bi u odnosu na sve poljoprivrednike određene države članice za koje vrijedi paušalna odredba smjela dovesti do povrata na osnovi paušalne nadoknade iznosa višeg od iznosa PDV-a na povrat kojeg bi ti poljoprivrednici imali pravo kad bi bili porezni obveznici u uobičajenom sustavu.

20.

Prethodna pitanja u ovom slučaju valja analizirati vodeći računa o prethodnim razmatranjima.

Prvo prethodno pitanje

21.

Prvo prethodno pitanje tiče se mogućnosti isključenja poljoprivrednika iz sustava paušalnog oporezivanja. Sud koji je uputio zahtjev želi znati može li to isključenje uslijediti samo na temelju uvjeta predviđenih člankom 296. stavkom 2. Direktive 2006/112 ili se može zasnivati i na drugom razlogu, osobito na članku 299. iste direktive ili povredi načela neutralnosti PDV-a.

22.

Valja podsjetiti da članak 296. stavak 2. Direktive 2006/112 predviđa dva slučaja isključenja poljoprivrednika iz paušalne odredbe. U prvom se slučaju radi o općem isključenju države članice određenih kategorija poljoprivrednika. Budući da je način na koji država članica može definirati te kategorije predmet drugog prethodnog pitanja u ovom slučaju, obradit ću ga u idućem dijelu ovog mišljenja.

23.

Drugi slučaj isključenja tiče se poljoprivrednika kod kojih nije vjerojatno da bi zbog primjene uobičajene odredbe ili pojednostavnjenih postupaka moglo doći do poteškoća. Takvo isključenje općenito je povezano s veličinom poljoprivrednog poduzeća ili veličinom njegova prometa (7) te se zasniva na pretpostavci prema kojoj je poljoprivredno poduzeće određene veličine u mogućnosti preuzeti administrativne obveze koje proizlaze iz statusa obveznika PDV-a.

24.

Očito se ti kriteriji na temelju tih ex ante isključenja, u smislu da poljoprivrednik koji pripada kategorijama isključenima iz primjene paušalnog oporezivanja ne može biti obuhvaćen tim sustavom. Slučajevi isključenja ex post, to jest isključenja poljoprivrednika koji su već obuhvaćeni sustavom paušalnog oporezivanja, mogu proiziti iz činjenice da poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba prelazi iz kategorije obuhvaćene sustavom u kategoriju koja nije njime obuhvaćena, primjerice zbog razvijanja svojih aktivnosti ili promjene proizvodnje. U toj situaciji poljoprivrednik prestaje ispunjavati kriterije za sudjelovanje u sustavu paušalnog oporezivanja, što opravdava njegovo isključenje iz tog sustava.

25.

S druge strane, ne vjerujem da poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba može biti isključen iz sustava zbog nekog drugog razloga, osobito zbog onih koje je u prvom prethodnom pitanju naveo sud koji je uputio zahtjev. U tom pogledu dijelim stajalište koje su u svojim očitovanjima u ovom predmetu izrazili poduzetnik Shields & Sons, francuska vlada i Komisija.

26.

Što se tiče načela neutralnosti PDV-a, a kao što sam na to već podsjetio, zakonodavac Unije namjerno je zajedničko paušalno oporezivanje poljoprivrednika zasnovao na određenoj generalizaciji. Radi pojednostavnjenja administrativnih obveza, zakonodavac se odrekao potpune porezne neutralnosti posebno za svakog od poljoprivrednika za kojeg vrijedi paušalna odredba u korist opće neutralnosti sustava za sve te poljoprivrednike. Tako u okviru paušalnog oporezivanja pojedinačni poljoprivrednici mogu ishoditi nadoknadu koja je viša ili niža od iznosa ulaznog PDV-a, što nije suprotno načelu neutralnosti PDV-a ili, kao što to Komisija tvrdi u svojim očitovanjima, predstavlja svjesno zakonodavčevu odstupanje od tog načela (8).

27.

Što se tiče članka 299. Direktive 2006/112, ta odredba predstavlja vodeće načelo za države članice prilikom određivanja postotka paušalne nadoknade. Države članice trebale bi taj postotak odrediti na takav način da nadoknada ne prelazi opći iznos obračunatog pretporeza. Postotak paušalne nadoknade izražava se u skladu s člankom 298. stavkom 1. te direktive na temelju makroekonomske statistike za sve poljoprivrednike za koje vrijedi paušalna odredba. Stoga članak 299. te direktive ne može predstavljati osnovu za donošenje pojedinačnih odluka za pojedinačne poljoprivrednike za koje vrijedi paušalna odredba. Naime, propisi o načinu utvrđivanja postotka paušalne nadoknade odnose se na sve poljoprivrednike za koje vrijedi paušalna odredba, a ne na svakog od njih pojedinačno. Nadalje, kao što to Komisija pravilno primjećuje, članak 295. stavak 1. točka 6. Direktive 2006/112 definira, za potrebe primjene odredaba o zajedničkom sustavu paušalnog oporezivanja poljoprivrednika, obračunati pretporez kao iznos ukupnog PDV-a koji su svi poljoprivrednici za koje vrijedi paušalna odredba platili na osnovi stjecanja robe i usluga za potrebe svoje aktivnosti. Stoga taj članak ne znači da je pojedinačnim poljoprivrednicima za koje vrijedi paušalna odredba zabranjeno ishoditi nadoknadu višu od PDV-a koji su stvarno platili.

28.

Kao što to poduzetnik Shields & Sons pravilno izlaže u svojim očitovanjima u ovom slučaju, države članice raspolažu određenim brojem instrumenata kojima se može zajamčiti da na osnovi svojeg sudjelovanja u sustavu poljoprivrednici za koje vrijedi paušalna odredba ne prime nadoknadu višu od iznosa PDV-a na koji bi povrat imali pravo kad bi bili porezni obveznici u uobičajenom sustavu PDV-a. Dodajem da se prema mojem mišljenju države članice ne samo mogu već i moraju koristiti tim instrumentima. Naime, takva prekomjerna nadoknada suprotna je naravi paušalnog oporezivanja kao iznimke od općih načela i jasnog pravila iz članka 299. Direktive 2006/112. Nadalje, ona može predstavljati potporu poljoprivrednicima za koje vrijedi paušalna odredba (ili nekima među njima) (9).

29.

Tako, kao prvo, države članice trebaju uspostaviti sustav paušalnog oporezivanja samo za poljoprivrednike kod kojih bi zbog primjene uobičajene odredbe ili pojednostavnjenih postupaka moglo doći do administrativnih poteškoća (članak 296. stavak 1. Direktive 2006/112). Država

Žlanica također može iz tog sustava isključiti poljoprivrednike kod kojih, primjerice zbog obujma njihove aktivnosti, do tih poteškoća ne dolazi ili više ne dolazi (Žlanak 296. stavak 2. te direktive). Kao drugo, država Žlanica može iz sustava isključiti a priori određene kategorije poljoprivrednika (idem). Kao treće, država Žlanica može odrediti različite postotke paušalne nadoknade za različite vrste poljoprivredne aktivnosti (Žlanak 297. prvi stavak druga rečenica te direktive). Takvo razlikovanje može biti posebno relevantno ako zbog znatne razlike između dodane vrijednosti poljoprivredne proizvodnje i vrijednosti robe i usluga stečenih za potrebe te proizvodnje proizvedu značajni nerazmjeri u iznosu nadoknade koju su stvarno ishodili poljoprivredni proizvođači koji svoju aktivnost obavljaju u različitim potpodručjima proizvodnje. Kao četvrto, države Žlanice određuju postotak paušalne nadoknade na temelju makroekonomske statistike za protekle tri godine (Žlanak 298. prvi stavak te direktive), što također znači da se on može ispraviti ako iz makroekonomske statistike proizide prekomjerna nadoknada.

30.

S obzirom na prethodna razmatranja, teško je ne upitati se o zakonitosti propisa o sustavu paušalnog oporezivanja poljoprivrednika u pravu Ujedinjene Kraljevine. Naime, iz utvrđenja suda koji je uputio zahtjev proizlazi da zbog primjene tih propisa poljoprivredno poduzeće čiji je obujam proizvodnje vrlo velik (10) i koje vodi detaljnu računovodstvenu evidenciju (11) u okviru paušalnog oporezivanja dobiva nadoknadu koja trostruko prelazi ulazni PDV na povrat kojeg bi to poljoprivredno poduzeće imalo pravo da je porezni obveznik u uobičajenom sustavu. Ako bi se pokazalo da su takve situacije vrlo raširene, to bi značilo da propisi o paušalnom oporezivanju poljoprivrednika u Ujedinjenoj Kraljevini nisu strukturno usklađeni s odredbama Direktive 2006/112.

31.

S druge strane, država Žlanica ne može na makroekonomskoj razini otkloniti negativne učinke svojeg djelovanja (ili svojeg nedjelovanja) na temelju mjera čiji su cilj pojedini gospodarski subjekti. Ni neobvezatnost paušalnog oporezivanja poljoprivrednika, na koju sam skrenuo pažnju u svojim prethodnim opažanjima posvećenima toj temi, nema utjecaja u tom pogledu (12).

32.

Naime, kada je država Žlanica odlučila provesti paušalno oporezivanje poljoprivrednika, koje je pravilno osmislila – to jest tako da je taj sustav namijenjen samo poljoprivrednicima kod kojih bi zbog primjene uobičajene odredbe ili pojednostavnjenih postupaka moglo doći do poteškoća, a postotak paušalne naknade određen je u primjerenoj visini – poljoprivrednik koji ispunjava uvjete za sudjelovanje u sustavu može razumno očekivati da će imati pravo sudjelovanja i ostanka u tom sustavu neovisno o tome koji su stvarni financijski rezultati tog sudjelovanja tijekom sljedećih poreznih razdoblja. U suprotnom slučaju ne bi se postigao cilj sustava paušalnog oporezivanja koji se sastoji od pojednostavnjivanja postupaka i smanjivanja administrativnih tereta za subjekte kod kojih bi zbog primjene općeg poreznog sustava moglo doći do poteškoća.

33.

S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prvo prethodno pitanje odgovori da Žlanke 295. do 305. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da jedini prihvatljivi uvjeti za isključenje poljoprivrednika za kojeg vrijedi paušalna odredba iz zajedničkog sustava paušalnog oporezivanja uređenog tim odredbama proizlaze iz Žlanka 296. stavka 2. te direktive.

Drugo prethodno pitanje

34.

Drugim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti nastoji razjasniti može li država članica na temelju članka 296. stavka 2. Direktive 2006/112 iz sustava paušalnog oporezivanja isključiti kategoriju poljoprivrednika opisanu kao „poljoprivrednike za koje se utvrdilo da kao sudionici sustava paušalnog oporezivanja primaju znatno viši iznos od iznosa koji bi primili kada bi bili obveznici PDV-a”.

35.

To se pitanje pojavljuje u kontekstu stajališta koje je porezna uprava iznijela u glavnom postupku i koje britanska vlada podupire u svojim očitovanjima u ovom predmetu, a prema kojem je ta konkretna kategorija poljoprivrednika bila definirana u pravu Ujedinjene Kraljevine i isključena iz sustava paušalnog oporezivanja u skladu s člankom 296. stavkom 2. Direktive 2006/112.

36.

Kao što sam to gore naveo (13), članak 296. stavak 2. Direktive 2006/112 dopušta državama članicama da iz paušalne odredbe isključe određene kategorije poljoprivrednika. Ta odredba predstavlja vodeće načelo za države članice u vezi s načinom na koji u svojem nacionalnom pravu trebaju urediti paušalno oporezivanje. Stoga predmetno isključenje treba kao sastavnica tog sustava biti „ex ante”, u smislu da bi kategorija obuhvaćena isključenjem trebala biti definirana a priori i in abstracto, tako da prilikom moguće odluke o sudjelovanju u sustavu poljoprivrednik bude u mogućnosti ocijeniti pripada li on kategoriji koja je obuhvaćena isključenjem i može li i dalje pripadati toj kategoriji. To zahtijevaju razlozi pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja.

37.

To također proizlazi iz strukture članka 296. stavka 2. Direktive 2006/112, koji se ovdje koristi pojmom „kategorije poljoprivrednika”, iako dalje dopušta isključenje iz sustava onih „poljoprivrednika” za koje nije vjerojatno da bi zbog primjene uobičajene odredbe ili pojednostavnjenih postupaka moglo doći do problema. Posljedično, dok se u tom drugom slučaju može dopustiti pojedinačna analiza situacije svakog poljoprivrednika, u prvom se slučaju radi o kategoriji koja je definirana a priori i in abstracto.

38.

Očito je moguće da poljoprivrednik naknadno pripadne u kategoriju koja je obuhvaćena isključenjem i kojoj prvotno nije pripadao. To može biti slučaj, primjerice, nakon razvijanja aktivnosti ili njihove promjene. Radi se o situacijama koje ovise o odluci zainteresirane osobe i u kojima ona može predvidjeti utjecaj takvih odluka na svoj status poljoprivrednika za kojeg vrijedi paušalna odredba. Ne čini mi se, s druge strane, da je u skladu s logikom paušalnog oporezivanja to što do isključenja iz sustava može automatski doći kao posljedica financijskih rezultata koje je poljoprivrednik ostvario zbog samog sudjelovanja u tom sustavu.

39.

Nadalje, to se isključenje zasniva na uvjetu u obliku određenog odnosa između iznosa dobivenog na osnovi paušalne nadoknade i iznosa PDV-a na povrat kojeg bi zainteresirana osoba teoretski imala pravo da je djelovala kao porezni obveznik u uobičajenom sustavu. Kao prvo, taj je uvjet u velikoj mjeri neovisan o odluci zainteresirane osobe jer iznos ostvarenog prometa (o kojem ovisi iznos nadoknade izražen u postotku tog prometa) samo djelomično ovisi o vrijednosti robe i usluga stečenih za potrebe aktivnosti i time o iznosu plaćenog PDV-a.

40.

Kao drugo, u uobičajenim okolnostima poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba čak nije ni u mogućnosti predvidjeti niti utvrditi postojanje tog uvjeta za isključenje iz sustava. Naime, valja podsjetiti da je paušalno oporezivanje namijenjeno poljoprivrednicima kod kojih bi zbog primjene uobičajene odredbe moglo doći do administrativnih poteškoća. Zbog tog su razloga poljoprivrednici za koje vrijedi paušalna odredba izuzeti od poštovanja određenog broja obveza, osobito na području vođenja knjiga i računovodstvene evidencije. Poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba stoga ne može izračunati iznos PDV-a na povrat kojeg bi imao pravo da je porezni obveznik u uobičajenom sustavu jer se paušalno oporezivanje odnosi upravo na to da on nije dužan raditi takve izračune. Ako poljoprivrednik za kojeg vrijedi paušalna odredba, kao u predmetu na koji se odnosi glavni postupak, vodi računovodstvenu evidenciju, što mu omogućava da se koristi tim podacima, to vrlo vjerojatno znači da se paušalno oporezivanje primjenjuje na način koji prekoračuje ono što je nužno za ostvarenje zadanog cilja.

41.

Posljedično, smatram da je – čak i ako se zaključiti da pravo Ujedinjene Kraljevine isključuje iz sustava paušalnog oporezivanja kategoriju poljoprivrednika kako je definirana u drugom prethodnom pitanju – ta kategorija osmišljena na način koji nije u skladu s logikom tog sustava i činjenica sudjelovanja u njemu ne može služiti kao osnova za isključenje iz sustava.

42.

Nadalje, Komisija u svojim očitovanjima pravilno ističe da na način na koji porezna uprava upućuje na isključenje gore navedene kategorije poljoprivrednika iz sustava ne ispunjava kriterije jasnoće i preciznosti koji su potrebni na području prenošenja odredaba prava Unije u nacionalno pravo.

43.

Naime, u skladu sa sudskom praksom Suda (14), činjenica da se država članica koristi mogućnošću predviđenom u direktivi zbog razloga pravne sigurnosti nalaže donošenje izričite odredbe i poštovanje kriterija konkretnosti, jasnoće i preciznosti koji omogućuju sudski nadzor.

44.

Međutim, razlikovanje kategorije poljoprivrednika koji su obuhvaćeni isključenjem iz sustava paušalnog oporezivanja, na koje porezna uprava upućuje, ne proizlazi iz pravnih odredaba: one (15) se, naime, ograničavaju na davanje ovlasti poreznoj upravi da iz sustava isključi poljoprivrednika ako to smatra potrebnim za ožuvanje prihoda. Samo se u neobvezujućim informacijama namijenjenima poreznim obveznicima navodi da se radi o poljoprivrednicima koji se u okviru tog sustava koriste nadoknadom iznosa znatno višeg od iznosa koji bi primili kad bi bili porezni obveznici u uobičajenom sustavu PDV-a (16). Kao što to proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, te informacije nisu pravne norme, već se prije radi o smjernicama kojima se pojašnjava upravna praksa porezne uprave.

45.

Stoga Shields & Sons u svojim ožitovanjima u ovom predmetu s pravom tvrdi da je isključenje iz sustava paušalnog oporezivanja onih poljoprivrednika koji se koriste nadoknadom iznosa koji je znatno viši od iznosa koji bi oni primili da su porezni obveznici u uobičajenom sustavu PDV-a prije mogućnost porezne uprave da isključi pojedinačne poljoprivrednike, a ne sustav isključivanja jedne kategorije poljoprivrednika koja je definirana a priori i in abstracto u smislu članka 296. stavka 2. Direktive 2006/112.

46.

S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na drugo prethodno pitanje odgovori da članak 296. stavak 2. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da kategorija poljoprivrednika za koje se utvrdilo da kao sudionici sustava paušalnog oporezivanja primaju znatno viši iznos nego što bi primili kada bi bili porezni obveznici PDV-a nije kategorija poljoprivrednika osmišljena u skladu s potrebama primjene te odredbe.

Zaključak

47.

S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i Chancery, Ujedinjena Kraljevina) odgovori na sljedeći način:

1.

Članke 295. do 305. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da jedini prihvatljivi uvjeti za isključenje poljoprivrednika za kojeg vrijedi paušalna odredba iz zajedničkog sustava paušalnog oporezivanja uređeno tim odredbama proizlaze iz članka 296. stavka 2. te direktive.

2.

Članak 296. stavak 2. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da ne dopušta da se iz sustava paušalnog oporezivanja isključi kategorija poljoprivrednika koja je definirana kao poljoprivrednici za koje se utvrdilo da kao sudionici tog sustava primaju znatno viši iznos nego što bi primili kada bi bili porezni obveznici PDV-a.

(1) Izvorni jezik: poljski

(2) SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

(3) Ti podaci nisu sporni. Prema vlastitim računovodstvenim izjavama Shields & Sonsa, iznos povrata na osnovi nadoknade prelazio je – osobito tijekom obračunskih razdoblja od 2008. – 2009. do 2011. – 2012. – praktički trostruki iznos PDV-a na povrat kojeg bi taj poduzetnik imao pravo u okviru uobičajenog sustava.

(4) Vidjeti presudu od 12. listopada 2016., Nigl i dr. (C-340/15, EU:C:2016:764, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

(5) Vidjeti presudu od 12. listopada 2016., Nigl i dr. (C-340/15, EU:C:2016:764, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

(6) Uređen člancima 281. do 292. Direktive 2006/112

(7) Kao što je to slučaj u francuskom pravu i neizravno (preko obveze vođenja računovodstvene evidencije koja proizlazi iz drugih odredaba) također u poljskom ili austrijskom pravu.

(8) Takvo odstupanje o čemu je moguće jer načelo neutralnosti, za razliku od načela jednakog postupanja, čiju konkretizaciju predstavlja na području PDV-a, nema ustavni rang (vidjeti presudu od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, t. 42. i 43.).

(9) Vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Komisija/Portugal (C-524/10, EU:C:2011:613, t. 36.).

(10) Kao što to proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, Shields & Sons primio je na osnovi paušalne nadoknade za porezno razdoblje 2011. – 2012. iznos viši od 200000 GBP, što primjenom postotka od 4 % na promet iznosi oko 5000000 GBP.

(11) Te informacije, naime, potječu od podataka koje sastavilo računovodstvo Shields & Sonsa.

(12) Vidjeti moje mišljenje u predmetu Nigl (C-340/15, EU:C:2016:505, t. 49.).

(13) Vidjeti točku 22. ovog mišljenja.

(14) Presuda od 4. lipnja 2009., SALIX Grundstücksvermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, t. 51. do 58.)

(15) Konkretno, članak 206. Value Added Tax Regulationsa 1995 (Uredba iz 1995. o porezu na dodanu vrijednost, vidjeti točku 6. ovog mišljenja)

(16) Obavijest o PDV-u (VAT Notice) 700/46, t. 7.2. (vidjeti točku 7. ovog mišljenja)