

62016CC0262

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MACIEJA SZPUNARJA,

predstavljeni 28. junija 2017 (1)

Zadeva C-262/16

Shields & Sons Partnership

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (senat za davčne in gospodarske spore) (Združeno kraljestvo))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – člen 296(2) in člen 299 – Skupna pavšalna ureditev za kmete – Izključitev kmetov iz sistema – Pogoji“

Uvod

1.

Pobiranje DDV je povezano s številnimi administrativnimi obveznostmi, ki bremenijo davčne zavezanke. Izpolnjevanje teh obveznosti je lahko za nekatere izmed njih pretirano zahtevno, posebej če svojo gospodarsko dejavnost opravljajo v razmeroma majhnem obsegu. V predpisih, ki se nanašajo na DDV, so bila za nekatere kategorije davčnih zavezancev zato določena poenostavljena pravila. Med drugim se to nanaša na kmete, za katere je določena pavšalna ureditev. Uporaba te ureditve za države članice ni obvezna. Če pa se za njeno uvedbo odločijo, pa pri oblikovanju te ureditve nimajo popolne svobode. V tej zadevi bo imelo Sodišče možnost pojasniti temeljna pravila na tem področju.

Pravni okvir

Pravo unije

2.

Člen 296(1) in (2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost določa: (2)

„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, obratnega 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.

Člen 297, prvi odstavek, Direktive 2006/112 določa:

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

4.

Člen 298, prvi odstavek, te direktive določa:

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

5.

Člen 299 Direktive 2006/112 določa:

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

Pravo Združenega kraljestva

6.

V pravo Združenega kraljestva je bila skupna pavšalna ureditev za kmete uvedena s členom 54 Value Added Tax Act 1994 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994). 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), SI 1992/3221, določa stopnjo pavšalnega nadomestila v višini 4 %. Ta stopnja velja za vse kmete, za katere velja pavšalna ureditev. Člen 206 Value Added Tax Regulations 1995 (uredba o davku na dodano vrednost iz leta 1995), ki je umeščen v del XXIV te uredbe, s katerim se izvršuje člen 54 zakona o DDV iz leta 1994, določa pogoje, pod katerimi lahko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: davčna uprava Združenega kraljestva) prekliče dovoljenje kmetijskemu gospodarstvu za uporabo pavšalne ureditve. Eden od teh pogojev je podan, če davčna uprava ugotovi, da je preklic dovoljenja nujen zaradi varstva proračunskih prihodkov.

7.

Davčna uprava Združenega kraljestva objavlja informacije za davčne zavezanke, ki se nanašajo na razlago določb o DDV („VAT notices“, v nadaljevanju: informacije o DDV). Kot izhaja iz navedb, ki jih vsebuje predlog za sprejetje predhodne odločbe, te informacije niso zavezuječe, vendar pa se v praksi davčna uprava v odnosih z davčnimi zavezanci na njih sklicuje. V odločbi, ki je predmet postopka v glavni stvari, se je davčna uprava sklicevala na informacijo DDV 700/46, ki se nanaša na skupno pavšalno ureditev za kmete. V skladu s točko 7.2 te informacije mora kmet prenehati z uporabo te ureditve, če „kot kmet pavšalist prejema znatno več, kot bi prejemal, če bi bil registriran za DDV na podlagi splošne ureditve“.

Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

8.

Družba Shields & Sons Partnership (v nadaljevanju: Shields & Sons) upravlja s kmetijskim gospodarstvom v Castlewellanu (Združeno kraljestvo). Kmetijsko gospodarstvo se ukvarja z govedorejo, torej z dejavnostjo, za katero v Združenem kraljestvu velja skupna pavšalna ureditev za kmete.

9.

Od davčnega leta 2004/2005 je za družbo Shields & Sons veljala skupna pavšalna ureditev za kmete. V istem davčnem letu je vrnilo, ki ga je družba Shields & Sons prejela iz naslova pavšalnega nadomestila, v bistvu ustrezalo višini DDV, do vrnila katerega bi bila ta družba upravičena, če bi bila davčni zavezanec, za katerega se uporablja splošna ureditev. V kasnejših letih so se zaželi ti zneski močno razlikovati, tako da je skupni presežek iz naslova nadomestila za davčna leta od 2004/2005 do 2011/2012 znašal 374.884,23 GBP. (3)

10.

V teh okoliščinah je davčna uprava z odločbo z dne 15. oktobra 2012 družbi Shields & Sons preklicala dovoljenje za uporabo pavšalne ureditve za kmete, pri čemer se je sklicevala na okoliščino, da ta družba kot kmet pavšalist prejema znatno višje vrnilo, kot če bi bila registrirana za DDV v okviru splošne ureditve. Z odločbo z dne 21. decembra 2012 je bila ta odločba potrjena.

11.

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore), Združeno kraljestvo) je s sodbo z dne 8. oktobra 2014 zavrnilo tožbo, ki jo je zoper to odločbo vložila družba Shields & Sons. Družba se je zoper to sodbo pritožila na Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (senat za davčne in gospodarske spore), Združeno kraljestvo), ki je v tej zadevi predložitevno sodišče.

12.

Kot navaja to sodišče, se stranki v postopku v glavni stvari ne strinjata, kako je treba pravilno razlagati določbe Direktive 2006/112, ki se nanašajo na skupno pavšalno ureditev za kmete. V teh okoliščinah je Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (senat za davčne in gospodarske spore), Združeno kraljestvo) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1.

Ali je treba v zvezi s skupno pavšalno ureditvijo za kmete, ki jo določa poglavje 2 naslova XII

Direktive [2006/112], člen 296(2) [te direktive] razlagati tako, da določa izrpnno ureditev tega, kdaj lahko država članica izvzame kmeta iz skupne pavšalne ureditve? Zlasti:

1.1

Ali lahko država članica izvzame kmete iz skupne pavšalne ureditve za kmete samo v skladu s členom 296(2) [Direktive 2006/112]?

1.2

Ali lahko država članica izvzame kmete iz skupne pavšalne ureditve za kmete tudi na podlagi člena 299 [omenjene direktive]?

1.3

Ali je država članica upravičena izvzeti kmeta iz skupne pavšalne ureditve za kmete na podlagi načela davčne nevtralnosti?

1.4

Ali so države članice upravičene izvzeti kmeta iz skupne pavšalne ureditve za kmete iz katerega koli drugega razloga?

2.

Kako je treba razlagati izraz ‚kategorije kmetov‘ iz člena 296(2) Direktive [2006/112]? Zlasti:

2.1

Ali mora biti upoštevna kategorija kmetov takšna, da jo je mogoče identificirati glede na objektivne značilnosti?

2.2

Ali je lahko upoštevna kategorija kmetov takšna, da jo je mogoče identificirati glede na ekonomske vidike?

2.3

S kolikšno stopnjo natančnosti je treba identificirati kategorijo kmetov, ki jo država članica namerava izvzeti?

2.4

Ali daje 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 upoštevno kategorijo?“

13.

Predlog za sprejetje predhodne odločbe je na Sodišče prispel 12. maja 2016. Pisna stališča so predložile družba Shields & Sons, vlada Združenega kraljestva, francoska vlada in Evropska komisija. Družba Shields & Sons, vlada Združenega kraljestva in Komisija so bile zastopane na obravnavi dne 15. marca 2017.

Analiza

14.

Predložitveno sodišče želi z vprašanjema za predhodno odločanje v tej zadevi v bistvu ugotoviti, ali in na kateri podlagi lahko država članica iz skupne pavšalne ureditve izvzame kmete, ki zaradi tega, ker se zanj uporablja ta ureditev, iz naslova pavšalnega nadomestila prejema znatno višje vračilo od zneska DDV, do vračila katerega bi bil upravičen, če bi se zanj uporabljala splošna ureditev. Analizo vprašanj za predhodno odločanje bom začel s kratkim povzetkom značilnosti skupne pavšalne ureditve za kmete.

Skupna pavšalna ureditev za kmete

15.

Predmet DDV so nameloma – razen nekaterih vrst dejavnosti, ki so oproščene – vse transakcije, ki jih davčni zavezanci opravijo v okviru svoje ekonomske dejavnosti. Vendar pa obdavčitev s tem davkom od davčnih zavezancev zahteva izpolnjevanje številnih administrativnih obveznosti, med njimi zlasti računovodskih. To je nujno za zagotovitev pravnega delovanja DDV, ker se ta davek v znatni meri opira na evidentiranje in nadzor nad davčnimi obveznostmi, ki jih davčni zavezanci izpolnjujejo sami. Zaradi tega nekatere kategorije gospodarskih subjektov, zlasti tistih, ki dejavnost opravljajo v manjšem obsegu, ne morejo izpolniti teh administrativnih obveznosti ali pa te obveznosti za njih pomenijo veliko težavo. V zvezi s tem Direktiva 2006/112 določa poenostavljene ureditve obračunavanja DDV.

16.

Ena od kategorij davčnih zavezancev, za katere je določena taka poenostavljena ureditev, so kmeti. Direktiva 2006/112 v členih od 295 do 305 ureja skupno pavšalno ureditev za kmete. Na kratko povedano, v okviru tega sistema kmet (imenovan „kmet pavšalist“, kot izhaja iz člena 295(1), točka 3, Direktive 2006/112) ni niti zavezan do plačila DDV, ki ga je treba plačati v proračun države, niti nima pravice do odbitka davka, ki ga je plačal pri nabavi blaga in storitev za potrebe opravljanja svoje dejavnosti. Glede na rešitev, ki je sprejeta v posamezni državi članici, lahko namesto tega k ceni, ki jo drugim davčnim zavezancem zaračuna za blago in storitve, prišteje pavšalno nadomestilo po stopnji, ki jo država članica določi v skladu s členom 297 Direktive 2006/112. V Združenem kraljestvu znaša ta stopnja 4 %. Prejemniki tega blaga in storitev to pavšalno nadomestilo obravnavajo kot vstopni DDV in imajo pravico, da ga odbijejo od DDV, ki ga morajo plačati. Nadomestilo se lahko kmetom pavšalistom izplača tudi neposredno iz državnega proračuna.

17.

Skupna pavšalna ureditev za kmete ima dva cilja. (4) Prvi, za kmete pavšaliste pomeni administrativno poenostavitev. Ker kmetje nimajo obveznosti plačila DDV, ki ga je treba plačati v državni proračun, in hkrati tudi nimajo možnosti odbitka vstopnega DDV, so lahko oproščeni vrste administrativnih obveznosti, kot je evidentiranje nabavljenega blaga in storitev, vodenje knjigovodstva, izstavljanje računov ipd.

18.

Drugi, ureditev kmetom pavšalistom omogoča nadomestitev stroškov DDV, ki so ga plačali pri nabavi blaga ali storitev, ki jih uporabljajo pri opravljanju svoje dejavnosti. Če take nadomestitve ne bi bilo, bi bili obremenjeni s tem davkom, kar bi bilo v nasprotju z namelom nevtralnosti DDV za

davžne zavezanke, v skladu s katerim breme tega davka nosijo potrošniki. Ker pa se stopnja nadomestila obračuna na splošno, to je glede na vse kmete pavšaliste, pa je tudi nevtralnost davka zagotovljena samo na splošni ravni. To pomeni, da je lahko za nekega kmeta pavšalista nadomestilo dejansko višje ali nižje od zneska DDV, plačnega v nekem davčnem letu.

19.

Skupna pavšalna ureditev za kmete pomeni odstopanje od splošne ureditve Direktive 2006/112 in se zato lahko uporablja samo v obsegu, ki je nujen za doseg zgoraj omenjenih ciljev. (5) Tako se je, prvič, ne bi smelo uporabljati za kmete, ki jim uporaba splošne ureditve ali, morebiti, posebne ureditve za mala podjetja (6) ne povzroča administrativnih težav. Drugič, uporaba pavšalne ureditve – glede na vse kmete pavšaliste v neki državi članici – ne bi smela voditi do vračila zneska iz naslova pavšalnega nadomestila DDV, ki bi bil višji od zneska DDV, do katerega bi bili ti upravičeni na podlagi splošne ureditve.

20.

Vprašanja za predhodno odločanje, ki sta postavljena v tej zadevi, je treba preučiti z vidika zgornjih navedb.

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

21.

Prvo vprašanje za predhodno odločanje se nanaša na možnost izključitve kmeta iz pavšalne ureditve. Predložitveno sodišče želi izvedeti, ali se lahko to zgodi zgolj na podlagi razlogov, ki jih vsebuje člen 296(2) Direktive 2006/112, ali tudi iz katerega drugega razloga, zlasti na podlagi člena 299 te direktive ali v povezavi s kršitvijo načela nevtralnosti DDV.

22.

Da spomnim, člen 296(2) Direktive 2006/112 določa dva primera izključitve kmeta iz pavšalne ureditve. Prvi se nanaša na to, da država članica na splošno izključi nekatere kategorije kmetov. Način, na katerega lahko država članica opredeli te kategorije, je predmet drugega vprašanja za predhodno odločanje v tej zadevi, tako da bom to vprašanje obravnaval v nadaljevanju teh sklepnih predlogov.

23.

Drugi primer izključitve se nanaša na kmete, ki jim uporaba splošne ureditve ali poenostavljenega postopka ne povzroča težav. Taka izključitev je praviloma povezana z velikostjo kmetijskega gospodarstva ali obsegom prometa, ki ga ta ustvari, (7) in temelji na domnevi, da je kmetijsko gospodarstvo neke velikosti sposobno izpolnjevati administrativne obveznosti, ki izhajajo iz statusa zavezanca za DDV.

24.

Zdi se, da se zgoraj navedena primera nanašata na?eloma na izklju?itev ex ante, v tem smislu, da se za kmete, ki spadajo v kategorijo, ki je izvzeta iz uporabe pavšalne ureditve, ta ureditev ne more uporabljati. Primeri izklju?itve ex post, to je izklju?itve kmetov, za katere pavšalna ureditev že velja, so lahko posledica tega, da kmet pavšalist preide iz kategorije, za katero ta ureditev velja, v kategorijo, za katero ta ureditev ne velja, na primer zaradi pove?anja obsega dejavnosti ali spremembe vrste dejavnosti. V takem primeru kmet preneha izpolnjevati merila za vklju?itev v pavšalno ureditev, kar upravi?uje njegovo izklju?itev iz te ureditve.

25.

Ne menim pa, da bi do izklju?itve kmeta pavšalista iz ureditve lahko prišlo tudi na drugi podlagi, zlasti ne iz razlogov, ki jih je predložitveno sodiš?e navedlo v prvem vprašanju za predhodno odlo?anje. Glede tega delim mnenje, ki so ga družba Shields & Sons, francoska vlada in Komisija izrazile v svojih stališ?ih glede te zadeve.

26.

Kar se ti?e na?ela nevtralnosti DDV je, kot sem že spomnil, zakonodajalec skupno pavšalno ureditev za kmete zavestno oprl na neke vrste posplošitev. Z namenom poenostavitve administrativnih obveznosti je zakonodajalec opustil misel na popolno nevtralnost davka z vidika vsakega posami?nega kmeta pavšalista, in to v korist splošne nevtralnosti ureditve z vidika vseh takih kmetov skupaj. Tako lahko v okviru pavšalne ureditve posamezni kmetje prejmejo nadomestilo, ki je višje ali nižje od zneska vstopnega DDV, kar ni v nasprotju z na?elom nevtralnosti DDV, ampak gre, kot v svojih stališ?ih trdi Komisija, za zavestno odstopanje zakonodajalca od tega na?ela. (8)

27.

Kar pa se ti?e ?lena 299 Direktive 2006/112, ta dolo?ba vsebuje usmeritev za države ?lanice pri dolo?anju stopnje pavšalnega nadomestila. Te države naj bi to stopnjo dolo?ile tako, da nadomestilo ne bi presegalo skupne višine obra?unanega vstopnega DDV. Stopnja pavšalnega nadomestila se v skladu s ?lenom 298(1) te direktive dolo?i na podlagi makroekonomskih podatkov za vse kmete pavšaliste. Zato ?len 299 te direktive ne more biti podlaga za izdajo posami?nih odlo?b, ki se nanašajo na posami?ne kmete pavšaliste. Pravila, ki se nanašajo na na?in dolo?anja stopnje pavšalnega nadomestila, se namre? nanašajo na vse kmete pavšaliste in ne posebej na vsakega od njih. Poleg tega, kot pravilno opaža Komisija, ?len 295(1), to?ka 6, te direktive za potrebe uporabe dolo?b o skupni pavšalni ureditvi za kmete obra?unan vstopni DDV opredeljuje kot znesek skupnega DDV, ki ga vsi kmetje pavšalisti pla?ajo od nabave blaga in storitev za namen opravljanja svoje dejavnosti. Ta ?len tako ne prepoveduje tega, da bi posami?ni kmetje pavšalisti prejeli nadomestila, ki so višja od zneska DDV, ki so ga dejansko pla?ali.

28.

Kot družba Shields & Sons pravilno navaja v svojih stališ?ih v tej zadevi, imajo države ?lanice na voljo razne instrumente, s katerimi lahko zagotovijo, da kmetje pavšalisti iz naslova udeležbe v ureditvi nadomestila ne prejmejo višjega zneska DDV od tistega, do katerega bi bili upravi?eni na podlagi splošne ureditve. Poleg tega po mojem mnenju države ?lanice nimajo le možnosti, temve? bi te instrumente morale uporabljati. Tako prekomerno nadomestilo je namre? v nasprotju z naravo pavšalne ureditve kot izjeme od splošne ureditve in z izrecno dolo?bo ?lena 299 Direktive 2006/112, poleg tega pa lahko za (nekater) kmete pavšaliste predstavlja pomo?. (9)

29.

Tako bi morale države članice, prvič, pavšalno ureditev uporabljati le za kmete, pri katerih bi uporaba splošne ureditve ali poenostavljenega postopka povzročila administrativne težave (člen 296(1) Direktive 2006/112). Iz te ureditve je tudi možno izključiti kmete, pri katerih, na primer zaradi obsega njihove dejavnosti, takih težav ni ali jih ni ve (člen 296(2)). Drugič, država članica lahko iz ureditve vnaprej izključijo določene kategorije kmetov (idem). Tretjič, država članica lahko za različna podpodročja kmetijstva določi različno stopnjo pavšalnega nadomestila (člen 297, prvi odstavek, drugi stavek). Tako razlikovanje je lahko še posebej primerno, če zaradi velike razlike med dodano vrednostjo kmetijske pridelave in vrednostjo blaga in storitev, ki se nabavljajo za namen te pridelave, prihaja do velikih nesorazmerij pri višini nadomestila, ki ga dobivajo kmetje, ki opravljajo dejavnost na posameznih podpodročjih pridelave. Nazadnje, četrto, države članice določajo stopnjo pavšalnega nadomestila na podlagi makroekonomskih podatkov za pretekla tri leta (člen 298, prvi odstavek), kar pomeni tudi, da jo je mogoče spremeniti, če makroekonomski podatki kažejo, da je nadomestilo prekomerno.

30.

Glede na zgoraj navedeno se je težko izogniti postavitvi vprašanja o pravilnosti pavšalne ureditve za kmete v pravu Združenega kraljestva. Kot namreč izhaja iz ugotovitev predložitvenega sodišča, je rezultat uporabe te ureditve ta, da kmetijsko gospodarstvo z zelo velikim obsegom pridelave, (10) ki vodi podrobno računovodstvo, (11) v okviru pavšalne ureditve prejema nadomestilo, ki trikratno presega znesek vstopnega DDV, do vrata katerega bi bilo to kmetijsko gospodarstvo upravičeno na podlagi splošne ureditve. Če bi se pokazalo, da do takih položajev prihaja pogosto, bi to pomenilo, da obstaja strukturna neskladnost pavšalne ureditve za kmete v Združenem kraljestvu z določbami Direktive 2006/112.

31.

Vendar pa država članica negativnih učinkov svojega delovanja (ali nedelovanja) na makroekonomski ravni ne more izravnati z ukrepi zoper posamezne gospodarske subjekte. Tega ne spreminja niti fakultativna narava pavšalne ureditve za kmete, na katero sem opozoril v mojih prejšnjih sklepnih predlogih, ki so se nanašali na to problematiko. (12)

32.

Če se država članica odloči za uvedbo pavšalne ureditve za kmete in jo pravilno oblikuje, to namreč pomeni, da je ta ureditev namenjena izključno kmetom, ki bi jim uporaba splošne ureditve ali poenostavljenega postopka povzročala težave, in če je stopnja pavšalnega nadomestila določena na primerni ravni, lahko kmet, ki izpolnjuje merila za udeležbo v ureditvi, upravičeno pričakuje, da bo imel pravico pristopiti k tej ureditvi in v njej ostati ne glede na dejanske finančne rezultate te udeležbe v posameznih davčnih letih. Če bi bilo to drugače, cilj pavšalne ureditve, ki je poenostavitev in zmanjšanje administrativnih bremen za subjekte, ki bi jim uporaba splošnih pravil obdavčitve povzročala težave, ne bi bil dosežen.

33.

Glede na navedeno predlagam, naj se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člene od 295 do 305 Direktive 2006/112 razlagati tako, da sta edina dopustna primera izključitve kmeta pavšalista iz skupne pavšalne ureditve, določene v teh členih, tista, ki izhajata iz člena 296(2) te direktive.

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

34.

Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali lahko država članica na podlagi člena 296(2) Direktive 2006/112 iz pavšalne ureditve izvzame kategorijo kmetov, opredeljeno kot „kmeti, za katere je bilo ugotovljeno, da kot kmetje pavšalisti prejemajo znatno več, kot bi prejeli, če bi bili registrirani za DDV“.

35.

To vprašanje se je pojavilo na podlagi stališča davčne uprave, predstavljenega v postopku v glavni stvari – ki ga je vlada Združenega kraljestva v svojih stališjih glede te zadeve podprla – da je taka kategorija kmetov opredeljena v pravu Združenega kraljestva in v skladu s členom 296(2) Direktive 2006/112 izvzeta iz pavšalne ureditve.

36.

Kot sem povedal zgoraj, (13) člen 296(2) Direktive 2006/112 državam članicam omogoča, da iz pavšalne ureditve izvzamejo nekatere kategorije kmetov. Ta določba vsebuje napotilo državam članicam, kako naj v svojih nacionalnih pravih oblikujejo pavšalno ureditev. Izvzetje, ki je predmet te zadeve, bi moralo tako imeti, kot element oblikovanja te ureditve, naravo ex ante, v tem smislu, da bi morala biti kategorija, za katero velja izvzetje, določena vnaprej in abstraktno, tako da bi lahko kmet pred morebitno odločitvijo o vključitvi v ureditev ocenil, ali spada v kategorijo, za katero velja izvzetje, in ali bo lahko v to kategorijo spadal tudi v prihodnje. To je potrebno zaradi načel pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj.

37.

To izhaja tudi iz besedila člena 296(2) Direktive 2006/112, ki uporablja besedno zvezo „kategorije kmetov“, medtem ko v nadaljevanju omogoča, da se iz ureditve izvzame „kmete“, ki jim upoštevanje splošne ureditve ali poenostavljenih postopkov ne bi povzročalo težav. Če je mogoče v tem drugem primeru dopustiti individualno preužitev položaja posameznega kmeta, pa gre v prvem primeru izrecno za abstraktno in vnaprej opredeljeno kategorijo.

38.

Očitno se lahko zgodi, da se kmet, ki na začetku ne spada v kategorijo, za katero velja izvzetje, kasneje znajde v taki kategoriji. Do tega lahko pride na primer zaradi povečanja obsega dejavnosti ali spremembe vrste dejavnosti. Gre za položaje, ki so odvisni od odločitve zainteresirane osebe, v katerih lahko predvidi učinek teh odločitev na svoj status kmeta pavšalista. Vendar pa se mi ne zdi v skladu z logiko pavšalne ureditve, da bi udeležba v tej ureditvi – zaradi finančne koristi, ki jo ima neki kmet zaradi uporabe te ureditve – lahko avtomatično povzročila izključitev iz nje.

39.

Poleg tega do te izključitve pride na podlagi pogoja, ki je oblikovan kot razmerje med zneskom, ki se prejme iz naslova pavšalnega nadomestila, in zneskom DDV, do vrata katerega bi bila zainteresirana oseba teoretično upravičena, če bi delovala kot davčni zavezanec na podlagi splošne ureditve. Izpolnitev tega pogoja pa prvič, v veliki meri ni odvisna od odločitve zainteresirane osebe, ker je obseg doseženega prometa (od katerega je odvisen znesek nadomestila, izražen kot odstotek tega prometa) le deloma odvisen od vrednosti blaga in storitev, nabavljenih za potrebe opravljanja dejavnosti, in s tem tudi od zneska plačanega DDV.

40.

Drugič, v normalnih pogojih kmet pavšalist ne more predvideti ali ugotoviti, da je izpolnjen tak pogoj za izključitev iz ureditve. Spomniti je treba namreč, da je pavšalna ureditev namenjena kmetom, ki bi jim uporaba splošne ureditve povzročala administrativne težave. Zaradi tega so kmetje pavšalisti oproščeni vrste obveznosti, zlasti na področju vodenja evidenc in računovodstva. Kmet pavšalist tako ne more izračunati zneska DDV, do vrata katerega bi bil upravičen na podlagi splošne ureditve, saj je pavšalna ureditev namenjena točno temu, da se ga oprosti obveznosti opravljanja takih izračunov. Če pa, kot v postopku v glavni stvari, kmet pavšalist vodi računovodstvo, ki omogoča pridobitev takih podatkov, to najverjetneje pomeni, da se pavšalna ureditev uporablja širše, kot bi bilo potrebno za dosego njenih ciljev.

41.

Iz zgornjih razlogov menim, da tudi če bi se ugotovilo, da pravo Združenega kraljestva iz pavšalne ureditve izvzema kategorijo kmetov, ki je opredeljena tako, kot to izhaja iz drugega vprašanja za predhodno odločanje, pa je ta kategorija oblikovana v nasprotju z logiko te ureditve in umestitev vanjo ne more služiti kot podlaga za izključitev iz te ureditve.

42.

Poleg tega Komisija v svojih stališčih pravilno opozarja, da namreč, kako se davčna uprava Združenega kraljestva sklicuje na izvzete zgoraj navedene kategorije kmetov iz ureditve, ne izpolnjuje meril jasnosti in natančnosti, ki morata biti izpolnjeni pri prenosu predpisov prava Unije v nacionalno pravo.

43.

Iz sodne prakse Sodišča namreč izhaja, (14) da mora država članica pri uveljavljanju možnosti, ki jo ponuja direktiva, zaradi pravne varnosti sprejeti izrecno določbo in mora izpolniti merila specifičnosti, natančnosti in jasnosti, s čimer se omogoča nadzor sodišča.

44.

Razmejitev kategorije kmetov, ki je izvzeta iz pavšalne ureditve, na katero se sklicuje davčna uprava, pa ne izhaja iz pravnih pravil, saj ta (15) določajo le upravičenje davčne uprave za izključitev kmeta pavšalista iz ureditve, če ugotovi, da je to nujno z vidika cilja varstva proračunskih prihodkov. Navodilo, da gre za kmete, ki v okviru ureditve prejemajo nadomestilo, ki je znatno višje od zneska DDV, do vrata katerega bi bili upravičeni na podlagi splošne ureditve, se pojavlja le v nezavezujoči informaciji za davčne zavezanke. (16) Kot izhaja iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, ta informacija ni pravni predpis, temveč bolj napotilo, ki pojasnjuje upravno prakso davčne uprave.

45.

Tako družba Shields & Sons v svojih stališjih v tej zadevi pravilno trdi, da je izključitev kmetov, ki prejemajo nadomestila, ki znatno presegajo znesek DDV, do vračila katerega bi bili upravičeni na podlagi splošnih pravil, iz pavšalne ureditve bolj pooblastilo davčni upravi za izključitev posamičnih kmetov, kot pa sistemsko izvzetje vnaprej in abstraktno določene kategorije kmetov v smislu člena 296(2) Direktive 2006/112.

46.

Glede na zgoraj navedeno predlagam, naj se na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 296(2) Direktive 2006/112 razlagati tako, da kategorija kmetov, za katere se ugotovi, da kot kmetje pavšalisti prejemajo znatno več, kot bi prejeli, če bi bili registrirani za DDV, ni pravilno oblikovana kategorija kmetov za namen uporabe te določbe.

Predlog

47.

Glede na vse zgoraj navedeno predlagam, naj se na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (senat za davčne in gospodarske spore), Združeno kraljestvo), odgovori:

1.

Člene od 295 do 305 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da sta edina dopustna primera izključitve kmeta pavšalista iz skupne pavšalne ureditve, določene v teh členih, tista, ki izhajata iz člena 296(2) te direktive.

2.

Člen 296(2) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da ne vsebuje pooblastila za izvzetje kategorije kmetov, opredeljene kot kmetje, za katere se ugotovi, da kot kmetje pavšalisti prejemajo znatno več, kot bi prejeli, če bi bili registrirani za DDV, iz pavšalne ureditve.

(1) Jezik izvirnika: poljščina.

(2) UL 2006, L 347, str. 1.

(3) Ti podatki niso sporni. Po izražunih računovodje družbe Shields & Sons je bilo zlasti v davčnih letih od 2008/2009 do 2011/2012 vračilo iz naslova nadomestila približno trikrat večje od zneska DDV, do vračila katerega bi bila ta družba upravičena, če bi uporabljala splošno ureditev.

(4) Glej sodbo z dne 12. oktobra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, točka 38 in navedena sodna praksa).

(5) Glej sodbo z dne 12. oktobra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, točka 37 in navedena sodna praksa).

(6) Določena v členih od 281 do 292 Direktive 2006/112.

(7) Tako na primer v francoskem pravu, posredno (zaradi obveznosti vodenja knjigovodstva, ki je določena v drugih predpisih), pa tudi v poljskem in avstrijskem pravu.

(8) Tako odstopanje je, kot se zdi, možno, saj načelo nevtralnosti, drugače od načela enakega

obravnavanja, katerega konkretizacijo na področju DDV predstavlja, nima ustavne narave (glej sodbo z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, točki 42 in 43).

(9) Glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Komisija/Portugalska (C-524/10, EU:C:2011:613, točka 36).

(10) Kot izhaja iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, je družba Shields & Sons v davnem letu 2011/2012 dobila vračilo iz naslova pavšalnega nadomestila v višini nad 200.000 GBP, kar pri stopnji 4 % pomeni promet v višini 5.000.000 GBP.

(11) Navedene informacije namreč izhajajo iz podatkov, ki jih je pripravil računovodja družbe Shields & Sons.

(12) Glej moje sklepne predloge v zadevi Nigl (C-340/15, EU:C:2016:505, točka 49).

(13) Glej točko 22 teh sklepnih predlogov.

(14) Sodba z dne 4. junija 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, točke od 51 do 58).

(15) Konkretno člen 206 Value Added Tax Regulations 1995 (uredba o davku na dodano vrednost iz leta 1995) (glej točko 6 teh sklepnih predlogov).

(16) Informacija o DDV (VAT Notice) 700/46, točka 7.2 (glej točko 7 teh sklepnih predlogov).