



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

12. oktoober 2017*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 296 lõige 2 – Artikkel 299 – Põllumajandustootjate ühine kindla maksumääruga skeem – Ühisest skeemist välja jätmine – Tingimused – Mõiste „põllumajandustootjate kategooria

Kohtuasjas C-262/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Upper Tribunali (Tax and Chancery Chamber) (kõrgema astme kohus (maksuasju lahendav koda), Ühendkuningriik) 10. mai 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. mail 2016, menetluses

Shields & Sons Partnership

versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president L. Bay Larsen, kohtunikud J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby ja M. Vilaras (ettekandja),

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikku menetlust ja 15. märtsi 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Shields & Sons Partnership, esindaja: G. Edwards, keda abistas *barrister* M. C. P. Thomas,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: G. Brown ja J. Kraehling, keda abistas *barrister* R. Chapman,
- Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas ja S. Ghiandoni,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Owsiany-Hornung, R. Lyal ja M. Wilderspin,

olles 28. juuni 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: inglise.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 296 lõike 2 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Shields & Sons Partnershipi ning Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customsi (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses seoses asjaoluga, et maksuhaldur tühistas põhikohtuasja kaebajale antud loa liituda põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga skeemiga (edaspidi „kindla maksumääraga skeem“).

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi XII jaotises määratletakse käibemaksu erisüsteemid. Jaotise 2. peatükk, mis sisaldab direktiivi artikleid 295–305, puudutab kindla maksumääraga skeemi.
- 4 Käibemaksudirektiivi artiklis 296 on sätestatud:

„1. Kui tavapäraste käibemaksureeglite või 1. peatükiga ette nähtud erikorra kohaldamine põllumajandustootjate suhtes tooks kaasa raskusi, võivad liikmesriigid põllumajandustootjate suhtes käesoleva peatüki kohaselt kohaldada kindla maksumääraga korda, millega hüvitatakse kindla maksumääraga põllumajandustootjatelt kaupade ja teenuste ostmisel võetud käibemaks.

2. Iga liikmesriik võib kindla maksumääraga korra alt välja jätta teatavad põllumajandustootjate kategooriad ning põllumajandustootjad, kelle puhul tavapäraste käibemaksureeglite või artikliga 281 sätestatud lihtsustatud menetluste kohaldamine ei tooks kaasa haldamisraskusi.

3. Kindla maksumääraga põllumajandustootja võib liikmesriigi kehtestatud korra ja tingimuste kohaselt valida tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamise või teatud juhtudel artiklis 281 sätestatud lihtsustatud menetlused.“
- 5 Selle direktiivi artiklis 297 on sätestatud:

„Liikmesriigid kehtestavad vajaduse korral kindlamääralise hüvitise protsendimäärad. Nad võivad metsandusele, põllumajanduse eri harudele ja kalandusele kehtestada erinevad protsendimäärad.

Liikmesriigid teavitavad komisjoni vastavalt esimesele lõigule kehtestatud kindlamääralise hüvitise protsendimäärade eest nende kohaldamist.“
- 6 Selle direktiivi artiklis 298 on ette nähtud:

„Kindlamääralise hüvitise protsendimäärade arvutamise aluseks on makromajanduse statistilised andmed üksnes kindla maksumääraga põllumajandustootjate kohta eelnenud kolme aasta lõikes.

Nimetatud protsendimäärasid võib ümardada üles- või allapoole lähima poole protsendipunkti. Liikmesriigid võivad protsendimäärad taandada ka nullini.“

7 Sama direktiivi artikkel 299 on sõnastatud järgmiselt:

„Kindlamääralise hüvitise protsendimäärasid ei või kasutada kindla maksumääraga põllumajandustootjatele suuremate tagasimaksete arvutamiseks kui sisendkäibemaksusumma.“

Ühendkuningriigi õigus

8 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994, edaspidi „1994. aasta seadus“) artiklis 54 „Põllumajandustootjad jt“ on sätestatud:

„(1) [Maksuhaldur] võib kooskõlas normiga, mille ta võib oma regulatsiooniga kehtestada, anda loa käesoleva artikli eesmärkidel igale isikule, kes tõendab, et:

- a) ta tegeleb ühe või mitme määratud tegevusega,
- b) ta vastab konkreetsele kirjeldusele ning ette nähtud tingimustele, [...]

[...]

(3) [Maksuhaldur] võib regulatsioonis kindlaks määrata summa, mis sisaldub tasus mis tahes kaubatarne või teenuse osutamise eest, mille sooritas:

- a) oma tegevuse käigus või tegevuse edendamiseks isik, kellele on asjaomaseks ajavahemikuks käesoleva artikli alusel väljastatud luba,
- b) ajal, mil see isik ei olnud maksukohustuslane, ning
- c) maksukohustuslasele,

ning mis – selleks et kindlaks määrata kaubatarne või teenuse saaja õigus maksu ümberarvutusele artiklite 25 ja 26 kohaselt – loetakse käibemaksuks sellele isikule sooritatud kaubatarnelt või osutatud teenuselt.

(4) Summa, mille võib eespool lõike 3 alusel vastu võetud mis tahes sätte kohaldamisel lisada tasu hulka, mida makstakse kaubatarne või teenuse eest, on võrdne protsendimääraga – mille Treasury [riigikassa] võib määrusega kindlaks määrata – summast, mis liidetuna eespool nimetatud summale on võrdne tasuga kõnealuse kaubatarne või teenuse eest.

(5) Artikli 39 kohase regulatsiooni alusel [maksuhaldurile] antud pädevus tagastada selle artikli reguleerimisalasse kuuluvale isikule käibemaks, mis on viimase jaoks sisendkäibemaks, kui ta on Ühendkuningriigis maksukohustuslane, hõlmab pädevust teha selle artikli reguleerimisalasse kuuluvale isikule makseid ulatuses, mis võrduvad summadega, mis on tema jaoks käesoleva artikli alusel vastu võetud regulatsiooni tähenduses sisendkäibemaks, kui ta on Ühendkuningriigis maksukohustuslane, ning vastavalt tuleb tõlgendada artiklis [39] või muus sättes tehtud viiteid käibemaksu tagastamisele.

(6) Käesoleva artikli alusel vastu võetavas regulatsioonis võidakse ette näha:

[...]

- b) juhud, mil [maksuhaldur] võib tühistada isikule antud loa, ning loa tühistamise kord,

[...]

(8) „Määratud tegevus“ käesoleva artikli tähenduses on igasugune tegevus, mille Treasury [riigikassa] on määrusega kindlaks määranud ja millega tegeleb isik, keda loetakse selle tegevusega tegelemise tõttu põllumajandustootjaks [nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ

kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23)] (põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga skeem) artikli 25 tähenduses.“

- 9 Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992 [1992. aasta käibemaksumäärus (põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga skeem) (määratud tegevused)] lisa II osa punktis 1 loetakse loomakasvatus tegevuste hulka, mis võimaldab isikul liituda kindla maksumääraga skeemiga.
- 10 Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 [1992. aasta käibemaksumäärus (põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga skeem) (täiendav protsendimäär)] määratakse kindlasummalise hüvitise protsendimääraks 4%, mis kehtib kõigile selle skeemiga liitunud põllumajandustootjatele.
- 11 Value Added Tax Regulations 1995-s (1995. aasta käibemaksuregulatsioon) asub XXIV jaotis, mis on vastu võetud 1994. aasta seaduse artikli 54 alusel ning mis sisaldab artikleid 202–211.
- 12 1995. aasta käibemaksuregulatsiooni artiklis 203 „Kindla maksumääraga skeem“ on sätestatud:
- „(1) [Maksuhaldur] väljastab käesoleva kindla maksumääraga skeemi eesmärgil artiklis 204 ette nähtud tingimustel kindla maksumääraga põllumajandustootja loa [...]
- (2) Kui isikul on asjaomasel perioodil käesoleva artikli alusel väljastatud luba (sõltumata sellest, kas isik on maksukohustuslane), jäetakse tema tegevuse asjaomase osa raames või eesmärgil tehtud kaubarne või osutatud teenus arvesse võtmata, selleks et kindlaks teha, kas isik kuulub või enam ei kuulu [1994. aasta seaduse] lisa 1 kohaselt registreerimisele või kas ta on saanud või kaotanud õiguse olla registreeritud.“
- 13 Regulatsiooni artiklis 204 „Kuulumine skeemi“ on ette nähtud:
- „Artiklis 203 viidatud tingimused on järgmised:
- a) isik tõendab [maksuhaldurile], et ta tegeleb ühe või mitme määratud tegevusega;
- b) isik ei ole kolme maksuaasta jooksul enne oma liitumistaotlust:
- i) süüdi mõistetud käibemaksuga seotud rikkumises;
- ii) uurimise vältimiseks tasunud täiendavalt käibemaksu vastavalt Customs and Excise Management Act 1979 [1979. aasta tolli- ja aktsiisiseadus] artiklile 152, nagu seda kohaldatakse [1994. aasta seaduse] artikli 72 lõike 12 alusel;
- iii) saanud karistust [1994. aasta seaduse] artikli 60 alusel;
- c) isik esitab oma liitumistaotluse käesoleva regulatsiooni lisa 1 ette nähtud vormil nr 14;
- d) isik tõendab [maksuhaldurile], et artiklis 209 viidatud kogusummad, mis puudutavad tema poolt kauba tarnimist ja teenuste osutamist tema liitumisele järgneval maksustamisaastal, ei ületa 3000 [Suurbritannia naelsterlingit (GBP) (ligikaudu 3410 eurot)] ega ka sisendkäibemaksu summat, mida ta oleks võinud sel maksustamisaastal maha arvata.
- [...]“
- 14 1995. aasta käibemaksuregulatsiooni artikli 206 lõike 1 punkti i kohaselt võib maksuhaldur tühistada isiku loa liituda kindla maksumääraga skeemiga, kui ta leiab, et see on vajalik eelarvetulu tagamiseks.

- 15 VAT Notice 700/46/12 (käibemaksuteatis 700/46/12) – mis on dokument, millel eelotsusetaotluse esitanud kohtu täpsustuse kohaselt puudub seadusjõud, kuid mille puhul leiab maksuhaldur, et selles määratletakse põllumajandustootjate kategooria, mis välistatakse kindla maksumääraga skeemist – punktis 7.2 on ette nähtud:

„Isikul tuleb skeemist lahkuda, [...] kui tuvastatakse, et kindla maksumääraga põllumajandustootjana saab isik tagasi märksa suurema summa kui see, mille isik oleks tagasi saanud tavaskeemis registreeritud käibemaksukohustuslasena.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 16 Põhikohtuasia kaebaja on ühe perekonna liikmetest koosnev isikuühing, kes tegeleb Põhja-Iirimaal (Ühendkuningriik) põllumajandusega. See isikuühing kasvatab sidusühingult Shield Livestock Limited ostetavaid veiseid, mida ta nuumab enne edasimüümist tapamaja käitavale äriühingule Anglo Beef Processors.
- 17 Viimati nimetatud äriühingu soovitusel esitas põhikohtuasia kaebaja kindla maksumääraga skeemiga liitumiseks taotluse, mis rahuldati 1. mail 2004. Seega oli tal õigus tõsta veiste müügihinda 4% suuruse kindlasummalise määra võrra, mis andis tema klientidele mahaarvamisoiguse. Oma liitumistaotluses leidis ta, et liitumisele järgneval esimesel majandusaastal ulatub tema käive 700 000 naelsterlingini (ligikaudu 795 760 eurot). 30. juunil 2003 lõppenud majandusaasta müügi käive oli 633 718 naelsterlingit (ligikaudu 720 410 eurot).
- 18 Maksuametnikud kohtusid 27. juunil 2012 põhikohtuasia kaebaja raamatupidajaga, selleks et kindlaks teha, kas põhikohtuasia kaebaja saab jätkata kindla maksumääraga skeemi kasutamist. Kohtumisel analüüsiti hulka finantsaruandeid, sealhulgas põhikohtuasia kaebaja kasumiaruandeid ja bilansse, samuti tabelit summadega, mille viimane oli saanud 4% suuruse kindlasummalise määra kohaldamisel, ning summadega, mille ta oleks võinud sisendkäibemaksuna maha arvata, kui ta oleks olnud maksukohustuslane tavapärases käibemaksuskeemis.
- 19 Maksuametnikud tuvastasid seega, et 2004/2005 kuni 2011/2012 raamatupidamisaastatel sai põhikohtuasia kaebaja kindla maksumääraga skeemiga liitumise tõttu rahalise eelise summas 374 884,23 naelsterlingit (ligikaudu 426 170 eurot).
- 20 Maksuhaldur tühistas 15. oktoobri 2012. aasta otsusega põhikohtuasia kaebaja loa liituda kindla maksumääraga skeemiga, kuna kindlasummalise hüvitise määra kohaldamisest saadud kasu ületas märkimisväärselt sisendkäibemaksu, mille ta oleks võinud maha arvata, kui ta oleks olnud maksukohustuslane tavapärases käibemaksuskeemis.
- 21 Maksuhaldur vaatas läbi põhikohtuasia kaebaja vaide ning jättis oma otsuse jõusse.
- 22 First-tier Tribunal (Tax chamber) (esimese astme kohus (maksuasju lahendav koda), Ühendkuningriik) jättis 8. oktoobri 2014. aasta otsusega põhikohtuasia kaebaja kaebuse rahuldamata, mille viimane vaidlustas Upper Tribunalis (Tax and Chancery Chamber) (kõrgema astme kohus (maksuasju lahendav koda), Ühendkuningriik).
- 23 Viimati nimetatud kohus tuvastas, et põhikohtuasia pooled vaidlevad põhikohtuajas kahe probleemi üle, mis puudutavad käibemaksudirektiivi tõlgendamist.
- 24 Esimene probleem seisneb selles, kas üksnes käibemaksudirektiivi artikli 296 lõikes 2 ette nähtud juhtudel võib põllumajandustootja välja jätta kindla maksumääraga skeemist.

- 25 Siinkohal märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasja kaebaja kinnitab, et nimetatud artiklis on toodud ammendav loetelu tingimustest, mil liikmesriik võib põllumajandustootja välja jätta kindla maksumääraga skeemist, kuna käibemaksudirektiivis ei ole liikmesriikidele antud kaalutusõigust konkreetse isiku väljajätmiseks. Põhikohtuasja kaebaja on seisukohal, et kindla maksumääraga skeemi tuleb hallata nii, et käibemaksudirektiivi asjakohaste sätete alusel jõutakse käibemaksuga neutraalse maksustamiseni. Ta leiab, et nende sätete hulgas on direktiivi artikli 296 lõikes 2 ette nähtud võimalus välja jätta mitte küll konkreetset põllumajandustootjad, vaid põllumajandustootjate kategooriad ning sellised põllumajandustootjad, kelle jaoks tavapärase käibemaksuskeemi kasutamine ei valmista haldamisraskusi. Lõpuks täpsustab ta, et käibemaksudirektiivi artikkel 299 puudutab vaid kindlamääralise hüvitise protsendimäärade kehtestamist, selleks et tagada, et kindla maksumääraga skeem oleks üldiselt maksuneutraalne ning et see artikkel ei võimaldaks skeemist välja jätta konkreetset tootjat.
- 26 Maksuhaldur on arvamisel, et käibemaksuga neutraalse maksustamise tagamiseks peavad liikmesriigid kindla maksumääraga skeemiga liitumisele kohaldama muid tingimusi kui need, millele viitab põhikohtuasja kaebaja, eeldusel et sellega ei rikuta ühtegi käibemaksudirektiivi sätet. Maksuhaldur leiab, et kindla maksumääraga skeemi eesmärk on olla võimalikult lähedal käibemaksuga neutraalse maksustamisele nii individuaalses kui üldises plaanis. Maksuhaldur kinnitab, et kui konkreetsetel põllumajandustootjatel lubada jätkuvalt liituda selle skeemiga, kuigi nende saadav eelis on liiga suur, siis kahjustaks see põllumajandustootjaid tervikuna võttes käibemaksuga neutraalset maksustamist.
- 27 Teine probleem, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus toob välja ja mille üle põhikohtuasja pooled vaidlevad, seisneb käibemaksudirektiivi artikli 296 lõike 2 tähenduses mõiste „põllumajandustootjate kategooriad“ tõlgendamises.
- 28 Põhikohtuasja kaebaja leiab, et maksuhaldur jättis ta kindla maksumääraga skeemist välja tema individuaalse olukorra tõttu, mitte aga sel põhjusel, et ta kuulub põllumajandustootjate kategooriasse, mis on määratletud käibemaksudirektiivi artikli 296 lõike 2 kohaselt. Mõiste „kategooria“ tähendab aga rühma, mida võib määratleda objektiivsete tunnuste alusel, mis võimaldaks igal põllumajandusettevõtjal mõistliku kindlusega tuvastada, kas ta kuulub sellesse rühma või mitte. Käesoleval juhul ei ole maksuhaldur ühtegi põllumajandustootjate rühma määratlenud piisavalt kindlalt. Kui põllumajandustootjate kategooriaks artikli 296 lõike 2 tähenduses lugeda see, mille maksuhaldur välja pakkus, saaks viimane kaalutusõiguse, kuna selline kategooria tuleneb ebatäpsest sõnastusest või jätab komisjonile vabaduse teha oma otsus subjektiivsete tegurite alusel.
- 29 Maksuhaldur on seisukohal, et viidatud kategooria on piisavalt täpne, selleks et olla põllumajandustootjate kategooria käibemaksudirektiivi artikli 296 lõike 2 tähenduses, ning et see on määratletud käibemaksuteatise 700/46/12 punktis 7.2, mille kohaselt võib kindla maksumääraga süsteemist välja jätta põllumajandustootjad, kelle puhul on tuvastatud, et summa, mille nad saavad kindla maksumääraga skeemi kuuluvate põllumajandustootjatena, on märksa suurem kui summa, mille nad oleksid saanud maksukohustuslastena tavapärases käibemaksuskeemis. Maksuhalduri hinnangul tuleneb sama mõte ka 1995. aasta käibemaksuregulatsiooni artikli 206 lõike 1 punktist i.
- 30 Neil asjaoludel otsustas Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgema astme kohus (maksuasju lahendav koda)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 296 lõiget 2 tuleb [selle direktiivi] XII jaotise 2. peatükis ette nähtud põllumajandustootjate ühist kindla maksumääraga skeemi silmas pidades tõlgendada nii, et selles on sätestatud ammendavad tingimused, mille alusel saab liikmesriik põllumajandustootja [kindla maksumääraga skeemist] välja jätta? Täpsemalt:
- a) kas liikmesriik saab põllumajandustootjaid [kindla maksumääraga skeemist] välja jätta ainult [selle direktiivi] artikli 296 lõike 2 alusel?

- b) kas liikmesriik saab põllumajandustootja [kindla maksumääraga skeemist] välja jätta ka [käibemaksudirektiivi] artikli 299 alusel?
 - c) kas neutraalse maksustamise põhimõte annab liikmesriigile õiguse jätta põllumajandustootja [kindla maksumääraga skeemist] välja?
 - d) kas liikmesriikidel on õigus jätta põllumajandustootjaid [kindla maksumääraga skeemist] välja muudel põhjustel?
2. Kuidas tuleb tõlgendada [käibemaksudirektiivi] artikli 296 lõikes 2 kasutatud väljendit „põllumajandustootjate kategooriad“? Täpsemalt:
- a) kas selle sätte tähenduses põllumajandustootjate kategooriat peab olema võimalik eristada objektiivsete tunnuste alusel?
 - b) kas selle sätte tähenduses põllumajandustootjate kategooriat peab olema võimalik eristada majanduslike kaalutluste alusel?
 - c) kui täpselt tuleb põllumajandustootjate kategooria, mille liikmesriik kavatses välja jätta, kindlaks määrata?
 - d) kas see mõiste annab liikmesriigile õiguse käsitada eespool viidatud sätte tähenduses kategooriana „põllumajandustootjaid, kelle puhul on tuvastatud, et nad saavad kindla maksumääraga skeemi liikmetena tagasi märksa suurema summa, kui nad saaksid käibemaksukohustuslasena registreeritult“?

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 31 Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 296 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selles on ammendavalt määratletud kõik juhud, mil liikmesriik võib kindla maksumääraga skeemist põllumajandustootja välja jätta, või kas selle direktiivi artikkel 299, neutraalse maksustamise põhimõte või muud põhjused võivad olla selle väljajätmise alus.
- 32 Kõigepealt tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas tühistas maksuhaldur individuaalselt põhikohtuasja kaebaja loa liituda kindla maksumääraga skeemiga, kuna kindlasummalise hüvitise määra kohaldamisest saadud kasu ületas märkimisväärselt sisendkäibemaksu, mille ta oleks võinud maha arvata, kui ta oleks olnud maksukohustuslane tavapärasel käibemaksuskeemis.
- 33 Tuleb esile tuua, et kindla maksumääraga skeem on erandskeem, mis kaldub kõrvale käibemaksudirektiivi üldisest skeemist ja mida tuleb seetõttu kohaldada vaid niivõrd, kui võrd see on eesmärgi saavutamiseks vajalik (kohtuotsused, 15.7.2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, punkt 27; 8.3.2012, komisjon vs. Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 49, ning 12.10.2016, Nigl jt, C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 37).
- 34 Selle süsteemiga taotletava kahe eesmärgi hulka kuulub asjaomaste põllumajandusettevõtjate jaoks halduse lihtsustamine, mis peab sobituma eesmärgiga hüvitada nende põllumajandusettevõtjate tasutat sisendkäibemaks, kui nad oma tegevuseks omandavad kaupu (vt selle kohta kohtuotsused, 8.3.2012, komisjon vs. Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 50, ning 12.10.2016, Nigl jt, C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 38).
- 35 Nendest asjaoludest lähtuvalt tuleb esimesele küsimusele vastata.

- 36 Siinkohal tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 296 lõikes 2 mainitakse üksnes võimalust jätta kindla maksumääraga skeemist välja teatavad põllumajandustootjate kategooriad ning tootjad, kelle puhul tavapäraste käibemaksureeglite või käibemaksudirektiivi artikliga 281 sätestatud lihtsustatud menetluste kohaldamine ei too kaasa haldamisraskusi.
- 37 Ei kindla maksumääraga skeemi eesmärgid ega käibemaksudirektiivi artikli 296 lõike 2 kontekst ei anna alust järeldada, et seadusandja kavatses lubada muid väljajätmise aluseid.
- 38 Tõsi on see, et kindla maksumääraga skeemi üks taotletavatest eesmärkidest on võimaldada skeemiga liitunud põllumajandusettevõtjal saada hüvitist käibemaksukulu eest, mida viimane on oma tegevuse tõttu kandnud. Siiski võetakse kõigi kindla maksumääraga põllumajandustootjate puhul käibemaksudirektiivi artiklis 299 arvesse ohtu maksta käibemaksu osas liiga suuri hüvitisi. Seetõttu on nimetatud artiklis liikmesriigil keelatud kehtestada kindlamääralise hüvitise protsendimäärad tasemel, mille tulemusel tehakse „kõigile kindla maksumääraga põllumajandustootjatele“ suuremaid tagasimakseid kui tasutud sisendkäibemaks.
- 39 Lisaks on käibemaksudirektiivi artiklites 297–299 ette nähtud, et iga liikmesriik määrab need protsendimäärad üldiselt kindlaks, lähtudes üksnes kindla maksumääraga põllumajandustootjate kolme viimast aastat puudutavatest makromajanduslikest andmetest. Seega ei saa käibemaksudirektiivi artikliga 299 põhjendada niisuguse otsuse tegemist, millega individuaalselt jäetakse põllumajandustootja välja kindla maksumääraga skeemist tagasimaksete tõttu, mis on saadud nende protsendimäärade alusel.
- 40 Lõpuks, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus toob esile võimaluse tühistada luba liituda kindla maksumääraga skeemiga, põhjusel et põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras kahjustab selle skeemi kasutamine käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõtet, siis tuleb sarnaselt kohtujuristiga tema ettepaneku punktis 26 tõdeda, et liidu seadusandja rajas teadlikult selle skeemi teatavale üldistusele, kaldudes sellest põhimõttest õiguspäraselt kõrvale, kuna neutraalne maksustamine selles tähenduses, mis sellel mõistel on põhikohtuasjas, ei ole iseseisev õiguspõhimõte, vaid üks käibemaksudirektiiviga taotletavatest eesmärkidest, mis muu hulgas väljendub selle direktiivi artiklis 167 ja järgmised, millega nähakse ette põhimõte, mille kohaselt on õigus maha arvata sisendkäibemaks.
- 41 Lisaks on Euroopa Kohus juba tõdenud, et üldjuhul ei saa kindla maksumääraga skeemi abil tagada käibemaksuga täielikult neutraalset maksustamist, kuna selle skeemiga püütakse nimelt ühildada kõnealune eesmärk nende normide lihtsustamise eesmärgiga, mida kindla maksumääraga põllumajandustootja peab järgima (vt selle kohta kohtuotsus, 8.3.2012, komisjon *vs.* Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 53).
- 42 Neil asjaoludel ei saa liidu õigusega vastuolus olevaks lugeda seda, et sellesse skeemi kuuluv põllumajandustootja saab, nagu käesolevas asjas, käibemaksuga seotud hüvitist suuremas summas kui sisendkäibemaks, mille ta oleks võinud maha arvata, kui ta oleks olnud käibemaksukohustuslane tavaskeemis või lihtsustatud maksustamisskeemis.
- 43 Järelikult ei saa neutraalse maksustamise põhimõttega põhjendada sellist kindla maksumääraga skeemist välja jätmise meedet, nagu skeemiga liitumise loa tühistamine.
- 44 Kõigist eespool toodud kaalutlustest lähtuvalt tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 296 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selles on ammendavalt ette nähtud kõik juhud, mil liikmesriik võib kindla maksumääraga skeemist põllumajandustootja välja jätta.

Teine küsimus

- 45 Oma teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 296 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et põllumajandustootjad, kelle puhul on tuvastatud, et summa, mille nad saavad kindla maksumääraga skeemi liikmetena, on märksa suurem summast, mille nad oleksid saanud maksukohustuslastena käibemaksu tavaskeemis või lihtsustatud käibemaksuskeemis, võivad moodustada selle sätte tähenduses põllumajandustootjate kategooria.
- 46 Siinkohal nähakse käibemaksudirektiivi artikli 296 lõikes 2 ette võimalused jätta põllumajandustootjad välja kindla maksumääraga skeemist, täpsustades, et väljajätmine võib muu hulgas hõlmata põllumajandustootjate kategooriaid, ilma et mõiste „põllumajandustootjate kategooriad“ oleks siiski määratletud.
- 47 Tõsi on see, et niisugune mõiste viitab tegevusele, millega tegelevad asjaomased põllumajandustootjad, kellel kategooria moodustamiseks peab olema üks või mitu ühist tunnust.
- 48 Tõele vastab ka see, et õiguskindluse põhimõttest lähtuvalt peavad artikli 296 lõikes 2 nimetatud põllumajandustootjate kategooriad olema objektiivsete, selgete ja täpsete kriteeriumide alusel kehtestatud siseriiklikes õigusnormides või vajaduse korral täitevvõimu poolt, kellele on vastava pädevuse andnud liikmesriigi seadusandja. Lisaks, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 36, tuleb need kriteeriumid ette kindlaks määrata selles tähenduses, et välja jäetav kategooria peab olema määratletud *a priori* ja *in abstracto*, selleks et iga põllumajandustootja saaks selle skeemiga liitumise võimalikku otsust langetades hinnata, kas ta kuulub väljajäetavasse kategooriasse ja kas ta saab seejärel jätkuvalt sellesse kategooriasse kuuluda.
- 49 Järelikult peab põllumajandustootjal olema *ex ante* võimalik individuaalselt analüüsida oma olukorda, selleks et kindlaks teha, kas nimetatud õigusaktis sätestatud objektiivseid kriteeriume arvestades kuulub ta põllumajandustootjate kategooriasse, mis on kindla maksumääraga skeemist välja jäetud. Vastupidi ei saa käibemaksudirektiivi artikli 296 lõike 2 tähenduses põllumajandustootjate kategooriat määratleda kriteeriumi alusel, mis asjaomasel isikul ei võimalda läbi viia sellist individuaalset analüüsi, ilma et rikutud ei oleks õiguslike olukordade selguse ja kindluse nõuet.
- 50 Käesoleval juhul on see täpsemalt nii kindla maksumääraga skeemi välja jätmise kriteeriumi puhul, mis põhineb „märksa suurema“ summa mõistel.
- 51 Kõigist eespool toodud kaalutlustest selgub, et käibemaksudirektiivi artikli 296 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et põllumajandustootjad, kelle puhul on tuvastatud, et summa, mille nad saavad kindla maksumääraga skeemi liikmetena, on märksa suurem summast, mille nad oleksid saanud maksukohustuslastena käibemaksu tavaskeemis või lihtsustatud käibemaksuskeemis, ei ole selle sätte tähenduses põllumajandustootjate kategooria.

Kohtukulud

- 52 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 296 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selles on ammendavalt ette nähtud kõik juhud, mil liikmesriik võib põllumajandustootjate ühisest kindla maksumääraga skeemist põllumajandustootja välja jätta.**

- 2. Direktiivi 2006/112 artikli 296 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et põllumajandustootjad, kelle puhul on tuvastatud, et summa, mille nad saavad põllumajandustootjate ühise kindla maksumääruga skeemi liikmetena, on märksa suurem summast, mille nad oleksid saanud maksukohustuslastena käibemaksu tavaskeemis või lihtsustatud käibemaksuskeemis, ei ole selle sätte tähenduses põllumajandustootjate kategooria.**

Allkirjad