



## Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. spalio 12 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 296 straipsnio 2 dalis – 299 straipsnis – Ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema – Neįtraukimas į schemą – Sąlygos – Sąvoka „ūkininkų kategorija““

Byloje C-262/16

dėl *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [(Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė)] 2016 m. gegužės 10 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gegužės 12 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

### **Shields & Sons Partnership**

prieš

### **Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, teisėjai J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby ir M. Vilaras (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorė W. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2017 m. kovo 15 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Shields & Sons Partnership*, atstovaujamos G. Edwards, padedamo baristerio M. C. P. Thomas,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos G. Brown ir J. Kraehling, padedamos baristerio R. Chapman,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas ir S. Ghiandoni,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung, R. Lyal ir M. Wilderspin,

susipažinęs su 2017 m. birželio 28 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

\* Proceso kalba: anglų.

## Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 296 straipsnio 2 dalies išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Shields & Sons Partnership* ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (mokesčių ir muitinės administratorius, Jungtinė Karalystė, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl to, kad pastarasis atšaukė ieškovei pagrindinėje byloje išduotą ūkininkams skirtos bendros vienodo tarifo schemos (toliau – vienodo tarifo schema) taikymo pažymėjimą.

## Teisinis pagrindas

### Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos XII antraštinėje dalyje apibrėžiamos specialios apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) schemos. Šios direktyvos 2 skyrius, kuris apima 295–305 straipsnius, yra susijęs su vienodo tarifo schema.
- 4 PVM direktyvos 296 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai ūkininkams taikomos įprastinės PVM procedūros ar 1 skyriuje nurodyta speciali schema gali sudaryti sunkumų, valstybės narės gali šiame skyriuje nustatyta tvarka ūkininkams taikyti vienodo tarifo schemą, skirtą kompensuoti PVM, kuri įsigydami prekes ar paslaugas sumokėjo ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas.

2. Kiekviena valstybė narė gali į vienodo tarifo schemą neįtraukti tam tikrų kategorijų ūkininkų ir tų ūkininkų, kuriems taikant įprastines PVM procedūras arba 281 straipsnyje numatytas supaprastintas procedūras, nekiltų jokių administracinių sunkumų.

3. Visi ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, laikydamiesi kiekvienos valstybės narės nustatytų taisyklių ir sąlygų, gali pasirinkti, ar taikyti įprastinę PVM procedūrą, ar atitinkamai 281 straipsnyje numatytą supaprastintą procedūrą.“
- 5 Šios direktyvos 297 straipsnyje nurodyta:

„Prie reikiamas valstybės narės nustato vienodo tarifo kompensacinius procentinius dydžius. Jos gali nustatyti skirtingus procentinius dydžius, skirtus miškininkystei, įvairiems žemės ūkio sektoriams ir žuvininkystei.

Prieš pradėdamos taikyti pagal pirmą pastraipą nustatytus vienodo tarifo kompensacinius procentinius dydžius, valstybės narės praneša apie juos Komisijai.“
- 6 Minėtos direktyvos 298 straipsnyje numatyta:

„Vienodo tarifo kompensaciniai procentiniai dydžiai apskaičiuojami remiantis trejų praėjusių metų makroekonominiais statistiniais duomenimis tik apie ūkininkus, kuriems taikomas vienodas tarifas.

Procentinius dydžius galima suapvalinti iki artimiausio didesnio ar mažesnio pusės procento dydžio. Valstybės narės taip pat gali sumažinti tokius procentinius dydžius iki nulio.“

7 Tos pačios direktyvos 299 straipsnis suformuluotas taip:

„Vienodo tarifo kompensaciniai procentiniai dydžiai negali turėti tokio poveikio, kad ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, grąžinamas PVM būtų didesnis už priklausantį sumokėti pirkimo PVM.“

### Jungtinės Karalystės teisė

8 *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 54 straipsnyje „Ūkininkai ir kiti“ nustatyta:

„1. [Mokesčių administratorius] gali pagal [jo] priimtų nuostatų sąlygas išduoti šiame punkte numatytą pažymėjimą asmeniui, kuris pateikia įrodymų:

- a) kad jis užsiima viena arba daugiau numatytų veiklų;
- b) kad jis atitinka numatytas charakteristikas ir numatytus reikalavimus; <...>

<...>

3) [Mokesčių administratorius] gali nuostatuose numatyti, kad bet kuri suma, įtraukta į atlygį už apmokestinamą prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, kurį vykdo:

- a) asmuo, kuriam tuo metu yra išduotas šiame skirsnyje numatytas pažymėjimas, plėtodamas atitinkamą veiklos sritį;
- b) kuris vykdomas tuo metu, kai toks asmuo nėra apmokestinamasis asmuo, ir
- c) kuris vykdomas apmokestinamajam asmeniui,

nustatant, ar asmuo, kuriam tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos, turi teisę gauti 25 ir 26 punktuose nurodytą kreditą, būtų laikoma PVM už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą tokiam asmeniui.

4) Suma, kuri pagal bet kurią šio punkto 3 dalies nuostatą gali būti įtraukta į atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, yra suma, lygi tokiam procentiniam dydžiui, kurį įsakymu gali nurodyti išdas ir kuris skaičiuojamas nuo sumos, kuri, pridėjus tokį dydį, yra lygi atlygiui už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą.

5) [Mokesčių administratoriaus] įgaliojimai [39] punkte nurodytuose nuostatuose numatyti, kad asmenims, kuriems taikomas šis punktas, grąžinamas PVM, kuris būtų jiems taikomas kaip pirkimo mokeskis, jeigu jie būtų Jungtinės Karalystės apmokestinamieji asmenys, apima įgaliojimus numatyti, kad asmenims, kuriems taikomas tas punktas, mokamos sumos lygios sumoms, kurios, jeigu jie būtų Jungtinės Karalystės apmokestinamieji asmenys, pagal šiame punkte numatytus nuostatus būtų laikomos jų pirkimo mokesčiu; ir tame punkte arba bet kuriame kitame teisės akte daromos nuorodos į PVM grąžinimą aiškinamos atitinkamai.

6) Šiame punkte nurodytuose nuostatuose gali būti numatyti:

<...>

- b) atvejai ir būdai, kuriais [mokesčių administratorius] gali atšaukti asmeniui išduotą pažymėjimą;

<...>

8) Šiame punkte „numatyta veikla“ reiškia veiklą, kurią gali įsakymu numatyti išdas ir kurią vykdo asmuo, kuris dėl to, kad vykdo tokią veiklą, pagal [1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra

pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23] 25 straipsnį (ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo sistema) turi būti laikomas ūkininku.“

- 9 *Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992* [1992 m. Įsakymas dėl pridėtinės vertės mokesčio (ūkininkams skirta vienodo tarifo schema) (numatyta veikla)] priedo II dalies 1 punkte numatyta, kad gyvulių auginimas yra veikla, kuria užsiimantys asmenys gali būti įtraukti į schemą.
- 10 *Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992* [1992 m. Įsakymas dėl pridėtinės vertės mokesčio (ūkininkams skirta vienodo tarifo schema) (procentinis priedas)] nustatytas 4% vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis, kuris taikomas visiems ūkininkams, įtrauktiems į šią schemą.
- 11 *Value Added Tax Regulations 1995* (1995 m. Pridėtinės vertės mokesčio nuostatai) yra įtvirtinta XXIV antraštinė dalis, kuri priimta pagal 1994 m. įstatymo 54 straipsnį ir kurioje yra 202–211 straipsniai.
- 12 1995 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 203 straipsnyje „Vienodo tarifo schema“ nustatyta:
- „1) Pagal 204 straipsnyje nustatytas sąlygas [mokesčių administratorius] išduoda ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, pažymėjimą, skirtą šiai vienodo tarifo schemai taikyti <...>
- 2) Kai asmuo nagrinėjamu laikotarpiu turi pagal šį straipsnį išduotą pažymėjimą, nepriklausomai nuo to, ar jis yra apmokestinamasis asmuo, bet koks prekių tiekimas arba paslaugų teikimas, kurį jis atlieka vykdydamas savo veiklą arba dėl atitinkamos dalies savo veiklos, turi būti neįtraukiamas siekiant nustatyti, ar jį galima arba jo nebegalima įregistruoti pagal [1994 m. įstatymo] 1 priedą ir ar jis turi, įgijo arba nebeturi teisės būti įregistruotas.“
- 13 Šių nuostatų 204 straipsnyje „Schemos taikymo sąlygos“ numatyta:
- „203 straipsnyje minimos sąlygos yra tokios:
- a) asmuo įrodo [mokesčių administratoriui], kad jis užsiima viena arba daugiau numatytų veiklų;
- b) per tris mokesčius laikotarpius iki prašymo taikyti schemą asmuo:
- i) nebuvo nubaustas už pažeidimą, susijusį su PVM;
- ii) pradėjo gražinti mokesčių skolas PVM srityje, siekdamas išvengti persekiojimo pagal *Customs and Excise Management Act 1979* [1979 m. Muitų ir mokesčių įstatymas] 152 straipsnį, taikomą pagal [1994 m. įstatymo] 72 straipsnio 12 dalį;
- iii) jam nebuvo pritaikyta sankcija pagal [1994 m. įstatymo] 60 straipsnį;
- c) asmuo pateikia prašymą taikyti schemą naudodamasis forma Nr. 14, įtvirtinta šių nuostatų 1 priede, ir
- d) asmuo įrodo [mokesčių administratoriui], kad 209 straipsnyje nurodyta bendra suma, susijusi su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu, kurį jis atliks per mokesčių laikotarpį nuo schemos taikymo pradžios, neviršys 3 000 [svarų sterlingų (GBP) (apie 3 410 EUR)] arba pirkimo mokesčio sumos, kurią jis būtų galėjęs atskaityti per šį laikotarpį.“
- 14 Pagal 1995 m. Pridėtinės vertės mokesčio nuostatų 206 straipsnio 1 dalies i punktą mokesčių administratorius gali atšaukti pažymėjimą dėl vienodo tarifo schemos taikymo asmeniui, kai jis mano, kad tai būtina siekiant apsaugoti įplaukas.

- 15 *VAT Notice 700/46/12* (Pranešimas dėl PVM Nr. 700/46/12), dokumento, kuris, kaip patikslina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neturi teisinės galios, bet kuriame, anot mokesčių administratoriaus, nustatomos ūkininkų kategorijos, kurios neįtraukiamos į vienodo tarifo schemą, 7.2 punkte numatyta:

„Jums turi būti nebetaikoma schema, kai nustatoma, kad kaip ūkininkas, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, susigrąžinate gerokai didesnę sumą, nei susigrąžintumėte, jeigu būtumėte apmokestinamas pagal įprastines PVM procedūras.“

### Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 16 Ieškovė pagrindinėje byloje yra tos pačios šeimos narių sudaryta bendrovė, kuri vykdo žemės ūkio veiklą Šiaurės Airijoje (Jungtinė Karalystė). Ji augina iš asocijuotosios bendrovės *Shield Livestock Limited* įsigytus galvijus – juos nupeni prieš perparduodama skerdyklą turinčiai bendrovei *Anglo Beef Processors*.
- 17 Pastarosios patarta ieškovė pagrindinėje byloje paprašė, kad jai būtų taikoma vienodo tarifo schema, ir ši schema pradėta jai taikyti 2004 m. gegužės 1 d. Taigi ji įgijo teisę padidinti galvijų pardavimo kainą 4 % vienodu tarifu ir jos klientai galėjo šį padidinimą atskaityti. Savo paraiškoje dėl schemos taikymo ji nurodė, kad jos apyvarta per pirmą mokestinį laikotarpį, per kurį jai bus taikoma schema, bus 700 000 GBP (apie 795 760 EUR). Vis dėlto per 2003 m. birželio 30 d. pasibaigusį ataskaitinį laikotarpį pardavimo sandorių suma buvo lygi 633 718 GBP (apie 720 410 EUR).
- 18 2012 m. birželio 27 d. mokesčių administratoriaus pareigūnai susitiko su ieškovės pagrindinėje byloje atestuotuoju apskaitininku tam, kad nustatytų, ar jis toliau galėjo naudotis vienodo tarifo schema. Per šį susitikimą buvo išanalizuota daug finansinių ataskaitų, be kita ko, ieškovės pagrindinėje byloje pelno ir nuostolio ataskaitos ir balansai, ir lentelės, kuriose buvo lyginamos sumos, kurias ji gavo taikydama 4 % vienodą tarifą, ir sumos, kurias ji būtų galėjusi atskaityti kaip pirkimo mokestį, jei ji būtų apmokestinama pagal įprastines PVM procedūras.
- 19 Taigi mokesčių administratoriaus pareigūnai konstatavo, kad 2004–2005 ir 2011–2012 ataskaitiniais laikotarpiais ieškovė pagrindinėje byloje gavo 374 884,23 GBP (apie 426 170 EUR) mokestinės naudos dėl to, kad jai buvo taikoma vienodo tarifo schema.
- 20 2012 m. spalio 15 d. sprendimu mokesčių administratorius atšaukė pažymėjimą dėl vienodo tarifo schemos taikymo ieškovei pagrindinėje byloje, nes nauda, gauta dėl to, kad buvo taikomas kompensacinis vienodas tarifas, gerokai viršijo pirkimo mokestį, kurį ji būtų galėjusi atskaityti, jeigu būtų buvusi apmokestinama pagal įprastines PVM procedūras.
- 21 Ieškovei pagrindinėje byloje pateikus skundą, mokesčių administratorius patvirtino šį sprendimą.
- 22 2014 m. spalio 8 d. *First-tier Tribunal (Tax chamber)* [(Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė)] atmetė ieškovės pagrindinėje byloje ieškinį ir ji pateikė apeliacinį skundą *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [(Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė)].
- 23 Pastarasis teismas konstatuoja, kad šalys pagrindinėje byloje nesutaria dviem su PVM direktyvos aiškinimu susijusiais klausimais.
- 24 Pirmasis klausimas susijęs su tuo, ar PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalyje numatytas išsamus aplinkybių, kai ūkininkas gali būti neįtrauktas į schemą, sąrašas.



- 25 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad ieškovė pagrindinėje byloje nurodo, jog šiame straipsnyje nustatytas išsamus aplinkybių, kuriomis valstybė narė gali neįtraukti ūkininkų į vienodo tarifo schemą, sąrašas ir PVM direktyvoje valstybėms narėms nesuteikta jokios diskrecijos neįtraukti konkretaus asmens. Anot ieškovės pagrindinėje byloje, vienodo tarifo schema turi būti tvarkoma taip, kad būtų pasiektas PVM neutralumas taikant reikšmingas PVM nuostatas. Tarp šių nuostatų ji nurodo, kad šios direktyvos 296 straipsnio 2 dalyje numatyta galimybė neįtraukti į vienodo tarifo schemą tam tikrų kategorijų ūkininkų ir tų ūkininkų, kuriems, taikant įprastines PVM procedūras, nekiltų jokių administracinių sunkumų, o ne kai kurių konkrečių ūkininkų. Galiausiai ji patikslina, kad PVM direktyvos 299 straipsnis yra susijęs tik su kompensacinio procentinio dydžio nustatymu, siekiant užtikrinti, jog vienodo tarifo schema apskritai būtų neutrali mokesčių požiūriu, ir kad šiame straipsnyje neleidžiama neįtraukti konkretaus ūkininko.
- 26 Mokesčių administratorius mano, kad, jei norima užtikrinti PVM neutralumą, valstybės narės gali vienodo tarifo schemai taikyti kitas sąlygas, nei nurodo ieškovė pagrindinėje byloje, su sąlyga, jog nepažeidžiamos jokios PVM direktyvos nuostatos. Anot jo, vienodo tarifo schemas tikslas – užtikrinti kuo didesnę PVM neutralumą tiek individualiu lygmeniu, tiek apskritai. Jis mano, kad leidus konkrečioms ūkininkams toliau taikyti šią schemą, kai iš jos gaunama nauda yra pernelyg didelė, pažeidžiamas PVM neutralumas visiems kartu vertinamiems ūkininkams.
- 27 Antras prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo išskirtas aspektas, dėl kurio nesutaria šalys pagrindinėje byloje, yra sąvokos „ūkininkų kategorija“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalį, aiškinimas.
- 28 Anot ieškovės pagrindinėje byloje, mokesčių administratorius jai netaiko vienodo tarifo schemas atsižvelgdamas į individualią situaciją, o ne dėl jos priklausymo ūkininkų kategorijai, apibrėžtai pagal PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalį. Taigi terminas „kategorija“ apibrėžia grupę, kuri gali būti išskirta remiantis objektyviais kriterijais, ir dėl to kiekvienas ūkininkas gali pakankamai užtikrintai nusistatyti, ar jis priklauso šiai grupei. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nenustatė jokios pakankamai aiškios ūkininkų grupės. Jei ūkininkų kategorija, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalį, būtų laikoma tuo, kuo ja laiko mokesčių administratorius, jam būtų suteikiama diskrecija, nes ši kategorija būtų nustatoma pagal neaiškius kriterijus arba šiam administratoriui būtų palikta visiška laisvė priimti sprendimus remiantis subjektyviais kriterijais.
- 29 Mokesčių administratorius mano, kad aptariama kategorija yra pakankamai tiksli, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalį, ir kad ji yra apibrėžta Pranešimo dėl PVM Nr. 700/46/12 7.2 punkte, pagal kurį gali būti nebetaikoma schema, kai nustatoma, jog kaip ūkininkas, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, asmuo susigrąžina gerokai didesnę sumą, nei susigrąžintų, jei būtų apmokestinamas pagal įprastines PVM procedūras. 1995 m. Pridėtinės vertės mokesčio nuostatų 206 straipsnio 1 dalies i punkte tai taip pat patvirtinama.
- 30 Šiomis aplinkybėmis *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius)) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar kalbant apie [PVM direktyvos] XII antraštinės dalies 2 skyriuje numatytą ūkininkams taikomą bendrą vienodo tarifo schemą [jos] 296 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje numatytas išsamus aplinkybių, kurioms esant valstybė narė gali neįtraukti ūkininko į [vienodo tarifo schemą], sąrašas? Visų pirma:
- a) Ar valstybė narė gali neįtraukti ūkininko į [vienodo tarifo schemą] tik pagal [minėto] 296 straipsnio 2 dalį?
  - b) Ar valstybė narė gali neįtraukti ūkininko į [vienodo tarifo schemą] ir pagal 299 straipsnį?
  - c) Ar pagal mokesčių neutralumo principą valstybei narei suteikta teisė neįtraukti ūkininko į [vienodo tarifo schemą]?

- d) Ar valstybės narės turi teisę neįtraukti ūkininkų į [vienodo tarifo schemą] remdamosi kuriais nors kitais pagrindais?
2. Kaip reikėtų aiškinti [PVM direktyvos] 296 straipsnio 2 dalyje vartojamą sąvoką „tam tikrų kategorijų ūkininkai“? Visų pirma:
- a) Ar tam tikra ūkininkų kategorija turi būti nustatoma atsižvelgiant į objektyvias charakteristikas?
  - b) Ar tam tikra ūkininkų kategorija gali būti nustatoma atsižvelgiant į ekonomines aplinkybes?
  - c) Kaip tiksliai turi būti nustatyta ūkininkų kategorija, kurios valstybė narė ketina neįtraukti į schemą?
  - d) Ar atsižvelgdama į šią sąvoką valstybė narė turi teisę laikyti, kad tam tikrai kategorijai priklauso „ūkininkai, kurie, kaip nustatyta, kaip vienodo tarifo schemas dalyviai susigrąžina gerokai daugiau, nei susigrąžintų, jeigu būtų įregistruoti kaip PVM mokėtojai“?

### Dėl prejudicinių klausimų

#### Dėl pirmojo klausimo

- 31 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje numatytas išsamus aplinkybių, kurioms esant valstybė narė gali neįtraukti ūkininko į vienodo tarifo schemą, sąrašas ar kad šios direktyvos 299 straipsniu, mokesčių neutralumo principu arba kitomis priežastimis gali būti pagrįstas toks neįtraukimas.
- 32 Pirmiausia reikia priminti, kad mokesčių administratorius atšaukė pažymėjimą dėl vienodo tarifo schemas taikymo konkrečiai ieškovei pagrindinėje byloje, nes nauda, gauta dėl to, kad buvo taikomas kompensacinis vienodas tarifas, gerokai viršijo pirkimo mokestį, kurį ji būtų galėjusi atskaityti, jeigu būtų buvusi apmokestinama pagal įprastines PVM procedūras.
- 33 Primintina, kad vienodo tarifo schema yra nuo direktyvos įprastos apmokestinimo schemas nukrypstanti PVM schema, kuri turi būti taikoma tik tiek, kiek reikalinga jos tikslams pasiekti (2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Harbs*, C-321/02, EU:C:2004:447, 27 punktą, 2012 m. kovo 8 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-524/10, EU:C:2012:129, 49 punktą ir 2016 m. spalio 12 d. Sprendimo *Nigl ir kt.*, C-340/15, EU:C:2016:764, 37 punktą).
- 34 Vienas iš dviejų šios schemas tikslų yra administracinių procedūrų atitinkamiems ūkininkams supaprastinimo reikalavimas, kuris turi būti suderintas su pirkimo PVM, kurį sumoka šie ūkininkai įsigydami prekių savo veiklos tikslais, kompensacijos tikslu (šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 8 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-524/10, EU:C:2012:129, 50 punktą ir 2016 m. spalio 12 d. Sprendimo *Nigl ir kt.*, C-340/15, EU:C:2016:764, 38 punktą).
- 35 Būtent atsižvelgiant į šias aplinkybes reikia atsakyti į pirmąjį klausimą.
- 36 Šiuo klausimu pažymėtina, kad PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalyje minima tik galimybė į vienodo tarifo schemą neįtraukti tam tikrų ūkininkų kategorijų ir tų ūkininkų, kuriems, taikant įprastinę apmokestinimo PVM schemą arba šios direktyvos 281 straipsnyje numatytą supaprastintą schemą, nekiltų jokių administracinių sunkumų.
- 37 Taigi nei iš minėtos vienodo tarifo schemas tikslo, nei iš PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalies konteksto negalima matyti, kad teisės aktų leidėjas būtų ketinęs pritarti kitiems šios schemas netaikymo motyvams.

- 38 Savaiame suprantama, kad vienas iš vienodo tarifo schema siekiamų tikslų yra taip apmokestinamiems ūkininkams kompensuoti PVM našta, kurią jie patiria dėl savo veiklos. Vis dėlto į per didelę PVM kompensacijos riziką atsižvelgiama šios direktyvos 299 straipsnyje, turint omenyje visus ūkininkus, kuriems taikomas vienodas tarifas. Šiuo tikslu šiame straipsnyje valstybėms narėms draudžiama nustatyti tokius vienodo tarifo kompensacinius procentinius dydžius, kad jie turėtų tokį poveikį, jog „ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas“, grąžinamas PVM būtų didesnis už priklausantį sumokėti pirkimo PVM.
- 39 Be to, minėtos direktyvos 297–299 straipsniuose numatyta, kad šiuos procentinius dydžius bendrai nustato kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama į paskutinių trejų metų makroekonominius duomenis, susijusius tik su ūkininkais, kuriems taikomas vienodas tarifas. Taigi tos pačios direktyvos 299 straipsniu negalima pateisinti individualiai priimto sprendimo netaikyti ūkininkui vienodo tarifo schemos atsižvelgiant į grąžinimą, gautą taikant minėtus procentinius dydžius.
- 40 Galiausiai, nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo galimybę atšaukti pažymėjimą dėl vienodo tarifo schemos taikymo remiantis tuo, kad susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nauda iš šios schemos pažeidžiamas PVM neutralumo principas, pažymėtina, jog, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 26 punkte, Sąjungos teisės aktų leidėjas šią schemą sąmoningai grindė tam tikru apibendrinimu, taip nukrypdamas nuo šio principo, ir tai jis gali daryti teisėtai, nes mokesčių neutralumas, kaip jis turi būti suprantamas šioje byloje, yra ne savarankiškas teisinis principas, bet vienas iš PVM direktyva siekiamų tikslų, kuris, be kita ko, detalizuojamas šios direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose, kuriuose įtvirtintas teisės į pirkimo PVM atskaitą principas.
- 41 Be to, Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad iš esmės vienodo tarifo schemos tikslas nėra užtikrinti visišką PVM neutralumą, o šia schema siekiama suderinti šį tikslą su ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, taikomų taisyklių supaprastinimo tikslu (šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 8 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-524/10, EU:C:2012:129, 53 punktą).
- 42 Šiomis aplinkybėmis negalima manyti, kad Sąjungos teisei prieštarauja tai, jog ūkininkas, kuriam taikoma ši schema, gauna, kaip nagrinėjamu atveju, didesnes kompensacijas, nei pirkimo PVM suma, kurią jis galėtų atskaityti, jeigu būtų apmokestinamas pagal įprastas arba supaprastintas procedūras.
- 43 Vadinasi, mokesčių neutralumo principu negalima pateisinti tokios vienodo tarifo schemos netaikymo priemonės, kaip pažymėjimo dėl šios schemos taikymo atšaukimas.
- 44 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje numatytas išsamus aplinkybių, kurioms esant valstybė narė gali neįtraukti ūkininko į vienodo tarifo schemą, sąrašas.

### **Dėl antrojo klausimo**

- 45 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ūkininkų, kurių atveju nustatyta, jog jie susigražina gerokai didesnes sumas kaip vienodo tarifo schemos dalyviai nei suma, kurią jie galėtų susigražinti, jeigu būtų apmokestinami pagal įprastas arba supaprastintas procedūras, kategorija gali sudaryti ūkininkų kategoriją, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą.
- 46 Šiuo klausimu PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalyje įtvirtintos galimybės netaikyti ūkininkams vienodo tarifo schemos ir patikslinama, kad tokia išimtis turi būti susijusi, be kita ko, su ūkininkų kategorijomis, tačiau neapibrėžiama sąvoka „ūkininkų kategorija“.



- 47 Savaiame suprantama, kad tokia sąvoka apima atitinkamų ūkininkų, kurie tam, kad sudarytų kategoriją, turi vieną arba kelis bendrus požymius, vykdomą veiklą.
- 48 Be to, atsižvelgiant į teisinio saugumo principą šio 296 straipsnio 2 dalyje numatytos ūkininkų kategorijos turi būti paskelbtos remiantis objektyviais, aiškiais ir tiksliais kriterijais nacionalinės teisės aktuose arba prireikus vykdomosios valdžios institucijos, įgaliotos šiuo klausimu nacionalinės teisės aktuose. Be to, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 36 punkte, šie kriterijai turi būti nustatyti iš anksto, t. y. neištraukiamą kategorija turi būti apibrėžta iš anksto ir abstrakčiai, kad ūkininkas, prieš priimdamas galimą sprendimą dalyvauti schemoje, galėtų įvertinti, ar jis priklauso neištrauktinai kategorijai ir ar ateityje priklausys šiai kategorijai.
- 49 Taigi ūkininkas turi galėti atlikti individualią savo situacijos analizę *ex ante* tam, kad nustatytų, ar, atsižvelgiant į šiuose teisės aktuose nustatytus objektyvius kriterijus, jis sudaro ūkininkų, kuriems netaikoma vienodo tarifo schema, kategoriją. Vis dėlto ūkininkų kategorija, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalį, negali būti apibrėžta nurodant kriterijų, kuriuo remdamiesi susiję asmenys negali atlikti tokios individualios analizės, nepažeidžiant teisinių situacijų aiškumo ir tikrumo reikalavimų.
- 50 Nagrinėjamoje byloje taip yra tuo atveju, kai kriterijus, pagrįstas „gerokai didesnės“ sumos sąvoka, neištraukiamas į vienodo tarifo schemą.
- 51 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, jog PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ūkininkų, kurių atveju nustatyta, jog jie susigrąžina gerokai didesnes sumas kaip vienodo tarifo schemas dalyviai nei suma, kurią jie galėtų susigrąžinti, jeigu būtų apmokestinami pagal įprastas arba supaprastintas procedūras, kategorija negali sudaryti ūkininkų kategorijos, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 296 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje numatytas išsamus aplinkybių, kurioms esant valstybė narė gali neištraukti ūkininko į ūkininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą, sąrašas.**
- 2. Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ūkininkų, kurių atveju nustatyta, jog jie susigrąžina gerokai didesnes sumas kaip vienodo tarifo schemas dalyviai nei suma, kurią jie galėtų susigrąžinti, jeigu būtų apmokestinami pagal įprastas arba supaprastintas procedūras, kategorija negali sudaryti ūkininkų kategorijos, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą.**

Parašai.