



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR] SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 28. jūnijā¹

Lieta C-262/16

Shields & Sons Partnership
pret

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Apelāciju tribunāls (Nodokļu un Kanclera palāta)]
(Apvienotā Karaliste)] lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis –
Direktīva 2006/112/EK – 296. panta 2. punkts un 299. pants – Kopējais vienotas likmes režīms
lauksaimniekiem – Lauksaimnieku izslēgšana no režīma – Nosacījumi

Ievads

1. PVN piemērošana ir saistīta ar veselu virkni administratīvu pienākumu, kas ir jāizpilda nodokļa maksātājiem. Dažiem no tiem šo pienākumu izpilde var būt pārmērīgi apgrūtinoša, sevišķi, ja tie veic samērā neliela apjoma saimniecisko darbību. Tiesību normās par PVN tādēļ ir noteikti vienkāršoti principi attiecībā uz dažām nodokļa maksātāju kategorijām. Tas tostarp attiecas uz lauksaimniekiem, kuriem ir paredzēts vienotas likmes režīms. Šī režīma piemērošana dalībvalstīm nav obligāta. Tomēr, ja tās nolemj to ieviest, tām nav pilnas rīcības brīvības tā formas izvēlē. Šajā lietā Tiesai būs iespēja paskaidrot pamatprincipus šajā jomā.

Atbilstošie tiesību akti

Savienības tiesības

2. Saskaņā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK² par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 296. panta 1. un 2. punktu:

“1. Ja parastais PVN režīms vai, attiecīgā gadījumā, 1. nodaļā paredzētais īpašais režīms lauksaimniekiem varētu radīt grūtības, dalībvalstis var minētajiem lauksaimniekiem saskaņā ar šo nodaļu piemērot vienotās likmes režīmu, kas paredzēts, lai kompensētu PVN, kas samaksāts par vienotas likmes lauksaimnieku precēm un pakalpojumiem.

2. Katra dalībvalsts var izslēgt konkrētas lauksaimnieku kategorijas no vienotās likmes režīma piemērošanas, kā arī lauksaimniekus, par kuriem nav paredzams, ka parastā PVN režīma vai 281. pantā paredzēto vienkāršoto procedūru piemērošana viņiem varētu radīt administratīvas grūtības.

¹ Oriģinālvaloda – poļu.

² OV 2006, L 347, 1. lpp.

[..]”

3. Direktīvas 2006/112 297. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“Ja nepieciešams, dalībvalstis var noteikt vienotās likmes kompensācijas procentus. Tās var noteikt atšķirīgus procentus mežsaimniecībai, dažādām lauksaimniecības apakšnozarēm un zivsaimniecībai.

4. Šīs direktīvas 298. panta pirmajā daļā ir paredzēts:

“Vienotās likmes kompensācijas procentus aprēķina, pamatojoties uz vienotās likmes lauksaimnieku makroekonomikas statistiku par iepriekšējiem trim gadiem.”

5. Visbeidzot, Direktīvas 2006/112 299. pantā ir noteikts:

“Vienotas likmes kompensācijas procentu piemērošanai nedrīkst būt tāds iznākums, ka vienotas likmes lauksaimniekiem atmaksā summu, kas pārsniedz aprēķināto priekšnodokli.”

Apvienotās Karalistes tiesības

6. Apvienotās Karalistes tiesībās vienotās likmes režīms lauksaimniekiem tika ieviests ar *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada PVN likums) 54. pantu. *Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992* (1992. gada Rīkojums par pievienotās vērtības nodokli (vienotas likmes režīms lauksaimniekiem) (procentu pievienošana)), SI 1992/3221, ir noteikta vienotās likmes kompensācijas likme 4%. Šī vērtība ir piemērojama visiem lauksaimniekiem, kam tiek piemērots vienotas likmes režīms. *Value Added Tax Regulations 1995* (1995. gada PVN noteikumi) XXIV daļā, kas izstrādāta, īstenojot 1994. gada PVN likuma 54. panta noteikumus, iekļautajā 206. pantā ir paredzēti apstākļi, kādos *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes) var atzīt par spēkā neesošu sertifikātu, kas lauku saimniecībai ļauj piedalīties vienotas likmes režīmā. Šādi apstākļi ietver situācijas, kad nodokļu iestāde uzskata, ka sertifikāts ir jāatzīst par spēkā neesošu, lai aizsargātu budžeta ieņēmumus.

7. Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes publicē informāciju nodokļa maksātājiem par tiesību normu par PVN interpretāciju (turpmāk tekstā – “*VAT Notices*”). Saskaņā ar lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iekļauto informāciju tie nav juridiski saistoši, tomēr praksē nodokļu iestādes uz tiem atsaucas attiecībā ar nodokļa maksātājiem. Lēmumā, kas ir pamatlīstas priekšmets, nodokļu iestāde ir atsaukusies uz *VAT Notice 700/46*, kas attiecas uz kopējo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem. Saskaņā ar šīs informācijas 7.2. punktu lauksaimniekam ir jāizstājas no režīma, ja “tas kā vienotas likmes lauksaimnieks saņem būtiski lielāku atmaksas summu nekā tad, ja būtu reģistrēts kā PVN maksātājs atbilstoši parastajam režīmam”.

Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

8. Uzņēmums *Shields & Sons Partnership* (turpmāk tekstā – “uzņēmums *Shields & Sons*”) pārvalda lauku saimniecību Kastlvelanā [*Castlewellan*] (Apvienotā Karaliste). Tā saimniecisko darbību veido lopkopība un tātād darbība, uz kuru Apvienotajā Karalistē attiecas kopējais vienotas likmes režīms lauksaimniekiem.

9. Sākot no 2004./2005. taksācijas gada, uzņēmumam *Shields & Sons* tika piemērots vienotas likmes režīms lauksaimniekiem. Šajā pašā taksācijas gadā atmaksājamā summa, kas uzņēmumam *Shields & Sons* pienācās kā vienotas likmes kompensācija, principā atbilda PVN summai, uz kuras atmaksu šim uzņēmumam būtu bijušas tiesības kā nodokļa maksātājam, kas darbojas atbilstoši parastajam režīmam. Vēlākos gados tomēr šie lielumi sāka būtiski atšķirties, un tādējādi uzkrātā pārmērīgā summa par

kompensāciju par taksācijas gadiem no 2004./2005. gada līdz 2011./2012. gadam bija GBP 374 884,23³.

10. Šajā situācijā nodokļu iestāde, pamatojoties uz apstākli, ka *Shields & Sons* kā vienotas likmes režīma lauksaimnieks saņem daudz lielāku kompensāciju nekā tad, ja tas būtu bijis reģistrēts kā PVN maksātājs atbilstoši parastajam režīmam, ar 2012. gada 15. oktobra lēmumu atzina par spēkā neesošu sertifikātu, kas ļāva šim uzņēmumam piedalīties vienotas likmes režīmā lauksaimniekiem. Šis lēmums tika apstiprināts ar 2012. gada 21. decembra lēmumu.

11. Ar 2014. gada 8. oktobra spriedumu *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [Pirmās instances tribunāls (Nodokļu palāta), Apvienotā Karaliste] noraidīja uzņēmuma *Shields & Sons* iesniegto sūdzību par šo lēmumu. Šis uzņēmums iesniedza apelācijas sūdzību par šo spriedumu *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [Apelāciju tribunāls (Nodokļu un Kanclera palāta)], kas šajā lietā ir iesniedzējtiesa.

12. Minētā tiesa uzskata, ka pamatlietas pusēm ir strīds par pareizu Direktīvas 2006/112 noteikumu, kas attiecas uz kopējo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem, interpretāciju. Šajos apstākļos *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [Apelāciju tribunāls (Nodokļu un Kanclera palāta), Apvienotā Karaliste] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai attiecībā uz [Direktīvas 2006/112] XII sadaļas 2. nodaļā noteikto vienotās likmes režīmu lauksaimniekiem [šīs direktīvas] 296. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir paredzēts izsmeļošs regulējums, kad dalībvalsts var izslēgt lauksaimnieku no kopējā vienotās likmes režīma lauksaimniekiem? It īpaši:
- 1.1) Vai dalībvalsts var izslēgt lauksaimniekus no vienotās likmes režīma lauksaimniekiem vienīgi saskaņā ar [Direktīvas 2006/112] 296. panta 2. punktu?
 - 1.2) Vai dalībvalsts var izslēgt lauksaimnieku no vienotās likmes režīma lauksaimniekiem, arī atsaucoties uz [minētās direktīvas] 299. pantu?
 - 1.3) Vai nodokļu neitralitātes princips dod dalībvalstij tiesības izslēgt lauksaimnieku no vienotās likmes režīma lauksaimniekiem?
 - 1.4) Vai dalībvalstīm ir tiesības izslēgt lauksaimniekus no vienotās likmes režīma lauksaimniekiem ar jebkādu citu pamatu?
- 2) Kā ir interpretējams jēdziens “lauksaimnieku kategorijas” [Direktīvas 2006/112] 296. panta 2. punktā? It īpaši:
- 2.1) Vai attiecīgo lauksaimnieku kategoriju ir jāspēj identificēt, izmantojot objektīvas īpašības?
 - 2.2) Vai attiecīgo lauksaimnieku kategoriju var identificēt, izmantojot ekonomiskus apsvērumus?
 - 2.3) Kāds precizitātes līmenis ir nepieciešams, identificējot lauksaimnieku kategorijas, kuras dalībvalsts ir paredzējusi izslēgt?
 - 2.4) Vai tas ļauj dalībvalstij uzskatīt par attiecīgo kategoriju “lauksaimniekus, par kuriem ir konstatēts, ka tie kā vienotās likmes režīma dalībnieki atgūst būtiski vairāk, nekā tie atgūtu tad, ja tie būtu reģistrēti kā PVN maksātāji?”

3 Nav strīda par šiem datiem. Saskaņā ar paša uzņēmuma *Shields & Sons* grāmatvedības aprēķiniem it īpaši taksācijas gados no 2008./2009. gada līdz 2011./2012. gadam atmaksātā kompensācijas summa apmēram trīs reizes pārsniedza PVN summu, kas uzņēmumam pienāktos atbilstoši parastajam režīmam.

13. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu tika iesniegts Tiesā 2016. gada 12. maijā. Rakstveida apsvērumus iesniedza: uzņēmums *Shields & Sons*, Apvienotās Karalistes un Francijas valdības, kā arī Eiropas Komisija. Uzņēmums *Shields & Sons*, Apvienotās Karalistes valdība un Komisija bija pārstāvēti 2017. gada 15. marta tiesas sēdē.

Analīze

14. Iesniedzot prejudiciālus jautājumus šajā lietā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai un uz kāda pamata dalībvalsts no kopējā vienotas likmes režīma lauksaimniekiem var izslēgt lauksaimnieku, kurš, būdams šajā sistēmā, kā vienotas likmes kompensāciju saņem atmaksu, kas ir daudz lielāka summa, nekā būtu bijis PVN, uz kura atmaksu tam būtu bijušas tiesības, ja tam būtu piemērojams parastais režīms. Prejudiciālo jautājumu analīzi sāksu ar īsu kopējā vienotas likmes režīma lauksaimniekiem raksturīpašību atgādinājumu.

Kopējais vienotas likmes režīms lauksaimniekiem

15. Izņemot dažus darbības veidus, kuriem ir piemērojams atbrīvojums, principā PVN ir jāmaksā par visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātāji savas saimnieciskās darbības ietvaros. Tomēr šā nodokļa uzlikšana nodokļa maksātājiem rada virkni administratīvu pienākumu, it īpaši grāmatvedības jomā. Tas ir vajadzīgs, lai nodrošinātu pareizu PVN darbību, jo tas lielā mērā ir balstīts uz grāmatojumiem un pienākumu nodokļu jomā, kurus izpilda paši nodokļa maksātāji, izpildes kontrolei. Tomēr tādēļ dažas saimnieciskās darbības subjektu kategorijas, it īpaši to, kuru darbības apjoms ir neliels, nav spējīgas izpildīt šos administratīvos pienākumus vai arī šie pienākumi tiem rada būtiskas grūtības. Šajā saistībā Direktīvā 2006/112 ir paredzēta vienkāršota PVN aprēķina sistēma.

16. Viena no nodokļa maksātāju kategorijām, kuriem ir paredzēta šāda vienkāršota sistēma, ir lauksaimnieki. Direktīvas 2006/112 295.–305. pantā ir noteikts kopējais vienotas likmes režīms lauksaimniekiem. Īsumā, šīs sistēmas ietvaros lauksaimniekam (kas saskaņā ar Direktīvas 2006/112 295. panta 1. punkta 3. apakšpunktu tiek saukts par “vienotas likmes lauksaimnieku”) nav jāmaksā Valsts kasē maksājamais PVN, kā arī nav tiesību atskaitīt, iegādājoties preces un saņemot pakalpojumus savas darbības vajadzībām, samaksāto nodokli. Atkarībā no atsevišķās dalībvalstīs pieņemtajiem risinājumiem tas tomēr var cenā par citiem nodokļa maksātājiem piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem ieskaitīt kompensāciju, kuras likmi nosaka dalībvalsts saskaņā ar Direktīvas 2006/112 297. pantu. Apvienotajā Karalistē šī likme ir 4%. Šo preču un pakalpojumu pircēji šo vienotas likmes kompensāciju uzskata par PVN priekšnodokli, un tiem ir tiesības to atskaitīt no maksājamā nodokļa. Valsts kase šo kompensāciju vienotas likmes lauksaimniekiem var izmaksāt arī tieši.

17. Kopējais vienotas likmes režīms lauksaimniekiem ir paredzēts diviem mērķiem⁴. Pirmkārt, tam vienotas likmes lauksaimniekiem ir jāatvieglo administratīvie pienākumi. Tas, ka nav pienākuma maksāt Valsts kasei maksājamo PVN, un vienlaicīgi tas, ka nav iespējas atskaitīt priekšnodokli, ļauj atbrīvot vienotas likmes lauksaimniekus no virknes administratīvu pienākumu, tādu kā iegādāto preču un pakalpojumu grāmatošana, grāmatvedības veikšana, rēķinu izsniegšana u.tml.

18. Otrkārt, šī sistēma ir paredzēta, lai ļautu kompensēt vienotas likmes lauksaimniekiem tā PVN summu, kas samaksāts, iepērkot preces vai pakalpojumus, kuri tiek izmantoti to veiktās darbības vajadzībām. Ja šādas kompensācijas nebūtu, tiem būtu jāuzņemas šā nodokļa maksāšanas slogs, un tas būtu pretrunā PVN neitralitātes attiecībā pret nodokļa maksātājiem principam, saskaņā ar kuru šā nodokļa maksāšanas slogs balstās uz patērētājiem. Tomēr, tā kā kompensācijas likme tiek aprēķināta

⁴ Skat. spriedumu, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

vispārīgi attiecībā uz vienotas likmes lauksaimniekiem kopumā, arī nodokļa neitralitāte tiek nodrošināta tikai vispārīgi. Tas nozīmē, ka konkrēta vienotas likmes lauksaimnieka gadījumā kompensācija var būt faktiski lielāka vai mazāka par konkrētajā taksācijas gadā samaksāto PVN summu.

19. Kopējais vienotas likmes režīms lauksaimniekiem ir atkāpe no Direktīvas 2006/112 vispārējiem principiem, un līdz ar to tam ir jābūt piemērojamam tikai, ciktāl tas nepieciešams iepriekš minēto mērķu sasniegšanai⁵. Tādēļ, pirmkārt, tam nav jābūt piemērojamam lauksaimniekiem, kuriem vispārējo principu vai iespējamās īpašās procedūras maziem uzņēmumiem⁶ piemērošanas dēļ nerastos administratīvas grūtības. Otrkārt, vienotas likmes režīma piemērošanai nebūtu jāizraisa tas, ka visiem vienotas likmes lauksaimniekiem attiecīgajā dalībvalstī atbilstoši vienotas likmes kompensācijai tiktu atmaksāta summa, kas būtu lielāka par PVN, uz kura atmaksu šiem lauksaimniekiem būtu bijušas tiesības atbilstoši parastajam režīmam.

20. Tieši ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir jāizskata prejudiciālie jautājumi šajā lietā.

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

21. Pirmais prejudiciālais jautājums attiecas uz iespēju izslēgt lauksaimnieku no vienotas likmes režīma. Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai tas var notikt tikai tad, ja ir izpildīti Direktīvas 2006/112 296. panta 2. punkta nosacījumi, vai arī cita iemesla dēļ, it īpaši, pamatojoties uz šīs direktīvas 299. pantu, vai saistībā ar PVN neitralitātes principa pārkāpumu.

22. Ir jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 296. panta 2. punktā ir paredzēti divi lauksaimnieka izslēgšanas no vienotas likmes režīma gadījumi. Pirmais no tiem attiecas uz vispārīgu izslēgšanu, ko izdara dalībvalsts attiecībā uz noteiktām lauksaimnieku kategorijām. Uz veidu, kādā dalībvalstis var definēt šīs kategorijas, attiecas otrais prejudiciālais jautājums šajā lietā, līdz ar to šo jautājumu apskatīšu nākamajā secinājumu daļā.

23. Otrais izslēgšanas nosacījums attiecas uz lauksaimniekiem, kuriem parastā režīma vai vienkāršotas procedūras piemērošana neizraisītu grūtības. Šāda izslēgšana parasti ir saistīta ar lauku saimniecības lielumu vai tās apgrozījuma lielumu⁷ un ir balstīta uz pieņēmumu, ka noteikta lieluma lauku saimniecība ir spējīga izpildīt administratīvos pienākumus, kas izriet no PVN nodokļa maksātāja statusa.

24. Šķiet, ka iepriekš minētie nosacījumi principā attiecas uz izslēgšanu *ex ante* tādā nozīmē, ka uz lauksaimniekiem, kas pieder pie kategorijām, kuras ir izslēgtas no vienotas likmes režīma piemērošanas, nevar attiekties šis režīms. *Ex post* izslēgšanas jeb tādu lauksaimnieku izslēgšanas piemēri, uz kuriem jau attiecas vienotas likmes režīms, var izrietēt no tā, ka vienotas likmes lauksaimnieks no kategorijas, uz kuru attiecas režīms, pāriet uz kategoriju, uz kuru tas neattiecas, piemēram, darbības apjoma palielināšanās dēļ vai ražošanas profila maiņas dēļ. Šādā situācijā lauksaimnieks vairs neatbilst piederības vienotas likmes režīmam kritērijiem, un ar to ir pamatota viņa izslēgšana no šī režīma.

25. Tomēr neuzskatu, ka vienotas likmes lauksaimnieka izslēgšana no režīma varētu notikt uz kāda cita pamata, it īpaši iesniedzējtiesas pirmajā prejudiciālajā jautājumā norādīto apsvērumu dēļ. Šajā saistībā piekritu uzņēmuma *Shields & Sons*, Francijas valdības un Komisijas apsvērumos šajā lietā paustajam uzskatam.

⁵ Skat. spriedumu, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:764, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

⁶ Tā ir reglamentēta Direktīvas 2006/112 281.–292. pantā.

⁷ Tā tas ir, piemēram, Francijas tiesībās un netieši (izpildot no citiem noteikumiem izrietošu pienākumu veikt grāmatvedību) arī Polijas vai Austrijas tiesībās.

26. Ja runa ir par PVN neitralitātes principu, kā jau minēju, Savienības likumdevējs apzināti ir balstījis kopējo vienotas likmes režīmu uz zināmu vispārinājumu. Lai vienkāršotu administratīvos pienākumus, likumdevējs ir atteicies no pilnīgas nodokļa neitralitātes attiecībā uz katru atsevišķo vienotas likmes lauksaimnieku, dodot priekšroku vispārējai neitralitātes sistēmai attiecībā uz šādiem lauksaimniekiem kopumā. Tādējādi vienotas likmes režīmā noteikti lauksaimnieki var saņemt par PVN priekšnodokļa summu augstāku vai zemāku kompensāciju, kas nav pretrunā PVN neitralitātes principam, vai arī, kā savos apsvērumos apgalvo Komisija, ir zināma likumdevēja pieļauta atkāpe no šī principa⁸.

27. Runājot par Direktīvas 2006/112 299. pantu, šajā tiesību normā dalībvalstīm ir sniegtas vadlīnijas, nosakot vienotas likmes kompensācijas likmi. Šīm dalībvalstīm ir jānosaka šīs likmes tādā veidā, lai kompensācija nepārsniegtu kopējo PVN priekšnodokļa summu. Saskaņā ar minētās direktīvas 298. panta 1. punktu vienotas likmes kompensācijas likme visiem vienotas likmes lauksaimniekiem tiek noteikta, pamatojoties uz makroekonomikas datiem. Tātad šīs direktīvas 299. pants nevar būt pamats individuālu lēmumu pieņemšanai attiecībā uz atsevišķajiem vienotas likmes lauksaimniekiem. Regulējums par vienotas likmes kompensācijas procentu noteikšanu tātad attiecas uz vienotas likmes lauksaimniekiem kopumā, nevis uz katru no tiem atsevišķi. Turklāt, kā pareizi ir norādījusi Komisija, minētās direktīvas 295. panta 1. punkta 6. apakšpunktā noteikumu par kopējo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem piemērošanas vajadzībām PVN priekšnodoklis ir definēts kā PVN kopsomma, ko ir samaksājuši visi vienotas likmes lauksaimnieki par iepirtajām precēm un pakalpojumiem savas darbības vajadzībām. Šis pants tātad nenozīmē, ka atsevišķiem vienotas likmes lauksaimniekiem būtu aizliegts saņemt kompensāciju, kas pārsniegtu PVN summu, ko tie faktiski ir samaksājuši.

28. Kā savos apsvērumos šajā lietā pareizi ir norādījis uzņēmums *Shields & Sons*, dalībvalstu rīcībā ir virkne instrumentu, kas ļauj nodrošināt, lai vienotas likmes lauksaimnieki saistībā ar dalību režīmā nesaņemtu kompensāciju, kas pārsniegtu PVN, uz kura atmaksu viņiem būtu bijušas tiesības atbilstoši parastajam režīmam. Jāpiebilst, ka, manuprāt, dalībvalstis ne tikai var, bet tām vienkārši ir jāizmanto šie instrumenti. Šāda pārmērīga kompensācija ir pretrunā vienotas likmes režīma raksturīpašībai, ka tas ir izņēmums no vispārējiem principiem, un skaidrajam tiesiskajam regulējumam Direktīvas 2006/112 299. pantā, un turklāt tā var būt atbalsts (dažiem) vienotas likmes lauksaimniekiem⁹.

29. Tātad dalībvalstīm, pirmkārt, ir jāpiemēro vienotas likmes režīms tikai lauksaimniekiem, kuriem parastais nodokļu režīms vai vienkāršotās procedūras radītu grūtības (Direktīvas 2006/112 296. panta 1. punkts). Tāpat arī no šī režīma var tikt izslēgti lauksaimnieki, kuriem, piemēram, darbības apjoma dēļ, šādas grūtības nerodas vai vairs nerodas (296. panta 2. punkts). Otrkārt, dalībvalsts uzreiz var izslēgt no režīma noteiktas lauksaimnieku kategorijas (turpat). Treškārt, dalībvalsts var noteikt vienotas likmes kompensācijas procentus atšķirīgi dažādām lauksaimniecības apakšnozarēm (297. panta pirmās daļas otrais teikums). Šāda diferencēšana it īpaši var tikt noteikta, ja lauksaimniecības produkcijas pievienotās vērtības attiecības pret šīs produkcijas vajadzībām pirkto preču un pakalpojumu vērtību būtiskas atšķirības dēļ rodas būtisks nesamērīgums faktiskās vienotas likmes kompensācijas apmēra ziņā, ko saņem lauksaimnieki, kas veic darbību dažādās lauksaimniecības apakšnozarēs. Visbeidzot, ceturtkārt, dalībvalstis nosaka vienotas likmes kompensācijas procentus, pamatojoties uz makroekonomikas datiem par iepriekšējiem trim gadiem (298. panta pirmā daļa), kas tāpat nozīmē, ka tā var tikt koriģēta, ja makroekonomikas dati norāda uz pārmērīgu kompensāciju.

⁸ Šāda atkāpe, šķiet, ir iespējama, jo neitralitātes principam – atšķirībā no vienlīdzīgas attieksmes principa, kas ir tā konkretizācija PVN jomā, – nav konstitucionāla rakstura (skat. spriedumu, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, 42. un 43. punkts).

⁹ Skat. ģenerālvadokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumus lietā Komisija/Portugāle (C-524/10, EU:C:2011:613, 36. punkts).

30. Ņemot vērā iepriekš minēto, ir grūti neuzdot jautājumu par vienotas likmes režīma lauksaimniekiem tiesiskā regulējuma Apvienotās Karalistes tiesībās tiesiskumu. Kā izriet no iesniedzējtiesas norādēm, šā regulējuma piemērošanas dēļ lauku saimniecība ar ļoti lielu ražošanas apjomu¹⁰, kas veic detalizētu grāmatvedību¹¹, vienotas likmes režīma ietvaros saņem kompensāciju, kas trīskārt pārsniedz PVN priekšnodokli, uz kura atmaksu šai saimniecībai būtu bijušas tiesības parastā PVN režīma ietvaros. Ja izrādītos, ka šādas situācijas rodas bieži, tas nozīmētu, ka vienotas likmes režīma lauksaimniekiem tiesiskais regulējums Apvienotajā Karalistē nav strukturāli saderīgs ar Direktīvas 2006/112 noteikumiem.

31. Dalībvalsts tomēr nevar mazināt savas darbības (vai bezdarbības) negatīvās sekas makroekonomiskā līmenī ar pasākumiem attiecībā uz konkrētiem saimnieciskās darbības subjektiem. To nemaina arī vienotas likmes režīma lauksaimniekiem brīvprātīgais raksturs, uz ko esmu vēršis uzmanību savos iepriekšējos secinājumos par šo tēmu¹².

32. Proti, situācijā, kad dalībvalsts ir nolēmusi ieviest vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem un izveidojusi to pareizā formā, proti, šis režīms ir paredzēts tikai lauksaimniekiem, kuriem parastā nodokļu režīma vai vienkāršotas procedūras piemērošanas dēļ rastos grūtības, un vienotas likmes kompensācijas procenti ir noteikti atbilstošā līmenī, lauksaimnieks, kas atbilst dalības režīmā kritērijiem, principā var sagaidīt, ka tam būs tiesības pievienoties režīmam un tajā palikt neatkarīgi no šīs dalības konkrētajiem finanšu rezultātiem konkrētajos taksācijas gados. Pretējā gadījumā netiktu sasniegts vienotas likmes režīma mērķis atvieglot un mazināt administratīvo slogu subjektiem, kuriem parastā režīma piemērošana radītu grūtības.

33. Ņemot vērā iepriekš minēto, piedāvāju uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Direktīvas 2006/112 295.–305. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka vienīgie pieņemamie lauksaimnieka izslēgšanas no šajās tiesību normās reglamentētā kopējā vienotas likmes režīma nosacījumi izriet no šīs direktīvas 296. panta 2. punkta.

Par otro prejudiciālo jautājumu

34. Iesniedzot otro prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 296. panta 2. punktu, dalībvalsts no vienotas likmes režīma var izslēgt tādu lauksaimnieku kategoriju, kas noteikta kā "lauksaimnieki, attiecībā uz kuriem ir noteikts, ka tie saņem daudz lielāku atmaksu kā vienotas likmes režīma dalībnieki, nekā saņemtu, ja būtu bijuši reģistrēti kā PVN maksātāji".

35. Šis jautājums radās pamatlietā pārstāvētās nodokļu iestādes nostājas dēļ, ko ir atbalstījusi Apvienotās Karalistes valdība savos apsvērumos šajā lietā, – saskaņā ar kuru tieši šāda lauksaimnieku kategorija tikusi definēta Apvienotās Karalistes tiesībās un tikusi izslēgta no vienotas likmes režīma atbilstoši Direktīvas 2006/112 296. panta 2. punktam.

10 Kā izriet no paša lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, uzņēmums *Shields & Sons* 2011./2012. taksācijas gadā atmaksu kā vienotas likmes kompensāciju saņēma vairāk nekā GBP 200 000, kas pie 4% likmes nozīmē, ka apgrozījums ir apmēram GBP5 000 000.

11 Iepriekš minētā informācija tāpat izriet no datiem, ko ir ieguvis *Shields & Sons* grāmatvedības uzņēmums.

12 Skat. manus secinājumus lietā *Nigl* (C-340/15, EU:C:2016:505, 49. punkts).

36. Kā minēju iepriekš¹³, Direktīvas 2006/112 296. panta 2. punktā dalībvalstīm ir ļauts no vienotas likmes režīma izslēgt dažas lauksaimnieku kategorijas. Šajā tiesību normā dalībvalstīm ir sniegtas norādes par to, kā valsts tiesībās ir reglamentējams vienotas likmes režīms. Minētajai izslēgšanai kā šī režīma sastāvdaļai ir jābūt *ex ante* raksturam tādā nozīmē, ka izslēdzamā kategorija ir jānosaka uzreiz un abstrakti, lai lauksaimnieks pirms iespējama lēmuma pieņemšanas par iestāšanos režīmā būtu spējīgs izvērtēt, vai tas pieder izslēdzamajai kategorijai un vai tas varēs piederēt šai kategorijai nākotnē. Tas ir vajadzīgs, lai izpildītu tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības aizsardzības prasības.

37. Tas tāpat izriet no Direktīvas 2006/112 296. panta 2. punkta struktūras, kur šajā vietā ir izmantots jēdziens “lauksaimnieku kategorijas”, bet tālāk ļauts no režīma izslēgt “lauksaimniekus”, kuriem parastā režīma vai vienkāršoto procedūru piemērošanai nebūtu jārada administratīvas grūtības. Tātad, ja šajā otrajā gadījumā ir pieļaujama konkrētu lauksaimnieku individuālās situācijas analīze, tad pirmajā runa skaidri ir par *in abstracto* un *a priori* definētu kategoriju.

38. Protams, var gadīties, ka lauksaimnieks, kurš sākotnēji nepieder izslēdzamajai kategorijai, vēlāk ietilps tajā. Tas var notikt, piemēram, palielinoties viņa darbības apjomam vai mainoties tā raksturam. Tās ir situācijas, kas ir atkarīgas no ieinteresētās personas lēmumiem, kuros tā ir spējīga paredzēt šādu lēmumu sekas attiecībā uz savu vienotas likmes lauksaimnieka statusu. Tomēr man nešķiet, ka ar vienotas likmes režīma loģiku būtu saderīgs tas, ka pati dalība šajā režīmā varētu automātiski izraisīt izslēgšanu no tā tādēļ, ka dalības režīmā finanšu sekas ir izdevīgas konkrētajam lauksaimniekam.

39. Turklāt šī izslēgšana notiek, ja ir izpildīti nosacījumi par noteiktu attiecību starp summu, kas saņemta kā vienotas likmes kompensācija, un PVN summu, uz kuras atmaksu ieinteresētajai personai teorētiski būtu bijušas tiesības, ja tas darbotos kā nodokļa maksātājs atbilstoši parastajam režīmam. Šā nosacījuma izpilde, pirmkārt, zināmā mērā nav atkarīga no ieinteresētās personas lēmumiem, jo sasniegtā apgrozījuma lielums (no kura ir atkarīga kompensācijas summa, kas izteikta kā šā apgrozījuma procents) tikai daļēji ir atkarīgs no preču un pakalpojumu iepirkumu darbības vajadzībām vērtības, un tātad no samaksātā PVN summas.

40. Otrkārt, parastos apstākļos vienotas likmes lauksaimnieks pat nav spējīgs paredzēt, ne arī konstatēt šāda nosacījuma izslēgšanai no režīma izpildi. Proti, ir jāatgādina, ka vienotas likmes režīms ir paredzēts lauksaimniekiem, kuriem parastā režīma piemērošana radītu administratīvas grūtības. Tādēļ vienotas likmes lauksaimnieki tiek atbrīvoti no virknes pienākumu, it īpaši iegrāmatošanas un grāmatvedības veikšanas jomā. Vienotas likmes lauksaimnieks tātad nav spējīgs aprēķināt PVN summu, uz kuras atmaksu tam būtu bijušas tiesības atbilstoši parastajam režīmam, jo vienotas likmes režīms ir paredzēts tieši tāpēc, lai tam nebūtu pienākuma veikt šādus aprēķinus. Tomēr, ja, kā pamatlietā, vienotas likmes lauksaimnieks veic grāmatvedību, kas ļauj iegūt tādus datus, tas visdrīzāk nozīmē, ka vienotas likmes režīms tiek piemērots veidā, kas pārsniedz to, kas vajadzīgs tā mērķu sasniegšanai.

41. Iepriekš minēto iemeslu dēļ uzskatu, ka pat tad, ja tiktu atzīts, ka Apvienotās Karalistes tiesībās no vienotas likmes režīma tiek izslēgta lauksaimnieku kategorija, kas ir definēta, kā norādīts otrajā prejudiciālajā jautājumā, šī kategorija ir izveidota nesaderīgi ar šī režīma loģiku un piederība tai nevar būt pamats izslēgšanai no šī režīma.

42. Turklāt Komisija savos apsvērumos pareizi vērš uzmanību uz to, ka veids, kādā Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes atsaucas uz iepriekš minētās lauksaimnieku kategorijas izslēgšanu no režīma, neatbilst skaidrības un precizitātes prasībām, kas ir jāizpilda, transponējot Savienības tiesību normas valsts tiesībās.

¹³ Skat. šo secinājumu 22. punktu.

43. Proti, saskaņā ar Tiesas judikatūru¹⁴, lai dalībvalsts varētu izmantot direktīvā paredzētās izvēles tiesības, tām tiesiskās noteiktības nodrošināšanai ir jāpieņem skaidra tiesību norma un jāizpilda precizitātes, skaidrības un noteiktības prasības, kas līdz ar to ļauj veikt pārbaudi tiesā.

44. Tikmēr tādas lauksaimnieku kategorijas nošķiršana, kas ir izslēdzama no vienotas likmes režīma, uz kuru atsaucas nodokļu iestāde, neizriet no tiesību normām, proti, tajos¹⁵ nodokļu iestādēm ir tikai piešķirtas tiesības izslēgt vienotas likmes lauksaimnieku no režīma, ja tās atzīst, ka tas ir vajadzīgs, lai aizsargātu budžeta ieņēmumus. Norāde, ka runa ir par lauksaimniekiem, kuri šajā režīmā saņem kompensāciju, kas būtiski pārsniedz PVN, uz kura atmaksu tiem būtu bijušas tiesības atbilstoši parastajam režīmam, parādās tikai nesaistošajā informācijas daļā nodokļa maksātājiem¹⁶. Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, šī informācija nav tiesību norma, bet drīzāk paskaidrojoša piezīme par nodokļu iestāžu administratīvo praksi.

45. Uzņēmums *Shields & Sons* savos apsvērumos šajā lietā tātad pareizi apgalvo, ka tādu lauksaimnieku izslēgšana no vienotas likmes režīma, kuri saņem kompensāciju, kas būtiski pārsniedz PVN, uz kura atmaksu tiem būtu bijušas tiesības atbilstoši parastajam režīmam, ir drīzāk nodokļu iestāžu tiesības izslēgt konkrētus lauksaimniekus, nevis *a priori* noteikta sistēmiska izslēgšana Direktīvas 2006/112 296. panta 2. punkta izpratnē.

46. Ņemot vērā iepriekš minēto, piedāvāju atbildēt uz otro prejudiciālo jautājumu, ka Direktīvas 2006/112 296. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādu lauksaimnieku kategorija, par kuriem ir konstatēts, ka tie kā vienotas likmes režīma dalībnieki saņem būtiski lielāku atmaksas summu, nekā tie būtu saņēmuši tad, ja tie būtu reģistrēti kā PVN maksātāji, šīs tiesību normas piemērošanas vajadzībām nav pareizi izveidota lauksaimnieku kategorija.

Secinājumi

47. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai uz *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [Apelāciju tribunāls (Nodokļu un Kanclera palāta) (Apvienotā Karaliste)] prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 295.–305. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka vienīgie pieņemamie lauksaimnieka izslēgšanas no šajās tiesību normās reglamentētā kopējā vienotas likmes režīma nosacījumi izriet no šīs direktīvas 296. panta 2. punkta;
- 2) Direktīvas 2006/112 296. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir sniegts pilnvarojums tādas lauksaimnieku kategorijas izslēgšanai, kas ir definēti kā lauksaimnieki, attiecībā uz kuriem ir konstatēts, ka tie kā šī režīma dalībnieki saņem būtiski lielāku atmaksas summu, nekā tie būtu saņēmuši tad, ja tie būtu reģistrēti kā PVN maksātāji.

¹⁴ Spriedums, 2009. gada 4. jūnijs, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* (C-102/08, EU:C:2009:345, 51.–58. punkts).

¹⁵ Konkrēti, 1995. gada PVN noteikumu 206. pants (skat. šo secinājumu 6. punktu).

¹⁶ *VAT Notice 700/46*, 7.2. punkts (skat. šo secinājumu 7. punktu).