

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

12 päivänä lokakuuta 2017 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 296 artiklan 2 kohta – 299 artikla – Yhteinen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmä – Yhteisen järjestelmän ulkopuolelle sulkeminen – Edellytykset – Käsite ”maataloustuottajien ryhmä”

Asiassa C-262/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (ylempi tuomioistuin, vero- ja chancery-jaosto, Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 10.5.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 12.5.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Shields & Sons Partnership

vastaa

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. Bay Larsen sekä tuomarit J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby ja M. Vilaras (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 15.3.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Shields & Sons Partnership, edustajanaan G. Edwards, avustajanaan M. C. P. Thomas, barrister,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinnään G. Brown ja J. Kraehling, avustajanaan R. Chapman, barrister,

– Ranskan hallitus, asiamiehinnään D. Colas ja S. Ghiandoni,

– Euroopan komissio, asiamiehinnään M. Owsiany-Hornung, R. Lyal ja M. Wilderspin,

kuultuaan julkisasiamiehen 28.6.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 296 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Shields & Sons Partnership ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (vero- ja tullihallinto, Yhdistynyt kuningaskunta; jäljempänä verohallinto) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu peruutti ensin mainitulle yhteiseen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmään (jäljempänä vakiokantajärjestelmä) liittymisestä annetun todistuksen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin XII osastossa säädetään arvonlisäverotuksessa sovellettavista erityisjärjestelmistä. Kyseisen osaston 2 luku, joka sisältää 295–305 artiklan, koskee vakiokantajärjestelmää.

4 Arvonlisäverodirektiivin 296 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai 1 luvun mukaisen erityisjärjestelmän soveltaminen maataloustuottajiin aiheuttaisi vaikeuksia, jäsenvaltiot voivat tämän luvun mukaisesti soveltaa maataloustuottajiin vakiokantajärjestelmää maataloustuottajien ostamista tavaroista ja palveluista maksetun arvonlisäveron hyvittämiseksi.

2. Jäsenvaltio voi sulkea vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle tiettyjä maataloustuottajaryhmiä sekä sellaisia maataloustuottajia, joille tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai tarvittaessa 281 artiklan mukaisten yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen soveltaminen ei todennäköisesti aiheuta hallinnollisia vaikeuksia.

3. Jokainen vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja voi valita joko tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai tarvittaessa 281 artiklan mukaisten yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen soveltamisen jäsenvaltion määräämien yksityiskohtaisten sääntöjen ja edellytysten mukaisesti.”

5 Kyseisen direktiivin 297 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on tarvittaessa vahvistettava vakiokantahyvitysten prosentit. Jäsenvaltiot voivat vahvistaa erilliset vakiokantahyvitysten prosentit metsätaloudelle, maatalouden eri aloille sekä kalataloudelle.

Jäsenvaltioiden on ilmoitettava komissiolle ensimmäisen kohdan nojalla vahvistetut vakiokantahyvitysten prosentit ennen kuin niitä aletaan soveltaa.”

6 Saman direktiivin 298 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vakiokantahyvitysten prosentit on laskettava yksinomaan vakiokantajärjestelmän alaisia maataloustuottajia koskevien kolmen edellisen vuoden makrotaloudellisten tilastotietojen perusteella.

Prosentteja voidaan pyöristää ylös- tai alaspäin lähimpään puoleen prosenttiyksikköön. Jäsenvaltiot voivat myös alentaa prosentteja nollatasoon asti.”

7 Saman direktiivin 299 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Vakiokantahyvitysten prosentit eivät saa johtaa siihen, että vakiokantajärjestelmän alaisille maataloustuottajille tehtävät palautukset ovat suurempia kuin tuotantopanoksiin kohdistuva arvonlisävero."

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

8 Vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994, jäljempänä vuoden 1994 laki) 54 §:ssä, joka on otsikoitu "Maataloustuottajat, jne.", säädetään seuraavaa:

"(1) [Verohallinto] voi antamassaan asetuksessa säädetyllä tavalla myöntää tässä pykälässä tarkoitetun todistuksen henkilölle, joka osoittaa, että

- a) hän harjoittaa liiketoimintaa, joka koostuu yhdestä tai useasta nimetystä toiminnasta
- b) hän täyttää säädetyt kuvauksen ja on noudattanut säädettyjä vaatimuksia; – –

– –

(3) [Verohallinto] voi asetuksilla vahvistaa, että määrää, joka sisältyy mistä tahansa sellaisesta verollisesta luovutuksesta tai suorituksesta maksettavaan vastikkeeseen,

- a) jonka henkilö, joka luovutuksen tai suorituksen tapahtuessa on ollut tässä pykälässä tarkoitetun todistuksen haltija, tekee merkityksellisen liiketoiminnan osan harjoittamisen tai edistämisen yhteydessä
- b) joka on tehty sellaisen ajanjakson aikana, jona kyseinen henkilö ei ollut verovelvollinen, ja
- c) joka on tehty verovelvolliselle henkilölle

kohdellaan tälle henkilölle tehdystä luovutuksesta tai suorituksesta maksettuna arvonlisäverona sen määrittämiseksi, onko henkilö, jolle luovutus on tehty, oikeutettu 25 ja 26 §:n mukaiseen hyvitykseen.

(4) Määrän, joka edellä 3 momentissa tarkoitetulla tavalla voidaan sisällyttää luovutuksesta tai suorituksesta maksettavaan vastikkeeseen, on vastattava valtiovarainministeriön päätöksessä määritettyä prosentiosuutta summasta, joka tällä määrällä lisättynä on yhtä suuri kuin kyseisestä liiketoimesta maksettu vastike.

(5) [Verohallinnon] 39 §:n nojalla annettuihin asetuksiin perustuva toimivalta säätää, että henkilöille, joihin kyseistä pykälää sovelletaan, palautetaan arvonlisävero, joka olisi heidän tuotantopanoksiinsa sisältyvää arvonlisäveroa, jos he olisivat verovelvollisia Yhdistyneessä kuningaskunnassa, sisältää toimivallan säätää, että henkilöille, joihin kyseistä pykälää sovelletaan, maksetaan niitä määriä vastaavat summat, jotka tässä pykälässä tarkoitettujen asetusten nojalla olisivat heidän tuotantopanoksiinsa sisältyvää arvonlisäveroa, jos he olisivat verovelvollisia Yhdistyneessä kuningaskunnassa; kyseiseen pykälään tai mihin tahansa muuhun säädökseen sisältyviä viittauksia arvonlisäveron palauttamiseen on tulkittava ottamalla tämä asianmukaisesti huomioon.

(6) Tämän pykälän nojalla annetuissa asetuksissa voidaan säätää

– –

b) tapauksista, joissa [verohallinto] voi peruuttaa henkilön todistuksen, ja tavasta, jolla se tehdään;

--

(8) Tässä pykälässä 'nimetyillä toiminnoilla' tarkoitetaan valtiovarainministeriön antamissa säädöksissä kuvattuja toimintoja, joita harjoittavaa henkilöä kohdellaan näiden toimintojen harjoittamisen perusteella [jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1)] (yhteinen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmä) 25 artiklassa tarkoitettuna maataloustuottajana.”

9 Vuoden 1992 arvonlisäveropäätöksessä (maataloustuottajien vakiokantajärjestelmä) (Nimetyt toiminnot) (Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992) nimetään eläinten kasvatus niiden toimintojen joukossa, joita harjoittavat henkilöt voivat kuulua vakiokantajärjestelmään.

10 Vuoden 1992 arvonlisäveropäätöksessä (maataloustuottajien vakiokantajärjestelmä) (Prosentuaalinen lisäys) (Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992) vahvistetaan vakiokantahyvityksen prosenttimääräksi 4 prosenttia. Tätä prosenttiosuutta sovelletaan kaikkiin kyseiseen järjestelmään liittyneisiin maataloustuottajiin.

11 Vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksessa (Value Added Tax Regulations 1995) on vuoden 1994 arvonlisäverolain 54 §:n nojalla annettu XXIV osa, joka sisältää 202–211 §:n.

12 Vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen 203 §:ssä, jonka otsikko on ”Vakiokantajärjestelmä”, säädetään seuraavaa:

”(1) [Verohallinto] antaa vakiokantajärjestelmään kuuluvalla maataloustuottajalle 204 §:ssä säädetyn edellytyksin todistuksen tämän vakiokantajärjestelmän soveltamisesta –

(2) Jos henkilö on merkityksellisen ajanjakson aikana tämän pykälän nojalla annetun todistuksen haltija (siitä riippumatta, onko hän verovelvollinen vai ei), kaikki ne tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset, jotka hän suorittaa merkityksellisen liiketoiminnan osan harjoittamisen yhteydessä tai sitä varten, on jätettävä huomiotta sen selvittämiseksi, voidaanko hänet [vuoden 1994 lain] mainitussa liitteessä 1 tarkoitetulla tavalla rekisteröidä, onko hän saavuttanut kelpoisuuden tulla rekisteröidyksi, vai eikö häntä enää voida rekisteröidä, vai onko hän saanut taikka menettänyt oikeuden tulla kirjatuksi.”

13 Kyseisen asetuksen 204 §:ssä, joka on otsikoitu ”Edellytykset järjestelmään hyväksymiselle”, säädetään seuraavaa:

”Tämän asetuksen 203 §:ssä tarkoitetut edellytykset ovat seuraavat:

- a) henkilö osoittaa [verohallinnolle] harjoittavansa yhtä tai useampaa nimetyistä toiminnoista
- b) henkilöä ei ole liittymishakemustaan edeltävän kolmen verokauden aikana
- i) tuomittu arvonlisäveroon liittyvästä rikkomuksesta

- ii) suorittanut arvonlisäveroalan osalta maksua sovintoratkaisuun pääsemiseksi vuoden 1979 tulli- ja valmisteverotuslain (Customs and Excise Management Act 1979) 152 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan [vuoden 1994 lain] 72 §:n 12 momentin perusteella, tarkoitetulla tavalla
- iii) henkilölle ei ole määrätty [vuoden 1994 lain] 60 §:ään perustuvaa seuraamusta
- c) henkilö tekee liittymishakemuksensa näiden asetusten liitteessä 1 säädetyllä lomakkeella nro 14, ja
- d) henkilö osoittaa [verohallinnolle], että ne 209 §:ssä tarkoitetut kokonaismäärät, jotka liittyvät hänen liittymisajankohtaa seuraavan verokauden aikana suorittamiinsa luovutuksiin ja suorituksiin, eivät ylitä enempää kuin 3 000 [Englannin punnalla (GBP) (noin 3 410 euroa)] sitä tuotantopanoksiin sisältyvää arvonlisäveroa, joka hänellä muutoin olisi kyseisen kauden perusteella ollut oikeus vähentää.”

14 Vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen 206 §:n 1 momentin i kohdan mukaan verohallinto voi peruuttaa henkilölle vakiokantajärjestelmään liittymisestä annetun todistuksen, jos se pitää tätä tarpeellisenä valtion tulojen suojaamiseksi.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että arvonlisäveroa koskevan tiedonannon 700/46/12 (VAT Notice 700/46/12) – joka ei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan sido lain tavoin mutta jossa verohallinnon mukaan määritellään se maataloustuottajien ryhmä, joka on suljettava vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle – 7.2 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Teidän on erottava järjestelmästä, jos – – on todettu, että te olette vakiokantajärjestelmän alaisena maataloustuottajana saanut sitä määrää huomattavasti suuremman palautuksen, joka teille olisi palautettu, jos olisitte kuulunut tavallisen arvonlisäverojärjestelmän piiriin.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Valittaja on saman perheen jäsenien muodostama henkilöyhtiö, joka harjoittaa maataloustoimintaa Pohjois-Irlannissa (Yhdistynyt kuningaskunta). Se kasvattaa Shield Livestock Limited ?nimiseltä yhteistyöyritykseltä ostamiaan nautoja, jotka se lihottaa ennen kuin myy ne edelleen Anglo Beef Processors ?nimiselle teurastamotoimintaa harjoittavalle yhtiölle.

17 Viimeksi mainitun neuvosta pääasian valittaja teki vakiokantajärjestelmään liittymistä koskeneen hakemuksen, joka hyväksyttiin 1.5.2004. Sillä oli näin oikeus tehdä nautojen myyntihintaan kiinteämääräinen 4 prosentin korotus, joka oikeutti sen asiakkaat vähennykseen. Liittymishakemuksessaan valittaja arvioi liikevaihdokseen ensimmäiseltä liittymistä seuraavalta tilikaudelta 700 000 GBP (noin 795 760 euroa). Tilikaudelta, joka päättyi 30.6.2003, ilmoitettiin kuitenkin myynnin määräksi 633 718 GBP (noin 720 410 euroa).

18 Verohallinnon virkamiehet tapasivat 27.6.2012 pääasian valittajan kirjanpitäjän päättääkseen, voiko tämä jatkaa vakiokantajärjestelmässä. Kyseisen tapaamisen aikana tutkittiin useita tilinpäätöstietoja, erityisesti valittajan tuloslaskelmia ja taseita, sekä taulukkoa, jossa vertailtiin valittajan kiinteämääräisen 4 prosentin suuruisen vakiokannan soveltamisesta saamia määriä määriin, jotka se olisi voinut vähentää tuotantopanoksiin sisältyvänä arvonlisäverona, jos siihen olisi sovellettu tavallista arvonlisäverojärjestelmää.

19 Verohallinnon virkamiehet totesivat näin, että pääasian valittaja oli vakiokantajärjestelmän jäsenyytensä vuoksi saanut tilikausilta 2004/2005–2011/2012 374 884,23 GBP:n (noin 426 170 euroa) suuruisen rahoitusedun.

20 Verohallinto peruutti 15.10.2012 päivätyllä päätöksellään pääasian valittajan liittymistodistuksen sillä perusteella, että vakiokantahyvityksen prosenttikannan soveltamisesta saadut voitot ylittivät huomattavasti sen tuotantopanoksiin sisältyvän arvonlisäveron, jonka kyseinen valittaja olisi voinut vähentää, jos siihen olisi sovellettu tavallista arvonlisäverojärjestelmää.

21 Pääasian valittaja esitti oikaisuvaatimuksen, jonka johdosta verohallinto vahvisti kyseisen päätöksen.

22 Koska First-tier Tribunal (Tax chamber) (alin tuomioistuin, verojaosto, Yhdistynyt kuningaskunta) hylkäsi 8.10.2014 antamallaan ratkaisulla pääasian valittajan tekemän valituksen, tämä haki muutosta Upper Tribunalissa (Tax and Chancery Chamber) (ylempi tuomioistuin, vero- ja chancery-jaosto, Yhdistynyt kuningaskunta).

23 Viimeksi mainittu tuomioistuin toteaa, että pääasian asianosaiset ovat pääasiassa erimielisiä kahdesta arvonlisäverodirektiivin tulkintaan liittyvästä kohdasta.

24 Ensimmäinen kohta on se, säädetäänkö arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 2 kohdassa tyhjentävästi siitä, milloin maataloustuottaja voidaan sulkea vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa pääasian valittajan väittävän, että kyseinen artikla sisältää tyhjentävän luettelon niistä edellytyksistä, joilla jäsenvaltio voi sulkea maataloustuottajia vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle, eikä arvonlisäverodirektiivillä anneta jäsenvaltioille minkäänlaista harkintavalttaa sulkea yksittäinen henkilö sen ulkopuolelle. Pääasian valittajan mukaan vakiokantajärjestelmää on hoidettava siten, että päädytään arvonlisäverodirektiivin asian kannalta merkityksellisissä säännöksissä tarkoitettuun arvonlisäveron neutraalisuuteen. Näistä säännöksistä se toteaa, että mainitun direktiivin 296 artiklan 2 kohdassa säädetään, että ulkopuolelle on mahdollista sulkea – ei määrättyjä tuottajia – vaan maataloustuottajaryhmiä sekä sellaisia tuottajia, joille tavallisen arvonlisäverojärjestelmän soveltaminen ei todennäköisesti aiheuta hallinnollisia vaikeuksia. Se täsmentää lopuksi, että arvonlisäverodirektiivin 299 artikla koskee pelkästään vakiokantahyvitysten prosenttien vahvistamista ja että sillä pyritään takaamaan se, että vakiokantajärjestelmä on kokonaisuutena tarkasteltuna verotuksen kannalta neutraali, ja ettei kyseinen artikla mahdollista määrätyn tuottajan sulkemista mainitun järjestelmän ulkopuolelle.

26 Verohallinto on sitä mieltä, että jäsenvaltiot voivat arvonlisäveron verotuksellisen neutraalisuuden taatakseen asettaa vakiokantajärjestelmään liittymiselle muita kuin pääasian valittajan tarkoittamia edellytyksiä, edellyttäen, etteivät ne riko arvonlisäverodirektiivin säännöksiä. Sen mukaan vakiokantajärjestelmän tavoitteena on yksittäisellä ja yleisellä tasolla lähentyä mahdollisimman lähelle arvonlisäveron verotuksellista neutraalisuutta. Se katsoo, että jos määrättyjen tuottajien sallittaisiin jatkaa kyseisen järjestelmän jäseninä, vaikka niiden siitä saama etu on liian suuri, arvonlisäveron verotuksellinen neutraliteetti vaarantuisi maataloustuottajien, kun niitä tarkastellaan yhtenä kokonaisuutena, osalta.

27 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen yksilöimä toinen kohta, josta pääasian asianosaiset ovat erimielisiä, koskee arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun käsitteen ”maataloustuottajaryhmät” tulkintaa.

28 Pääasian valittajan mukaan verohallinto sulki sen vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle sen yksilöllisen tilanteen vuoksi eikä siitä syystä, että se kuuluu arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 2 kohdan mukaisesti määriteltävään maataloustuottajaryhmään. Sanalla ”ryhmä” tarkoitetaan sen mukaan objektiivisten ominaispiirteiden nojalla yksilöitävissä olevaa ryhmää, mikä mahdollistaa

sen, että jokainen maanviljelijä voi kohtuullisella varmuudella päättää, kuuluko hän kyseiseen ryhmään vai ei. Verohallinto ei tässä tapauksessa riittävän varmasti yksilöinyt minkäänlaista tuottajaryhmää. Jos verohallinnon tarkoittama ryhmä hyväksyttäisiin arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuksi maataloustuottajaryhmäksi, kyseiselle hallinnolle myönnettäisiin harkintavalta, koska tällainen ryhmä olisi seurausta ilmaisuista, jotka ovat epätasällisia tai joilla kyseiselle hallinnolle jätetään täysin vapaat kädet tehdä päätöksensä subjektiivisten tekijöiden perusteella.

29 Verohallinto katsoo, että kyseinen ryhmä on riittävän täsmällinen muodostaakseen arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun maataloustuottajaryhmän ja että se määrittellään arvonlisäveroa koskevan tiedonannon 700/46/12 7.2 kohdassa, jonka mukaan vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle voidaan sulkea maataloustuottajat, joiden on todettu saaneen vakiokantajärjestelmän alaisina maataloustuottajina sitä määrää huomattavasti suuremman palautuksen, joka heille olisi palautettu, jos he olisivat kuuluneet tavallisen arvonlisäverojärjestelmän piiriin. Myös vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen 206 §:n 1 momentin i kohdassa on tämän suuntainen säännös.

30 Tässä tilanteessa Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kun tarkastellaan [arvonlisäverodirektiivin] XII osaston 2 luvussa säädettyä yhteistä maataloustuottajien vakiokantajärjestelmää, onko [kyseisen direktiivin] 296 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että siinä säädetään tyhjentävästi siitä, milloin jäsenvaltio voi sulkea maataloustuottajan [vakiokantajärjestelmän] ulkopuolelle? Erityisesti:

- a) voiko jäsenvaltio sulkea maataloustuottajia [vakiokantajärjestelmän] ulkopuolelle ainoastaan [kyseisen] 296 artiklan 2 kohdan perusteella?
- b) Voiko jäsenvaltio sulkea maataloustuottajan [vakiokantajärjestelmän] ulkopuolelle myös [arvonlisäverodirektiivin] 299 artiklan perusteella?
- c) Antaako verotuksen neutraalisuuden periaate jäsenvaltiolle oikeuden sulkea maataloustuottaja [vakiokantajärjestelmän] ulkopuolelle?
- d) Onko jäsenvaltioilla oikeus sulkea maataloustuottajia [vakiokantajärjestelmän] ulkopuolelle muilla perusteilla?

2) Miten [arvonlisäverodirektiivin] 296 artiklan 2 kohtaan sisältyvää maataloustuottajaryhmien käsitettä on tulkittava? Erityisesti:

- a) Onko asianomainen maataloustuottajaryhmä voitava yksilöidä objektiivisten ominaisuuksien perusteella?
- b) Voiko asianomainen maataloustuottajaryhmä olla yksilöitävissä taloudellisten näkökohtien perusteella?
- c) Miten tarkasti on yksilöitävä maataloustuottajaryhmä, jonka jäsenvaltio on aikonut sulkea järjestelmän ulkopuolelle?
- d) Annetaanko siinä jäsenvaltiolle oikeus pitää tällaisena ryhmänä ”maataloustuottajia, joiden on todettu saaneen vakiokantajärjestelmään kuuluvina tuottajina huomattavasti enemmän palautuksia kuin he saisivat, jos he rekisteröityisivät arvonlisäverovelvollisiksi”?

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisessä kysymyksessään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että siinä määritellään tyhjentävästi kaikki ne tilanteet, joissa jäsenvaltio voi sulkea maataloustuottajan vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle, vai voiko tällainen ulkopuolelle sulkeminen perustua kyseisen direktiivin 299 artiklaan, verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen tai muihin syihin.

32 Aluksi on syytä todeta, että verohallinto on pääasiassa yksittäistapauksessa peruuttanut pääasian valittajalle vakiokantajärjestelmään liittymisestä annetun todistuksen sen vuoksi, että vakiokantaa sovellettaessa saadut edut ylittivät huomattavasti sen tuotantopanoksiin sisältyvän veron, jonka se olisi voinut vähentää, jos siihen olisi sovellettu tavallista arvonlisäverojärjestelmää.

33 On muistutettava, että vakiokantajärjestelmä on poikkeusjärjestelmä, jolla poiketaan arvonlisäverodirektiivin yleisestä järjestelmästä ja jota voidaan näin ollen soveltaa ainoastaan siltä osin kuin se on tarpeen järjestelmän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 15.7.2004, Harbs, C?321/02, EU:C:2004:447, 27 kohta; tuomio 8.3.2012, komissio v. Portugali, C?524/10, EU:C:2012:129, 49 kohta ja tuomio 12.10.2016, Nigl ym., C?340/15, EU:C:2016:764, 37 kohta).

34 Tälle järjestelmälle asetetuista kahdesta tavoitteesta toinen liittyy asianomaisia maataloustuottajia rasittavien hallinnollisten velvoitteiden yksinkertaistamistarpeeseen, joka on sovitettava yhteen maataloustuottajien tuotantopanoksistaan maksaman sen arvonlisäveron hyvittämistä koskevan tavoitteen kanssa, joka sisältyy niiden toiminnan aiheuttamiin tarpeisiin käytettyjen tavaroiden hankintahintaan (ks. vastaavasti tuomio 8.3.2012, komissio v. Portugali, C?524/10, EU:C:2012:129, 50 kohta ja tuomio 12.10.2016, Nigl ym., C?340/15, EU:C:2016:764, 38 kohta).

35 Ensimmäiseen kysymykseen on vastattava näiden seikkojen valossa.

36 Tässä suhteessa on syytä todeta, että arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 2 kohdassa mainitaan pelkästään, että vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle on mahdollista sulkea tiettyjä maataloustuottajaryhmiä sekä sellaisia maataloustuottajia, joille tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai 281 artiklan mukaisten yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen soveltaminen ei todennäköisesti aiheuta hallinnollisia vaikeuksia.

37 Kyseisen vakiokantajärjestelmän tavoite ja se asiayhteys, johon arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 2 kohta kuuluu, eivät kuitenkaan johda siihen, että lainsäätäjän olisi katsottava tarkoittaneen hyväksyä ulkopuolelle sulkemiselle muita syitä.

38 Yksi vakiokantajärjestelmän tavoitteista on tosin se, että sen alaisilla maataloustuottajilla olisi mahdollisuus saada hyvitys toiminnastaan aiheutuvista arvonlisäverokuluista. Kyseisen direktiivin 299 artiklassa otetaan kuitenkin huomioon ylisuuriin arvonlisäverohyvityksiin liittyvä riski vakiokantajärjestelmän alaisten maataloustuottajien, kun näitä tarkastellaan yhtenä kokonaisuutena, osalta. Tässä tarkoituksessa mainitussa artiklassa jäsenvaltioita kielletään vahvistamasta vakiokantahyvityksen prosentteja tasoille, jotka johtaisivat siihen, että vakiokantajärjestelmän alaisille maataloustuottajille, kun näitä tarkastellaan yhtenä kokonaisuutena, tehtävät palautukset ovat suurempia kuin tuotantopanoksiin kohdistuva arvonlisävero.

39 Lisäksi kyseisen direktiivin 297–299 artiklassa säädetään, että kunkin jäsenvaltion on

laskettava kyseiset prosentit yksinomaan vakiokantajärjestelmän alaisia maataloustuottajia koskevien kolmen edellisen vuoden makrotaloudellisten tilastotietojen perusteella. Tästä syystä saman direktiivin 299 artikla ei voi olla perusteena päätökselle, jolla yksittäinen vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja suljetaan kyseisen järjestelmän ulkopuolelle kyseisiä prosentteja soveltamalla saatujen palautusten vuoksi.

40 Lopuksi on todettava, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa siihen, että vakiokantajärjestelmään liittymisestä annetun todistuksen peruuttaminen saattaisi olla mahdollista siitä syystä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa kyseiseen järjestelmään kuulumisella vaarannettaisiin arvonlisäveron neutraalisuuden periaate, on huomautettava – kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 26 kohdassa todennut –, että unionin lainsäätäjä on tietoisesti perustanut kyseisen järjestelmän tiettyyn yleistykseen poikkeamalla näin kyseisestä periaatteesta, kuten se pätevästi saattoikin tehdä, koska verotuksen neutraalisuuden periaate – siinä merkityksessä, joka sillä on pääasiassa – ei ole itsenäinen oikeudellinen periaate vaan yksi arvonlisäverodirektiivin tavoitteista, jota konkretisoidaan muun muassa kyseisen direktiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa, joissa vahvistetaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta koskeva periaate.

41 Unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, ettei vakiokantajärjestelmällä lähtökohtaisesti voida taata arvonlisäveron täydellistä neutraalisuutta siltä osin kuin kyseisellä järjestelmällä pyritään nimenomaan sovittamaan kyseinen tavoite yhteen vakiokantajärjestelmän alaisia maataloustuottajia koskevien sääntöjen yksinkertaistamista koskevan tavoitteen kanssa (ks. vastaavasti tuomio 8.3.2012, komissio v. Portugali, C?524/10, EU:C:2012:129, 53 kohta).

42 Näin ollen unionin oikeuden vastaisena ei voida pitää sitä, että kyseisen järjestelmän alainen maataloustuottaja saa, kuten tässä tapauksessa, arvonlisäverohyvityksiä, jotka ovat suurempia kuin se tuotantopanoksiin sisältyvä arvonlisävero, jonka se olisi voinut vähentää, jos se olisi ollut velvollinen maksamaan kyseisen veron tavallisen järjestelmän tai yksinkertaistetun verojärjestelmän mukaan.

43 Verotuksen neutraalisuuden periaate ei näin ollen voi olla perusteena vakiokantajärjestelmään liittymisestä annetun todistuksen peruuttamisen kaltaiselle toimenpiteelle.

44 Kaikesta edellä lausutusta seuraa, että ensimmäiseen kysymykseen on vastattava niin, että arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että siinä määritellään tyhjentävästi kaikki ne tilanteet, joissa jäsenvaltio voi sulkea maataloustuottajan vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle.

Toinen kysymys

45 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisessa kysymyksessään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että maataloustuottajat, joiden osalta on todettu, että heidän vakiokantajärjestelmän jäseninä saamiensa palautusten määrä on huomattavasti suurempi kuin määrä, jonka he saisivat, jos heihin sovellettaisiin tavallista tai yksinkertaistettua arvonlisäverojärjestelmää, voivat muodostaa kyseisessä säännöksessä tarkoitetun maataloustuottajien ryhmän.

46 Arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 2 kohdassa säädetään tässä suhteessa mahdollisuudesta sulkea maataloustuottajia vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle, ja siinä täsmennetään, että näin voidaan menetellä, kun kyse on muun muassa maataloustuottajaryhmistä, mutta siinä ei kuitenkaan määritellä käsitettä ”maataloustuottajaryhmät”.

47 Kyseisellä käsitteellä viitataan tosin mainittujen maataloustuottajien harjoittamaan toimintaan, ja näillä tuottajilla on ryhmän muodostaakseen oltava yksi tai useampi yhteinen ominaispiirre.

48 On kuitenkin niin, että oikeusvarmuuden periaate huomioon ottaen kansallisen lainsäätäjän tai kansallisen lainsäätäjän tähän valtuuttaman toimeenpanevan viranomaisen on määriteltävä asiallisin, selkein ja täsmällisin perustein arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 2 kohdassa tarkoitetut maataloustuottajaryhmät. Lisäksi – ja kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 36 kohdassa toteaa – nämä perusteet on vahvistettava etukäteen siten, että ulkopuolelle suljettava ryhmä tulisi määritellä a priori ja abstraktisti, jotta maataloustuottaja pystyisi ennen mahdollista järjestelmään liittymistä koskevaa päätöstä arvioimaan sen, kuuluuko hän ulkopuolelle suljettavaan ryhmään ja voiko hän edelleen tulevaisuudessa kuulua tähän ryhmään.

49 Maataloustuottajan on näin voitava ex ante tarkastella henkilökohtaista tilannettaan selvittääkseen, kuuluuko hän itse kyseisellä lainsäädännöllä vahvistettujen asiallisten perusteiden nojalla vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle suljettavaan maataloustuottajaryhmään. Arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua maataloustuottajaryhmää ei sitä vastoin voida oikeudellisten tilanteiden selkeyttä ja varmuutta koskevia vaatimuksia loukkaamatta määritellä käyttämällä perustetta, josta aiheutuu, ettei asianomaisilla henkilöillä ole mahdollisuutta tällaisen selvityksen tekemiseen.

50 Nyt käsiteltävässä tapauksessa näin on nimenomaisesti tapahtunut siinä vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle sulkemista koskevassa perusteessa, joka perustuu ”huomattavasti suuremman” määrän käsitteeseen.

51 Kaikesta edellä lausutusta seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, etteivät maataloustuottajat, joiden osalta on todettu, että heidän vakiokantajärjestelmän jäseninä saamiensa palautusten määrä on huomattavasti suurempi kuin määrä, jonka he saisivat, jos heihin sovellettaisiin tavallista tai yksinkertaistettua arvonlisäverojärjestelmää, muodosta kyseisessä säännöksessä tarkoitettua maataloustuottajien ryhmää.

Oikeudenkäyntikulut

52 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 296 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että siinä määritellään tyhjentävästi kaikki ne tilanteet, joissa jäsenvaltio voi sulkea maataloustuottajan yhteisen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle.

2) Direktiivin 2006/112 296 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, etteivät maataloustuottajat, joiden osalta on todettu, että heidän yhteisen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmän jäseninä saamiensa palautusten määrä on huomattavasti suurempi kuin määrä, jonka he saisivat, jos heihin sovellettaisiin tavallista tai yksinkertaistettua arvonlisäverojärjestelmää, muodosta kyseisessä säännöksessä tarkoitettua

maataloustuottajien ryhmää.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.