

Laikina versija

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 – ?kininkams skirta bendra vienodo tarifo schema – Ne?traukimas ? schem? – S?lygos – S?voka „?kinink? kategorija““

Byloje C?262/16

d?l *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [(Aukštesnysis teismas (Mokes?i? byl? ir kanclerio skyrius), Jungtin? Karalyst?)] 2016 m. geguž?s 10 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2016 m. geguž?s 12 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Shields & Sons Partnership

prieš

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija)

kur? sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, teis?jai J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby ir M. Vilaras (praneš?jas),

generalinis advokatas M. Szpunar,

pos?džio sekretor? W. Hewlett, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2017 m. kovo 15 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

– *Shields & Sons Partnership*, atstovaujamos G. Edwards, padedamo baristerio M. C. P. Thomas,

– Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos G. Brown ir J. Kraehling, padedamos baristerio R. Chapman,

– Pranc?zijos vyriausyb?s, atstovaujamos D. Colas ir S. Ghiandoni,

– Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany?Hornung, R. Lyal ir M. Wilderspin,

susipažin?s su 2017 m. birželio 28 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

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 pagrindinį byloje išduotą kininkams 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 kininkams taikomos prastinės PVM procedūros ar 1 skyriuje nurodyta speciali schema gali sudaryti sunkumų, valstybės narės gali šiame skyriuje nustatyta tvarka kininkams taikyti vienodo tarifo schemą, skirtą kompensuoti PVM, kurį siegydami prekes ar paslaugas sumokėjo kininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas.

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

3. Visi kininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, laikydamiesi kiekvienos valstybės narės nustatytų taisyklių ir sąlygų, gali pasirinkti, ar taikyti prastinę PVM procedūrą, ar atitinkamai 281 straipsnyje numatytą supaprastintą procedūrą.“

5 Šios direktyvos 297 straipsnyje nurodyta:

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

Prieš pradėdamos taikyti pagal pirmą pastraipį 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 kininkus, 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 kininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, grąžinamas PVM būtų didesnis už priklausantį sumokėti

pirkimo PVM.“

Jungtinės Karalystės teisės

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

„1. [Mokesčio administratorius] gali pagal [jo] priimtą nuostatą sąlygas išduoti šiame punkte numatytą pažymėjimą asmeniui, kuris pateikia rodymą:

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

<...>

3) [Mokesčio administratorius] gali nuostatuose numatyti, kad bet kuri suma, traukta atlyg už apmokestinamų 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 traukta atlyg už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, yra suma, lygi tokiam procentiniam dydžiui, kurį sąkymu gali nurodyti išdas ir kuris skaičiuojamas nuo sumos, kuri, pridėjus tokį dydį, yra lygi atlygiui už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą.

5) [Mokesčio administratoriaus] galiojimais [39] punkte nurodytuose nuostatuose numatyti, kad asmenims, kuriems taikomas šis punktas, grąžinamas PVM, kuris būtų jiems taikomas kaip pirkimo mokesčio, jeigu jie būtų Jungtinės Karalystės apmokestinamieji asmenys, apima galiojimus 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 PVM grąžinimą aiškinamos atitinkamai.

6) Šiame punkte nurodytuose nuostatuose gali būti numatyti:

<...>

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

<...>

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

prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23] 25 straipsn? (?kininkams skirta bendra vienodo tarifo sistema) turi b?ti laikomas ?kininku.“

9 *Value Added Tax (Flat?rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992* [1992 m. ?sakymas d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (?kininkams skirta vienodo tarifo schema) (numatyta veikla)] priedo II dalies 1 punkte numatyta, kad gyvuli? auginimas yra veikla, kuria užsiimantys asmenys gali b?ti ?traukti ? schem?.

10 *Value Added Tax (Flat?rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992* [1992 m. ?sakymas d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (?kininkams skirta vienodo tarifo schema) (procentinis priedas)] nustatytas 4 % vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis, kuris taikomas visiems ?kininkams, ?trauktiems ? ši? schem?.

11 *Value Added Tax Regulations 1995* (1995 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io nuostatai) yra ?tvirtinta XXIV antraštin? dalis, kuri priimta pagal 1994 m. ?statymo 54 straipsn? ir kurioje yra 202–211 straipsniai.

12 1995 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo 203 straipsnyje „Vienodo tarifo schema“ nustatyta:

„1) Pagal 204 straipsnyje nustatytas s?lygas [mokes?i? administratorius] išduoda ?kininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, pažym?jim?, skirt? šiai vienodo tarifo schemai taikyti <...>

2) Kai asmuo nagrin?jamu laikotarpiu turi pagal š? straipsn? išduot? pažym?jim?, nepriklausomai nuo to, ar jis yra apmokestinamasis asmuo, bet koks preki? tiekimas arba paslaug? teikimas, kur? jis atlieka vykdydamas savo veikl? arba d?l atitinkamos dalies savo veiklos, turi b?ti ne?traukiamas siekiant nustatyti, ar j? galima arba jo nebegalima ?registruoti pagal [1994 m. ?statymo] 1 pried? ir ar jis turi, ?gijo arba nebeturi teis?s b?ti ?registruotas.“

13 Ši? nuostat? 204 straipsnyje „Schemos taikymo s?lygos“ numatyta:

„203 straipsnyje minimos s?lygos yra tokios:

a) asmuo ?rodo [mokes?i? administratoriui], kad jis užsiima viena arba daugiau numatyt? veikl?;

b) per tris mokestinius laikotarpius iki prašymo taikyti schem? asmuo:

i) nebuvo nubaustas už pažeidim?, susijus? su PVM;

ii) prad?jo gr?žinti mokes?i? skolas PVM srityje, siekdamas išvengti persekiojimo pagal *Customs and Excise Management Act 1979* [1979 m. Muit? ir mokes?i? ?statymas] 152 straipsn?, taikom? pagal [1994 m. ?statymo] 72 straipsnio 12 dal?;

iii) jam nebuvo pritaikyta sankcija pagal [1994 m. ?statymo] 60 straipsn?;

c) asmuo pateikia prašym? taikyti schem? naudodamasis forma Nr. 14, ?tvirtinta ši? nuostat? 1 priede, ir

d) asmuo ?rodo [mokes?i? administratoriui], kad 209 straipsnyje nurodyta bendra suma, susijusi su preki? tiekimu ir paslaug? teikimu, kur? jis atliks per mokestin? laikotarp? nuo schemos taikymo pradžios, neviršys 3 000 [svar? sterling? (GBP) (apie 3 410 EUR)] arba pirkimo mokes?io sumos, kuri? jis b?t? gal?j?s atskaityti per š? laikotarp?.“

14 Pagal 1995 m. Pridėtinės vertės mokesčio nuostatų 206 straipsnio 1 dalies i punktą mokesčio administratorius gali atšaukti pažymėjimą dėl vienodo tarifo schemos taikymo asmeniui, kai jis mano, kad tai būtina siekiant apsaugoti žplaukas.

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

„Jums turi būti nebetaikoma schema, kai nustatoma, kad kaip žkininkas, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, susigržinate gerokai didesnį sumą, nei susigržintumėte, jeigu būtumėte apmokestinamas pagal žprastines PVM procedūras.“

Pagrindinis byla ir prejudiciniai klausimai

16 Ieškovų pagrindinis 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 ieškovų pagrindinis byloje paprašė, kad jai būtų taikoma vienodo tarifo schema, ir ši schema pradėta jai taikyti 2004 m. gegužės 1 d. Taigi ji gijo 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. pasibaigus ataskaitinį laikotarpį pardavimo sandorių suma buvo lygi 633 718 GBP (apie 720 410 EUR).

18 2012 m. birželio 27 d. mokesčio administratoriaus pareigūnai susitiko su ieškovų pagrindinis byloje atestuotuoju apskaitininku tam, kad nustatyti, ar jis toliau galėjo naudotis vienodo tarifo schema. Per šį susitikimą buvo išanalizuota daug finansinių ataskaitų, be kita ko, ieškovų pagrindinis 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 žprastines PVM procedūras.

19 Taigi mokesčio administratoriaus pareigūnai konstatavo, kad 2004–2005 ir 2011–2012 ataskaitiniais laikotarpiais ieškovų pagrindinis byloje gavo 374 884,23 GBP (apie 426 170 EUR) mokestinį naudą dėl to, kad jai buvo taikoma vienodo tarifo schema.

20 2012 m. spalio 15 d. sprendimu mokesčio administratorius atšaukė pažymėjimą dėl vienodo tarifo schemos taikymo ieškovei pagrindinis 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 žprastines PVM procedūras.

21 Ieškovei pagrindinis byloje pateikus skundą, mokesčio administratorius patvirtino šį sprendimą.

22 2014 m. spalio 8 d. *First-tier Tribunal (Tax chamber)* [(Pirmosios instancijos teismas (Mokesčio bylų skyrius), Jungtinė Karalystė)] atmetė ieškovų pagrindinis byloje ieškinį ir jį pateiktą apeliacinį skundą *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [(Aukštesnysis teismas (Mokesčio bylų ir kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė)].

23 Pastarasis teismas konstatuoja, kad šalys pagrindinis 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 įkininkas gali būti neįtrauktas į schemą, sąrašas.

25 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad ieškovų pagrindinėje byloje nurodo, jog šiame straipsnyje nustatytas išsamus aplinkybių, kuriomis valstybės narės gali neįtraukti įkininkų į vienodo tarifo schemą, sąrašas ir PVM direktyvoje valstybės narės nesuteikta jokios diskrecijos neįtraukti konkretaus asmens. Anot ieškovų 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 tikrą kategorijų įkininkų ir tų įkininkų, kuriems, taikant įprastines PVM procedūras, nekiltų jokių administracinių sunkumų, o ne kai kurių konkrečių įkininkų. 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 įkininko.

26 Mokesčių administratorius mano, kad, jei norima užtikrinti PVM neutralumą, valstybės narės gali vienodo tarifo schemai taikyti kitas sąlygas, nei nurodo ieškovų pagrindinėje byloje, su sąlyga, jog nepažeidžiamos jokios PVM direktyvos nuostatos. Anot jo, vienodo tarifo schemos tikslas – užtikrinti kuo didesnį PVM neutralumą tiek individualiu lygmeniu, tiek apskritai. Jis mano, kad leidus konkretiems įkininkams toliau taikyti šią schemą, kai iš jos gaunama nauda yra pernelyg didelė, pažeidžiamas PVM neutralumas visiems kartu vertinamiems įkininkams.

27 Antras prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo išskirtas aspektas, dėl kurio nesutaria šalys pagrindinėje byloje, yra sąvokos „įkininkų kategorija“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalį, aiškinimas.

28 Anot ieškovų pagrindinėje byloje, mokesčių administratorius jai netaiko vienodo tarifo schemos atsižvelgdamas į individualią situaciją, o ne dėl jos priklausymo įkininkų 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 įkininkas gali pakankamai užtikrintai nusistatyti, ar jis priklauso šiai grupei. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nenustatė jokios pakankamai aiškios įkininkų grupės. Jei įkininkų kategorija, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalį, būtų laikoma tuo, kuo ją 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 įkininkas, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, asmuo susigrąžina gerokai didesnį 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 aplinkybomis *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 numatytų įkininkams taikomą bendrą vienodo tarifo schemą [jos] 296 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad joje

numatytas išsamus aplinkybių, kurioms esant valstybų narų gali neįtraukti į kininkų [vienodo tarifo schemą], sąrašas? Visų pirma:

- a) Ar valstybų narų gali neįtraukti į kininkų [vienodo tarifo schemą] tik pagal [minutę] 296 straipsnio 2 dalį?
- b) Ar valstybų narų gali neįtraukti į kininkų [vienodo tarifo schemą] ir pagal 299 straipsnį?
- c) Ar pagal mokesčių neutralumo principą valstybei narei suteikta teisė neįtraukti į kininkų [vienodo tarifo schemą]?
- d) Ar valstybų narų turi teisė neįtraukti į kininkų [vienodo tarifo schemą] remdamosi kuriais nors kitais pagrindais?

2. Kaip reikėtų aiškinti [PVM direktyvos] 296 straipsnio 2 dalyje vartojamą sąvoką „tam tikrą kategoriją į kininkus“? Visų pirma:

- a) Ar tam tikra į kininkų kategorija turi būti nustatoma atsižvelgiant į objektyvias charakteristikas?
- b) Ar tam tikra į kininkų kategorija gali būti nustatoma atsižvelgiant į ekonomines aplinkybes?
- c) Kaip tiksliai turi būti nustatyta į kininkų kategorija, kurios valstybų narų ketina neįtraukti į schemą?
- d) Ar atsižvelgdama į šią sąvoką valstybų narų turi teisė laikyti, kad tam tikrai kategorijai priklauso „į kininkus, kurie, kaip nustatyta, kaip vienodo tarifo schemos 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 valstybų narų gali neįtraukti į kininkų 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 atšaukę pažymėjimą dėl vienodo tarifo schemos 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 prastines PVM procedūras.

33 Primintina, kad vienodo tarifo schema yra nuo direktyvos prastos apmokestinimo schemos 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 schemos tikslų yra administracinių procedūrų atitinkamiems į kininkams supaprastinimo reikalavimas, kuris turi būti suderintas su pirkimo PVM, kurį sumoka šie į kininkai 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 punkt?).

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 vienodo tarifo schemą neįtraukti tam tikrų kininkų kategorijų ir tų kininkų, kuriems, taikant prastiną apmokestinimo PVM schemą arba šios direktyvos 281 straipsnyje numatytą supaprastintą schemą, nekiltų jokių administracinių sunkumų.

37 Taigi nei iš minėtos vienodo tarifo schemos tikslo, nei iš PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalies konteksto negalima matyti, kad teisės aktų leidėjas būtų ketinęs pritarti kitiems šios schemos netaikymo motyvams.

38 Savaime suprantama, kad vienas iš vienodo tarifo schema siekiamų tikslų yra taip apmokestinamiems kininkams kompensuoti PVM naštą, kurią jie patiria dėl savo veiklos. Vis dėlto į per didelę PVM kompensacijos riziką atsižvelgiama šios direktyvos 299 straipsnyje, turint omenyje visus kininkus, kuriems taikomas vienodas tarifas. Šiuo tikslu šiame straipsnyje valstybės narės draudžiama nustatyti tokius vienodo tarifo kompensacinius procentinius dydžius, kad jie turėtų tokį poveikį, jog „kininkams, 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 paskutinią trejų metų makroekonominius duomenis, susijusius tik su kininkais, kuriems taikomas vienodas tarifas. Taigi tos pačios direktyvos 299 straipsniu negalima pateisinti individualiai priimto sprendimo netaikyti kininkui 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 sėmingai 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 tvirtintas teisės į pirkimo PVM atskaitę 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 kininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, taikomu taisyklių supaprastinimo tikslu (šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 8 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-524/10, EU:C:2012:129, 53 punkt?).

42 Šiomis aplinkybėmis negalima manyti, kad Sąjungos teisei prieštarauja tai, jog kininkas, kuriam taikoma ši schema, gauna, kaip nagrinėjamu atveju, didesnes kompensacijas, nei pirkimo PVM suma, kurią jis galėtų atskaityti, jeigu būtų apmokestinamas pagal prastą arba supaprastintą procedūrą.

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 išdystyta, matyti, kad ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad joje numatytas išsamus aplinkybi?, kurioms esant valstyb? nar? gali ne?traukti ?kininko ? vienodo tarifo schem?, s?rašas.

D?l antrojo klausimo

45 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad ?kinink?, kuri? atveju nustatyta, jog jie susigr?žina gerokai didesnes sumas kaip vienodo tarifo schemos dalyviai nei suma, kuri? jie gal?t? susigr?žinti, jeigu b?t? apmokestinami pagal ?prastas arba supaprastintas proced?ras, kategorija gali sudaryti ?kinink? kategorij?, kaip ji suprantama pagal ši? nuostat?.

46 Šiuo klausimu PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalyje ?tvirtintos galimyb?s netaikyti ?kininkams vienodo tarifo schemos ir patikslinama, kad tokia išimtis turi b?ti susijusi, be kita ko, su ?kinink? kategorijomis, ta?iau neapibr?žiama s?voka „?kinink? kategorija“.

47 Savaime suprantama, kad tokia s?voka apima atitinkam? ?kinink?, kurie tam, kad sudaryt? kategorij?, turi vien? arba kelis bendrus požymius, vykdom? veikl?.

48 Be to, atsižvelgiant ? teisinio saugumo princip? šio 296 straipsnio 2 dalyje numatytos ?kinink? kategorijos turi b?ti paskelbtos remiantis objektyviais, aiškiais ir tiksliais kriterijais nacionalin?s teis?s aktuose arba prireikus vykdomosios valdžios institucijos, ?galios šiuo klausimu nacionalin?s teis?s aktuose. Be to, kaip pažym?jo generalinis advokatas savo išvados 36 punkte, šie kriterijai turi b?ti nustatyti iš anksto, t. y. ne?traukiama kategorija turi b?ti apibr?žta iš anksto ir abstrak?iai, kad ?kininkas, prieš priimdamas galim? sprendim? dalyvauti schemeje, gal?t? ?vertinti, ar jis priklauso ne?trauktinai kategorijai ir ar ateityje priklausys šiai kategorijai.

49 Taigi ?kininkas turi gal?ti atlikti individuali? savo situacijos analiz? *ex ante* tam, kad nustatyt?, ar, atsižvelgiant ? šiuose teis?s aktuose nustatytus objektyvius kriterijus, jis sudaro ?kinink?, kuriems netaikoma vienodo tarifo schema, kategorij?. Vis d?lto ?kinink? kategorija, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dal?, negali b?ti apibr?žta nurodant kriterij?, kuriuo remdamiesi susij? asmenys negali atlikti tokios individualios analiz?s, nepažeidžiant teisini? situacij? aiškumo ir tikrumo reikalavim?.

50 Nagrin?jamoje byloje taip yra tuo atveju, kai kriterijus, pagr?stas „gerokai didesn?s“ sumos s?voka, ne?traukiamas ? vienodo tarifo schem?.

51 Iš viso to, kas išdystyta, matyti, jog PVM direktyvos 296 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad ?kinink?, kuri? atveju nustatyta, jog jie susigr?žina gerokai didesnes sumas kaip vienodo tarifo schemos dalyviai nei suma, kuri? jie gal?t? susigr?žinti, jeigu b?t? apmokestinami pagal ?prastas arba supaprastintas proced?ras, kategorija negali sudaryti ?kinink? kategorijos, kaip ji suprantama pagal ši? nuostat?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

52 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji 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 valstybės narė gali neįtraukti įkininko įkininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą, sąrašas.

2. Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad įkininkų, kurių atveju nustatyta, jog jie susigrąžina gerokai didesnes sumas kaip vienodo tarifo schemos dalyviai nei suma, kurią jie galėtų susigrąžinti, jeigu būtų apmokestinami pagal paprastas arba supaprastintas procedūras, kategorija negali sudaryti įkininkų kategorijos, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.