

62016CC0262

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

EMACIEJ SZPUNAR

esitatud 28. juunil 2017 (1)

Kohtuasi C-262/16

Shields & Sons Partnership

versus

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgema astme kohus (maksuasju lahendav koda), Ühendkuningriik))

Eelotsusetaotlus – Maksud – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EL – Artikli 296 lõige 2 ja artikkel 299 – Põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga kord – Põllumajandustootjate väljajätmine selle korra alt – Tingimused

Sissejuhatus

1.

Käibemaksu kohaldamisega kaasnevad maksukohustuslastele arvestatavad halduslikud kohustused. Nende kohustuste täitmine võib osale neist olla ülemäära raske, eriti kui majandustegevus, millega nad tegelevad, on võrdlemisi piiratud ulatusega. Käibemaksusätetes on seetõttu teatavate maksukohustuslaste kategooriate jaoks ette nähtud lihtsustatud kord. Muu hulgas puudutab see põllumajandustootjaid, kelle jaoks on nähtud ette kindla maksumääraga kord. Nimetatud korra rakendamine on liikmesriikide jaoks vabatahtlik. Ent kui nad otsustavad selle kehtestada, ei ole nad selle korra vormi üle otsustamisel täiesti vabad. Kõnesolevas kohtuasjas avaneb Euroopa Kohtule võimalus selgitada selle valdkonna aluspõhimõtteid.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

2.

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EL, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 296 lõigete 1 ja 2 järgi (2):

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

2. Iga liikmesriik võib kindla maksumääraga korra alt välja jätta teatavad põllumajandustootjate kategooriad ning põllumajandustootjad, kelle puhul tavapäraste käibemaksureeglite või artikliga

281 sätestatud lihtsustatud menetluste kohaldamine ei tooks kaasa haldamisraskusi.

[...]“.

3.

Direktiivi 2006/112 artikli 297 esimene lõik näeb ette:

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

4.

Direktiivi artikli 298 esimeses lõigus on ette nähtud:

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

5.

Lõpuks on direktiivi 2006/112 artiklis 299 sätestatud:

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

Ühendkuningriigi õigus

6.

Ühendkuningriigi õiguses kehtestati põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga kord 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) artikliga 54. 1992. aasta käibemaksumääruses põllumajandustootjate kindla maksumääraga korra kindlamääralise hüvitise protsendimäära kohta (Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order) 1992, SI 1992/3221 kehtestati kindlamääralise hüvitise protsendimääraks 4%. Seda määra kohaldatakse kõikide kindla maksumääraga korra alla kuuluvate põllumajandustootjate suhtes. 1995. aasta käibemaksueeskirjade (Value Added Tax Regulations 1995) artikkel 206, mis sisaldub nende eeskirjade XXIV osas ja on kehtestatud 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) artikli 54 rakendamiseks, näeb ette asjaolud, mille esinemisel Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Ühendkuningriigi maksuhaldur) võib tühistada põllumajandustootja loa kindla maksumääraga korras osaleda. Nende asjaolude hulka kuulub olukord, kus maksuhalduri hinnangul on loa tühistamine vajalik riigitulude kaitse eesmärgil.

7.

Ühendkuningriigi maksuhaldur avaldab maksukohustuslastele teadmiseks käibemaksusätete tõlgendusi („VAT Notices“, edaspidi „käibemaksuteatised“). Vastavalt eelotsusetaotluses esitatud teabele ei ole need teatised siduvad, aga praktikas maksuhaldurid tuginevad neile oma suhetes maksukohustuslastega. Põhikohtuasja esemeks olevas otsuses viitas maksuhaldur käibemaksuteatisele 700/46, mis käsitleb põllumajandustootjate ühist kindla maksumääraga korda. Vastavalt selle teatise punktile 7.2 on põllumajandustootja kohustatud selle korra alt lahkuma, kui „ta saab kindla maksumääraga korra alusel tegutseva põllumajandustootjana tagasi märksa suurema summa kui üldise korra alusel end käibemaksukohustuslane registreerides“.

Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

8.

Ettevõtja Shields & Sons Partnership (edaspidi „ettevõtja Shields & Sons“) tegeleb põllumajandusliku tootmisega Castlewellan'is (Ühendkuningriik). Tema äritegevus seisneb lihakarja kasvatuses ehk tegevuses, mis Ühendkuningriigis kuulub põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra alla.

9.

Ettevõtja Shields & Sons kuulub põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra alla alates maksustamisaastast 2004/2005. Samal maksustamisaastal sai ettevõtja Shields & Sons kindlamääralise hüvitisena sisuliselt tagasi sama käibemaksusumma, millele tal oleks olnud õigus üldise korra alusel tegutseva maksukohustuslasena. Järgmistel maksustamisaastatel hakkas see summa aga oluliselt varieeruma, nii et hüvitise kumuleeritud ülejääk maksustamisaastate 2004/2005 kuni 2011/2012 kohta ulatus 374884,23 Suurbritannia naelsterlingini (GBP) (3).

10.

Niisuguses olukorras tühistas maksuhaldur 15. oktoobri 2012. aasta otsusega ettevõtja Shields & Sons loa seda korda kasutada, tuues põhjuseks, et see ettevõtja sai põllumajandustootjate kindla maksumääraga korra alla kuuludes tagasi märksa suurema summa kui see, mille ta oleks saanud tagasi end üldkorras käibemaksukohustuslasena registreerides. See otsus jäeti 21. detsembri 2012. aasta otsusega jõusse.

11.

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksuasju lahendav koda), Ühendkuningriik) jättis 8. oktoobri 2014. aasta otsusega rahuldamata kaebuse, mille ettevõtja Shields & Sons eespool nimetatud otsuse peale esitas. Ettevõtja kaebas selle kohtuotsuse edasi Upper Tribunal'i (Tax and Chancery Chamber) (kõrgema astme kohus (maksuasju lahendav koda), Ühendkuningriik), kes esitas käesolevas kohtuasjas eelotsusetaotluse.

12.

Selle kohtu sõnul toimub põhikohtuasja poolte vahel vaidlus direktiivi 2006/112 sätete õige tõlgendamise üle, mis puudutab põllumajandustootjate ühist kindla maksumääraga korda. Niisuguses olukorras otsustas Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgema astme kohus (maksuasju lahendav koda)) kohtuasjas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1.

Kas direktiivi [2006/112] artikli 296 lõiget 2 tuleb selle [direktiivi] XII jaotise 2. peatükis ette nähtud põllumajandustootjate ühist kindla maksumääraga korda silmas pidades tõlgendada nii, et selles on sätestatud ammendavad tingimused, mille alusel saab liikmesriik põllumajandustootja ühise kindla maksumääraga korra alt välja jätta? Täpsemalt:

1.1.

Kas liikmesriik saab põllumajandustootjaid põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra alt välja jätta ainult [direktiivi 2006/112] artikli 296 lõike 2 kohaselt?

1.2.

Kas liikmesriik saab põllumajandustootja põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra alt välja jätta ka eespool nimetatud direktiivi artikli 299 alusel?

1.3.

Kas neutraalse maksustamise põhimõtte annab liikmesriigile õiguse jätta põllumajandustootja põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra alt välja?

1.4.

Kas liikmesriikidel on õigus jätta põllumajandustootjaid põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra alt välja mingitel muudel põhjustel?

2.

Kuidas tuleb tõlgendada direktiivi [2006/112] artikli 296 lõikes 2 sätestatud mõistet „põllumajandustootjate kategooriad“? Täpsemalt:

2.1.

Kas asjaomast põllumajandustootjate kategooriat peab olema võimalik kindlaks määrata objektiivsete tunnuste alusel?

2.2.

Kas asjaomast põllumajandustootjate kategooriat saab kindlaks määrata majanduslike kaalutluste alusel?

2.3.

Kui täpselt tuleb põllumajandustootjate kategooria, mille liikmesriik kavatseb välja jätta, kindlaks määrata?

2.4.

Kas see annab liikmesriigile õiguse käsitada asjakohase kategooriana „põllumajandustootjaid, kelle puhul on tuvastatud, et nad saavad kindla maksumääraga korra liikmetena tagasi märksa suurema summa, kui nad saaksid käibemaksukohustuslasena registreeritult“?

13.

Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 12. mail 2016. Kirjalikud seisukohad esitasid ettevõtja Shields & Sons, Ühendkuningriigi ja Prantsuse valitsus ning Euroopa Komisjon. Ettevõtja Shields & Sons, Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon olid esindatud 15. märtsil 2017 toimunud kohtuistungil.

Analüüs

14.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub käesolevas kohtuasjas esitatud eelotsuse küsimustega sisuliselt selgitada, kas ja mis alusel võib liikmesriik põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra alt välja jätta põllumajandustootja, kes selle korra alla kuuludes saab kindlamääralise hüvitisena tagasi märksa suurema summa kui käibemaksutagastus, millele tal oleks olnud õigus, kui ta oleks kuulunud üldise korra alla. Alustan eelotsuse küsimuste analüüsi põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra tunnusjoonte põgusast meeldetuletamisest.

Põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga kord

15.

Käibemaksuga maksustatakse põhimõtteliselt kõiki maksukohustuslaste poolt nende majandustegevuse raames tehtud tehinguid, välja arvatud teatud tegevuste kategooriad, mille suhtes kehtib maksuvabastus. Käibemaksuga maksustamine toob aga maksukohustuslastele kaasa suure halduskoormuse, eriti raamatupidamisvaldkonnas. See on käibemaksusüsteemi korrektse toimimise tagamiseks mõõdapääsmatu – nimelt tugineb see suures osas maksukohustuse enda pooltel maksukohustuste üle arvepidamisel ja kontrollil. Seetõttu ei suuda siiski osa ettevõtjatest, eriti need, kelle tegevuse skaala ei ole ulatuslik, niisugust halduskoormust kanda või siis võib niisugune halduskoormus tekitada neile arvestatavaid raskusi. Seetõttu on direktiivis 2006/112 ette nähtud käibemaksuarvestuse lihtsustatud eeskirjad.

16.

Põllumajandustootjad on üks maksukohustuslaste rühm, kelle jaoks on taoline lihtsustatud kord ette nähtud. Direktiiv 2006/112 sätestab artiklites 295-305 põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra. Lühidalt öelduna ei ole põllumajandustootja (keda direktiivi 2006/112 artikli 295 lõike 1 punktis 3 nimetatakse „kindla maksumääraga põllumajandustootjaks“) kohustatud maksma tasumisele kuuluvat käibemaksu riigikassasse ja tal ei ole õigust oma majandustegevuse tarbeks kaupade ja teenuste ostmisel tasutud käibemaksu maha arvata. Sõltuvalt sellest, millise lahenduse konkreetne liikmesriik on valinud, võib ta seevastu kõigi nende kaupade ja teenuste hinnale, mida ta teistele maksukohustuslastele pakub, juurde arvutada kindlamääralise hüvitise, mille protsendimäär kehtestab vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 297 liikmesriik. Ühendkuningriigis on vastav protsendimäär 4%. Nimetatud kaupade ja teenuste ostjad käsitavad seda kindlamääralist hüvitist sisendkäibemaksuna ja neil on õigus see nende poolt tasumisele kuuluvast maksust maha arvata. Hüvitist võidakse kindla maksumääraga põllumajandustootjatele maksta ka otse riigikassast.

17.

Põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga kord on kantud kahest eesmärgist. (4) Esiteks peab see kindla maksumääraga põllumajandustootjate haldusküsimuste korraldamist lihtsustama. Tasumisele kuuluva käibemaksu riigikassasse maksmise kohustuse puudumine ja samal ajal võimatus sisendkäibemaksu maha arvata aitab vabastada kindla maksumääraga põllumajandustootjad suurest halduskoormusest, näiteks ostetud kaupade ja teenuste registri pidamine, raamatupidamine, arvete väljastamine jne.

18.

Teiseks peab see kord võimaldama kindla maksumääraga põllumajandustootjatele selle

käibemaksukulu hüvitamist, mida nad on kandnud oma majandustegevuse tarvis kaupu ja teenuseid ostes. Kui niisugust hüvitist ei makstaks, oleksid nad vastava maksuga koormatud, mis oleks vastuolus maksukohustuslaste käibemaksuga maksustamise neutraalsuse põhimõttega, mille kohaselt lasub käibemaksu tasumise koormus tarbijal. Kuivõrd aga hüvitise protsendimäära arvestus on üldine, hõlmates kõiki kindla maksumääraga põllumajandustootjaid, peetakse ka maksustamise neutraalsusest kinni üldisel viisil. See tähendab, et konkreetse kindla maksumääraga põllumajandustootja puhul võib hüvitis olla vastaval maksustamisaastal tasutud käibemaksusummast kas väiksem või suurem.

19.

Põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga kord kujutab endast erandit direktiivis 2006/112 sätestatud üldpõhimõtetest ja seega tuleb seda kohaldada üksnes osas, milles see on vajalik eespool kirjeldatud eesmärkide täitmiseks. (5) Esiteks ei tule seda seega kohaldada põllumajandustootjatele, kellele üldine kord või võimalik väikeettevõtjate suhtes kohaldatav kord (6) ei tekita haldamisraskusi. Teiseks ei pea kindla maksumääraga korra kohaldamisega kõigi konkreetse liikmesriigi põllumajandustootjate jaoks kaasas käima niisuguse kindlamääralise hüvitise maksmine, mis on suurem kui käibemaksusumma, mille tagastamisele oleks neil põllumajandustootjatel õigus olnud juhul, kui nad oleksid olnud maksukohustuslased üldise korra alusel.

20.

Eelnevalt esitatud kaalutlusi arvestades tuleb analüüsida käesolevas kohtuasjas esitatud eelotsuse küsimusi.

Esimene eelotsuse küsimus

21.

Esimene eelotsuse küsimus käsitleb võimalust jätta põllumajandustootja kindla maksumääraga korra alt välja. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub selgitada, kas niisugune väljajätmine võib toimuda ainult direktiivi 2006/112 artikli 296 lõikes 2 ette nähtud tingimustel või võib see põhineda muul alusel, eelkõige selle direktiivi artiklil 299 või käibemaksuga maksustamise neutraalsuse põhimõttel.

22.

Olgu meenutatud, et direktiivi 2006/112 artikli 296 lõikes 2 on ette nähtud kaks juhtumit, mil põllumajandustootja kindla maksumääraga korra alt välja jäetakse. Esimene neist seondub üldise erandiga, mille teeb liikmesriik teatava põllumajandustootjate kategooria jaoks. Kuivõrd see, mil viisil liikmesriik võib need kategooriad defineerida, on käesolevas kohtuasjas teise eelotsuse küsimuse ese, siis käsitlen seda teemat oma ettepanekus tagapool.

23.

Teine erand käsitleb põllumajandustootjaid, keda ei paneks üldise või lihtsustatud korra kohaldamine raskesse olukorda. Niisugune erand on harilikult seotud põllumajandustootja suurusega või tema käibe suurusega (7) ja rajaneb eeldusel, et teatava suurusega põllumajandusettevõtja on võimeline kandma käibemaksukohustuslase staatusest tulenevat halduskoormust.

24.

Nagu näib, puudutavad need kriteeriumid põhimõtteliselt ex ante väljajätmist selles mõttes, et põllumajandustootja, kes kuulub kindla maksumääraga korra alt välja jäetud kategooriasse, ei saa olla selle korraga hõlmatud. Ex post väljajätmine, see tähendab juba kindla maksumääraga korra alla kuuluvate põllumajandustootjate väljajätmine võib tuleneda asjaolust, et kindla maksumääraga põllumajandustootja liigub selle korra alla kuuluvast kategooriast teise, sinna mittekuuluvasse kategooriasse näiteks seetõttu, et ta suurendab tootmist või muudab tootmisprofiili. Niisuguses olukorras ei täida põllumajandustootja enam kindla maksumääraga korra alla kuulumise kriteeriume, mis õigustab tema väljajätmist nimetatud korra alt.

25.

Ma ei arva siiski, et kindla maksumääraga põllumajandustootja saaks jätta selle korra alt välja muudel põhjustel, muu hulgas põhjustel, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus nimetab oma esimeses eelotsuse küsimuses. Jagan selles küsimuses seisukohta, mille esitasid ettevõtja Shields & Sons, Prantsuse valitsus ja komisjon käesolevas kohtuasjas esitatud seisukohtades.

26.

Mis puudutab käibemaksu neutraalsuse põhimõtet, siis nagu olen juba meelde tuletanud, rajas liidu seadusandja põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra tahtlikult teatavale üldistusele. Selleks et halduskoormust kergendada, loobus seadusandja maksu täielikust neutraalsusest kõigi põllumajandustootjate suhtes olukorra kasuks, kus valitseb korra üldine neutraalsus kõigi põllumajandustootjate suhtes. Kindla maksumääraga korra raames võivad üksikud põllumajandustootjad seega saada sisendkäibemaksusummast kas suuremat või väiksemat hüvitist ja see ei ole vastuolus käibemaksuga maksustamise neutraalsuse põhimõttega või siis, nagu märgib komisjon oma seisukohtades, kujutab endast sellest põhimõttest tehtud põhjendatud erandit. (8)

27.

Mis nüüd aga puudutab direktiivi 2006/112 artiklit 299, siis kujutab see sätte endast liikmesriikidele mõeldud juhust kindlamääralise hüvitise protsendimäärade kehtestamisel. Liikmesriikidel tuleb see protsendimäär kehtestada nii, et hüvitis ei ole suurem kui kogu sisendkäibemaksusumma. Kindlamääralise hüvitise protsendimäär tuleb vastavalt selle direktiivi artikli 298 lõikele 1 kindlaks määrata, tuginedes makromajanduse statistilistele andmetele kõigi kindla maksumääraga põllumajandustootjate kohta. Sama direktiivi artikkel 299 ei saa seega kujutada endast alust üksikotsuste vastuvõtmiseks konkreetsete kindla maksumääraga põllumajandustootjate kohta eraldivõetuna. Eeskirjad, mis reguleerivad kindlamääralise hüvitise protsendimäärade kehtestamist, puudutavad kõiki kindla maksumääraga põllumajandustootjaid, mitte igaüht neist individuaalselt. Pealegi, nagu komisjon on õigesti märkinud, määratleb direktiivi artikli 295 lõike 1 punkt 6 põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra kohaldamise raames sisendkäibemaksusumma kui kõigi põllumajandustootjate poolt ostetud niisugustelt kaupadelt ja teenustelt tasumisele kuuluva käibemaksu kogusumma, mille need tootjad ostsid oma majandustegevuse tarbeks. See artikkel ei tähenda seega, et üksikute kindla maksumääraga põllumajandustootjatel oleks keelatud saada suuremat käibemaksutagastust kui tegelikkuses nende poolt tasutud käibemaksusumma.

28.

Nagu ettevõtja Shields & Sons käesolevas kohtuasjas esitatud seisukohtades õigesti märgib, on liikmesriikide käsutuses teatav hulk instrumente, mille abil nad saavad tagada, et kindla maksumääraga põllumajandustootjad ei saaks korra alla kuulumise tõttu suuremat hüvitist kui

käibemaksusumma, mille tagasisaamisele neil oleks õigus, kui nende suhtes kuuluks kohaldamisele üldine käibemaksukord. Lisan, et minu arvates liikmesriigid mitte üksnes ei või, vaid lausa peavad neid instrumente kasutama. Nimelt on niisugune ülemäärane hüvitis vastuolus kindla maksumääraga korra olemusega – tegemist on erandiga üldpõhimõtetest ja direktiivi 2006/112 artikli 299 selge sättega; lisaks võib selle näol olla tegemist abiga (teatavatele) kindla maksumääraga põllumajandustootjatele. (9)

29.

Liikmesriikidel tuleb seega esiteks kehtestada kindla maksumääraga kord üksnes põllumajandustootjatele, kelle jaoks üldise korra kohaldamine või lihtsustatud meetmed tooksid kaasa haldamisraskusi (direktiivi 2006/112 artikli 296 lõige 1). Liikmesriik võib samuti kindla maksumääraga korra alt välja jätta teatavad põllumajandustootjad, kelle puhul neid raskusi, näiteks nende tegevuse mahtu arvesse võttes, ei tekiks (artikli 296 lõige 2). Teiseks võib liikmesriik teatavad põllumajandustootjate kategooriad korra alt a priori välja jätta (idem). Kolmandaks võib liikmesriik kehtestada eri tüüpi põllumajandustootmisele erinevad kindlamääralise hüvitise protsendimäärad (artikli 297 esimese lõigu teine lause). Niisugune vahetegu võib olla eriti asjakohane, kui olulise erinevuse tõttu põllumajandustootmisega loodud lisandväärtuse ja selle tootmistegevuse jaoks omandatud kaupade ja teenuste väärtuse vahel muutub hüvitisel summa, mille erinevates tootmise alaharudes tegutsevad põllumajandustootjad tegelikult saavad, väga ebaproportsionaalseks. Lõpuks, neljandaks kehtestavad liikmesriigid kindlamääralise hüvitise protsendimäära eelnenud kolme aasta makromajanduse statistiliste andmete alusel (artikli 298 esimene lõik), mis tähendab, et seda võidakse korrigeerida, kui makromajanduse näitajate alusel ilmneb, et hüvitis on ülemäära suur.

30.

Eelnevalt esitatud kaalutlusi arvesse võttes on raske mitte esitada endale küsimust Ühendkuningriigi õiguses kehtestatud põllumajandustootjate kindla maksumääraga korra õiguspärasusest. Nagu nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu põhjendustest, tekib selle korra rakendamisel olukord, kus väga suure tootmismahuga ettevõtja, (10) kellel on üksikasjalik raamatupidamine, (11) saab kindla maksumääraga korra alusel hüvitist, mis ületab kolmekordselt seda käibemaksusummat, mille tagastamisele tal oleks õigus, kui ta oleks maksukohustuslane üldkorra alusel. Kui peaks ilmnema, et niisugused olukorrad on levinud, siis tähendab see, et Ühendkuningriigi põllumajandustootjate kindla maksumääraga kord on struktuurselt kokkusobimatu direktiivi 2006/112 sätetega.

31.

Liikmesriik ei või siiski korvata oma tegevuse (või tegevusetuse) negatiivseid tagajärgi makromajanduslikul tasandil selliselt, et võtab meetmeid, mille adressaadiks on üksikud ettevõtjad. Seda tõdemust ei kõiguta ka põllumajandustootjate kindla maksumääraga korra vabatahtlikkus, millele juhtisin tähelepanu oma varasemas ettepanekus, mis käsitleb kõnealust temaatikat. (12)

32.

Nimelt olukorras, kus liikmesriik on otsustanud rakendada põllumajandustootjate kindla maksumääraga korda, mille ta on kehtestanud õiguspäraselt, see tähendab see kord on adresseeritud üksnes põllumajandustootjatele, kellele nende suhtes üldkorra kohaldamine või lihtsustatud meetmed tekitaks raskusi, ja kindlamääralise hüvitise määr on kehtestatud sobival tasemel, võib põllumajandustootja, kes täidab korra kohaldamise kriteeriumid, õiguspäraselt eeldada, et tal on õigus selle korraga liituda ja selle liikmeks jääda, sõltumata sellest, millised on selle korra alla kuulumise tegelikud rahalised tagajärjed järgnevatel maksustamisaastatel.

Vastupidisel juhtumil ei oleks täidetud kindla maksumääraga korra eesmärk lihtsustada menetlust ja vähendada halduskoormust ettevõtjate jaoks, kellele üldkorra kohaldamine tekitaks raskusi.

33.

Eelnevalt esitatud kaalutlusi arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2006/112 artikleid 295-305 tuleb tõlgendada nii, et ainsad aktsepteeritavad tingimused põllumajandustootja väljajätmiseks direktiivis reguleeritud põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra alt tulenevad selle direktiivi artikli 296 lõikest 2.

Teine eelotsuse küsimus

34.

Teise eelotsuse küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas liikmesriik võib direktiivi 2006/112 artikli 296 lõike 2 alusel jätta kindla maksumääraga korra alt välja põllumajandustootjate kategooria, mida on kirjeldatud järgmiselt: „põllumajandustootjaid, kelle puhul on tuvastatud, et nad saavad kindla maksumääraga korra liikmetena tagasi märksa suurema summa, kui nad saaksid käibemaksudokumentatsioonina registreeritud“.

35.

See küsimus kerkis üles seoses maksuhalduri poolt põhikohtuasjas väljendatud seisukohaga, mida käesolevas kohtuasjas toetab Ühendkuningriigi valitsus oma seisukohtades ja mille kohaselt see konkreetne põllumajandustootjate kategooria määratleti Ühendkuningriigi õiguses ja jäeti kindla maksumääraga korra alt välja kooskõlas direktiivi 2006/112 artikli 296 lõikega 2.

36.

Nagu eespool (13) märkisin, võimaldab direktiivi 2006/112 artikli 296 lõige 2 liikmesriikidel jätta kindla maksumääraga korra alt välja teatavad põllumajandustootjate kategooriad. See säte kujutab endast liikmesriikide jaoks suunist, mis puudutab kindla maksumääraga korra kehtestamise üksikasju nende riigisisiseses õiguses. Erand, millest juttu on, peaks seega kõnesoleva korra osana olema oma laadilt selles mõttes ex ante, et väljajäetavad kategooriad tuleb defineerida a priori ja üldiselt, nii et põllumajandustootja saaks selle korraga liitumise võimalikku otsust langetades hinnata, kas ta kuulub väljajäetavasse kategooriasse ja kas ta saab hiljem jätkuvalt sellesse kategooriasse kuuluda. Seda nõuavad õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse kaalutlused.

37.

Eelnev nähtub ka direktiivi 2006/112 artikli 296 lõikest 2, milles on vastava koha peal kasutatud mõistet „põllumajandustootjate kategooriad“, samas kui hiljem lubab ta korra alt välja arvata „põllumajandustootjad“, kellele üldise korra kohaldamine või lihtsustatud kord ei tohiks tekitada raskusi. Seega kui teisena nimetatud juhul võib iga põllumajandustootja olukorra individuaalne analüüs olla lubatud, siis esimesel juhul on selgelt tegemist a priori ja üldiselt määratletud kategooriaga.

38.

Võib muidugi olla, et põllumajandustootja, kes algselt ei kuulu väljajäetavasse kategooriasse, kuulub sinna hiljem. See võib juhtuda näiteks tegevuse skaala laienemise või tegevuse laadi muutumise tõttu. Tegemist on olukordadega, mis sõltuvad huvitatud isiku otsusest ja milles tal on võimalik ette näha niisuguste otsuste toimet tema staatusele kindla maksumääraga

põllumajandustootjana. Mulle ei tundu seevastu kindla maksumääraga korra loogikast lähtudes, et korra alt välja jätmise võiks toimuda automaatselt finantsiliste tagajärgede tõttu, mis langesid põllumajandustootjale osaks selle korraga liitumise enda tõttu.

39.

Lisaks rajaneb kõnesolev väljajätmine kindlaksmääratud suhtel kindlamääralise hüvitise summa ja selle käibemaksusumma vahel, mille tagastamisele maksukohustuslasel oleks teoreetiliselt õigus, kui ta tegutseks üldise korra alla kuuluva maksukohustuslasena. See tingimus seisab esiteks suurel määral lahus huvitatud isiku otsusest, sest saavutatud käibe summa (millest sõltub hüvitise summa, mis on väljendatud protsendina käibest) sõltub üksnes osaliselt nende kaupade ja teenuste väärtusest, mis on omandatud majandustegevuse tarbeks, ja seega makstud käibemaksust.

40.

Teiseks ei saa kindla maksumääraga põllumajandustootja tavatingimustel ei ette näha ega kinnitada, et see korra alt väljajätmise tingimus eksisteerib. Tuleb nimelt meelde tuletada, et kindla maksumääraga kord on mõeldud põllumajandustootjatele, kellele üldise korra rakendamine tekitaks halduslikke raskusi. Seetõttu on kindla maksumääraga põllumajandustootjad vabastatud teatavast hulgast kohustustest, eelkõige arve? ja raamatupidamise osas. Kindla maksumääraga põllumajandustootja ei saa seega arvutada käibemaksusummat, mille hüvitamisele tal oleks õigus, kui ta oleks maksukohustuslane üldkorra alusel, sest kindla maksumääraga korra eesmärk on just see, et ta ei peaks niisuguseid arvutusi tegema. Kui kindla maksumääraga põllumajandustootja, nagu käesolevas kohtuasjas, peab raamatupidamist, mis võimaldab tal neid andmeid kasutada, siis tähendab see väga tõenäoliselt, et kindla maksumääraga korda kohaldatakse viisil, mis läheb kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.

41.

Sellest tulenevalt olen seisukohal, et isegi kui leida, et Ühendkuningriigi õigus jätab kindla maksumääraga korra alt välja niisuguse põllumajandustootjate kategooria, nagu on defineeritud teises eelotsuse küsimuses, siis oleks selline kategooria loodud korra enda loogikaga vastuollu minnes ja sinna kategooriasse kuulumine ei või olla alus korra alt väljajätmiseks.

42.

Komisjon toonitab pealegi oma seisukohtades õigesti, et see, kuidas Ühendkuningriigi maksuhaldur tugineb eespool nimetatud põllumajandustootjate kategooria väljajätmisele kõnesoleva korra alt, ei ole kooskõlas selguse ja täpsuse kriteeriumidega, mille täitmist nõutakse ELi sätete ülevõtmisel riigisisese õigusesse.

43.

Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale (14) nõuab liikmesriigipoolne direktiivist tuleneva õiguse kasutamine seda, et ta peab õiguskindluse nõudest tingituna kehtestama sõnaselge sätte, järgides üksikasjalikkuse, täpsuse ja selguse nõudeid, mis teeb võimalikuks kohtuliku kontrolli teostamise.

44.

Nende põllumajandustootjate kategooria eristamine, kelle suhtes on kohaldatav kindla maksumääraga korra erand, millele viitab maksuhaldur, ei tulene õigusnormidest, sest need normid (15) piirduvad sellega, et volitavad maksuhaldurit arvama põllumajandustootja korra alt välja, kui ta peab seda vajalikuks riigitulude kaitse eesmärgil. Üksnes maksukohustuslastele

mõeldud mittesiduv teave näitab ära, et tegemist on põllumajandustootjatega, kes saavad selle korra raames tagasi märksa suurema summa kui see, mida nad oleksid saanud, kui nad oleksid olnud maksukohustuslased üldise käibemaksukorra alusel. (16) Nagu tuleneb eelotsusetaotlusest, ei ole selle teabe näol tegemist õigusnormidega, vaid need on pigem suunised, mis selgitavad maksuhalduri halduspraktikat.

45.

Järelikult väitis ettevõtja Shields & Sons käesolevas kohtuasjas esitatud seisukohtades õigesti, et nende põllumajandustootjate väljajätmine põllumajandustootjate kindla maksumääraga korra alt, kes saavad hüvitist, mis on märksa suurem, kui summa, mille nad oleksid saanud, kui nad oleksid olnud maksukohustuslased üldise käibemaksukorra alusel, on pigem maksuhalduri pädevus jätta välja üksikuid põllumajandustootjaid, mitte a priori ja üldiselt defineeritud põllumajandustootjate kategooria väljajätmine direktiivi 2006/112 artikli 296 lõike 2 mõttes.

46.

Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata teisele eelotsuse küsimusele nii, et direktiivi 2006/112 artikli 296 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et põllumajandustootjate kategooria, kelle puhul on tuvastatud, et nad saavad kindla maksumääraga korra liikmetena tagasi märksa suurema summa, kui nad saaksid käibemaksukohustuslasena registreeritult, ei ole kõnealuse sätte kohaldamise vajadustega kooskõlas moodustatud kategooria.

Järeldus

47.

Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) ((kõrgema astme kohus (maksuasju lahendav koda), Ühendkuningriik) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1.

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EL, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 295-305 tuleb tõlgendada nii, et ainsad aktsepteeritavad tingimused põllumajandustootja väljajätmiseks direktiivis reguleeritud põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra alt tulenevad selle direktiivi artikli 296 lõikest 2.

2.

Direktiivi 2006/112 artikli 296 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba jätta kindla maksumääraga põllumajandustootjate korra alt välja niisuguste põllumajandustootjate kategooriat, keda määratletakse põllumajandustootjatena, kelle puhul on tuvastatud, et nad saavad kindla maksumääraga korra liikmetena tagasi märksa suurema summa, kui nad saaksid käibemaksukohustuslasena registreeritult.

(1) Algkeel: poola.

(2) ELT 2006, L 347, lk 1.

- (3) Neid andmeid ei ole vaidlustatud. Ettevõtja Shields & Sons enda raamatupidaja arvutuste kohaselt ületas eriti maksustamisaastatel 2008/2009 kuni 2011/2012 hüvitisena saadud summa ligikaudu kolm korda selle käibemaksusumma, millele ettevõtjal oleks olnud õigus üldise korra alusel.
- (4) Vt kohtuotsus, 12.10.2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).
- (5) Vt kohtuotsus, 12.10.2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).
- (6) Reguleeritud direktiivi 2006/112 artiklites 281?292.
- (7) Näiteks Prantsuse õiguses ja kaudselt (muudest sätetest tuleneva raamatupidamiskohustuse kaudu) ka Poola või Austria õiguses.
- (8) Niisugune erand tundub võimalik, kuivõrd neutraalsuse põhimõte ei oma erinevalt võrdse kohtlemise põhimõttest, mille käibemaksuvaldkonnale kohaldatud täpsustusega on tegemist, endast põhiseadusliku väärtusega põhimõtet (vt kohtuotsus, 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, punktid 42 ja 43).
- (9) Vt kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas komisjon vs. Portugal (C?524/10, EU:C:2011:613, punkt 36).
- (10) Nagu ilmneb eelotsusetaotlusest, sai ettevõtja Shields & Sons maksustamisaastal 2011/2012 kindlamääralise hüvitisena summa, mis ületas 200000 naelsterlingit, mis vastab 4% määra arvestades ligikaudu 5000000 naelsterlingi suurusele käibe.
- (11) Ülalpool esitatud teave on pärit ettevõtja Shields & Sons raamatupidaja esitatud andmetest.
- (12) Vt minu ettepanek kohtuasjas Nigl (C?340/15, EU:C:2016:505, punkt 49).
- (13) Vt käesoleva ettepaneku punkt 22.
- (14) Kohtuotsus, 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C?102/08, EU:C:2009:345, punktid 51?58).
- (15) Konkreetselt 1995. aasta käibemaksueeskirjade (Value Added Tax Regulations 1995) artikkel 206 (vt käesoleva ettepaneku punkt 6).
- (16) Käibemaksuteatis 700/46, punkt 7.2 (vt käesoleva ettepaneku punkt 7).