

62016CC0262

GENERALINIO ADVOKATO

MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,

pateikta 2017 m. birželio 28 d. (1)

Byla C-262/16

Shields & Sons Partnership

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčiai – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 296 straipsnio 2 dalis ir 299 straipsnis – Kininkams skirta bendra vienodo tarifo schema – Kininkų neįtraukimas į schemą – Sąlygos“

Vadas

1.

PVM taikymas susijęs su įvairiomis apmokestinamiesiems asmenims nustatytais administracinėmis pareigomis. Kai kuriems iš jų gali būti labai sunku vykdyti šias pareigas, visų pirma jei jie vykdo gana nedidelio masto kinų veiklą. Todėl nuostatose dėl PVM kai kurių kategorijų mokesčių mokėtojams nustatyti supaprastinti reikalavimai. Tai, be kita ko, taikoma kininkams, kuriems yra numatyta vienodo tarifo schema. Šios schemos taikymas valstyboms narėms nėra privalomas. Tačiau jeigu jos nuspręstų jį nustatyti, jos neturi visiškos diskrecijos formuoti šią sistemą. Šioje byloje Teisingumo Teismas turės galimybę išaiškinti šioje srityje galiojančius pagrindinius principus.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

2.

2006 m. spalio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (2) 296 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

„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 sigydamai prekes ar paslaugas sumokėjo kininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas.

2. Kiekviena valstybė narė gali į 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.

Direktyvos 2006/112 297 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

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

4.

Šios direktyvos 298 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

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

5.

Galiausiai Direktyvos 2006/112 299 straipsnyje nustatyta:

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

Jungtinės Karalystės teisė

6.

Jungtinės Karalystės teisėje ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema buvo nustatyta 1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Value Added Tax Act 1994) 54 straipsnyje. 1992 m. Įsakyme dėl PVM (ūkininkams skirta vienodo tarifo schema) (procentinis priedas) (Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992, SI 1992/3221), nustatytas vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis yra 4%. Šis dydis taikomas visiems ūkininkams, kurie naudojami vienodo tarifo schema. 1995 m. Pridėtinės vertės mokesčio nuostatų (Value Added Tax Regulations 1995) 206 straipsnyje, esančiame šių nuostatų XXIV dalyje, nustatytoje įgyvendinant 1994 m. PVM įstatymo 54 straipsnio nuostatas, apibrėžiamos aplinkybės, kuriomis Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos) gali pripažinti negaliojančiu pažymėjimą, suteikiant teisę kiui dalyvauti vienodo tarifo schemoje. Šios aplinkybės apima situaciją, kai mokesčių institucija pripažįsta, kad pažymėjimą būtina pripažinti negaliojančiu siekiant apsaugoti biudžeto įplaukas.

7.

Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos skelbia apmokestinamiesiems asmenims skirtus pranešimus, susijusius su PVM įstatymo nuostatų išaiškinimu (VAT Notices). Remiantis prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija, šie pranešimai neturi privalomos galios, tačiau praktiškai mokesčių institucijos remiasi jais santykiuose su apmokestinamaisiais asmenimis. Sprendime, kuris yra pagrindinis bylos dalykas, mokesčių institucija rėmėsi VAT Notice 700/46 dėl ūkininkams skirtos bendros vienodo tarifo schemas. Pagal šio pranešimo 7.2 punktą ūkininkas privalo pasitraukti iš schemas, jeigu „kaip ūkininkas, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, susigrąžina gerokai daugiau nei susigrąžintų, jeigu būtų prastai registruotas kaip PVM

mokėtojas“.

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

8.

Mon? Shields & Sons Partnership (toliau – Mon? Shields & Sons) turi k? Kasvelane (Jungtin? Karalyst?). ?kyje daugiausia auginami galvijai; Jungtin?je Karalyst?je šiai veiklai taikoma ?kininkams skirta bendra vienodo tarifo schema.

9.

Nuo 2004–2005 mokestinio met? ?monei Shields & Sons buvo taikoma ?kininkams skirta vienodo tarifo schema. Tais pa?iais mokestiniais metais gr?žinta suma, kuri? Mon? Shields & Sons gavo pagal vienodo tarifo kompensacij?, iš esm?s atitiko PVM sum?, ? kurios gr?žinim? ši Mon? tur?t? teis? kaip veikl? pagal ?prastin? proced?r? vykdomas apmokestinamasis asmuo. Ta?iau v?lesniais metais šie dydžiai ?m? smarkiai skirtis, tod?l už 2004–2005 – 2011–2012 mokestinius metus susidar? 374884,23 GBP (3) kompensacijos perviršis.

10.

Šiomis aplinkybomis mokes?i? institucija 2012 m. spalio 15 d. sprendimu pripažino negaliojan?iu pa?ym?jim?, pagal kur? ?monei Shields & Sons buvo suteikta teis? dalyvauti ?kininkams skirtoje vienodo tarifo schemeje, remdamasi tuo, kad ši Mon? gauna daug didesnes sumas kaip ?kinink?, kuriai taikoma vienodo tarifo schema, nei gaut?, jei ji b?t? ?registruota kaip PVM mok?toja pagal ?prastin? proced?r?. Šis sprendimas paliktas galioti 2012 m. gruodžio 21 d. sprendimu.

11.

2014 m. spalio 8 d. sprendimu First?tier Tribunal (Tax Chamber) (Pirmosios instancijos teismas (Mokes?i? byl? skyrius), Jungtin? Karalyst?) atmet? Mon?s Shields & Sons skund? d?l šio sprendimo. Ši Mon? padav? apeliacin? skund? Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Aukštesnysis teismas (Mokes?i? byl? ir kanclerio skyrius), Jungtin? Karalyst?), teismas šioje byloje pateik? prašym? priimti prejudicin? sprendim?.

12.

Šio teismo nuomone, pagrindin?je byloje nesutariama d?l to, kaip teisingai aiškinti Direktyvos 2006/112 nuostatas d?l ?kininkams skirtos bendros vienodo tarifo schemos. Šiomis aplinkybomis Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Aukštesnysis teismas (Mokes?i? byl? ir kanclerio skyrius) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar, kalbant apie Direktyvos [2006/112] XII antraštin?s dalies 2 skyriuje numatyt? ?kininkams taikom? bendr? vienodo tarifo schem?, [šios direktyvos] 296 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad joje numatytas išsamus aplinkybi?, kurioms esant valstyb? nar? gali ne?traukti ?kininko ? bendr? žem?s ?kio vienodo tarifo schem?, s?rašas? Tiksliau:

1.1.

Ar valstybės narė gali neįtraukti į kininkų į kininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą tik pagal [Direktyvos 2006/112] 296 straipsnio 2 dalį?

1.2.

Ar valstybės narė gali neįtraukti į kininkų į kininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą ir pagal [nurodytos direktyvos] 299 straipsnį?

1.3.

Ar pagal mokesčių neutralumo principą valstybei narei suteikta teisė neįtraukti į kininkų į kininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą?

1.4.

Ar valstybės narės turi teisę neįtraukti į kininkų į kininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą remdamosi kuriais nors kitais pagrindais?

2.

Kaip reikėtų aiškinti Direktyvos [2006/112] 296 straipsnio 2 dalyje vartojamą sąvoką „tam tikrą kategoriją į kininkai“? Tiksliau:

2.1.

Ar tam tikra į kininkų kategorija turi būti nustatoma atsižvelgiant į objektyvias charakteristikas?

2.2.

Ar tam tikra į kininkų kategorija gali būti nustatoma atsižvelgiant į ekonomines aplinkybes?

2.3.

Kiek tiksliai turi būti nustatyta į kininkų kategorija, kurios valstybės narės ketina neįtraukti į schemą?

2.4.

Ar atsižvelgdama į šią sąvoką valstybės narė turi teisę laikyti, kad tam tikrai kategorijai priklauso „į kininkai, kurie, kaip nustatyta, kaip vienodo tarifo schemos dalyviai susigrąžina gerokai daugiau nei susigrąžintų, jeigu būtų registruoti kaip PVM mokėtojai“?

13.

Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gegužės 12 d. Rašytines pastabas pateikė: Monė Shields & Sons, Jungtinės Karalystės ir Prancūzijos vyriausybės ir Europos Komisija. Monei Shields & Sons, Jungtinės Karalystės vyriausybei ir Komisijai buvo atstovaujama 2017 m. kovo 15 d. posėdyje.

Analizė

14.

Pateikdamas prejudicinius klausimus šioje byloje, prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia nustatyti, ar (ir kokių pagrindų) valstybės narė gali neįtraukti į bendrą

vienodo tarifo schemą? Kininko, kuris, būdamas šioje sistemoje, kaip vienodo tarifo kompensaciją susigrąžina daug didesnę sumą nei PVM, o kurio grąžinimą jis turėtų teisę, jei jam būtų taikoma prastinė procedūra. Prejudicinį klausimą analizė pradėsiu trumpai primindamas kininkams skirtos bendros vienodo tarifo schemos bruožus.

Kininkams skirta bendra vienodo tarifo schema

15.

Išskyrus kai kurias veiklos rūšis, atleidžiamas nuo mokesčių, PVM iš esmės taikomas visiems sandoriams, kuriuos apmokestinamieji asmenys vykdo versdamiesi kine veikla. Tačiau apmokestinant šiuo mokesčiu apmokestinamiesiems asmenims nustatomos tam tikros administracinės pareigos, be kita ko, susijusios su buhalterija. Tai yra būtina siekiant užtikrinti tinkamą PVM veikimą, nes jis iš esmės pagrįstas mokestinių prievolių apskaita ir kontrole, kuri atlieka patys apmokestinamieji asmenys. Vis dėlto kai kurių kategorijų fizinių subjektai, ypač tie, kurių veiklos mastas yra nedidelis, negali vykdyti šių administracinių pareigų arba jiems kyla didelių sunkumų vykdant šias pareigas. Šiuo tikslu Direktyvoje 2006/112 numatyta supaprastinta PVM mokėjimo sistema.

16.

Viena iš apmokestinamųjų asmenų kategorijų, kuriai numatyta tokia supaprastinta sistema, yra kininkai. Direktyvos 2006/112 295–305 straipsniuose nustatyta kininkams skirta bendra vienodo tarifo schema. Apibendrinant reikia pasakyti, kad pagal šią sistemą kininkas (Direktyvos 2006/112 295 straipsnio 1 dalies 3 punkte vadinamas kininku, kuriam taikoma vienodo tarifo schema) neprivalo mokėti valstybės išduotą mokėtino PVM ir neturi teisės atskaityti mokesčių, sumokėtų įsigyjant prekes ir paslaugas savo veiklai. Tačiau, atsižvelgiant į atskirose valstybėse narėse taikomus sprendimus, prie prekių, kurias kininkas tiekia, ar paslaugų, kurias jis teikia kitiems apmokestinamiesiems asmenims, kainos jis gali pridėti vienodo tarifo kompensaciją, kurios dydį valstybė narė nustato pagal Direktyvos 2006/112 297 straipsnį. Jungtinėje Karalystėje šis kompensacinis dydis yra 4%. Šių prekių ir paslaugų pirkėjai šią vienodo tarifo kompensaciją laiko pirkimo PVM ir turi teisę ją atskaityti iš mokėtino mokesčio. Kompensacija taip pat gali būti mokama iš valstybės išduotą tiesiogiai kininkams, kuriems taikoma vienodo tarifo schema.

17.

Kininkams skirtos bendros vienodo tarifo schemos tikslai yra du (4). Pirma, taip kininkams, kuriems taikoma vienodo tarifo schema, supaprastinami administraciniai formalumai. Kadangi nėra prievolių sumokėti PVM valstybės biudžetui ir kartu nėra galimybių atskaityti pirkimo PVM, kininkai, kuriems taikoma vienodo tarifo schema, atleidžiami nuo vairių administracinių pareigų, pavyzdžiui, įsigyjant prekių ir paslaugų apskaitos, buhalterijos tvarkymo, sąskaitų faktūrų išrašymo ir kt.

18.

Antra, ši sistema turėtų leisti kininkams, kuriems taikoma vienodo tarifo schema, kompensuoti PVM, sumokėtą įsigyjant prekes ar paslaugas, naudojamas jų vykdomai veiklai, išlaidas. Jei kininkai negautų šios kompensacijos, jiems tektų šio mokesčio našta, o tai neatitiktų PVM neutralumo apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu principo, pagal kurį šio mokesčio našta tenka vartotojams. Tačiau kadangi kompensacijos dydis apskaičiuojamas bendrai, atsižvelgiant į visus kininkus, kuriems taikoma vienodo tarifo schema, mokesčio neutralumas taip pat išlaikomas tik bendrai. Tai reiškia, kad konkrečiam kininkui, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, kompensacija gali būti faktiškai didesnė arba mažesnė už PVM sumą, sumokėtą konkrečiais

mokestiniais metais.

19.

Žkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema nukrypstama nuo bendrųj? Direktyvos 2006/112 princip?, tod?l ji turi b?ti taikoma tik tiek, kiek to reikia pirmiau nurodytiems tikslams pasiekti (5). Tod?l, pirma, ji neturi b?ti taikoma ?kininkams, kuriems taikant bendr? tvark? arba prireikus mažosioms ?mon?ms skirt? speciali? tvark? (6) nekilt? administracinis sunkum?. Antra, vienodo tarifo schemas taikymas, kalbant apskritai apie visus ?kininkus, kuriems konkre?ioje valstyb?je nar?je taikoma vienodo tarifo schema, netur?t? b?ti siejamas su vienodo tarifo kompensacijos sumos, kuri viršyt? PVM sum?, ? kuri? šie ?kininkai tur?t? teis? pagal ?prastin? proced?r?, gr?žinimu.

20.

Šioje byloje pateiktus prejudicinius klausimus reikia nagrin?ti atsižvelgiant ? pirmiau pateiktas pastabas.

D?l pirmojo prejudicinio klausimo

21.

Pirmasis prejudicinis klausimas susij?s su galimybe ne?traukti ?kininko ? vienodo tarifo schem?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia nustatyti, ar tai gali b?ti padaryta tik remiantis Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 2 dalyje nustatyta s?lyga, ar taip pat remiantis kitu pagrindu, vis? pirma pagal šios direktyvos 299 straipsn?, arba siejant su PVM neutralumo principo pažeidimu.

22.

Reik?t? priminti, kad Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 2 dalyje numatyti du atvejai, kai ?kininkas ne?traukiamas ? vienodo tarifo schem?. Pirmasis iš j? susij?s su atveju, kai valstyb? nar? bendrai ne?traukia tam tikr? kategorij? ?kinink?. Antrasis šioje byloje pateiktas prejudicinis klausimas susij?s su tuo, kaip valstyb? nar? gali apibr?žti šias kategorijas, tod?l j? išnagrin?siu tolesn?je šios išvados dalyje.

23.

Kita ne?traukimo s?lyga susijusi su ?kininkais, kuriems taikant ?prastin? proced?r? arba supaprastint? proced?r? nekilt? sunkum?. Šis ne?traukimas iš esm?s siejamas su ?kio dydžiu arba jo apyvarta (7) ir grindžiamas prielaida, kad konkretaus dydžio ?kis gali ?vykdyti administracines pareigas, kylan?ias d?l PVM mok?tojo statuso.

24.

Atrodo, kad min?tos s?lygos iš esm?s susijusios su ne?traukimu ex ante, t. y. ?kininkams, priklausantiems ?kinink? kategorijoms, kurios ne?traukiamos ? vienodo tarifo schem?, ši sistema negali b?ti taikoma. Ne?traukimo ex post atvej?, t. y. kai ne?traukiami ?kininkai, kuriems jau taikoma vienodo tarifo schema, gali atsirasti ?kininkui iš kategorijos, kuriai schema taikoma, patekus ? kategorij?, kuriai schema netaikoma, pavyzdžiui, padid?jus veiklos mastui arba pasikeitus gamybos profiliui. Tokiu atveju ?kininkas nebeatitinka priklausymo vienodo tarifo schemai kriterij? ir tod?l atsiranda pagrindas ne?traukti jo ? schem?.

25.

Vis dėlto nemanau, kad Kininkas, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, galėtų būti neįtrauktas remiantis kitu pagrindu, visų pirma atsižvelgiant į aspektus, kuriuos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė pirmame prejudiciniame klausime. Šiuo atžvilgiu pritariu Monės Shields & Sons, Prancūzijos vyriausybės ir Komisijos pastabose išreikštam požiūriui.

26.

Kalbant apie PVM neutralumo principą, kaip jau minėjau, Kininkams taikoma bendra vienodo tarifo schema. Sąjungos teisės aktų leidėjas sėmingai grindė tam tikru apibendrinimu. Siekdamas supaprastinti administracines pareigas, teisės aktų leidėjas atsisakė visiško mokesčio neutralumo kiekvieno konkretaus Kininko, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, atžvilgiu dėl globalaus sistemos neutralumo visiems šiems Kininkams kartu. Dėl to pagal vienodo tarifo schemą konkretūs Kininkai gali gauti už pirkimo PVM didesnę arba mažesnę kompensaciją, o tai neprieštarauja PVM neutralumo principui arba, kaip savo pastabose teigia Komisija, tai yra atvejis, kai teisės aktų leidėjas sėmingai nukrypsta nuo šio principo (8).

27.

Kalbant apie Direktyvos 2006/112 299 straipsnį, pažymėtina, kad jis valstybės narės yra gairę nustatant vienodo tarifo kompensacijos dydį. Valstybės narės privalo apibrėžti šį dydį taip, kad kompensacija bendrai neviršytų apskaičiuotos ir sumokėtos PVM sumos. Vienodo dydžio kompensacijos suma pagal minėtos direktyvos 298 straipsnio 1 dalį nustatoma remiantis makroekonominiais duomenimis, bendrai taikomais Kininkams, kuriems taikoma vienodo tarifo schema. Todėl šios direktyvos 299 straipsnis negali būti pagrindas priimti individualius sprendimus dėl konkrečių Kininkų, kuriems taikoma vienodo tarifo schema. Taisyklės, susijusios su vienodo tarifo kompensacijos dydžio nustatymo būdu, taikomos visiems Kininkams, kuriems taikoma vienodo tarifo schema, o ne kiekvienam iš jų atskirai. Be to, kaip teisingai pažymi Komisija, minėtos direktyvos 295 straipsnio 1 dalies 6 punkte, taikant nuostatas dėl Kininkams taikomos bendros vienodo tarifo schemos, apskaičiuotas pirkimo PVM apibrėžtas kaip bendra PVM suma, kuri visi Kininkai, kuriems taikoma vienodo tarifo schema, sumokėjo įsigydami prekes ir paslaugas savo veiklai. Todėl šis straipsnis nereiškia, kad pavieniai Kininkai, kuriems taikoma vienodo tarifo schema, negali gauti kompensacijos, kuri viršytų jų faktiškai sumokėtą PVM.

28.

Kaip teisingai savo pastabose šioje byloje pažymi Monės Shields & Sons, valstybės narės disponuoja įvairiomis priemonėmis, leidžiančiomis užtikrinti, kad Kininkai, kuriems taikoma vienodo tarifo schema, dėl dalyvavimo sistemoje negautų kompensacijos, viršijančios PVM, kurio grąžinimą jie turėtų teisę pagal prastiną procedūrą. Norėčiau pridurti, kad, mano nuomone, valstybės narės ne tik gali, bet ir privalo taikyti šias priemones. Juk tokia perteklinė kompensacija neatitinka vienodo tarifo schemos, kaip prastinės procedūros išimties, pobūdžio, taip pat aiškaus Direktyvos 2006/112 299 straipsnyje tvirtinto reglamentavimo, be to, ji gali tapti pagalba (kai kuriems) Kininkams, kuriems taikoma vienodo tarifo schema (9).

29.

Todėl valstybės narės turi, pirma, taikyti vienodo tarifo schemą tik tiems Kininkams, kuriems prastinės ar supaprastintos procedūros taikymas keltų administracinį sunkumą (Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 1 dalis). Ši sistema taip pat gali būti neįtraukiami Kininkai, kuriems, pavyzdžiui, dėl jų veiklos masto tokio sunkumo nekyla arba nebekyla (296 straipsnio 2 dalis).

Antra, valstybės narė gali iš anksto ? schemą ne?traukti konkre?i? kategorij? ?kinink? (ten pat). Tre?ia, valstybės narė gali skirtingai apibr?žti vienodo tarifo kompensacijos dydį skirtingoms ?kininkavimo sritims (297 straipsnio pirmos pastraipos antras sakinys). Toks diferencijavimas vis? pirma yra patartinas, jeigu, atsižvelgiant ? didelius skirtumus tarp žem?s ?kio produkcijos prid?tin?s vert?s ir gamybos tikslais ?sigyjam? prekį ir paslaug? vert?s, realios kompensacijos, kuri? gauna konkre?iuose gamybos sektoriuose veikiantys ?kininkai, dydis gali labai skirtis. Galiausiai, ketvirta, valstybės narės vienodo tarifo kompensacijos dydį nustato remdamosi trej? pra?jusi? met? makroekonominiais duomenimis (298 straipsnio pirma pastraipa), o tai taip pat reiškia, kad jis gali b?ti koreguojamas, jeigu makroekonominiai duomenys rodo per didelę kompensacij?.

30.

Atsižvelgiant ? tai, kas nurodyta pirmiau, sunku nekelti klausimo d?l ?kininkams taikomos vienodo tarifo schemos teisingo reglamentavimo Jungtin?s Karalystės teis?je. Kaip matyti iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nustatytos informacijos, d?l tokio reglamentavimo labai didelio masto gamyb? vykdan?is ?kis (10), tvarkantis detali? buhalterij? (11), pagal vienodo tarifo schem? gauna vienodo tarifo kompensacij?, kuri tris kartus viršija pirkimo PVM, ? kurio gr?žinim? šis ?kis tur?t? teis? pagal ?prastin? proced?r?. Paaišk?jus, kad tokios situacijos yra ?prastos, tai reikšt?, kad Jungtin?s Karalystės ?kininkams taikoma vienodo tarifo sistema reglamentuota strukt?riškai nesilaikant Direktyvos 2006/112 nuostat?.

31.

Vis d?lto valstybės narė negali savo veiksma? (ar neveikimo) neigiam? makroekonomini? pasekmi? neutralizuoti veiksmiais, nukreiptais ? pavienius ?kio subjektus. To taip pat nekei?ia fakultatyvus ?kininkams skirtos vienodo tarifo schemos pob?dis, ? kur? atkreipiau d?mes? savo ankstesn?je išvadoje šiuo klausimu (12).

32.

Tuo atveju, jei valstybės narė nusprendžia ?diegti ?kininkams skirt? vienodo tarifo schem? ir tinkamai j? reglamentuoja, t. y. ši sistema yra skirta tik ?kininkams, kuriems ?prastin?s ar supaprastintos proced?ros taikymas kelt? sunkum?, o vienodo tarifo kompensacija nustatoma tinkamo dydžio, ?kininkas, atitinkantis dalyvavimo schemoje kriterijus, gali pagr?stai tik?tis, kad tur?s teis? dalyvauti schemoje ir pasilikti joje, neatsižvelgiant ? konkre?ius finansinius šio dalyvavimo rezultatus konkre?iais mokestiniais metais. Kitaip neb?t? pasiektas vienodo tarifo schemos tikslas supaprastinti ir sumažinti administracin? našt? subjektams, kuriems ?prastin?s apmokestinimo proced?ros taikymas kelt? sunkum?.

33.

Atsižvelgdamas ? tai, ? pirm?j? prejudicin? klausim? si?lau atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 295–305 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad vienintel?s galimos ?kininko, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, ne?traukimo ? šiose nuostatose reglamentuot? bendr? vienodo tarifo schem? s?lygos nurodytos šios direktyvos 296 straipsnio 2 dalyje.

D?l antrojo prejudicinio klausimo

34.

Pateikdamas antr?j? prejudicin? klausim?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar valstybės narė, remdamasi Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 2 dalimi, gali ?

vienodo tarifo schemą neįtraukti į kininkų kategorijas, kuri apibrėžiama kaip „kininkai, kurių atveju nustatyta, kad jie susigrąžina daug didesnes sumas kaip vienodo tarifo schemos dalyviai nei tuo atveju, jei jie būtų registruoti kaip PVM mokėtojai“.

35.

Šis klausimas iškilo atsižvelgiant į mokesčių institucijos pozicijų pagrindinį byloje, palaikomą Jungtinės Karalystės vyriausybės jos šioje byloje pateiktose pastabose, pagal kurią būtų šios kategorijos kininkai Jungtinės Karalystės teisėje yra apibrėžti ir neįtraukti į vienodo tarifo schemą pagal Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 2 dalį.

36.

Kaip jau minėjau (13), Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 2 dalyje valstybės narės leidžiama į vienodo tarifo schemą neįtraukti tam tikrų kategorijų kininkų. Ši nuostata valstybės narės yra gairė, susijusi su vienodo tarifo schemos reglamentavimu į nacionalinę teisę. Todėl šiuo atveju neįtraukimas kaip šios schemos struktūros elementas turėtų būti ex ante, t. y. neįtraukiama kategorija turi būti apibrėžta iš anksto ir abstrakčiai, kad kininkas, prieš priimdamas galimą sprendimą dalyvauti sistemoje, galėtų įvertinti, ar jis priklauso neįtrauktinai kategorijai ir ar jis galės ateityje priklausyti šiai kategorijai. Tai reikalaujama pagal teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus.

37.

Tai taip pat matyti iš Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 2 dalies konstrukcijos, nes šioje nuostatoje vartojama „tam tikrų kategorijų kininkų“ sąvoka, nors toliau ši schema leidžiama neįtraukti „kininkų“, kuriems prastinų procedūros ar supaprastintos procedūros taikymas neturėtų kelti sunkumų. Taigi jei antruoju atveju galima atlikti individualią konkrečią kininkų situacijos analizę, pirmuoju atveju aiškiai kalbama apie in abstracto ir a priori apibrėžtą kategoriją.

38.

Žinoma, gali nutikti ir taip, kad kininkas, kuris iš pradžių nepriklauso neįtrauktinai kategorijai, vėliau į ją pateks. Taip gali nutikti, pavyzdžiui, padidėjus veiklos mastui arba pasikeitus jos pobūdžiui. Šios situacijos priklauso nuo suinteresuotojo asmens sprendimo, kai jis gali numatyti šį sprendimą pasekmes savo kaip kininko, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, statusui. Tačiau man neatrodo logiška, kad pats dalyvavimas schemoje gali savaime lemti neįtraukimą į ją dėl konkrečiam kininkui palankių finansinių jo dalyvavimo schemoje rezultatų.

39.

Be to, šis neįtraukimas lemia sąlyga, kuria apibrėžiamas konkretus santykis tarp sumos, gautos kaip vienodo tarifo kompensacija, ir PVM sumos, kurios grąžinimui suinteresuotasis asmuo teoriškai turėtų teisę, jeigu veiktų kaip apmokestinamasis asmuo pagal prastiną procedūrą. Taigi šios sąlygos atsiradimas, pirma, iš esmės nepriklauso nuo suinteresuotojo asmens sprendimo, nes pasiektos apyvartos dydis (nuo kurio priklauso kompensacijos suma, išreikšta kaip šios apyvartos procentinė dalis) tik iš dalies priklauso nuo prekės ar paslaugų, sigytų veiklos poreikiams, vertės, taigi nuo sumokėto PVM sumos.

40.

Antra, prastomis sąlygomis kininkas, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, netgi negali nei numatyti, nei patvirtinti tokios neįtraukimo į schemą sąlygos buvimo. Reikia priminti, kad vienodo tarifo schema yra skirta kininkams, kuriems prastinų procedūros taikymas keltų administracinį

sunkum?. Tod?l ?kininkai, kuriems taikoma vienodo tarifo schema, atleidžiami nuo tam tikr? pareig?, vis? pirma susijusi? su apskaitos ir buhalterijos tvarkymu. Tod?l ?kininkas, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, negali apskai?iuoti PVM sumos, ? kurios gr?žinim? jis tur?t? teis? pagal ?prastin? proced?r?, nes pati vienodo tarifo schema yra skirta b?tent tam, kad jis neprival?t? atlikti toki? apskai?iavim?. O jeigu, kaip pagrindin?je byloje, ?kininkas, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, tvarko apskait?, leidžian?i? jam gauti tokius duomenis, tikriausiai tai reiškia, kad vienodo tarifo schema yra naudojama daugiau, nei tai yra b?tina jos tikslams pasiekti.

41.

Tod?l manau, kad net pripažinus, jog Jungtin?s Karalyst?s teis?je ? vienodo tarifo schem? ne?traukiama ?kinink? kategorija, apibr?žta taip, kaip antrajame prejudiciniame klausime, ši kategorija aiškinama neatsižvelgiant ? šios schemos logik? ir dalyvavimas joje negali b?ti ne?traukimo ? šio? schem? pagrindas.

42.

Be to, Komisija savo pastabose teisingai atkreipia d?mes?, kad tai, kaip Jungtin?s Karalyst?s mokes?i? institucijos remiasi min?tos ?kinink? kategorijos ne?traukimu ? schem?, neatitinka aiškumo ir tikslumo kriterij?, kuri? reikalaujama laikytis perkeltiant S?jungos teis?s nuostatas ? nacionalin? teis?.

43.

Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? (14), jei valstyb? nar? pasinaudoja direktyvoje numatyta fakultatyvia teise, d?l teisinio saugumo b?tina priimti aiški? nuostat? ir laikytis tikslumo, aiškumo ir konkretumo kriterij?, kad kartu b?t? galima atlikti ir teismin? kontrol?.

44.

Ta?iau ?kinink? kategorijos, kuri ne?traukiama ? vienodo tarifo schem?, išskyrimas, kuriuo remiasi mokes?i? institucija, n?ra aiškus iš teis?s akt? nuostat? (15), nes jose mokes?i? institucijoms tiesiog suteikiama teis? ne?traukti ?kininko, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, ? schem?, jeigu mokes?i? institucijos nuspr?st?, kad tai yra b?tina siekiant apsaugoti biudžeto ?plaukas. Informacija, kad kalbama apie ?kininkus, kurie pagal schem? gauna kompensacij?, gerokai viršijan?i? PVM, ? kurio gr?žinim? jie tur?t? teis? pagal ?prastin? proced?r?, atsiranda tik apmokestinamiesiems asmenims skirtame neprivalomame pranešime (16). Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicin? sprendim?, šis pranešimas n?ra teis?s aktas, veikiau tai yra gair?, kuria išaiškinama administracin? mokes?i? institucij? praktika.

45.

Tod?l ?mon? Shields & Sons teisingai nurodo šioje byloje pateiktose pastabose, kad ne?traukimas ? vienodo tarifo schem? ?kinink?, gaunan?i? kompensacij?, gerokai viršijan?i? PVM, ? kurio gr?žinim? jie tur?t? teis? pagal ?prast? proced?r?, veikiau yra mokes?i? institucij? teis? ne?traukti konkre?i? ?kinink?, o ne sistemingas a priori ir abstrak?iai apibr?žtos ?kinink? kategorijos ne?traukimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 2 dal?.

46.

Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, ? antr?j? prejudicin? klausim? si?lau atsakyti taip, kad Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad ?kinink? kategorija, kurios atveju nustatyta, kad jie susigr?žina daug didesnes sumas kaip vienodo tarifo schemos dalyviai nei tuo atveju, jei jie b?t? registruoti kaip PVM mok?tojai, n?ra ?kinink? kategorija, kuri yra

teisingai apibrėžta siekiant taikyti šią nuostatą.

Išvada

47.

Atsižvelgdamas į visus pateiktus argumentus, siūlau taip atsakyti į Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė) pateiktus prejudicinius klausimus:

1.

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 295–305 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad vienintelės galimos kininko, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, neįtraukimo į šiose nuostatose reglamentuotą bendrą vienodo tarifo schemą sąlygos nurodytos šios direktyvos 296 straipsnio 2 dalyje.

2.

Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nesuteikiama teisė neįtraukti į vienodo tarifo schemą kininkų kategorijos, kuri apibrėžta kaip kininkas, kuris atveju nustatyta, kad jie susigrąžina daug didesnes sumas kaip šios schemos dalyviai nei tuo atveju, jei jie būtų registruoti kaip PVM mokėtojai.

(1) Originalo kalba: lenkų.

(2) OL L 347, 2006, p. 1.

(3) Šie duomenys yra neiginijami. Remiantis pačios įmonės Shields & Sons finansininko skaičiavimais, visų pirma 2008–2009 – 2011–2012 mokestiniais metais kompensacinis grąžinimas beveik tris kartus viršijo PVM, kurio grąžinimą ši įmonė turėtų teisę pagal įprastiną procedūrą.

(4) Žr. 2016 m. spalio 12 d. Sprendimą Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(5) Žr. 2016 m. spalio 12 d. Sprendimą Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(6) Reglamentuota Direktyvos 2006/112 281–292 straipsniuose.

(7) Pavyzdžiui, Prancūzijos teisėje, o netiesiogiai (dėl iš kitų nuostatų kylančios pareigos tvarkyti buhalterinę apskaitą) – taip pat Lenkijos ar Austrijos teisėje.

(8) Kaip matyti, toks nukrypimas yra galimas, nes neutralumo principas, skirtingai negu vienodo požiūrio principas, kuris juo sukonkretinamas PVM srityje, nėra konstitucinio pobūdžio (žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, 42 ir 43 punktus).

(9) Žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje Komisija / Portugalija (C-524/10, EU:C:2011:613, 36 punktas).

(10) Kaip matyti iš paties prašymo priimti prejudicinį sprendimą, įmonei Shields & Sons 2011–2012 mokestiniais metais taikant vienodo tarifo kompensaciją buvo grąžinta daugiau kaip 200000 GBP, o esant 4% tarifui tai rodo 5000000 GBP apyvartą.

(11) Pirmiau pateikta informacija paremta duomenimis, kuriuos parengė įmonės Shields & Sons

finansininkas.

(12) Žr. mano išvadą byloje Nigl (C-340/15, EU:C:2016:505, 49 punktą).

(13) Žr. šios išvados 22 punktą.

(14) 2009 m. birželio 4 d. Sprendimas SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, 51–58 punktai).

(15) Bėtent 1995 m. PVM nuostatų 206 straipsnis (žr. šios išvados 6 punktą).

(16) VAT Notice 700/46, 7.2 punktą (žr. šios išvados 7 punktą).