JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
22 päivänä syyskuuta 2011 [1]

Asia C-524/10

Euroopan komissio
vastaan

Portugalin tasavalta

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Direktiivi 2006/112/EY — Tuotantopanoksiin sisältyvä vero — Maataloustuottajien vakiokantajärjestelmä — Vakiokantahyvitys verovähennyksen sijasta — Vakiokantahyvitysten prosenttien nollataso — Edellytykset

I Johdanto

1. Yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä [2] säädetään lähtökohtaisesti siitä, että arvonlisävero kannetaan niin yleisesti kuin mahdollista ja kaikissa tuotannon ja myynnin vaiheissa. Jokaisen tuotanto- tai myyntiketjuun osallistuvan yrityksen on lisättävä tuotteidensa tai palvelujensa nettohintaan arvonlisävero ja tilitettävä se verohallinnolle. Tällaisella arvonlisäverovelvollisella yrityksellä on kuitenkin vähennysoikeus, eli se voi vähentää arvonlisäveron, jonka se on maksanut omille tavarantoimittajilleen. Jokainen yritys suorittaa siten arvonlisäveron vain itse tuottamastaan arvonlisästä. Taloudellisesti eri tasoilla kannetun arvonlisäveron maksaa asiakas ja viime kädessä yksin loppukäyttäjä.

2. Jäsenvaltiot voivat soveltaa maataloustuottajiin, joille tavallisen arvonlisäverojärjestelmän soveltaminen aiheuttaisi vaikeuksia, erityisjärjestelmää eli niin sanottua maataloustuottajien vakiokantajärjestelmää. Sen mukaan ne voivat vapauttaa maataloustuottajat arvonlisäveron kantamista koskevasta velvollisuudesta, jolloin tavanomaisen konkreettisesti lasketun verovähennyksen sijaan tulee kiinteämääräisesti laskettu hyvitys tuotantopanoksiin sisältyvästä verosta.

3. Euroopan komissio riitauttaa tässä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä lähinnä sen, että Portugali on vahvistanut tämän vakiokantahyvityksen prosentiksi nolla, jolloin portugalilaiset maataloustuottajat, jotka kuuluvat tämän järjestelmän piiriin, eivät saa hyvitystä tuotantopanoksiin sisältyvästä verosta.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi tai direktiivi).

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A *Unionin oikeus*

4. Arvonlisäverodirektiivin XI osasto, jonka otsikkona on ”Velvollisuudet, jotka koskevat verovelvollisia ja tiettyjä henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia”, sisältää 7 luvun ”Erinäiset säännökset”, jonka 272 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan e alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat vapauttaa tietyistä tai kaikista 2–6 luvussa tarkoitetuista velvollisuuksista verovelvolliset, joihin sovelletaan maataloustuottajien yhteistä vakiokantajärjestelmää. Niihin kuuluvat velvollisuus ilmoittautua verohallinnolle arvonlisäverovelvolliseksi, laatia arvonlisäveron sisältävät laskut, pitää kirjanpitoa ja antaa arvonlisäveroilmoituksia.

5. Arvonlisäverodirektiivin XII osaston ”Erityisjärjestelmät” 2 luvussa, joka käsittää 295–305 artiklan, säädetään ”yhteisestä maataloustuottajien vakiokantajärjestelmästä”.

6. Direktiivin 296 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai pienyritysten erityisjärjestelmän soveltaminen maataloustuottajiin aiheuttaisi vaikeuksia, jäsenvaltiot voivat soveltaa maataloustuottajiin vakiokantajärjestelmää maataloustuottajien ostamista tavaroista ja palveluista maksetun arvonlisäveron hyvittämiseksi. Siinä säädetty vakiokantahyvitys tulee arvonlisäverovähennyksen sijaan (302 artikla). Vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja voi kuitenkin valita tavallisen arvonlisäverojärjestelmän (296 artiklan 3 kohta).

7. 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 nämä vakiokantahyvitysten prosentit ennen kuin niitä aletaan soveltaa.”

8. Kyseisen 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.*” [3]

9. Vakiokantahyvitysten prosentit eivät saa johtaa siihen, että vakiokantajärjestelmän alaisille maataloustuottajille tehtävät palautukset ovat suurempia kuin tuotantopanoksiin kohdistuva arvonlisävero (299 artikla). Yksittäiselle vakiokantahyvityksen piiriin kuuluvalle maataloustuottajalle maksettava vakiokantahyvitys lasketaan soveltamalla asianomaista vakiokantahyvityksen prosenttikantaa tämän toimittamien tuotteiden ja suorittamien palvelujen nettohintaan (300 artikla). Vakiokantahyvitykset maksaa joko hankkija tai viranomainen (301 artikla). Mikäli maksajana on verovelvollinen hankkija, tämä voi vähentää veron omista myynneistään tilittämästään arvonlisäverosta tai vaatia verohallinnolta sen palauttamista (303 artikla).

3 — Kursivointi tässä.

B *Portugalin oikeus*

10. Arvonlisäverokoodeksin (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, jäljempänä CIVA)[4] 9 §:n 33 momentin mukaan tavaroiden luovutukset sellaisen toiminnan yhteydessä, joka on mainittu CIVA:n liitteessä A ”Luettelo maataloustuotannon toiminnoista” ja liitteessä B ”Luettelo maatalouspalveluista”, vapautetaan arvonlisäverosta, jos luovuttajana on maataloustuottaja työvoimansa ja maa- tai metsätalousyrityksensä tavanomaisen laitteiston avulla. Mainitut liitteet A ja B vastaavat olennaisilta osin arvonlisäverodirektiivin liitteitä VII ja VIII.

11. CIVA:n 29 §:n 3 momentin mukaan maataloustuottajat, joilla on vain arvonlisäverosta vapautettua toimintaa, vapautetaan veronkantoa, laskutusta, veroilmoitusta ja kirjanpitoa koskevista muista velvoitteista. He voivat valita tavallisen järjestelmän, mukaan lukien vähennysoikeuden, mutta heidän on kuuluttava valitsemaansa järjestelmään viiden vuoden ajan (12 §).

III Tosiseikat, oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja esitetyt vaatimukset

12. Komissio ilmoitti 6.6.2008 päivätyllä kirjeellä Portugalin viranomaisille, että se piti Portugalissa voimassa olevaa maataloustuottajia koskevaa vaihtoehtoista järjestelmää arvonlisäverodirektiivin yhteisen vakiokantajärjestelmän vastaisena. Portugalin järjestelmässä ei näet säädetä tuotantopanoksiin sisältyvän veron hyvityksestä, vaan siinä säädetään tosiasiallisesti vain maataloustoiminnan verovapautuksesta ja siitä, että tuotantopanoksiin sisältyvää veroa ei voida vähentää.

13. Portugalin viranomaiset kiistivät 20.8.2008 päivätyssä vastauksessaan sen, että kyseessä olisi jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen: arvonlisäverodirektiivin 298 artiklan toisen kohdan toisessa virkkeessä annetaan jäsenvaltioille nimenomaisesti oikeus vahvistaa vakiokantahyvityksen prosentiksi nolla vakiokantahyvityksen valinneiden maataloustuottajien maksamasta verosta riippumatta. Portugalin lainsäädäntö vastaa myös maataloustuottajia koskevan yhteisen vakiokantajärjestelmän tavoitteita, erityisesti yksinkertaistamistavoitetta. Riidanalainen verovapautusjärjestelmä on lisäksi verrattavissa verovapautukseen, johon ei liity verovähennysoikeutta. Jäsenvaltiot voivat myös valita vapaasti direktiivin täytäntöönpanon muodot ja keinot, joten mikään ei puhu Portugalin järjestelmää vastaan.

14. Koska tämä väite ei vakuuttanut komissiota, se osoitti Portugalin tasavallalle 26.6.2009 perustellun lausunnon, jossa se katsoi, että Portugalin lainsäädäntö ei ollut arvonlisäverodirektiivin 296–298 artiklan mukainen.

15. Portugalin tasavalta kieltäytyi komissiolle toimittamassaan 31.8.2009 päivätyssä kirjelmässä noudattamasta perusteltua lausuntoa ja pysyi kannassaan.

16. Komissio katsoo edelleen, että Portugalin järjestelmä on unionin oikeuden vastainen, ja vaatii siksi nyt käsiteltävällä kanteella, joka saapui unionin tuomioistuimeen 11.11.2010, että unionin tuomioistuin

1) toteaa, että Portugalin tasavalta ei ole noudattanut arvonlisäverodirektiivin 296–298 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut maataloustuottajiin arvonlisäverodirektiivissä säädetystä järjestelmästä poikkeavaa erityisjärjestelmää, jossa ne vapautetaan arvonlisäveron maksuvelvollisuudesta ja niihin sovelletaan vakiokantahyvitysten prosenteissa nollatasoa, ja kun se on tehnyt huomattavan negatiivisen hyvityksen omista varoista arvonlisäveron kantamisen tasapainottamiseksi, ja

2) velvoittaa Portugalin tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

4 — Siinä muodossa kuin se on muutettuna 12.6.1989 annetulla asetuksella (decreto-lei) nro 195/89, julkaistu uudelleen 20.6.2008 annetulla asetuksella (decreto-lei) nro 102/2008 (sellaisena kuin se on muutettuna 13.8.2008 tehdyllä oikaisulla nro 44-A/2008).

17. Portugalin tasavalta vaatii, että unionin tuomioistuin

1. hylkää kanteen ja

2. velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

18. Kirjallisen käsittelyn jälkeen pidettiin 14.9.2011 istunto asianosaisten kuulemiseksi.

IV Oikeudellinen arviointi

A *Kanneperuste, joka koskee vakiokantahyvityksen prosentin nollatasoa*

1. Direktiivin 298 artiklan toisen kohdan toisen virkkeen tulkinta

19. Tämän oikeusriidan ratkaisemiseksi on ensisijaisesti selvennettävä, millä edellytyksillä jäsenvaltioilla ja siten myös Portugalilla on arvonlisäverodirektiivin mukaan oikeus säätää maataloustuottajia koskevan vakiokantajärjestelmän yhteydessä vakiokantahyvityksen prosentiksi nolla. Tällaisen nollatason seurauksena on nimenomaan se, että maataloustuottajien tuotantopanoksiin sisältyvää arvonlisäveroa ei hyvitetä.

a) Direktiivin 298 artiklan toisen kohdan toisen virkkeen sanamuoto

20. Portugali katsoo, että nollakanta on ilman muuta sallittu, ja viittaa direktiivin 298 artiklan toisen kohdan toisen virkkeen sanamuotoon. Siinä todetaan nimenomaisesti, että ”jäsenvaltiot voivat – – alentaa prosentteja nollatasoon asti”.

21. Komission mielestä tätä ei pidä kuitenkaan tulkita täydeksi vapaudeksi. Nollakanta on sallittu vain tietyin edellytyksin eli silloin, jos direktiivin mukaisesti lasketun vakiokantahyvityksen prosentti liikkuu lähellä nollaa tai jos maataloustuottajan tuotantopanokset on vapautettu verosta, jolloin ei ole mitään hyvitettävää.

22. Direktiivin 298 artiklan toisen kohdan toisen virkkeen sanamuodosta ei löydy tukea sille, että jäsenvaltioille annettua mahdollisuutta alentaa vakiokantahyvityksen prosentteja nollatasoon asti olisi rajoitettu tällä tavoin. Sanamuoto ei kuitenkaan myöskään sulje pois komission edustamaa rajoittavaa tulkintaa. Tästä syystä on tutkittava systemaattinen asiayhteys sekä järjestelmän tarkoitus[5] ja sen syntyhistoria,[6] jotta saataisiin muuta tukea sille, millä tavoin tätä säännöstä on tulkittava.

b) Direktiivin 298 artiklan toisen kohdan toisen virkkeen syntyhistoria

23. Asianosaisten erityisesti esiin tuomasta direktiivin 298 artiklan toisen kohdan toisen virkkeen syntyhistoriasta on aluksi todettava, että jo kuudennen direktiivin 77/388[7] 25 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan neljännessä virkkeessä, joka laadittiin uudelleen arvonlisäverodirektiivillä, säädettiin alusta lähtien, että ”jäsenvaltiot voivat alentaa prosentteja nollatasoon asti”.

5 — Ks. asia C-321/02, Harbs, tuomio 15.7.2004 (Kok., s. I-7101, 28 kohta); asia C-43/04, Stadt Sundem, tuomio 26.5.2005 (Kok., s. I-4491, 24 kohta) ja asia C-518/07, komissio v. Saksa, tuomio 9.3.2010 (Kok., s. I-1885, 17 kohta).

6 — Ks. asia C-533/07, Falco Privatstiftung ja Rabitsch, tuomio 23.4.2009 (Kok., s. I-3327, 20 kohta); asia C-199/08, Eschig, tuomio 10.9.2009 (Kok., s. I-8295, 58 kohta) ja asia C-203/09, Volvo Car Germany, tuomio 28.10.2010 (Kok., s. I-10721, 40 kohta).

7 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

24. Vaikuttaa siltä, että tämä säännös perustuu Irlannin muutosehdotukseen, joka koski komission alun perin tekemää direktiiviehdotusta.[8] Komission ehdotustaan koskevien neuvottelujen yhteydessä maataloustuottajia koskevasta erityisjärjestelmästä esittämä ”lopullinen kompromissiteksti”[9], jossa otettiin huomioon ”muutamia pysyvien edustajien komitean 3.12.1976 pidetyssä kokouksessa siihen otettuja muutoksia”, sisältyy 27 artiklan[10] 3 kohdan ensimmäisen alakohdan uuteen neljänteen virkkeeseen, jonka mukaan ”jäsenvaltiot voivat alentaa näiden hyvitysten prosentteja nollatasoon asti”. Yhdessä alaviitteessä viitataan siihen, että tämän virkkeen lisäämisestä sovittiin pysyvien edustajien komiteassa Irlannin valtuuskunnan aloitteesta.

25. Pysyvien edustajien komitean 3. ja 8.12.1976 pidettyjä kokouksia koskevassa 21.12.1976 päivätyssä neuvoston muistiossa R/3260/76 (FIN 892)[11] todetaan tämän jälkeen, että ”kaikki valtuuskunnat puolsivat sitä, että jäsenvaltioilla pitäisi olla mahdollisuus alentaa vakiohyvitysten prosentteja nollatasoon asti”.

26. Irlannin pysyvän edustajan 19.11.1976 päivätty neuvostolle osoitettu kirjelmä,[12] joka koskee kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 6 kohtaa – joka on maataloustuottajia koskeva erityissäännös – ei kuitenkaan sisällä nyt käsiteltävää ehdotusta, eikä kirjelmästä voida tehdä päätelmiä sen taustalla olevista näkemyksistä. Siinä todetaan vain aivan yleisesti, että ”tämänhetkinen sanamuoto aiheuttaa Irlannille huomattavia vaikeuksia. Komissiolle on ilmoitettu näistä vaikeuksista, jotta ehdotusta muutettaisiin. – –”

27. Komissio esittää nyt käsiteltävässä asiassa, että riidanalainen järjestelmä selittyy erityisesti sillä, että tietyt jäsenvaltiot, muun muassa Irlanti, sovelsivat tuolloin nollakantaa maatalouden tuotantopanoksiin ja että direktiivissä 77/388 sallittiin tämä edelleen, joskin vain tiukoissa rajoissa.[13] Tällaisia tilanteita varten neuvosto antoi jäsenvaltioille mahdollisuuden säätää vakiokantahyvityksen osalta nollatasosta.

28. Tätä vastaan on kuitenkin todettava, että vakiokantahyvitys edellyttää loogisesti tuotantopanoksiin sisältyvän veron maksamista,[14] joten silloin kun tuotantopanoksia koskee nollataso, vakiokantahyvitys, jonka prosentti on suurempi kuin nolla, sulkeutuu automaattisesti pois eikä siihen siten tarvita nimenomaista valtuutusta. Lisäksi silloin, kun nyt käsiteltävässä asiassa riidanalainen järjestelmä otettiin direktiiviä 77/388 koskeneeseen ehdotukseen, 27 artiklan 3 kohdan[15] sanamuoto oli jo sellainen, että jäsenvaltiot voivat ”tarvittaessa” vahvistaa vakiokantahyvityksen prosentin. Mikäli tuotantopanoksia koskee nollataso, tällaista tarvetta ei nimenomaan ole, joten ei myöskään tarvita valtuutusta sille, että vakiokantahyvityksen prosentit vahvistetaan nollatasoon.

29. Portugali viittaa puolestaan perusteluihin, jotka komissio esitti alkuperäisessä kesäkuussa 1973 antamassaan direktiiviehdotuksessa,[16] jossa komissio itse esitti ”maataloustuottajia koskevaan vakiokantajärjestelmään” liittyvän 27 artiklan 4 ja 5 kohdasta, että jäsenvaltiot voivat vahvistaa vakiokantahyvityksen prosentit vapaasti 3 kohdassa vahvistetun enimmäismäärän rajoissa. Ehdotuksen

8 — KOM(73) 950 lopullinen, luettavissa internetsivuilla http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf.

9 — Toimitettu valtuuskunnille 7.12.1976 päivätyllä neuvoston muistiolla R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1, luettavissa internetsivuilla http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf. Saksan-, tanskan-, italian-, hollannin- ja englanninkieliset versiot on päivätty 8.12.1976.

10 — Kyseessä on myöhempi direktiivin 77/388 25 artikla.

11 — Luettavissa internetsivuilla http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf. Saksankielinen versio on päivätty 23.12.1976, tanskan-, italian-, hollannin- ja englanninkielinen versio sitä vastoin 22.12.1976.

12 — Neuvoston asiakirja R/2855/76 (FIN 750), päivätty 23. tai 24.11.1976, luettavissa internetsivuilla http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

13 — Komissio viittaa tältä osin mm. asiassa 415/85, komissio v. Irlanti, 21.6.1988 annettuun tuomioon (Kok., s. 3097, 29 ja 30 kohta). Komissio oli esittänyt kyseisessä oikeudenkäynnissä mm., että Irlanti oli soveltanut rehuun ja lannoitteisiin sekä siemeniin nollakantaa, mutta yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että nollatason soveltaminen näihin maatalouden tuotantopanoksiin oli direktiivin 77/388 mukaista.

14 — Ks. edellä alaviitteessä 13 mainittu asia komissio v. Irlanti, tuomion 25 kohta.

15 — Josta tuli direktiivin 77/388 25 artiklan 3 kohta ja myöhemmin arvonlisäverodirektiivin 297 artiklan ensimmäinen kohta.

16 — Ks. alaviite 8.

perustelujen saksankielisestä versiosta puuttuu tosin sana ”frei” (”vapaasti”), ranskankielisessä kieliversiossa sanamuoto on kuitenkin tosiasiallisesti ”peuvent librement fixer”, englanninkielisessä versiossa ”may freely fix”, italiankielisessä versiossa ”possono liberamente fissare” ja hollanninkielisessä versiossa ”vrijelijk kunnen vaststellen”.

30. Tässä näkemyksessä oletettu suurpiirteisyys yllättää. Mikäli komissio olisi tosiasiallisesti halunnut antaa jäsenvaltioille edellä mainitun enimmäismäärän rajoissa täysin vapaat kädet, sille ja neuvostolle ei olisi ollut mikään sen helpompaa kuin kirjoittaa tämä direktiivin tekstiin. Näin ei kuitenkaan tapahtunut. Neuvosto pikemminkin suostui vasta Irlannin painostuksesta huomattavasti myöhemmässä neuvottelujen vaiheessa järjestelmään, joka on jäsenvaltioiden harkintavallan osalta huomattavasti epäselvempi.

31. Lisäksi neuvosto käsitteli ajanjaksolla, jona se tutki Irlannin muutosehdotuksen, myös Saksan pysyvän edustuston ehdottaman [17] ja tämän ”ehdottoman välttämättömänä” pitämän 27 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan täydennyksen, [18] jonka mukaan vakiokantahyvityksen prosentteja voitaisiin pyöristää ylös- tai alaspäin lähimpään puoleen prosenttiyksikköön. Tämä ehdotus otettiin kyseiseen säännökseen viidenneksi virkkeeksi. [19] Jos edustustot olisivat jo alkuperäisen direktiiviehdotuksen tai viimeistään Irlannin aloitteesta tehdyn neljännen virkkeen lisäyksen jälkeen katsoneet, että jäsenvaltiot voivat täysin vapaasti vahvistaa vakiokantahyvityksen prosentin enimmäismäärän rajoissa, pyöristämissääntöä ei olisi tarvittu. Pyöristämissäännön tiukka sanamuoto puhuu pikemminkin tällaista jäsenvaltioiden täysin vapaata harkintavaltaa vastaan.

32. Komission alkuperäisen direktiiviehdotuksen perusteluissa esittämät lausumat eivät näin ollen voi ratkaista sitä, miten nyt käsiteltävää järjestelmää on tulkittava.

33. Arvonlisäverodirektiivin 298 artiklan toisen kohdan toisen virkkeen syntyhistoria ei siten anna selkeitä viitteitä siitä, onko sitä tulkittava komission vai Portugalin ehdottamalla tavalla.

c) Systemaattinen asiayhteys ja tarkoitus

i) Konkreettinen systemaattinen asiayhteys

34. Syntyhistoriaa koskevassa selvityksessä on jo käsitelty joitakin systematiikkaan liittyviä seikkoja.

35. Edellä on esimerkiksi jo todettu, että vakiokantahyvitysten prosentit vahvistetaan direktiivin 297 artiklan 1 kohdan [20] mukaan joka tapauksessa vain tarvittaessa. Jos maatalouden tuotantopanoksia ei rasita vero, tällaista tarvetta ei ole eikä direktiivin 298 artiklan toisen kohdan toinen virke ole lähtökohtaisesti tarpeen hyvitysprosentin vahvistamiseksi nollaksi.

36. Täysin tämänsuuntaisesti direktiivin 299 artiklassa [21] säädetään, että vakiokantahyvitysten prosentit eivät saa johtaa siihen, että vakiokantajärjestelmän alaisille maataloustuottajille tehtävät palautukset ovat suurempia kuin tuotantopanoksiin kohdistuva arvonlisävero. Sillä varmistetaan, että maataloustuottajia koskeva vakiokantajärjestelmä ei sisällä tukiosaa. [22]

17 — 19.11.1976 päivätty teleksi neuvostolle, neuvoston asiakirja R/2847/76 (FIN 747), päivätty 22. tai 24.11.1976, luettavissa internetsivuilla http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

18 — Ks. tästä edellä alaviitteessä 9 mainittu 7.12.1976 päivätty neuvoston asiakirja R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1.

19 — Ks. direktiivin 77/388 25 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan viides virke ja arvonlisäverodirektiivin 298 artiklan toisen kohdan ensimmäinen virke.

20 — Aikaisemmin direktiivin 77/388 25 artiklan 3 kohdan ensimmäinen virke.

21 — Vastaava järjestelmä sisältyi jo direktiiviä 77/388 koskevan ehdotuksen 27 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan kolmanteen virkkeeseen, ennen kuin neljäs ja viides virke lisättiin, ks. edellä alaviitteessä 9 mainittu 7.12.1976 päivätty neuvoston asiakirja R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1.

22 — Ks. komission samankaltaiset näkemykset jo edellä alaviitteessä 8 mainitussa direktiiviä 77/388 koskeneessa alkuperäisessä ehdotuksessa, tosin kyseisen ehdotuksen 27 artiklan 11 kohdan osalta, siihen liitetyistä perusteluista, joiden mukaan ylisuuri hyvitys on rinnastettavissa taloudelliseen tukeen. Vrt. myös asia 3/86, komissio v. Italia, tuomio 28.6.1988 (Kok., s. 3369, 14 kohta).

37. Nämä molemmat systemaattiset näkökohdat puoltavat pikemminkin sitä, että direktiivin 298 artiklan toisen kohdan toinen virke koskee itsenäistä järjestelmää ja että sillä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus nollatason hyvitykseen myös silloin, jos tuotantopanoksia rasittaa arvonlisävero.

38. Tällaisen tulkinnan yhteydessä on tosin vaikea kuvitella, että Irlannin ”vakavat vaikeudet”, jotka johtuivat siitä, että siellä oli voimassa maatalouden tuotantopanoksia koskeva nollataso, olisi voinut tosiasiallisesti olla tämän järjestelmän taustalla. Silloin kun Irlanti vetosi neuvostossa ”vakaviin vaikeuksiin”,[23] direktiiviä 77/388 koskenut ehdotus näet sisälsi jo arvonlisäverodirektiivin 299 artiklaa vastanneen säännöksen,[24] ja kun arvonlisäverodirektiivin 298 artiklan toisen kohdan toisen virkkeen edeltäjäsäännös lisättiin Irlannin ehdotuksesta direktiiviä 77/388 koskeneeseen ehdotukseen,[25] arvonlisäverodirektiivin 297 artiklan ensimmäisen kohdan edeltäjäsäännöksessä[26] säädettiin jo siitä, että jäsenvaltiot voivat vahvistaa vakiokantahyvitysten prosentit vain ”tarvittaessa”.[27]

39. Edellä mainittu direktiivin 298 artiklan toisen kohdan ensimmäisen virkkeen pyöristämissääntö puhuu kuitenkin pikemminkin sitä vastaan, että toista virkettä tulkittaisiin siten, että nollatason vahvistamiseen ei liity mitään ehtoja. Jos jäsenvaltiot voisivat syntyhistorialtaan vanhemman direktiivin 298 artiklan toisen kohdan toisen virkkeen perusteella tosiasiallisesti vapaasti säätää nollahyvityksestä merkittävästä tuotantopanosten arvonlisäverorasitteesta huolimatta, ei tarvittaisi säännöstä, jolla ne valtuutetaan pyöristämään tiettyjen tekijöiden perusteella lasketun vakiokantahyvityksen prosentti ylös- tai alaspäin lähimpään puoleen prosenttiyksikköön.

40. Toinen virke ei tosin systemaattisesti tarkasteltuna pelkästään täydennä ensimmäistä virkettä siinä mielessä, että pyöristäminen voi johtaa myös nollatasoon. Ensinnäkin näiden virkkeiden järjestys oli direktiivissä 77/388 päinvastainen, toiseksi se, miten nämä virkkeet aikaisemmin lisättiin direktiiviä 77/388 koskeneeseen ehdotukseen, sulkee pois tällaisen näkemyksen, ja kolmanneksi on asian luonteen mukaista, että pyöristäminen voi johtaa nollatasoon. Täydellisyyden vuoksi on todettava, että sana ”myös” arvonlisäverodirektiivin 298 artiklan toisen kohdan toisessa virkkeessä on uutta tässä direktiivissä. Koska tätä muutosta ei kuitenkaan luetella direktiivin johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen mukaisesti direktiivin saattamista osaksi kansallista lainsäädäntöä ja sen voimaantuloa koskevissa säännöksissä,[28] sillä ei ole pyritty sisällölliseen muutokseen. Tästä täysin teknisestä muutoksesta ei voida johtaa pidemmälle meneviä ohjeita nyt käsiteltävässä asiassa suoritettavaa tulkintaa varten.

41. Koska tähän saakka esitetyt systemaattiset seikat eivät ohjaa arvonlisäverodirektiivin 298 artiklan toisen kohdan toisen virkkeen tulkintaa yksiselitteisesti suuntaan eivätkä toiseen, tämä säännös on asetettava laajempaan asiayhteyteensä, minkä lisäksi on tutkittava maataloustuottajien vakiokantajärjestelmän tarkoitusta.

ii) Vakiokantajärjestelmän laajempi asiayhteys ja tarkoitus

42. Maataloustuottajien vakiokantajärjestelmä kuuluu yhteisen arvonlisäverojärjestelmän erityissäännöksiin, mistä syystä sitä on tulkittava suppeasti.[29]

23 — Ks. edellä alaviitteessä 12 mainittu Irlannin pysyvän edustajan 19.11.1976 päivätty kirjelmä.

24 — 27 artiklan 3 kohdan 1 alakohdan kolmas virke, josta tuli direktiivin 77/388 25 artiklan 3 kohdan 1 alakohdan kolmas virke.

25 — 27 artiklan 3 kohdan 1 alakohdan neljäntenä virkkeenä, josta tuli direktiivin 77/388 25 artiklan 3 kohdan 1 alakohdan neljäs virke.

26 — 27 artiklan 3 kohdan 1 alakohdan ensimmäinen virke, josta tuli direktiivin 77/388 25 artiklan 3 kohdan 1 alakohdan ensimmäinen virke.

27 — Ks. eri ehdotusvaiheet, sellaisina kuin ne ilmenevät 22.10.1976 päivätyistä neuvoston asiakirjoista R/2514/76 (FIN 663) (saksankielinen versio on päivätty 27.10.1976), luettavissa internetsivuilla http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf, R/2892/1/76 (FIN 758) 25.11.1976 (saksankielinen versio on päivätty 1.12.1976), luettavissa internetsivuilla http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf, ja edellä alaviitteessä 9 mainitusta 7.12.1976 päivätystä asiakirjasta R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1.

28 — Ks. direktiivin 412 artikla.

29 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Harbs, tuomion 27 kohta ja alaviitteessä 5 mainittu asia Stadt Sundem, tuomion 27 kohta; vrt. pienyrityksiä koskevan erityisjärjestelmän osalta asia C-128/05, komissio v. Itävalta, tuomio 28.9.2006 (Kok., s. I-9265, 22 kohta) ja asiassa C-97/09, Schmelz, tuomio 26.10.2010, 17.6.2010 antamani ratkaisuehdotus (Kok., s. I-10465, 32 kohta).

43. Kuten jo arvonlisäverodirektiivin XII osaston sovellettavan 2 luvun otsikosta ”Yhteinen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmä” ilmenee ja direktiivin 296 ja 302 artiklassa, luettuina yhdessä 272 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan e alakohdan kanssa, konkretisoidaan, tällä erityisjärjestelmällä pyritään siihen, että maataloustuottajat, joille tavallinen järjestelmä tai pienyritysten erityisjärjestelmäkin aiheuttaisi vaikeuksia, voivat saada tuotantopanoksiin sisältyvän arvonlisäveron vakiokantahyvityksen.[30] Tämä järjestelmä on suunniteltu siten, että sen piiriin kuuluvat maataloustuottajat eivät kanna tai tilitä myymästään tuotannosta arvonlisäveroa, mutta heillä ei ole tältä osin myöskään vähennysoikeutta. Tuotantopanoksiin sisältyvä vero hyvitetään pikemminkin vakiokannan mukaan.

44. Tässä yhteydessä on muistutettava siitä, että vähennysoikeus on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate[31] eikä sitä saa lähtökohtaisesti rajoittaa.[32] Vähennysoikeus näet takaa arvonlisäveron neutraalisuuden.[33]

45. Vakiokantahyvityksellä ei kylläkään saavuteta arvonlisäveron neutraalisuutta yhtä yksilökohtaisesti kuin vähennysoikeuden avulla, mutta järjestelmän perusajatuksena on silti arvonlisäveron neutraalisuuden säilyttäminen maataloustuottajien ryhmän osalta kokonaisuutena[34] ja pääseminen mahdollisimman lähelle tätä kunkin yksilön osalta. Tämä saavutetaan siten, että vakiokantahyvityksen prosentti, jolla pyritään direktiivin 295 artiklan 1 kohdan 7 alakohdan mukaan hyvittämään tuotantopanoksiin sisältyvä arvonlisävero, lasketaan direktiivin 298 artiklan ensimmäisen kohdan nojalla tätä ryhmää koskevien makrotaloudellisten tilastotietojen perusteella,[35] ja sitä sovelletaan tämän jälkeen direktiivin 300 artiklan nojalla yksittäisten vakiokantajärjestelmän alaisten maataloustuottajien myyntiliiketoimiin.

46. Toisin kuin tavallisen järjestelmän piiriin kuuluvien verovelvollisten osalta maataloustuottajia koskeva vakiokantajärjestelmä johtaa siihen, että heidän myynnistään ei kanneta arvonlisäveroa, ja tästä syystä voidaan pohtia, miksi tuotantopanoksiin kohdistuva arvonlisävero ylipäänsä pitäisi hyvittää, kun direktiivin 168 artiklan nojalla silloin, kun myynti on vapautettu arvonlisäverosta, myöskään vähennysoikeutta ei ole, kuten Portugali toteaa.

47. Maataloustuottajia koskevaa erityisjärjestelmää ei nimenomaan kuitenkaan suunniteltu verovapautukseksi. Koska maataloustuottajat lukeutuvat yleensä loppukuluttajiin päättyvien pitkien tuotanto- ja markkinointiketjujen ensimmäisiin jäseniin,[36] kuten komissio huomauttaa, siitä, että niiden myyntiliiketoimet pelkästään vapautettaisiin verosta, seuraisi, että niiden tuotantopanoksia rasittava vero vyörytettäisiin eteenpäin piilevänä arvonlisäverona ja näiden verojen määrästä kannettaisiin myös arvonlisävero myöhemmissä vaiheissa, joten se johtaisi moninkertaiseen rasitteeseen ja vaarantaisi siten arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden.

48. Juuri vakiokantahyvityksen tällaisten vaikutusten välttämiseksi direktiivin 303 artiklassa säädetään sen tapauksen varalta, että arvonlisäverovelvollinen hankkija maksaa verottajan sijasta vakiokantahyvityksen maataloustuottajalle, että hankkija voi vähentää tämän arvonlisäveron määrän omasta myynnistään tai vaatia sen palauttamista. Tällä tavoin varmistetaan, että piilevää arvonlisäveroa ei vyörytetä eteenpäin.

30 — Ks. myös direktiivin johdanto-osan 50 perustelukappale.

31 — Asia C-25/07, Sosnowska, tuomio 10.7.2008 (Kok., s. I-5129, 14 kohta); asia C-392/09, Uszodaépítő, tuomio 30.9.2010 (Kok., s. I-8791, 15 kohta) ja asia C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, tuomio 12.5.2011 (Kok., s. I-3873, 31 kohta).

32 — Asia C-371/07, Danfoss ja AstraZeneca, tuomio 11.12.2008 (Kok., s. I-9549, 26 kohta); asia C-368/09, Pannon Gép Centrum, tuomio 15.7.2010 (Kok., s. I-7467, 37 kohta) ja asia C-277/09, RBS Deutschland Holdings, tuomio 22.12.2010 (Kok., s. I-13805, 39 kohta).

33 — Edellä alaviitteessä 32 mainittu asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 26 kohta; alaviitteessä 31 mainittu asia Uszodaépítő, tuomion 35 kohta, ja asia C-438/09, Dankowski, tuomio 22.12.2010 (Kok., s. I-14009, 24 kohta).

34 — Ks. tästä 295 artiklan 1 kohdan 6 ja 7 alakohta.

35 — Ks. tästä edellä alaviitteessä 22 mainittu asia komissio v. Italia, tuomion 8 kohta.

36 — Yhteisöjen tuomioistuin piti myös edellä alaviitteessä 13 mainitussa asiassa komissio v. Irlanti antamansa tuomion 29 kohdassa sekä asiassa 416/85, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, 21.6.1988 antamassaan tuomiossa (Kok., s. 3127, 20 kohta) maatalouden tuotantopanoksen luovutusta sen kysymyksen yhteydessä, saadaanko niiden luovutukseen poikkeuksellisesti edelleen soveltaa nollatasoa, loppukuluttajalle suoritettavaan luovutukseen verrattavana.

49. Direktiivin 298 artiklan toisen kohdan toinen virke mahdollistaa kuitenkin tuotantopanoksiin kohdistuvan hyvityksen poissulkemisen kokonaan, koska vakiokantahyvityksen prosentti voidaan vahvistaa myös nollatasoon. Se ei ole esimerkiksi poikkeuksen poikkeus, joka palautuisi pääsäännöksi ja jota olisi siten tulkittava laajasti,[37] vaan vakiokantajärjestelmän alaisten maataloustuottajien arvonlisäverokohtelu etääntyy sen perusteella vielä kauemmaksi tavallisesta järjestelmästä kuin se muuten jo olisi. Direktiivin 298 artiklan toisen kohdan toista virkettä on siten tulkittava suppeasti.

50. Kuten komission alkuperäisen ehdotuksen perusteluista ilmenee, maataloustuottajia koskeva yhteinen vakiokantajärjestelmä on ”vain tekninen ja käytännön tason veron soveltamismalli”, jolla vakiokantajärjestelmän alaisille maataloustuottajille annetaan kiinteä hyvitys vähennyskelpoisesta verosta. Se otettiin käyttöön siirtymäkauden järjestelmänä, jotta ennen kaikkea pienet maatalousyrittäjät vapautettaisiin muodollisuuksista, joita tarvitaan tavallisen järjestelmän yhteydessä.[38]

51. Jotta varmistettaisiin omien varojen yhdenvertainen kantaminen ja vältettäisiin arvonlisäveron soveltamisesta yksittäisissä jäsenvaltioissa aiheutuvat kilpailun vääristymät, alkuperäisen ehdotuksen perusteluissa todettiin, että yhteinen vakiohyvitysjärjestelmä ei saisi olla kokonaisuutena arvioiden vakiokantajärjestelmän alaisten tuottajien osalta sidottu taloudellisiin etuihin tai haittoihin.[39] On itsestään selvää, että vakiokantajärjestelmän soveltamisella – siltä osin kuin kyseessä ovat omien varojen kantaminen ja kilpailun edellytykset yksittäisten jäsenvaltioiden maataloustuottajien välillä – ei olisi samoja vaikutuksia, jos jonkin tällaisen maan vakiokantajärjestelmän alaiset tuottajat saisivat vakiokantahyvityksen mutta muiden maiden vakiokantajärjestelmän alaiset tuottajat eivät saisi oikeutta tällaiseen hyvitykseen.[40]

52. Vaikka alkuperäistä direktiiviehdotusta muutettiin monella tavoin, vaikuttaa siltä, että siihen liittyvien perustelujen edellä siteeratuissa kappaleissa kuvataan kuitenkin edelleen paikkansapitävästi maataloustuottajia koskevan yhteisen vakiokantajärjestelmän tarkoitusta. Mikäli jäsenvaltio voisi vapaasti säätää siitä, että vakiokantahyvitystä ei myönnetä, vaikka tuotantopanoksiin sisältyvä vero on huomattava, yhteinen vakiokantajärjestelmä tehtäisiin tyhjäksi. Tällainen tulkinta ei näin ollen olisi sovitettavissa yhteen järjestelmän tarkoituksen kanssa.

53. Portugali väittää kuitenkin, että maataloustuottajia koskevan yhteisen vakiokantajärjestelmän päätavoitteena on arvonlisäverojärjestelmän yksinkertaistaminen vakiokantajärjestelmän alaisten tuottajien osalta ja että Portugalin järjestelmä on tämän tavoitteen mukainen, koska se on mahdollisimman yksinkertainen. Portugali viittaa vuotta 2005 koskevien lukujen perusteella siihen, että sen maataloustuottajat ovat lähes yksinomaan erittäin pieniä perheyrityksiä, heidän koulutustasonsa on osittain hyvin alhainen ja lähes puolet maataloustuottajista on jo yli 65-vuotiaita. Positiivinen vakiokantahyvityksen prosentti toisi väistämättä mukanaan tiettyjä maataloustuottajien vähimmäisvelvoitteita erityisesti kirjanpidon ja laskutuksen osalta.

54. On kiistatonta, että yhteisen vakiokantajärjestelmän tavoitteena, sellaisena kuin se ilmenee erityisesti direktiivin 296 artiklan 1 kohdasta, luettuna yhdessä 272 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan e alakohdan kanssa, on arvonlisäverojärjestelmän yksinkertaistaminen tiettyjen maataloustuottajien osalta.[41] Direktiivissä ei kuitenkaan säädetä yksinkertaistamisesta mihin tahansa hintaan. Yksinkertaistaminen liittyy pikemminkin mekanismiin, jolla suojellaan mahdollisimman pitkälle arvonlisäveron neutraalisuutta tuotantopanoksiin sisältyvän veron vakiokantahyvityksen avulla.

37 — Ks. asia C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, tuomio 26.6.2003 (Kok., s. I-6729, 72 kohta) ja asia C-175/09, Axa UK, tuomio 28.10.2010 (Kok., s. I-10701, 30 kohta).

38 — Ks. edellä alaviitteessä 8 mainitussa ehdotuksessa 27 artiklan 1, 6, 12, 13 ja 16 kohtaa koskevat perustelut.

39 — Ks. edellä alaviitteessä 8 mainitussa ehdotuksessa 27 artiklan 1 kohtaa koskevat perustelut.

40 — Ks. edellä alaviitteessä 8 mainitussa ehdotuksessa 27 artiklan 2 kohdan neljättä ja viidettä luetelmakohtaa koskevat perustelut.

41 — Ks. myös edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Stadt Sundem, tuomion 28 kohta.

d) Välipäätelmä

55. Edellä esitetyn perusteella ja sen vuoksi, että direktiivin 298 artiklan toisen kohdan toista virkettä on tulkittava suppeasti, maataloustuottajia koskevan yhteisen vakiohyvitysjärjestelmän tarkoitus edellyttää sitä, että tätä säännöstä on tulkittava siten, että siinä ei anneta jäsenvaltioille täysin vapaata harkintavaltaa vahvistaa vakiokantahyvityksen prosenttia nollatasoon tuotantopanoksiin tosiasiallisesti sisältyvän veron suuruudesta riippumatta. Tällainen nollataso on pikemminkin sallittu, jos tuotantopanoksiin sisältyvä vero antaa syytä siihen, koska verorasitetta joko ei ole lainkaan tai se on niin pieni, että se voidaan jättää huomiotta.

e) Oikaisevan tulkinnan kieltoa koskeva perustelu

56. Portugali vastustaa tässä esitettyä tulkintaa vetoamalla asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta 15.7.2010 annettuun tuomioon.[42] Sen mukaan jäsenvaltiota, jonka kansallinen säännöstö on yhteensopiva direktiivin säännöksen selvän ja täsmällisen sanamuodon kanssa, ei voida moittia tämän säännöksen rikkomisesta, jos se on jättänyt tekemättä tulkinnan, jonka tarkoituksena on korjata mainittua säännöstä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleiseen logiikkaan mukautumiseksi ja unionin lainsäätäjän virheen korjaamiseksi.

57. Kyseisessä asiassa oli viime kädessä kysymys siitä, oliko Yhdistynyt kuningaskunnan tulkittava ja sovellettava kolmannentoista direktiivin 86/560[43] 2 artiklan 1 kohtaa, jossa viitataan ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan a ja b kohtaan, siten, että siinä viitataan myös sen c kohtaan. Komissio perusteli tätä kyseisten säännösten esitöillä, systematiikalla ja tarkoituksella. Yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan noudattanut komission näkemystä, jonka mukaan kyseessä olisi tosiasiallisesti virhe, ja totesi, että vaikka kyseessä olisi virhe ja komission tulkinta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän logiikasta olisi oikea, ei ole yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä tehdä tulkintaa, jolla on tarkoitus korjata tämä virhe.[44]

58. Tilanne on kuitenkin erilainen nyt käsiteltävässä asiassa. Arvonlisäverodirektiivin 298 artiklan toisen kohdan toinen virke on huomattavasti epäselvempi kuin asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta annetun tuomion kohteena ollut säännös, ja sen yhteisen vakiohyvitysjärjestelmän, johon tämä säännös kuuluu, systematiikan ja tarkoituksen vuoksi herää pikemminkin nimenomaan se kysymys, milloin nollataso voidaan vahvistaa. Kuten olen edellä esittänyt, teleologinen, sanamuodon kanssa yhteensopiva tulkinta johtaa siihen, että direktiivin 298 artiklan toisen kohdan toisessa virkkeessä ei jätetä jäsenvaltioille täysin vapaita käsiä. Säännöksen selkeämpi sanamuoto olisi varmasti vastannut paremmin oikeusvarmuuden periaatetta. Tämän säännöksen sisältö voidaan kuitenkin selvittää tavanomaisilla tulkintamenetelmillä, ja tämän tulkinnan perusteella kansallinen järjestelmä, jonka mukaan vakiokantahyvitystä ei myönnetä, vaikka tuotantopanoksiin sisältyvä vero olisi huomattavan suuri, ei sovi yhteen sen kanssa.

2. Huomattavan suuren tuotantopanoksiin sisältyvän veron olemassaolo

59. Sen jälkeen kun on todettu, että jäsenvaltiot eivät voi vapaasti päättää vakiokantahyvityksen prosentin vahvistamisesta nollatasoon tuotantopanoksiin sisältyvän veron tosiasiallisesta määrästä riippumatta, on vielä tutkittava, onko Portugalissa ”tarve” vakiokantahyvityksen myöntämiselle tai onko vakiohyvitysjärjestelmän alaisten tuottajien tuotantopanoksiin sisältyvä vero nolla tai lähellä nollaa.

42 — Asia C-582/08, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 15.7.2010 (Kok., s. I-7195, 48 kohta).

43 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt 17.11.1986 annettu kolmastoista neuvoston direktiivi 86/560/ETY (EYVL L 326, s. 40).

44 — Edellä alaviitteessä 42 mainittu asia komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomion 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat, 36 ja 46 kohta.

60. Komissio esittää kannekirjelmässään, että CIVA:n mukaan Portugalissa sovelletaan useimmissa maatalouden tuotantopanoksissa 6 prosentin verokantaa ja koneiden, laitteiden sekä polttoaineiden osalta 13 prosentin verokantaa. Portugali on vahvistanut tämän olennaisilta osin vastinekirjelmässään.

61. Komissio on lisäksi esittänyt, että tuotantopanoksiin sisältyvän veron määrä, jota portugalilaiset vakiohyvitysjärjestelmän alaiset tuottajat eivät olleet kyenneet vähentämään vuosina 2004 ja 2005, oli 5,3 tai 7,9 prosenttia niiden myynnistä. Tämän olivat Portugalin viranomaiset ilmoittaneet komissiolle näitä vuosia koskevassa omien varojen tarkastuksessa, joka oli toteutettu Portugalissa marraskuussa 2007.

62. Asianosaiset ovat yksityiskohdiltaan eri mieltä näiden lukujen alkuperästä ja oikeellisuudesta. Komissio viittaa vastauskirjelmässään kuitenkin perustellusti siihen, että tässä oikeudenkäynnissä ei ole kyse vakiokantahyvityksen prosenttien konkreettisesta vahvistamisesta vaan siitä, täyttyvätkö nollatason hyvityksen vahvistamisen edellytykset. Komissio on halunnut näiden lukujen perusteella esittää, että vakiokantajärjestelmän alaisten tuottajien tuotantopanoksiin sisältyvä vero on huomattavan suuri. Portugali ei ole yksityiskohtaisesti kiistänyt sitä, että näin on, ja tämä on myös uskottavaa, kun otetaan huomioon Portugalissa voimassa olevat maatalouden tuotantopanoksiin sovellettavat arvonlisäverokannat.

63. Tästä syystä on todettava, että Portugalissa sovelletaan nollatason vakiokantahyvityksen prosenttia, vaikka portugalilaisten vakiokantajärjestelmän alaisten tuottajien tuotantopainoksiin sisältyvä vero on huomattavan suuri ja sen hyvittäminen olisi siten tarpeen.

3. Portugalin puolustautuakseen esittämät muut perusteet

a) Vakiokantahyvitys maataloudessa vain verosaatavatilanteessa

64. Portugali esittää, että jäsenvaltiot saisivat ottaa vakiokantajärjestelmän yhteydessä huomioon myös arvonlisäveron, joka vakiokantahyvityksen alaisten tuottajien pitäisi tilittää, jos heihin sovellettaisiin tavallista järjestelmää. Se on ilmeisesti sitä mieltä, että positiivinen vakiokantahyvitys olisi valittava vain silloin, jos tavallisessa järjestelmässä tuotantopanokseen sisältyvä vero olisi suurempi kuin myynnistä tilitettävä vero ja vakiokantajärjestelmän alaiset tuottajat olisivat kokonaisuutena valtioon nähden tilanteessa, jossa heillä olisi verosaatava. Portugalissa myynnistä tilitettävä vero ei kuitenkaan olisi suurempi kuin vähennyskelpoinen vero silloin, jos sovellettaisiin tavallista järjestelmää. Nollatason hyvitys vastaa siten talousarvion vaatimuksia, eikä siitä aiheudu haittaa vakiokantajärjestelmän alaisille tuottajille.

65. Kuten komissio esittää vastauskirjelmässään perustellusti, direktiivissä ei ole kuitenkaan viitteitä siitä, että positiivinen vakiokantahyvitys pitäisi myöntää vain siinä epätyypillisessä tapauksessa, että koko talouden sektorin tuotantopanoksiin sisältyvä vero ylittää tuotannon myynnin arvonlisäveron, joka pitäisi tilittää tavallista järjestelmää sovellettaessa. Jos noudatettaisiin Portugalin näkemystä, vakiokantajärjestelmä etääntyisi kauas tavallisesta järjestelmästä ja siihen kuuluvasta vähennysmahdollisuudesta; piilevän arvonlisäveron vyöryttämistä ei normaalitapauksessa nimenomaan estettäisi.

66. Mikäli Portugalin tämän lausuman taustalla ovat pelkät talousarvioon liittyvät seikat, on lisäksi todettava, että maataloustuottajia koskeva yhteinen vakiokantajärjestelmä on vain valinnainen erityisjärjestelmä eivätkä jäsenvaltiot ole velvollisia käyttämään sitä. Jos kuitenkin päätetään valita tämä erityisjärjestelmä, sen täytäntöönpanosäännösten on oltava arvonlisäverodirektiivin mukaisia. Tältä osin tehdään tyhjäksi myös Portugalin väite, jonka mukaan on jäsenvaltioiden asiana valita täytäntöönpanon muoto ja keinot.

b) Maatalouden arvonlisäverotilanne ei ole muuttunut

67. Portugali väittää myös, että komissio pitää perusteettomasti lähtökohtana sitä, että Portugalin maataloussektorin arvonlisäverotilanne on muuttunut sillä tavoin, että toisin kuin aiemmin, vakiokantahyvityksen prosenttina ei voi enää olla nolla. Vaikka verokannat olisivat muuttuneet, vuoden 1989 tilanne, jolloin Portugalin oli siirtymäajan jälkeen mukauduttava direktiiviin 77/388, ja nykyinen tilanne eivät ole tuotantopanosten ja tuotannon verotuksen osalta vertailukelpoisia. Vaikka oletettaisiin, että olennainen muutos olisi tapahtunut, tämä olisi tapahtunut jo 17 vuotta sitten, kun Portugali vuonna 1992 poisti nollatason maatalouden eri tuotantopanoksilta.

68. Tältä osin riittää viittaus vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan arvioitaessa sitä, onko jäsenvaltio jättänyt noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, on otettava huomioon jäsenvaltion tilanne sellaisena kuin se oli perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä,[45] ja on yksin komission asiana päättää, paneeko se jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen vireille[46] ja milloin[47] se panee sen vireille. Näin ollen sillä ei ole merkitystä, millainen tilanne oli vuosina 1989 ja 1992.

c) Hyvitys muulla tavoin

69. Portugali esittää lopuksi, että mikäli vakiokantahyvitys todella pitäisi myöntää, se ei olisi luonteeltaan vero-oikeudellinen hyvitys, toisin kuin oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero. Kyse on pikemminkin vain siitä, että vakiokantajärjestelmän alaisille tuottajille annetaan taloudellinen hyvitys heidän yritykseensä liittyvistä menoista. Portugalissa tämä tapahtuu lähes aina tukien, korvausten, palkkioiden ja muiden valtion avustusten muodossa.

70. Maataloustuottajia koskeva yhteinen vakiokantajärjestelmä on kuitenkin epäilyksettä osa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, sellaisena kuin siitä säädetään direktiivissä. Sitä, että tätä erityisjärjestelmää luonnehdittaisiin siten, että se ei olisi vero-oikeudellinen siltä osin kuin siinä säädetään vakiokantahyvityksestä, ei mielestäni voida puolustaa. Tämän järjestelmän yhtenäisen soveltamisen välttämättömyys ei myöskään salli tukien tai muiden valtion avustusten valitsemista korvaukseksi sille, ettei ostoihin sisältyvää veroa hyvitetä.

4. Päätelmä

71. Näin ollen on kaiken kaikkiaan todettava, että Portugali on rikkonut maataloustuottajia koskevaa yhteistä vakiokantajärjestelmää, koska se on vahvistanut vakiokantahyvityksen prosentin nollatasolle, vaikka vakiokantajärjestelmän alaisten tuottajien tuotantopanoksiin sisältyvä vero ei ole nolla eikä liiku nollan vaiheilla.

B *Omien varojen laskentaa koskeva kanneperuste*

72. Komissio ei moiti kannevaatimuksessaan ainoastaan edellä käsiteltyä erityisjärjestelmää, jota Portugali soveltaa vakiokantajärjestelmän alaisiin tuottajiin, vaan myös sitä, että Portugali tekee omissa varoissaan merkittävän negatiivisen hyvitykseen korjatakseen arvonlisäveron kantamisen.

45 — Asia C-494/01, komissio v. Irlanti, tuomio 26.4.2005 (Kok., s. I-3331, 29 kohta); asia C-333/08, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.2010 (Kok., s. I-757, 55 kohta) ja asia C-20/09, komissio v. Portugali, tuomio 7.4.2011 (Kok., s. I-2637, 31 kohta).

46 — Asia C-233/00, komissio v. Ranska, tuomio 26.6.2003 (Kok., s. I-6625, 31 kohta); asia C-266/03, komissio v. Luxemburg, tuomio 2.6.2005 (Kok., s. I-4805, 35 kohta); asia C-17/09, komissio v. Saksa (20 kohta) ja asia C-306/08, komissio v. Espanja, tuomio 26.5.2011 (Kok., s. I-4541, 66 kohta).

47 — Asia C-333/99, komissio v. Ranska, tuomio 1.2.2001 (Kok., s. I-1025, 25 kohta); asia C-297/08, komissio v. Italia, tuomio 4.3.2010 (Kok., s. I-1749, 87 kohta); asia C-350/08, komissio v. Liettua, tuomio 28.10.2010 (Kok., s. I-10525, 33 kohta) ja edellä alaviitteessä 46 mainittu asia komissio v. Espanja, tuomion 66 kohta.

73. Toisin kuin erityisjärjestelmää koskevia moitteita, molemmat asianosaiset käsittelevät komission kannevaatimuksen tätä toista osaa kirjelmissään vain sivumennen.

74. Komissio on käyttänyt siihen kannekirjelmässään vain lyhyen kohdan. Se esittää siinä, että vaikka tässä oikeuskäynnissä ei pyritä vahvistamaan, onko Portugali noudattanut omien varojen kantamiseen liittyviä velvoitteitaan, on todettava, että komissio voi vaatia jälkikäteen maksua korkoineen, jos Portugali on rikkonut direktiiviä ja tämä on johtanut Euroopan unionin omien varojen vähentymiseen. Komissio on direktiivin 298 artiklan tulkintaa koskevien lausumiensa yhteydessä viitannut lähinnä sivumennen siihen, että Portugali teki vuonna 2004 omien varojen laskemisen yhteydessä noin 70 miljoonan euron suuruisen negatiivisen hyvityksen, jotta vakiohyvitysjärjestelmän alaisten tuottajien osalta vähentämättä jäänyt tuotantopanoksiin sisältyvä vero otettaisiin huomioon.

75. Portugali ei vastinekirjelmässään vastaavasti juurikaan käsittele tätä seikkaa. Tämä oikeudenkäynti tosin liittyy alun perin komission ja Portugalin välisiin erimielisyyksiin, jotka liittyvät siihen, onko omat varat laskettu oikein maataloustuottajia koskevan erityisjärjestelmän yhteydessä; kuten komissio kuitenkin itse esittää, tämä ei ole oikeudenkäynnin kohteena. Vaikka unionin tuomioistuin noudattaisi komission esittämää tulkintaa yhteisestä vakiokantajärjestelmästä, tämä ei voisi johtaa siihen, että Portugalin maksuosuutta omista varoista korotettaisiin, koska enimmäistaso on jo saavutettu. Portugali viittaa vastauskirjelmässään lisäksi siihen, että komissio nojautuu omien varojen laskemista maataloustuottajia koskevan yhteisen vakiokantajärjestelmän yhteydessä koskeviin direktiivin 77/388 säännöksiin,[48] joita ei ole sovellettu enää pitkään aikaan, ainakaan asetuksen N:o 1553/89[49] voimaantulon jälkeen, ja joille ei ole arvonlisäverodirektiivissä myöskään enää vastinetta.

76. Portugali ei ole tosin nimenomaisesti kiistänyt sitä, että se on tehnyt vakiokantajärjestelmän alaisiin tuottajiin soveltamansa järjestelmän osalta negatiivisen hyvityksen omiin varoihin erityisesti vuonna 2004. Kun otetaan huomioon edellä esitetyt ja suullisessa käsittelyssä pyynnöstä vielä vahvistetut komission lausumat, joiden mukaan tämä oikeudenkäynti ei koske omien varojen kantamista, tähän ei voida kuitenkaan vedota Portugalia vastaan. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 38 artiklan 1 kohdan c alakohdasta ja siihen liittyvästä oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kannekirjelmässä on mainittava oikeudenkäynnin kohde ja yhteenveto kanteen oikeudellisista perusteista ja että näiden mainintojen on oltava riittävän selkeitä ja täsmällisiä, jotta vastaaja voi valmistella puolustuksensa ja jotta unionin tuomioistuin voi harjoittaa valvontaansa. Tästä siis seuraa, että olennaisten tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen, joihin kanne perustuu, on ilmettävä johdonmukaisella ja ymmärrettävällä tavalla itse kannekirjelmästä.[50] Tämä ei toteudu komission kannekirjelmässä sen kannevaatimusten toisen osan osalta.

77. Koska komissio ei ole nimenomaisesti peruuttanut kannevaatimustensa toista osaa ja siitä on näin ollen annettava ratkaisu, se on jätettävä tutkimatta riittämättömien perustelujen vuoksi.

V Oikeudenkäyntikulut

78. Koska molemmat asianosaiset ovat vaatineet, että toinen asianosainen on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut, ja molemmat ovat osittain hävinneet asian, ehdotan unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 3 kohdan mukaisesti, että kumpikin asianosainen vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

48 — Kuudennen direktiivin 77/388 25 artiklan 12 kohta luettuna yhdessä liitteen C kanssa.

49 — Arvonlisäverosta kertyvien omien varojen lopullisesta yhdenmukaisesta kantomenettelystä 29.5.1989 annettu neuvoston asetus (ETY, Euratom) N:o 1553/89 (EYVL L 166, s. 9).

50 — Asia C-412/04, komissio v. Italia, tuomio 21.2.2008 (Kok., s. I-619, 103 kohta); asia C-165/08, komissio v. Puola, tuomio 16.7.2009 (Kok., s. I-6843, 42 kohta) ja asia C-267/09, tuomio 5.5.2011 (Kok., s. I-3197, 25 kohta).

VI Ratkaisuehdotus

79. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

1) Portugalin tasavalta ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 296–298 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut maataloustuottajiin direktiivistä poikkeavaa erityisjärjestelmää, jonka mukaan heidät on vapautettu arvonlisäverosta ja heihin sovelletaan vakiokantahyvitystä, jonka prosentti on nolla.

2) Kanne hylätään muilta osin.

3) Asianosaiset vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.