Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 22. septembril 2011 [1]

Kohtuasi C-524/10

Euroopa Komisjon
versus

Portugali Vabariik

Ühine käibemaksusüsteem — Direktiiv 2006/112/EÜ — Tasutud sisendkäibemaks — Põllumajandustootjate kindla maksumääraga kord — Kindlamääraline hüvitis sisendkäibemaksu mahaarvamise asemel — Kindlamääraline hüvitis nullini taandatud protsendimääraga — Tingimused

I. Sissejuhatus

1. Ühine käibemaksusüsteem [2] näeb põhimõtteliselt ette, et maksustamine toimub võimalikult üldiselt ja hõlmab kõiki tootmis- ja turustusetappe. Iga tootmis- ja turustusahelasse kuuluv ettevõtja peab oma toote või teenuse netohinnale lisama käibemaksu ja kandma selle üle maksuhaldurile. Sellisel maksukohustuslasest ettevõtjal on siiski õigus maha arvata sisendkäibemaks, mis tähendab, et ta saab maha arvata käibemaksu, mille ta on tasunud oma tarnijatele. Selle tulemusena kannab iga ettevõtja maksuhaldurile üle käibemaksu ainult enda loodud lisandväärtuselt. Majanduslikus mõttes maksavad mitmes etapis tasutud käibemaksu kliendid ja lõppkokkuvõttes ainult lõpptarbija.

2. Kui tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamine põllumajandustootjate suhtes tooks kaasa raskusi, võivad liikmesriigid põllumajandustootjate suhtes kohaldada erikorda, nn põllumajandustootjate ühist kindla maksumääraga korda. Selle kohaselt võivad liikmesriigid vabastada põllumajandustootjad käibemaksu maksmise kohustusest, kusjuures konkreetse sisendkäibemaksusumma tavapärase mahaarvamise asemel hüvitatakse tasutud sisendkäibemaks kindlas määras.

3. Käesolevas liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses esitab Euroopa Komisjon Portugalile sisuliselt etteheite, et viimane kehtestas kindlamääralise hüvitise määraks null protsenti mistõttu ei hüvitata Portugali põllumajandustootjatele, kelle suhtes seda erikorda kohaldatakse, nende tasutud sisendkäibemaksu.

1 — Algkeel: saksa.

2 — Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksusüsteemi direktiiv” või lihtsalt „direktiiv”).

II. Õiguslik raamistik

A. *Liidu õigus*

4. Käibemaksusüsteemi direktiivi XI jaotis pealkirjaga „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused" sisaldab 7. peatükki pealkirjaga „Muud sätted", mille artikli 272 lõike 1 esimese lõigu punkti e kohaselt võivad liikmesriigid vabastada teatavatest või kõikidest peatükkides 2–6 nimetatud kohustustest maksukohustuslased, kellele kohaldub põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga kord. See hõlmab kohustust registreerida end maksuhalduri juures käibemaksukohustuslaseks, märkida arvetele tasumisele kuuluv käibemaksusumma, pidada raamatupidamisarvestust ja deklareerida käibemaks.

5. Käibemaksusüsteemi direktiivi XII jaotis pealkirjaga „Erikorrad" sätestab 2. peatükis, mis koosneb artiklitest 295–305, „põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra".

6. Direktiivi artikli 296 lõige 1 sätestab, et kui tavapäraste käibemaksureeglite või väikeettevõtete erikorra kohaldamine põllumajandustootjate suhtes tooks kaasa raskusi, võivad liikmesriigid põllumajandustootjate suhtes kohaldada kindla maksumääraga korda, millega hüvitatakse ostutehingutelt tasutud sisendkäibemaks. Vastavalt kindla maksumääraga korrale makstakse kindlamääralist hüvitist sisendkäibemaksu mahaarvamise asemel (artikkel 302). Kindla maksumääraga põllumajandustootja võib siiski valida ka tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamise (artikli 296 lõige 3).

7. Kõnealuse direktiivi artikkel 297 sätestab:

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

Liikmesriigid teavitavad komisjoni vastavalt esimesele lõigule kehtestatud kindlamääralise hüvitise protsendimääradest enne nende kohaldamist."

8. Direktiivi artikkel 298 sätestab:

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

Nimetatud protsendimäärasid võib ümardada üles- või allapoole lähima poole protsendipunktini. *Liikmesriigid võivad protsendimäärad taandada ka nullini.*" [3]

9. Kindlamääralise hüvitise protsendimäärasid ei või kasutada kindla maksumääraga põllumajandustootjatele suuremate tagasimaksete arvutamiseks kui sisendkäibemaksusumma (artikkel 299). Iga üksiku kindla maksumääraga põllumajandustootja puhul arvestatakse kindlamääralist hüvitist nii, et kindlamääralise hüvitise protsendimäära kohaldatakse tema müüdud kaupade ja osutatud teenuste ilma käibemaksuta hindade suhtes (artikkel 300). Kindlamääralise hüvitise maksab kas klient või riigivõimuorganid (artikkel 301). Kui kindlamääralise hüvitise maksab maksukohustuslasest klient, siis on tal õigus see kas maha arvata oma müügitehingutelt saadud käibemaksust või maksuhaldurilt tagasi taotleda (artikkel 303).

3 — Kohtujuristi kursiiv.

B. *Portugali õigus*

10. Vastavalt Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (käibemaksuseadustik, edaspidi „CIVA")[4] artikli 9 punktile 33 on käibemaksust vabastatud nii selliste kaupade tarned, mis on valmistatud CIVA A lisas pealkirjaga „Põllumajandustootmise tegevusalade loend" loetletud tegevuste tulemusena, kui ka B lisas pealkirjaga „Põllumajandusteenuste loend" äratoodud põllumajandusteenused tingimusel, et põllumajandustootja osutab neid oma töötajate kaasabil, kasutades selleks oma põllumajandus- või metsandusettevõtte tavapärast tehnikat. Mainitud A ja B lisad vastavad sisuliselt käibemaksusüsteemi direktiivi VII ja VIII lisadele.

11. Vastavalt CIVA artikli 29 lõikele 3 on ainult käibemaksuvabasid tehinguid tegevad põllumajandustootjad vabastatud üldistest käibemaksu tasumise, arve esitamise, käibemaksu deklareerimise ja raamatupidamisarvestuse pidamise kohustustest. Nad võivad valida käibemaksu mahaarvamise õigust sisaldavate tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamise, kuid valitud korda tuleb rakendada viis aastat (artikkel 12).

III. Asjaolud, kohtueelne menetlus ja nõuded

12. Komisjon teavitas 6. juuni 2008. aasta kirjaga Portugali ametiasutusi, et tema arvates ei ole Portugalis kehtiv vabatahtlik põllumajandustootjate erikord kooskõlas käibemaksusüsteemi direktiivist tuleneva ühise kindla maksumäära korraga. Portugali erikord ei näe nimelt ette sisendkäibemaksu hüvitamist, pigem piirdub see tegelikkuses põllumajandustootjate maksuvabastusega ilma sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguseta.

13. Portugali ametiasutused vaidlustasid 20. augusti 2008. aasta vastuses etteheidetud rikkumise, märkides, et käibemaksusüsteemi direktiivi artikli 298 teise lõigu teises lauses on sõnaselgelt sätestatud, et liikmesriigid võivad taandada kindlamääralise hüvitise protsendimäära nullini, ja nimelt sõltumata kindla maksumääraga põllumajandustootjate tasutud sisendkäibemaksusummast. Lisaks järgib Portugali erikord põllumajandustootjate ühise kindla maksumäära korraga eesmärke, eelkõige maksustamise lihtsustamist taotlevas osas. Liiatigi on vaidlusalune erikord sarnane maksuvabastusega ilma käibemaksu mahaarvamise õiguseta. Pealegi võivad liikmesriigid valida oma äranägemisel direktiivi rakendamise vormi ja meetme, mistõttu ei räägi ükski asjaolu Portugali erikorra kohaldamise vastu.

14. Kuna need väited komisjoni ei veennud, saatis ta 26. juunil 2009 Portugali Vabariigile põhjendatud arvamuse, milles ta märkis, et Portugali erikord on vastuolus käibemaksusüsteemi direktiivi artiklitega 296–298.

15. Portugali Vabariik teatas komisjonile 31. augusti 2009. aasta kirjas, et ta loobub põhjendatud arvamuse järgimisest ja jääb kindlaks oma seisukohale.

16. Komisjon leiab endiselt, et Portugali erikord on vastuolus liidu õigusega ja seega palub ta 11. novembril 2010 Euroopa Kohtusse saabunud hagiavalduses:

1) tuvastada, et kuna Portugali Vabariik kohaldab põllumajandustootjate suhtes erikorda, mis on direktiiviga kehtestatud korraga vastuolus, sest sellega vabastatakse põllumajandustootjad käibemaksu tasumisest, ning kuna ta kohaldab kindlamääralise hüvitise nullini taandatud protsendimäära ja samal ajal arvestab ta omavahenditest olulist miinusesse jäävat hüvitist käibemaksu kogumise tasaarveldamiseks, siis on Portugali Vabariik rikkunud käibemaksusüsteemi direktiivi 2006/112 artikleid 296–298;

2) mõista kohtukulud välja Portugali Vabariigilt.

4 — Muudetud 12. juuni 1989. aasta dekreetseadusega nr 195/89 ja uuesti avaldatud 20. juuni 2008. aasta dekreetseadusega nr 102/2008 (13. augusti 2008. aasta parandusettepaneku nr 44-A/2008 sõnastuses).

17. Portugali Vabariik palub:

1) jätta hagi rahuldamata;

2) mõista kohtukulud välja komisjonilt.

18. Pärast kirjaliku menetluse lõppemist toimus 14. septembril 2011 kohtuistung.

IV. Õiguslik hinnang

A. *Väide seoses kindlamääralise hüvitise nullini taandatud protsendimääraga*

1. Direktiivi artikli 298 teise lõigu teise lause tõlgendamine

19. Käesoleva vaidluse lahendamiseks tuleb ennekõike välja selgitada, millistel tingimustel võivad liikmesriigid, ja seega ka Portugal, vastavalt käibemaksusüsteemi direktiivile kohaldada põllumajandustootjate kindla maksumääraga korra raames kindlamääralise hüvitise nullini taandatud protsendimäära. Nullmäära kohaldamise tulemusena jääb käibemaks, mille põllumajandustootjad tasuvad ostutehingutelt, just nimelt hüvitamata.

a) Direktiivi artikli 298 teise lõigu teise lause sõnastus

20. Portugal peab nullmäära kohaldamist igal juhul lubatavaks ja viitab direktiivi artikli 298 teise lõigu teise lause sõnastusele. Selles lauses on nimelt sõnaselgelt sätestatud, et „[l]iikmesriigid võivad protsendimäärad taandada ka nullini".

21. Komisjon leiab siiski, et kõnealust lauset ei tohi tõlgendada nii, et see annab piiramatu kaalutlusõiguse. Pigem on nullmäära kohaldamine lubatud vaid teatud tingimustel ja seda nimelt siis, kui direktiivi kohaselt arvestatud kindlamääralise hüvitise protsendimäär on nullilähedane või kui põllumajandustootjate ostutehingud on maksuvabad, mistõttu puudub hüvitamise ese.

22. Direktiivi artikli 298 teise lõigu teise lause sõnastus ei toeta võimalust piirata liikmesriikidele antud õigust taandada kindlamääralise hüvitise protsendimäär nullini. Siiski ei välista viidatud sõnastus ka komisjoni esitatud kitsast tõlgendust. Seega tuleb analüüsida nii kõnealuse normi süstemaatilist seost, mõtet ja eesmärki[5] kui ka selle ettevalmistavaid materjale,[6] et saada täiendavaid pidepunkte selle kohta, millises suunas tuleb kõnealust sätet tõlgendada.

b) Direktiivi artikli 298 teise lõigu teise lause ettevalmistavad materjalid

23. Mis puudutab direktiivi artikli 298 teise lõigu teise lause ettevalmistavaid materjale, millele pooled erilist tähelepanu pööravad, siis tuleb eelkõige märkida, et juba kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388,[7] mis sõnastati uuesti käibemaksusüsteemi direktiiviga, artikli 25 lõike 3 esimese lõigu neljas lause sätestas algusest saadik, et „[l]iikmesriikidel on võimalus nimetatud protsendimäärasid vähendada nullini".

5 — Vt 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-321/02: Harbs (EKL 2004, lk I-7101, punkt 28); 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-43/04: Stadt Sundern (EKL 2005, lk I-4491, punkt 24) ja 9. märtsi 2010. aasta otsus kohtuasjas C-518/07: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 2010, lk I-1885, punkt 17).

6 — Vt 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-533/07: Falco Privatstiftung ja Rabitsch (EKL 2009, lk I-3327, punkt 20); 10. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-199/08: Eschig (EKL 2009, lk I-8295, punkt 58) ja 28. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-203/09: Volvo Car Germany (EKL 2010, lk I-10721, punkt 40).

7 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

24. Teadaolevalt pärineb kõnealune säte Iirimaa muutmisettepanekust komisjoni esialgse direktiivi eelnõu [8] kohta. Põllumajandustootjate erikorda puudutav „lõplik kompromisstekst", mille komisjon esitas oma eelnõu kooskõlastamise raames [9] ning milles on arvesse võetud „alaliste esindajate komitee 3. detsembri 1976. aasta kohtumisel esitatud […] mõnda […] muutmisettepanekut", sisaldab artikli 27 [10] lõike 3 esimeses lõigus uut neljandat lauset, mis on sõnastatud nii, et „[l]iikmesriikidel on võimalus nimetatud protsendimäärasid vähendada nullini". Joonealuses märkuses on viidatud asjaolule, et alaliste esindajate komitee viis kõnealuse lause sisse Iiri delegatsiooni ettepanekul.

25. Nõukogu 21. detsembri 1976. aasta dokumendis R/3260/76 (FIN 892) [11] alaliste esindajate komitee 3. ja 8. detsembri 1976. aasta kohtumiste kohta on öeldud, et „kõik delegatsioonid leidsid, et liikmesriikidel peaks olema võimalus vähendada hüvitise protsendimäärasid nullini".

26. Iirimaa alalise esindaja 19. novembri 1976. aasta kiri nõukogule, [12] mis puudutab kuuenda käibemaksudirektiivi artiklit 27 – põllumajandustootjate erikorda –, ei sisalda kõnealust ettepanekut ega ühtegi viidet kaalutluste kohta, millel see põhineb. Kirjas on vaid üldiselt mainitud, et „praegu kehtiv redaktsioon põhjustab Iirimaa jaoks märkimisväärseid raskusi. Komisjoni on nendest raskustest eelnõu vastuvõtmise raames teavitatud. […]"

27. Komisjon märgib käesolevas menetluses, et vaidlusalune säte on põhjendatud eelkõige sellega, et tollal maksustasid mõned liikmesriigid, sh Iirimaa, teatavaid põllumajandustegevusi nullmääraga ning direktiiv 77/388 võimaldas seda, olgugi et ainult kitsastes piirides, teha ka edaspidi. [13] Selliste olukordade puhul nägi nõukogu liikmesriikidele ette võimaluse kehtestada kindlamääralise hüvitise määraks null protsenti.

28. Sellele tuleb siiski vastu väita, et kindlamääraline hüvitis seab loogiliselt tingimuseks sisendkäibemaksu tasumise, [14] mistõttu ei saa nullmäära kohaldamise korral ostutehingutele algusest saadik kõne alla tulla nullist suurem kindlamääralise hüvitise protsendimäär ning järelikult ei olnud selleks vaja sõnaselget volitust. Pealegi oli ajal, kui käesolevas asjas vaidlusalune norm viidi sisse direktiivi 77/388 eelnõusse, artikli 27 lõige 3 [15] juba sõnastatud nii, et liikmesriigid kehtestavad kindlasummalise hüvitise protsendimäärad „vajaduse korral". Juhul kui ostutehinguid maksustatakse nullmääraga, just puudubki selleks vajadus, mistõttu pole ka kindlamääralise hüvitise protsendimäära kehtestamiseks vaja mingit volitust.

29. Portugal omakorda osutab komisjoni seletuskirjale 1973. aasta juuni esialgse direktiivi eelnõu [16] juurde, milles komisjon väidab seoses artikli 27 lõigetega 4 ja 5, mis kuuluvad pealkirja alla „Põllumajandustootjate kindla maksumääraga kord", et liikmesriigid võivad kehtestada oma äranägemise järgi kindlamääralise hüvitise protsendimäärad lõikes 3 sätestatud ülemmäära piires. Eelnõu saksakeelses seletuskirjas puudub küll sõna „frei", kuid prantsuskeelses versioonis on tõepoolest kirjas „peuvent librement fixer", ingliskeelses versioonis „may freely fix", itaaliakeelses versioonis „possono liberamente fissare" ja hollandikeelses versioonis „vrijelijk kunnen vaststellen".

8 — Eelnõu KOM (73) 950 lõplik on kättesaadav veebiaadressil http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf.

9 — Edastatud delegatsioonidele nõukogu 7. detsembri 1976. aasta dokumendiga R/2892/1/76 (FIN 758) Rev. 1, kättesaadav veebiaadressil http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf. Saksa-, taani-, itaalia-, hollandi- ja ingliskeelsed versioonid on kuupäevaga 8. detsember 1976.

10 — Tegu on hilisema direktiivi 77/388 artikliga 25.

11 — Kättesaadav veebiaadressil http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf. Saksakeelne versioon kannab 23. detsembri 1976. aasta kuupäeva ning taani-, itaalia-, hollandi- ja ingliskeelsed versioonid kannavad 22. detsembri 1976. aasta kuupäeva.

12 — Nõukogu 23. ja 24. novembri 1976. aasta dokument R/2855/76 (FIN 750), kättesaadav veebiaadressil http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

13 — Seoses sellega viitab komisjon eelkõige 21. juuni 1988. aasta otsusele kohtuasjas 415/85: komisjon *vs.* Iirimaa (EKL 1988, lk 3097, punktid 29 ja 30). Selles menetluses heitis komisjon Iirimaale muu hulgas ette, et see kohaldab nullmäära loomasöödale, väetisele ja seemnetele, kuid Euroopa Kohus leidis siiski, et nullmäär on nende põllumajandustoodete osas kooskõlas direktiiviga 77/388.

14 — Vt eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Iirimaa, punkt 25.

15 — See on võetud direktiivi 77/388 artikli 25 lõikena 3 ja hiljem üle võetud käibemaksusüsteemi direktiivi artikli 297 esimese lõiguna.

16 — Vt eespool 8. joonealune märkus.

30. Selline näiline suuremeelsus on üllatav. Kui komisjon oleks tõepoolest tahtnud anda liikmesriikidele seoses ülemmäära piires protsendimäära kehtestamisega piiramatut kaalutlusõigust, siis oleks nii tema kui ka nõukogu saanud selle hõlpsalt direktiivi teksti sisse viia. Seda nad aga ei teinud. Pigem nõustus nõukogu alles Iirimaa ettepanekul läbirääkimiste üsna hilises staadiumis sisse viima normi, mis on liikmesriikide kaalutlusruumi osas tunduvalt ebaselgem.

31. Pealegi tegeles nõukogu ajal, mil ta käsitles Iirimaa muutmisettepanekut, ka Saksa alalise esindaja esitatud ja viimase poolt „ülioluliseks" peetud täiendusettepanekuga [17] artikli 27 lõike 3 esimese lõigu kohta, [18] mille kohaselt võis kindlasummalise hüvitise protsendimäärasid ümardada üles- või allapoole lähima poole protsendipunktini. See ettepanek viidi kõnealusesse sättesse sisse viienda lausena. [19] Kui delegatsioonid oleksid juba direktiivi esialgse eelnõu puhul või hiljemalt pärast Iirimaa ettepanekuna esitatud neljanda lause sisseviimist lähtunud sellest, et liikmesriikidel on piiramatu kaalutlusõigus seoses ülemmäära piires kindlasummalise hüvitise protsendimäärade kehtestamisega, siis ei oleks ümardamisnormi vaja olnud. Pigem räägivad ümardamisnormi kitsad piirid just nimelt selle vastu, et liikmesriikidel on piiramatu kaalutlusõigus.

32. Seega ei saa komisjoni väited esialgse direktiivi eelnõu seletuskirjas kindlalt näidata, kuidas tuleb asjaomast normi tõlgendada.

33. Järelikult ei anna käibemaksusüsteemi direktiivi artikli 298 teise lõigu teise lause ettevalmistavad materjalid selgeid pidepunkte selle kohta, kas seda tuleb tõlgendada nii, nagu leiab komisjon või nii, nagu peab õigeks Portugal.

c) Süstemaatilised seosed, mõte ja eesmärk

i) Konkreetsed süstemaatilised seosed

34. Ettevalmistavaid materjale käsitlevate märkuste puhul on mõnda süstemaatilist seost juba arvesse võetud.

35. Nii on juba tuvastatud, et vastavalt direktiivi artikli 297 esimesele lõigule [20] kehtestatakse kindlamääralise hüvitise protsendimäärad niikuinii üksnes vajaduse korral. Kui põllumajandustootjad ei tasu sisendkäibemaksu, siis puudub ka vastav vajadus ning põhimõtteliselt ei oleks vaja direktiivi artikli 298 teise lõigu teist lauset, et kehtestada kindlamääralise hüvitise määraks null protsenti.

36. Täpselt selles tähenduses sätestab direktiivi artikkel 299, [21] et kindlamääralise hüvitise protsendimäärasid ei või kasutada kindla maksumääraga põllumajandustootjatele suuremate tagasimaksete arvutamiseks kui sisendkäibemaksusumma. See tagab, et põllumajandustootjate kindla maksumääraga korral puuduvad riigiabi tunnusjooned. [22]

37. Need mõlemad süstemaatilise tõlgendamise aspektid räägivad pigem selle poolt, et direktiivi artikli 298 teise lõigu teine lause sätestab iseseisva normi, et võimaldada liikmesriikidel kehtestada kindlamääralise hüvitise määraks null protsenti ka juhul, kui ostutehingutelt tasutakse sisendkäibemaksu.

17 — 19. novembri 1976. aasta telefaks nõukogule, nõukogu 22. ja 24. novembri 1976. aasta dokument R/2847/76 (FIN 747), kättesaadav veebiaadressil http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

18 — Vt selle kohta eespool 9. joonealuses märkuses viidatud nõukogu 7. detsembri 1976. aasta dokument R/2892/1/76 (FIN 758) Rev. 1.

19 — Vt direktiivi 77/388 artikli 25 lõike 3 esimese lõigu viies lause ja käibemaksusüsteemi direktiivi artikli 298 teise lõigu esimene lause.

20 — Varem direktiivi 77/388 artikli 25 lõike 3 esimene lause.

21 — Vastav norm leidus juba direktiivi 77/388 eelnõu artikli 27 lõike 1 esimese lõigu kolmandas lauses enne neljanda ja viienda lause sisseviimist, vt eespool 9. joonealuses märkuses viidatud nõukogu 7. detsembri 1976. aasta dokument R/2892/1/76 (FIN 758) Rev. 1.

22 — Vt komisjoni sarnased kaalutlused juba seoses eespool 8. joonealuses märkuses viidatud direktiivi 77/388 esialgse eelnõuga, seejuures eelnõu artikli 27 lõike 11 puhul iseäranis selle juurde kuuluv seletuskiri, mille kohaselt on liigne hüvitamine võrdsustatud riigiabiga. Vt ka 28. juuni 1988. aasta otsus kohtuasjas 3/86: komisjon *vs*. Itaalia (EKL 1988, lk 3369, punkt 14).

38. Sellise tõlgenduse puhul on siiski raske ette kujutada, et Iirimaa tõepoolest „suured raskused", mis tulenesid põllumajandustootjate nullmääraga maksustamisest, said tegelikult olla selle normi põhjenduseks. Seda seetõttu, et ajal, mil Iirimaa teavitas nõukogu „suurtest raskustest",[23] sisaldas direktiivi 77/388 eelnõu juba käibemaksusüsteemi direktiivi artiklile 299 vastavat sätet,[24] ning kui Iirimaa ettepanekul viidi käibemaksusüsteemi direktiivi artikli 298 teise lõigu teisele lausele ajaliselt eelnenud norm sisse direktiivi 77/388 eelnõusse,[25] oli käibemaksusüsteemi direktiivi artikli 297 esimesele lõigule ajaliselt eelnenud normis juba sätestatud,[26] et liikmesriigid kehtestavad kindlamääralise hüvitise protsendimäärad üksnes „vajaduse korral".[27]

39. Eespool mainitud ümardamisreegel, mis on sätestatud direktiivi artikli 298 teise lõigu esimeses lauses, välistab siiski pigem võimaluse tõlgendada teist lauset nii, et nullmäära kehtestamine ei ole seotud ühegi tingimusega. Kui liikmesriikidel oleks tõepoolest õigus vastavalt direktiivi artikli 298 teise lõigu teisele lausele ajaliselt eelnenud normile kehtestada vaatamata märkimisväärsele tasutud sisendkäibemaksusummale kindlamääralise hüvitise määraks null protsenti, siis ei oleks olnud vaja kehtestada normi, mis võimaldab teatavate andmete alusel arvutatud kindlamääralise hüvitise protsendimäära ümardada üles- või allapoole lähima poole protsendipunktini.

40. Süstemaatilisest seisukohast ei kujuta teine lause endast siiski üksnes esimese lause täiendust selles tähenduses, et ümardada võib ka nullmäärani. Esiteks oli nimelt kõnealuste lausete järjestus direktiivis 77/388 vastupidine, teiseks välistab sellise käsitlusviisi nende lausete direktiivi 77/388 eelnõusse sisseviimise ajaline järgnevus ning kolmandaks tuleneb asja olemusest, et ümardada võib ka nullmäärani. Käsitluse terviklikkuse huvides tuleb märkida, et sõna „ka" lisati käibemaksusüsteemi direktiivi artikli 298 teise lõigu teise lausesse direktiivi uuesti sõnastamise tulemusena. Kuna vastavalt direktiivi põhjendusele 3 ei ole kõnealust muudatust mainitud direktiivi ülevõtmist ja jõustumist puudutavates sätetes,[28] ei olnud järelikult tegu sisulise muudatusega. Käesolevas asjas läbiviidava tõlgendamise jaoks ei paku see pelgalt redaktsiooniline muudatus täiendavaid pidepunkte.

41. Kuna eeltoodud kaalutlused süstemaatiliste seoste kohta kallutavad käibemaksusüsteemi direktiivi artikli 298 teise lõigu teise lause tõlgendust konkreetselt kas ühes või teises suunas, siis tuleb kõnealust sätet hinnata laiemas kontekstis ning lisaks tuleb analüüsida põllumajandustootjate kindla maksumääraga korra mõtet ja eesmärki.

ii) Laiem kontekst ning kindla maksumääraga korra mõte ja eesmärk

42. Põllumajandustootjate kindla maksumääraga kord kuulub ühise käibemaksusüsteemi erikordade hulka, mistõttu tuleb seda tõlgendada kitsalt.[29]

43. Nagu on juba märgitud käibemaksusüsteemi direktiivi XII jaotise käesolevas asjas asjakohase 2. peatüki pealkirjas „Põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga kord", ja mida täpsustavad artiklid 296 ja 302 koostoimes direktiivi artikli 272 lõike 1 esimese lõigu punktiga e, on kõnealuse erikorra eesmärk maksta põllumajandustootjatele, kelle suhtes tavapäraste käibemaksureeglite või

23 — Vt eespool 12. joonelauses märkuses viidatud Iirimaa alalise esindaja 19. novembri 1976. aasta kiri.

24 — Artikli 27 lõike 3 esimese lõigu kolmas lause, mis on võetud direktiivi 77/388 artikli 25 lõike 3 esimese lõigu kolmanda lausena.

25 — Artikli 27 lõike 3 esimese lõigu neljas lause, mis on võetud direktiivi 77/388 artikli 25 lõike 3 esimese lõigu neljanda lausena.

26 — Artikli 27 lõike 3 esimese lõigu esimene lause, mis on võetud direktiivi 77/388 artikli 25 lõike 3 esimese lõigu esimese lausena.

27 — Vt eelnõu erinevate arengustaadiumide kohta nõukogu 22. oktoobri 1976. aasta dokument R/2514/76 (FIN 663) (saksakeelne versioon kannab kuupäeva 27. oktoober 1976), kättesaadav veebiaadressil http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf; nõukogu 25. novembri 1976. aasta dokument R/2892/1/76 (FIN 758) (saksakeelne versioon kannab kuupäeva 1. detsember 1976), kättesaadav veebiaadressil http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf, ja eespool 9. joonealuses märkuses viidatud nõukogu 7. detsembri dokument R/2892/1/76 (FIN 758) Rev. 1.

28 — Vt direktiivi artikkel 412.

29 — Eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused Harbs, punkt 27, ja Stadt Sundern, punkt 27; vt väikeettevõtete erikorra kohta 28. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-128/05: komisjon *vs.* Austria (EKL 2006, lk I-9265, punkt 22) ja minu 17. juuni 2010. aasta ettepanek kohtuasjas C-97/09: Schmelz (EKL 2010, lk I-10465, punkt 32).

väikeettevõtete erikorra kohaldamine tooks kaasa raskusi, kindlasummalist hüvitist nende tasutud sisendkäibemaksu eest.[30] Kõnealune erikord on mõeldud nii, et sellega hõlmatud põllumajandustootjate müügitehinguid ei maksustata käibemaksuga, millest tulenevalt ei pea nad käibemaksu riigile üle kandma, mistõttu puudub neil teiselt poolt ka õigus sisendkäibemaksu mahaarvamisele. Tasutud sisendkäibemaks hüvitatakse kindla määra järgi.

44. Seoses sellega tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte[31] ja selle piiramine ei ole põhimõtteliselt lubatud.[32] Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tagab nimelt käibemaksu neutraalsuse.[33]

45. Kindlamääraline hüvitis ei võimalda küll saavutada käibemaksu neutraalsust sama individuaalsel tasandil nagu sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise puhul, kuid kõnealuse erikorra põhieesmärk on siiski tagada käibemaksu neutraalsus kõiki kindla maksumääraga põllumajandustootjaid hõlmaval makromajanduslikul tasandil[34] ja püüda saavutada käibemaksu neutraalsust üksikjuhtumi tasandil nii palju kui võimalik. See saavutatakse seeläbi, et kindlasummalise hüvitise protsendimäärad, mille eesmärk on vastavalt direktiivi artikli 295 lõike 1 punktile 7 hüvitada tasutud sisendkäibemaks, arvutatakse vastavalt direktiivi artikli 298 esimesele lõigule kindla maksumääraga põllumajandustootjaid puudutavate makromajanduse statistiliste andmete alusel[35] ning kohaldatakse seejärel vastavalt direktiivi artiklile 300 iga üksiku kindla maksumääraga põllumajandustootja müügitehingute suhtes.

46. Erinevalt maksukohustuslaste suhtes kohaldatavatest tavapärastest käibemaksureeglitest viib põllumajandustootjate suhtes kohaldatav kindla maksumääraga kord küll selleni, et nende müügitehinguid ei maksustata käibemaksuga, mistõttu võiks seepeale küsida, milleks peaks üleüldse hüvitama sisendkäibemaksu, kui direktiivi artikli 168 kohaselt puudub maksuvabade müügitehingute puhul ka õigus arvata maha sisendkäibemaksu, nagu märgib Portugal.

47. Põllumajandustootjate erikord ei ole aga just nimelt mõeldud maksuvabastusena. Kuna põllumajandustootjad, nagu leiab komisjon, on üldjuhul esimesed lülid pikkades tootmis- ja turustusahelates, mis ulatuvad lõpptarbijani,[36] tähendaks nende müügitehingute pelgalt maksust vabastamine, et nende ostutehingutelt tasutud sisendkäibemaks kanduks edasi varjatud käibemaksuna ning vastavatelt maksusummadelt nõutaks ahela hilisemates lülides sisse käibemaks, seega suureneks maksukoormus ja seataks ohtu käibemaksusüsteemi neutraalsus.

48. Just kindlamääralise hüvitise sellise toime vältimise eesmärgil sätestab direktiivi artikkel 303, et juhul kui riigikassa asemel maksab kindlamääralise hüvitise põllumajandustootjale käibemaksukohustuslasest klient, siis saab klient asjaomase summa maha arvata käibemaksust, mille ta peab tasuma oma müügitehingutelt, või taotleda selle tagastamist. Seeläbi on tagatud, et varjatud käibemaks ei kandu edasi.

30 — Vt ka direktiivi põhjendus 50.

31 — 10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-25/07: Sosnowska (EKL 2008, lk I-5129, punkt 14); 30. septembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-392/09: Uszodaépítő (EKL 2010, lk I-8791, punkt 15) ja 12. mai 2011. aasta otsus kohtuasjas C-107/10: Enel Maritsa Iztok 3 (EKL 2011, lk I-3873, punkt 31).

32 — 11. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-371/07: Danfoss ja AstraZeneca (EKL 2008, lk I-9549, punkt 26); 15. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-368/09: Pannon Gép Centrum (EKL 2010, lk I-7467, punkt 37) ja 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-277/09: RBS Deutschland Holdings (EKL 2010, lk I-13805, punkt 39).

33 — Eespool 32. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca, punkt 26; eespool 31. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Uszodaépítő, punkt 35, ja 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-438/09: Dankowski (EKL 2010, lk I-14009, punkt 24).

34 — Vt selle kohta artikli 295 lõike 1 punktid 6 ja 7.

35 — Vt selle kohta eespool 22. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia, punkt 8.

36 — Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses komisjon *vs.* Iirimaa, punkt 29, ja 21. juuni 1988. aasta otsuses kohtuasjas 416/85: komisjon *vs.* Ühendkuningriik (EKL 1988, lk 3127, punkt 20) leidis Euroopa Kohus siiski küsimuses, kas põllumajandustoodete tarnete suhtes võib erandkorras jätkata nullmäära kohaldamist, et nimetatud tarned on lõpptarbijale piisavalt lähedal.

49. Direktiivi artikli 298 teise lõigu teine lause võimaldab siiski sisendkäibemaksu hüvitamise täielikult välistada seeläbi, et lubab kehtestada kindlamääralise hüvitise määraks null protsenti. Seejuures ei ole tegu mitte erandist tehtava erandiga, mis viib tagasi üldnormi juurde ja mida tuleks seega laialt tõlgendada,[37] vaid kindla maksumääraga põllumajandustootjate käibemaksualane kohtlemine kaugeneb seeläbi veel rohkem tavapärastest käibemaksureeglitest, millest see juba niigi on eemaldunud. Direktiivi artikli 298 teise lõigu teist lauset tuleb seega tõlgendada kitsalt.

50. Nagu nähtub komisjoni esialgse direktiivi eelnõu seletuskirjast, on põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga kord „pelgalt tehniline ja praktiline maksustamisviis", mille kohaselt kindla maksumääraga põllumajandustootjad saavad sisendkäibemaksu mahaarvamise asemel kindlamääralise hüvitise. See viidi sisse üleminekukorrana, et vabastada eelkõige põllumajanduslikud väikeettevõtted formaalsustest, mida tuleb tavapäraste käibemaksureeglite puhul järgida.[38]

51. Selleks et tagada ühtne omavahendite kogumine ja vältida konkurentsi moonutamist käibemaksu kohaldamise tulemusena üksikutes liikmesriikides, ei tohi kindla maksumääraga põllumajandustootjate ühisel kindla maksumääraga korral olla makromajanduslikul tasandil rahalisi eeliseid ega puudusi, nagu selgub esialgsest direktiivi eelnõust.[39] On enesestmõistetav, et kindla maksumääraga korra kohaldamine – mis puudutab omavahendite kogumist ja üksikute liikmesriikide põllumajandustootjate konkurentsitingimusi – ei avaldaks ühesugust mõju, kui ühes liikmesriigis saaksid kindla maksumääraga põllumajandustootjad kindlamääralist hüvitist, samal ajal kui teise liikmesriigi põllumajandustootjatele ei ole ühist kindla maksumääraga korda ette nähtud.[40]

52. Kuigi esialgse direktiivi eelnõud on mitmes suhtes muudetud, tundub mulle, et selle juurde kuuluv seletuskiri sisaldab siiski põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra mõtte ja eesmärgi täpset kirjeldust. Kui liikmesriigil oleks õigus vabalt otsustada, et märkimisväärsele tasutud sisendkäibemaksule vaatamata kindlamääralist hüvitist ei maksta, siis muutuks ühine kindla maksumääraga kord sisutühjaks. Järelikult ei ole niisugune tõlgendus kõnealuse maksukorra mõtte ja eesmärgiga kooskõlas.

53. Portugal märgib siiski, et põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra põhieesmärk on lihtsustada käibemaksusüsteemi kindla maksumääraga põllumajandustootjate jaoks ning Portugali maksukord on selle eesmärgiga kooskõlas, kuna see muudab maksustamise nii lihtsaks kui üldse võimalik. Tuginedes 2005. aasta andmetele, nendib Portugal, et tema põllumajandus koosneb pea eranditult väga väikestest pereettevõtetest, haridustase on osalt väga madal ning peaaegu pooled põllumajandustootjad on üle 65 aasta vanad. Kindlamääralise hüvitise nullist suurema protsendimäära kehtestamisega kaasneksid põllumajandustootjate jaoks paratamatult teatavad formaalsed kohustused, ennekõike raamatupidamisarvestuse ja arvete koostamise vallas.

54. Kahtlust pole selles, et ühine kindla maksumääraga kord, nagu selgub iseäranis direktiivi artikli 296 lõikest 1 koostoimes artikli 272 lõike 1 esimese lõigu punktiga e, järgib eesmärki lihtsustada käibemaksusüsteemi teatavate põllumajandustootjate jaoks.[41] Direktiiv ei näe siiski ette lihtsustamist iga hinna eest. Pigem on lihtsustamine seotud mehhanismiga, mis tagab tasutud sisendkäibemaksu kindlamääralise hüvitamisega võimalikult suurel määral käibemaksu neutraalsuse.

37 — Vt 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-305/01: MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (EKL 2003, lk I-6729, punkt 72) ja 28. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-175/09: Axa UK (EKL 2010, lk I-10701, punkt 30).

38 — Vt eespool 8. joonealuses märkuses viidatud eelnõu seletuskiri artikli 27 lõigete 1, 6, 12, 13 ja 16 kohta.

39 — Vt eespool 8. joonealuses märkuses viidatud eelnõu seletuskiri artikli 27 lõike 1 kohta.

40 — Vt eespool 8. joonealuses märkuses viidatud eelnõu seletuskiri artikli 27 lõike 2 neljanda ja viienda taande kohta.

41 — Vt eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Stadt Sundern, punkt 28.

d) Vahejäreldus

55. Lähtudes eeltoodud põhjendustest ja arvestades asjaolu, et direktiivi artikli 298 teise lõigu teist lauset tuleb tõlgendada kitsalt, tuleb vastavalt põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra mõttele ja eesmärgile tõlgendada kõnealust sätet nii, et sellest ei tulene liikmesriikidele piiramatut kaalutlusõigust kehtestada kindlamääralise hüvitise määraks null protsenti, sõltumata tegelikult tasutud sisendkäibemaksusummast. Teisisõnu on nullmäära kehtestamine lubatud vaid juhul, kui sisendkäibemaks puudub või on niivõrd tühine, et selle saab tähelepanuta jätta.

e) Korrigeeriva tõlgenduse lubamatus

56. Portugal leiab, et tõlgendamise tulemus, milleni eespool jõuti, on vastuolus 15. juuli 2010. aasta kohtuotsusega komisjon *vs.* Ühendkuningriik.[42] Selle kohtuotsuse kohaselt ei saa liikmesriigile, kelle siseriiklikud õigusnormid on direktiivi sätte selge ja ühemõttelise sõnastusega kooskõlas, ette heita seda, et ta on rikkunud seda sätet, kuna ta ei lähtunud nimetatud sätte tõlgendusest, mille eesmärk on seda korrigeerida, et viia see kooskõlla ühise käibemaksusüsteemi loogikaga ja parandada ühenduse seadusandja poolt tehtud viga.

57. Mainitud kohtuasjas käsitleti küsimust, kas Ühendkuningriik peab kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560[43] artikli 2 lõiget 1, mis viitab ainult käibemaksusüsteemi direktiivi artikli 169 punktidele a ja b, tõlgendama ja kohaldama nii, et see viitab ühtlasi ka viimati nimetatud artikli punktile c. Komisjon põhjendas seda vaidlusaluste sätete ettevalmistavate materjalide, ülesehituse ja eesmärgiga. Euroopa Kohus ei saanud siiski nõustuda komisjoni väitega, et tegemist on tegeliku veaga, ning märkis, et isegi juhul, kui viga esineb ja komisjoni tõlgendus on ühise käibemaksusüsteemi loogikaga pigem kooskõlas, ei ole korrigeeriv tõlgendamine Euroopa Kohtu ülesanne.[44]

58. Käesoleval juhul on olukord siiski teistsugune. Käibemaksusüsteemi direktiivi artikli 298 teise lõigu teine lause on palju ebaselgem kui kohtuasjas komisjon *vs.* Ühendkuningriik vaidlusalune säte, pigem kerkib kõnealust sätet sisaldava ühise kindla maksumääraga korra ülesehitust, mõtet ja eesmärki arvestades küsimus, millal on lubatud kohaldada nullmäära. Nagu ma eespool mainisin, viib teleoloogiline, sõnastusega kooskõlas olev tõlgendus selleni, et direktiivi artikli 298 teise lõigu teisest lausest ei tulene liikmesriikidele piiramatut kaalutlusõigust. Kindlasti oleks sätte selgem sõnastus suuremal määral kooskõlas õiguskindluse põhimõttega. Selle sätte sisu oli siiski võimalik kindlaks teha tavapäraseid tõlgendamismeetodeid kasutades ning vastavalt tõlgendamise tulemusele ei ole sellega kooskõlas siseriiklik norm, mille kohaselt ei maksta kindlamääralist hüvitist, vaatamata märkimisväärsele tasutud sisendkäibemaksusummale.

2. Märkimisväärse sisendkäibemaksusumma olemasolu

59. Pärast seda, kui on tuvastatud, et liikmesriikidel puudub piiramatu kaalutlusõigus kehtestada sõltumata sellest, kui suur on tegelikult kindla maksumääraga põllumajandustootjate tasutud sisendkäibemaks, kindlamääralise hüvitise määraks null protsenti, tuleb järgnevalt analüüsida, kas Portugalis on „vajadus" kehtestada kindlamääraline hüvitis ning kas kindla maksumääraga põllumajandustootjate tasutud sisendkäibemaks on null või nullilähedane.

42 — 15. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-582/08: komisjon *vs.* Ühendkuningriik (EKL 2010, lk I-7195, punkt 48).

43 — Nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnes direktiiv 86/560/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 326, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 129).

44 — Eespool 42. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Ühendkuningriik, punktid 28 jj, 36 ja 46.

60. Komisjon märkis oma hagiavalduses, et vastavalt CIVA-le maksustab Portugal enamiku põllumajanduslikke ostutehinguid 6% käibemaksumääraga ning masinad, seadmed ja kütuse 13% määraga. Portugal kinnitas seda sisuliselt kostja vastuses.

61. Komisjon märkis veel, et tasutud sisendkäibemaksusumma, mida Portugali kindla maksumääraga põllumajandustootjad ei saanud aastatel 2004 ja 2005 maha arvata, moodustas vastavalt 5,3 ja 7,9% nende müügitehingutest. Need andmed esitasid komisjonile Portugali ametiasutused omavahendite kontrolli käigus, mille komisjon viis läbi Portugalis 2007. aasta novembris.

62. Pooled vaidlevad nende andmete päritolu ja õigsust puudutavate üksikasjade üle. Komisjon märgib oma repliigis siiski õigustatult, et käesolev menetlus ei käsitle mitte konkreetsete kindlamääralise hüvitise protsendimäärade kehtestamist, vaid küsimust, kas nullmäära kohaldamise tingimused olid täidetud. Komisjon soovis nende arvandmete alusel tõendada, et kindla maksumääraga põllumajandustootjate makstud sisendkäibemaksusumma on märkimisväärne. Seda, et see nii on, ei ole Portugal sisuliselt eitanud ning võttes arvesse Portugalis kehtivaid käibemaksumäärasid põllumajanduslikele ostutehingutele, on need andmed ka usutavad.

63. Seega tuleb tuvastada, et Portugal kohaldab kindlamääralist hüvitist nullile taandatud protsendimääraga, kuigi Portugali kindla maksumääraga põllumajandustootjad tasuvad ostutehingutelt märkimisväärse sisendkäibemaksusumma, mistõttu on järelikult vajadus tasutud sisendkäibemaksu hüvitada.

3. Portugali muud kaitseväited

a) Kindlamääraline hüvitis ainult põllumajandussektori maksu ümberarvutuse juhtudel

64. Portugal väidab, et liikmesriigid võivad kindla maksumääraga korra raames arvestada ka selle käibemaksuga, mille kindla maksumääraga põllumajandustootjad peaksid tasuma, kui nende suhtes kohaldataks tavapäraseid käibemaksureegleid. Portugal on ilmselt arvamusel, et positiivne kindlamääraline hüvitis saab kõne alla tulla ainult siis, kui tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamise korral ületab sisendkäibemaks tasumisele kuuluva maksusumma ning kõik kindla maksumääraga põllumajandustootjad taotleksid riigilt maksu ümberarvutust. Portugalis ületaks tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamise korral tasumisele kuuluv maksusumma siiski mahaarvatava sisendkäibemaksu. Niisiis lähtub nullmäär hoopis riigieelarvelistest kaalutlustest ega aseta kindla maksumääraga põllumajandustootjaid ebasoodsasse olukorda.

65. Nagu komisjon oma repliigis õigesti märgib, ei leidu direktiivis siiski ühtegi pidepunkti, mis annaks alust arvata, et positiivne kindlamääraline hüvitis kuulub kohaldamisele vaid erandjuhul, kus kogu majandussektori tasutud sisendkäibemaks ületab müügitehingutelt saadud käibemaksu, mis kuuluks tasumisele tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamise korral. Kui nõustuda Portugali käsitlusega, kaugeneks kindla maksumääraga kord veelgi suuremal määral tavapärastest käibemaksureeglitest ja nendega kaasnevast sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalusest; üldjuhul just nimelt ei oleks varjatud käibemaksu edasikandumine takistatud.

66. Mis puudutab seda, et Portugali väitel on tegemist pelgalt riigieelarveliste kaalutlustega, tuleb veel mainida, et põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga kord on kõigest vabatahtlik erikord ning liikmesriigid ei ole kohustatud seda kasutama. Kuid kui nad on otsustanud teatavat erikorda kasutada, peavad nende vastuvõetud direktiivi rakendussätted jääma käibemaksusüsteemi direktiivis etteantud raamidesse. Selles suhtes väidab Portugal asjata, et liikmesriikidel on vormi ja meetmete valikuvabadus.

b) Põllumajanduse käibemaksuolukorra muutusteta säilimine

67. Portugal märgib lisaks, et komisjon lähtub ekslikult sellest, et Portugali põllumajandussektori käibemaksuolukord on muutunud sedavõrd, et erinevalt varasemast ajast ei ole kindlamääraline hüvitis nullile taandatud protsendimääraga nüüd enam võimalik. Olgugi et maksumäärad on muutunud, on ostu- ja müügitehingute maksustamise seisukohast tänane olukord sarnane 1989. aastaga, kui Portugal pidi pärast üleminekuaega viima siseriikliku õiguse kooskõlla direktiiviga 77/388. Isegi kui oletada, et tegemist on sisulise muudatusega, siis tuleb nentida, et see leidis aset juba 17 aastat tagasi, kui Portugal kaotas 1992. aastal nullmäära kohaldamise erinevate põllumajandustehingute suhtes.

68. Selles suhtes piisab, kui viidata väljakujunenud kohtupraktikale, mille kohaselt tuleb liikmesriigi kohustuste rikkumise esinemist hinnata olukorra alusel, mis esineb liikmesriigis põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemisel [45] ning ainult komisjon on pädev otsustama, kas [46] ja millal [47] algatada liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlus. Küsimuse, milline olukord valitses 1989. ja 1992. aastal, võib siinkohal käsitlemata jätta.

c) Hüvitamine muul viisil

69. Lõpetuseks märgib Portugal, et kindlamääraline hüvitis, kui seda peaks tegelikult kohaldatama, ei ole erinevalt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest olemuselt maksuõiguslik. Pigem on kindlamääralise hüvitise puhul oluline vaid see, et maksta põllumajandustootjatele rahalist hüvitist nende tegevusest tingitud kulude eest. Portugalis makstakse hüvitist peaaegu alati riigiabi, kahjuhüviste, tagatiste ja muude riiklike subsiidiumide vormis.

70. Põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga kord on siiski kahtlemata osa ühisest käibemaksusüsteemist, nagu sätestab direktiiv. Ma ei saa nõustuda väitega, et selles osas, milles erikord näeb ette kindlamääralise hüvitise, ei saa seda pidada maksuõiguslikuks. Pealegi ei luba käibemaksusüsteemi ühtse kohaldamise vajadus hüvitada tasutud sisendkäibemaksu riigiabi või muude riiklike subsiidiumide vormis.

4. Järeldus

71. Seega tuleb järeldusena tuvastada, et kuna Portugal kehtestas kindlamääralise hüvitise määraks null protsenti, kuigi kindla maksumääraga põllumajandustootjate tasutud sisendkäibemaks ei ole null ega nullilähedane, siis on ta rikkunud põllumajandustootjate ühist kindla maksumääraga korda.

B. *Väide seoses omavahendite arvestusega*

72. Komisjon ei heida hagiavalduses Portugalile ette mitte ainult eespool käsitletud erikorra kohaldamist kindla maksumääraga põllumajandustootjate suhtes, vaid ka seda, et Portugal arvestab omavahenditest märkimisväärset miinusesse jäävat hüvitist selleks, et tasaarveldada käibemaksu kogumist.

45 — 26. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-494/01: komisjon *vs.* Iirimaa (EKL 2005, lk I-3331, punkt 29); 28. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-333/08: komisjon *vs.* Prantsusmaa (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 55) ja 7. aprilli 2011. aasta otsus kohtuasjas C-20/09: komisjon *vs.* Portugal (EKL 2011, lk I-2637, punkt 31).

46 — 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-233/00: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2003, lk I-6625, punkt 31); 2. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-266/03: komisjon *vs.* Luksemburg (EKL 2005, lk I-4805, punkt 35); 21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-17/09: komisjon *vs.* Saksamaa (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 20) ja 26. mai 2011. aasta otsus kohtuasjas C-306/08: komisjon *vs.* Hispaania (EKL 2011, lk I-4541, punkt 66).

47 — 1. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-333/99: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-1025, punkt 25); 4. märtsi 2010. aasta otsus kohtuasjas C-297/08: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 2010, lk I-1749, punkt 87); 28. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-350/08: komisjon *vs.* Leedu (EKL 2010, lk I-10525, punkt 33) ja eespool 46. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania, punkt 66.

73. Erinevalt erikorda puudutavast väitest käsitlevad mõlemad pooled komisjoni hagiavalduses esitatud teist väidet oma kirjalikes märkustes vaid möödaminnes.

74. Komisjoni teine väide sisaldub ainult ühes lühikeses hagiavalduse punktis. Selles märgib komisjon, et asjaomase menetluse eesmärk ei ole küll tuvastada, millises ulatuses on Portugal täitnud oma kohustusi seoses omavahendite kogumisega, kuid tuleb siiski märkida, et komisjon võib sisse nõuda tasumata jäänud summad, millele lisanduvad intressid, kui peaks leidma kinnitust, et Portugal on rikkunud direktiivi ja see on viinud Euroopa Liidu omavahendite vähenemiseni. Direktiivi artikli 298 tõlgendamist puudutavate väidete raames osutas komisjon pigem möödaminnes asjaolule, et 2004. aastal kirjendas Portugal omavahendite arvestuses ligikaudu 70 miljoni euro suuruse miinusesse jäävat hüvitise, et tasaarvestada sisendkäibemaks, mille mahaarvamist pole kindla maksumääraga põllumajandustootjatele ette nähtud.

75. Ka Portugal jääb kostja vastuses selle väite osas napisõnaliseks. Asjaomase menetluse ajendiks on küll komisjoni ja Portugali lahkarvamused küsimuses, mis puudutab omavahendite õiget arvestust seoses põllumajandustootjate erikorraga, kuid nagu komisjon ise väidab, pole see käesoleva menetluse ese. Isegi kui Euroopa Kohus peaks nõustuma komisjoni esitatud ühise kindla maksumääraga korra tõlgendusega, ei saa selle tulemusena suureneda Portugali omavahendite laekumised, kuna kõrgeim tase on juba saavutatud. Lisaks märgib Portugal vasturepliigis, et komisjon tugineb kuuenda direktiivi 77/388 sätetele, mis puudutavad omavahendite arvestust seoses põllumajandustootjate ühise kindla maksumäära korraga,[48] mida juba kaua aega, hiljemalt aga alates määruse nr 1553/89 jõustumisest[49] enam ei kohaldata ja käibemaksusüsteemi direktiiv ei sisalda ka enam selle vastet.

76. Portugal ei ole küll sõnaselgelt vaidlustanud väidet, et seoses kindla maksumääraga põllumajandustootjate erikorraga arvestas ta eelkõige 2004. aastal omavahenditest miinusesse jäävat hüvitist. Arvestades komisjoni eespool esitatud väiteid, mida ta suulises menetluses küsimustele vastates kordas ja mille kohaselt ei puuduta asjaomane menetlus omavahendite kogumist, ei saa Portugalile siiski sellekohast etteheidet teha. Nimelt tuleneb Euroopa Kohtu kodukorra artikli 38 lõike 1 punktist c ja sellega seonduvast kohtupraktikast, et hagiavalduses tuleb märkida hagi ese ja ülevaade fakti- ja õigusväidetest ning et see peab olema piisavalt selge ja täpne, võimaldamaks kostjal enda kaitseks valmistuda ning Euroopa Kohtul kontrolli teostada. Järelikult peavad põhilised faktilised ja õiguslikud asjaolud, millele hagi tugineb, tulenema tervikuna ja arusaadavalt hagiavalduse tekstist endast.[50] Selle vastu eksib komisjon seoses hagiavalduses esitatud teise väitega.

77. Kuna komisjon ei ole oma teisest nõudest sõnaselgelt loobunud, siis tuleb seda hinnata ja lükata see vastuvõetamatuse tõttu tagasi, sest see ei ole piisavalt põhistatud.

V. Kohtukulud

78. Kuna kumbki pool on nõudnud kohtukulude väljamõistmist teiselt poolelt ning kummagi poole väited on osaliselt tagasi lükatud, siis teen ettepaneku jätta poolte kohtukulud poolte endi kanda vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 69 lõikele 3.

48 — Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 25 lõige 12 koostoimes C lisaga.

49 — Nõukogu 29. mai 1989. aasta määrus (EMÜ, Euratom) nr 1553/89 käibemaksust laekuvate omavahendite kogumise kindla ühtse korra kohta (EÜT L 155, lk 9; ELT eriväljaanne 01/01, lk 197).

50 — 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-412/04: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 2008, lk I-619, punkt 103), 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-165/08: komisjon *vs.* Poola (EKL 2009, lk I-6843, punkt 42) ja 5. mai 2011. aasta otsus kohtuasjas C-267/09: komisjon *vs.* Portugal (EKL 2011, lk I-3197, punkt 25).

VI. Ettepanek

79. Eeltoodust tulenevalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku teha järgmine otsus:

1. Kuna Portugali Vabariik kohaldab põllumajandustootjate suhtes direktiivist kõrvale kalduvat erikorda, mille kohaselt on põllumajandustootjad vabastatud käibemaksu tasumisest ja nende suhtes kohaldatakse kindlamääralist hüvitist nullile taandatud protsendimääraga, siis on ta rikkunud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 296–298.

2. Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.

3. Jätta kohtukulud poolte endi kanda.