ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2011. gada 22. septembrī[1]

Lieta C-524/10

Eiropas Komisija
pret

Portugāles Republiku

Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Direktīva 2006/112/EK — Priekšnodoklis — Vienotas likmes režīms lauksaimniekiem — Vienotās likmes kompensācija priekšnodokļa atskaitījuma vietā — Vienotās likmes kompensācijas procenti nulles apmērā — Nosacījumi

I – Ievads

1. Saskaņā ar kopējās pievienotās vērtības nodokļa [turpmāk tekstā – "PVN"] sistēmu[2] galvenokārt ir paredzēts, ka PVN tiek iekasēts, cik vien iespējams vispārīgi un aptverot visas ražošanas un izplatīšanas stadijas. Ikvienam uzņēmumam, kas ietilpst ražošanas, respektīvi, izplatīšanas ķēdē, ir pienākums pieskaitīt savu produktu un pakalpojumu neto cenai PVN un to samaksāt nodokļu pārvaldei. Šādam uzņēmumam, kas ir PVN maksātājs, tomēr ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, t.i., tam ir tiesības atskaitīt PVN, ko tas ir samaksājis pats saviem piegādātājiem. Tādējādi ikviens uzņēmums maksā PVN tikai par paša radīto pievienoto vērtību. No ekonomiskā viedokļa dažādajās stadijās iekasēto PVN sedz attiecīgais klients un visbeidzot tikai gala patērētājs.

2. Lauksaimniekiem, kuriem šīs parastās PVN sistēmas piemērošana būtu apgrūtināta, dalībvalstis var piemērot īpašu režīmu, tā saucamo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem. Atbilstoši tam tās var lauksaimniekus atbrīvot no pienākuma iekasēt PVN, aizstājot konkrēti aprēķinātu priekšnodokļa atskaitījumu ar pēc vienotas likmes aprēķinātu priekšnodokļa kompensāciju.

3. Šajā procedūrā sakarā ar pienākumu neizpildi Eiropas Komisija galvenokārt pārmet Portugālei, ka tā šīs vienotās likmes kompensācijas procentus ir noteikusi nulles apmērā un ka portugāļu lauksaimnieki, kuriem piemēro šo režīmu, līdz ar to priekšnodokļa kompensāciju nesaņem.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Savienības tiesības*

4. PVN sistēmas direktīvas XI sadaļas ar nosaukumu "Nodokļa maksātāju un dažu to personu pienākumi, kas nav nodokļa maksātājas", 7. nodaļā "Dažādi noteikumi" ir ietverts 272. panta 1. punkta pirmās daļas e) punkts, kurā ir noteikts, ka dalībvalstis var nodokļa maksātājus, uz kuriem attiecas

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN sistēmas direktīva" vai vienkārši – "Direktīva").

kopējais vienotas likmes režīms lauksaimniekiem, atbrīvot no dažiem vai visiem pienākumiem, kas paredzēti 2.–6. nodaļā. Pie tiem pieder pienākums nodokļu pārvaldē sevi identificēt kā PVN maksātāju, izrakstīt rēķinus, norādot PVN, veikt uzskaiti un iesniegt PVN deklarācijas.

5. PVN sistēmas direktīvas XII sadaļas "Īpaši režīmi" 2. nodaļā, kas ietver 295.–305. pantu, ir regulēts "Kopējais vienotas likmes režīms lauksaimniekiem".

6. Saskaņā ar Direktīvas 296. panta 1. punktu dalībvalstis var lauksaimniekiem, kuriem parastais PVN režīms vai, attiecīgā gadījumā, īpašais režīms mazajiem uzņēmumiem varētu radīt grūtības, piemērot vienotas likmes režīmu, kas paredzēts, lai kompensētu priekšnodokli par to ražošanas faktoru iegādes darījumiem. Šādi paredzētā vienotās likmes kompensācija aizstāj tiesības uz PVN atskaitīšanu (302. pants). Vienotas likmes lauksaimnieks tomēr var izvēlēties, lai tam tiktu piemērots parastais PVN režīms (296. panta 3. punkts).

7. Direktīvas 297. pants ir izteikts šādi:

"Ja nepieciešams, dalībvalstis var noteikt vienotās likmes kompensācijas procentus. Tās var noteikt atšķirīgus procentus mežsaimniecībai, dažādām lauksaimniecības apakšnozarēm un zivsaimniecībai.

Pirms piemērot vienotās likmes kompensācijas procentus, kas noteikti saskaņā ar pirmo punktu, dalībvalstis par tiem informē Komisiju."

8. Direktīvas 298. pantā ir noteikts:

"Vienotās likmes kompensācijas procentus aprēķina, pamatojoties uz vienotas likmes lauksaimnieku makroekonomikas statistiku par iepriekšējiem trim gadiem.

Procentus var noapaļot uz augšu vai uz leju līdz tuvākajai pusvienībai. *Dalībvalstis var arī samazināt šos procentus līdz nullei.*" [3]

9. Vienotās likmes kompensācijas procentu piemērošanai nedrīkst būt tāds iznākums, ka vienotas likmes lauksaimniekiem atmaksā summu, kas pārsniedz aprēķināto priekšnodokli (299. pants). Vienotās likmes kompensāciju, kas pienākas atsevišķam lauksaimniekam, aprēķina, piemērojot tā piegādāto produktu un sniegto pakalpojumu neto cenai attiecīgos vienotās likmes kompensācijas procentus (300. pants). Vienotās likmes kompensāciju maksā vai nu klients, vai arī publiskas iestādes (301. pants). Ja to ir samaksājis klients nodokļa maksātājs, tas var to atskaitīt no PVN par savas paša produkcijas realizācijas darījumiem, vai arī pieprasīt nodokļu pārvaldei to atmaksāt (303. pants).

B – *Portugāles tiesības*

10. Saskaņā ar *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (PVN kodekss, turpmāk tekstā – "*CIVA*") [4] 9. panta 33. punktu preču piegādes, kas notiek, veicot *CIVA* A Pielikumā "Lauksaimnieciskās ražošanas darbību saraksts" uzskaitītās darbības, kā arī B Pielikumā "Lauksaimniecisko pakalpojumu saraksts" minētie lauksaimnieciskie pakalpojumi, tiktāl, ciktāl lauksaimnieks tos veic kā papildu darbu ar sava darbaspēka un sava lauksaimniecības vai mežsaimniecības uzņēmuma aprīkojuma palīdzību, ir atbrīvoti no PVN. Minētais A un B Pielikums būtībā atbilst PVN sistēmas direktīvas VII un VIII pielikumam.

11. Saskaņā ar *CIVA* 29. panta 3. punktu lauksaimnieki, kuri veic tikai darījumus, kas ir atbrīvoti no PVN, ir atbrīvoti no parastā nodokļa iekasēšanas, rēķinu sastādīšanas, nodokļu deklarēšanas un grāmatvedības kārtošanas pienākuma. Tie var izvēlēties, lai tiem piemēro parasto režīmu, ieskaitot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tomēr izvēlētajā režīmā tiem ir jāpaliek piecus gadus (12. pants).

3 — Mans izcēlums.

4 — Ar 1989. gada 12. jūnija Dekrētlikumu Nr. 195/89 grozītajā redakcijā, kas pārpublicēta ar 2008. gada 20. jūnija Dekrētlikumu Nr. 102/2008 (2008. gada 13. augusta Paziņojuma par labojumiem Nr. 44-A/2008 redakcijā).

III – Fakti, pirmstiesas procedūra un prasījumi

12. 2008. gada 6. jūnija vēstulē Komisija Portugāles iestādēm paziņoja, ka uzskata Portugālē spēkā esošo fakultatīvo režīmu lauksaimniekiem par nesaderīgu ar PVN sistēmas direktīvā paredzēto kopējo vienotas likmes režīmu. Proti, Portugāles tiesiskajā regulējumā neesot paredzēta priekšnodokļa kompensācija, un tajā patiesībā drīzāk ir paredzēts tikai lauksaimniecisku darbību atbrīvojums no nodokļa apvienojumā ar neiespējamību atskaitīt priekšnodokli.

13. 2008. gada 20. augusta atbildē Portugāles iestādes noliedza, ka būtu pieļauts pārkāpums: PVN sistēmas direktīvas 298. panta otrās daļas otrajā teikumā esot ietverta skaidra atļauja noteikt vienotās likmes kompensācijas procentus nulles apmērā, turklāt neatkarīgi no vienotas likmes lauksaimnieku samaksātā priekšnodokļa apjoma. Portugāles tiesiskais regulējums atbilstot arī vienotas likmes režīma lauksaimniekiem mērķiem, it īpaši vienkāršošanas mērķim. Tāpat apstrīdētais regulējums esot pielīdzināms atbrīvojumam no nodokļa bez tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Turklāt dalībvalstis varot brīvi izvēlēties direktīvu transponēšanas formu un līdzekļus, tādējādi pret Portugāles tiesisko regulējumu nevarot būt iebildumu.

14. Tā kā šis arguments Komisiju nepārliecināja, tā 2009. gada 26. jūnijā Portugāles valdībai nosūtīja argumentētu paziņojumu, kurā saglabāja nostāju, ka Portugāles tiesiskais regulējums nav saderīgs ar PVN sistēmas direktīvas 296.–298. pantu.

15. 2009. gada 31. augusta vēstulē Komisijai Portugāles Republika atteicās izpildīt argumentētajā paziņojumā izvirzītās prasības un plašāk izklāstīja savu nostāju.

16. Komisija joprojām uzskata, ka ar Portugāles tiesisko regulējumu ir pārkāptas Savienības tiesības un tāpēc ar šo 2010. gada 11. novembrī Tiesā celto prasību izvirza šādus prasījumus:

1) atzīt, ka Portugāles Republika, piemērodama lauksaimniekiem īpašu režīmu, kas atšķiras no Direktīvā noteiktā režīma, saskaņā ar kuru tie tiek atbrīvoti no PVN maksāšanas un tiem tiek piemēroti vienotās likmes kompensācijas procenti nulles apmērā, vienlaikus veikdama būtisku negatīvu kompensāciju pašu resursos, lai izlīdzinātu PVN iekasēšanu, nav izpildījusi PVN sistēmas direktīvas 2006/112 296.–298. pantā noteikto;

2) piespriest Portugāles Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

17. Portugāles Republikas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

1) prasību noraidīt;

2) piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

18. Pēc rakstveida procesa 2011. gada 14. septembrī notika Tiesas sēde.

IV – Juridiskais vērtējums

A – *Par iebildumu, ka vienotās likmes kompensācijas procenti ir noteikti nulles apmērā*

1) Par Direktīvas 298. panta otrās daļas otrā teikuma interpretāciju

19. Šī strīda atrisināšanai vispirms ir jānoskaidro, ar kādiem nosacījumiem atbilstoši PVN sistēmas direktīvai dalībvalstīm un līdz ar to arī Portugālei ir tiesības, piemērojot vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem, paredzēt vienotās likmes kompensācijas procentus nulles apmērā. Šādas nulles likmes dēļ PVN, ar ko tiek aplikti lauksaimnieku ražošanas faktoru iegādes darījumi, tomēr netiek kompensēts.

a) Par Direktīvas 298. panta otrās daļas otrā teikuma formulējumu

20. Portugāle uzskata, ka nulles likme ir bez ierobežojumiem pieļaujama, un norāda uz Direktīvas 298. panta otrās daļas otrā teikuma formulējumu. Tajā patiešām ir noteikts, ka "dalībvalstis var arī samazināt šos procentus līdz nullei".

21. Tomēr Komisija uzskata, ka tā neesot jāsaprot kā bezierunu atļauja. Nulles likme drīzāk esot pieļaujama tikai ar konkrētiem nosacījumiem, proti, tad, ja atbilstoši Direktīvai aprēķinātie vienotās likmes kompensācijas procenti ir tuvu nullei vai lauksaimnieku ražošanas faktoru iegādes darījumi ir atbrīvoti no nodokļa, un līdz ar to nav nekā, ko kompensēt.

22. Direktīvas 298. panta otrās daļas otrā teikuma formulējumā šādai dalībvalstīm piešķirtās iespējas samazināt vienotās likmes kompensācijas procentus līdz nullei ierobežošanai nav atrodams pamatojums. Taču šis formulējums nenorāda, ka Komisijas pārstāvētā ierobežojošā interpretācija nav iespējama. Tādēļ, lai atrastu papildu norādes, kādā virzienā šī tiesību norma būtu jāinterpretē, ir jāizpēta šī tiesiskā regulējuma sistēmiskais kopsakars, kā arī tā jēgā un mērķis [5], un rašanās vēsture [6].

b) Par Direktīvas 298. panta otrās daļas otrā teikuma rašanās vēsturi

23. Attiecībā uz Direktīvas 298. panta otrās daļas otrā teikuma rašanās vēsturi, kurai lietas dalībnieces ir veltījušas īpašu uzmanību, vispirms ir jākonstatē, ka jau Padomes Sestās PVN direktīvas 77/388 [7] [turpmāk tekstā – "Sestā PVN direktīva"], kas tika pārstrādāta ar PVN sistēmas direktīvu, 25. panta 3. punkta pirmās daļas ceturtajā teikumā no paša sākuma bija paredzēts, ka "dalībvalstīm ir tiesības [..] samazināt šos procentus līdz nulles likmei".

24. Ciktāl var spriest, šīs tiesību normas pieņemšanas iemesls ir Īrijas grozījumu priekšlikums Komisijas sākotnējam [Sestās PVN] direktīvas projektam [8]. Apspriežu gaitā par tās projektu sagatavotajā Komisijas "galīgā kompromisa teksta" par īpašu režīmu lauksaimniekiem [9], kurā ir ņemti vērā "daži [..] 1976. gada 3. decembra Pastāvīgo pārstāvju komitejas sanāksmē veiktie grozījumi [..]", 27. panta [10] 3. punkta pirmajā daļā ir atrodams jauns ceturtais teikums, saskaņā ar kuru "dalībvalstīm ir tiesības [..] samazināt šīs kompensācijas nulles apmērā". Zemsvītras piezīmē tiek norādīts, ka Pastāvīgā pārstāvju komiteja par šī teikuma pievienošanu ir vienojusies pēc Īrijas delegācijas lūguma.

25. Padomes 1976. gada 21. decembra piezīmē R/3260/76 (FIN 892) [11] par 1976. gada 3. un 8. decembra Pastāvīgo pārstāvju komitejas sanāksmēm ir norādīts, ka "visas delegācijas [..] ir izteikušās par labu tam, ka dalībvalstīm būtu jābūt iespējai samazināt attiecīgo kompensāciju likmes līdz nullei".

26. Tomēr Īrijas Pastāvīgā pārstāvja 1976. gada 19. novembra vēstulē Padomei [12] attiecībā uz Sestās PVN direktīvas 27. pantu – īpašo režīmu lauksaimniekiem – ne tikai nav atrodams minētais priekšlikums, ne arī no šīs vēstules ir izsecināmi tam pamatā esošie apsvērumi. Tajā vienīgi ir pavisam vispārīgi norādīts, "ka pašreizējā redakcija rada Īrijai būtiskas grūtības. Komisija par šīm grūtībām ir informēta, lai panāktu projekta pielāgošanu. [..]"

5 — Skat. 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-321/02 *Harbs* (Krājums, I-7101. lpp., 28. punkts), 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-43/04 *Stadt Sundern* (Krājums, I-4491. lpp., 24. punkts) un 2010. gada 9. marta spriedumu lietā C-518/07 Komisija/Vācija (Krājums, I-1885. lpp., 17. punkts).

6 — Skat. 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-533/07 *Falco Privatstiftung* un *Rabitsch* (Krājums, I-3327. lpp., 20. punkts), 2009. gada 10. septembra spriedumu lietā C-199/08 *Eschig* (Krājums, I-8295. lpp., 58. punkts) un 2010. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-203/09 *Volvo Car Germany* (Krājums, I-10721. lpp., 40. punkts).

7 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

8 — COM (73) 950, galīgā redakcija, kas pieejama vietnē http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf.

9 — Nosūtīts delegācijām ar Padomes 1976. gada 7. decembra piezīmi R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1, pieejams vietnē http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf. Vācu, dāņu, itāļu, holandiešu un angļu valodu versijas ir datētas ar 1976. gada 8. decembri.

10 — Runa ir par vēlāko Direktīvas 77/388 25. pantu.

11 — Pieejams vietnē: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf. Vācu valodas versija ir datēta ar 1976. gada 23. decembri, savukārt dāņu, itāļu, holandiešu un angļu valodas versijas – ar 1976. gada 22. decembri.

12 — Padomes 1976. gada 23., resp., 24. novembra dokuments pieejams vietnē: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

27. Komisija šajā procedūrā apgalvo, ka attiecīgais tiesiskais regulējums esot izskaidrojams it īpaši ar to, ka atsevišķas dalībvalstis, tostarp Īrija, tolaik esot lauksaimniecības ražošanas faktoriem piemērojusi nulles likmi un ka atbilstoši Direktīvai 77/388 – kaut arī tikai ar stingriem ierobežojumiem – tas arī turpmāk ticis pieļauts [13]. Šādās situācijās Padome esot dalībvalstīm piešķīrusi iespēju paredzēt vienotās likmes kompensācijas procentus nulles apmērā.

28. Tomēr šajā ziņā ir jāiebilst, ka priekšnoteikums vienotās likmes kompensācijai loģiski ir priekšnodokļa maksājums [14], tādējādi, ja ražošanas faktoru iegādes darījumiem tiek piemērota nulles likme, vienotās likmes kompensācijas procenti, kas pārsniedz nulli, jau sākotnēji nav iespējami, un līdz ar to tam nav nepieciešama skaidra atļauja. Turklāt brīdī, kad attiecīgais tiesiskais regulējums tika iekļauts Direktīvā 77/388, 27. panta 3. punktā [15] jau bija noteikts, ka dalībvalstis nosaka vienotās likmes kompensācijas procentus "vajadzības gadījumā". Īpaši tad, ja uz ražošanas faktoru iegādes darījumiem attiecas nulles likme, šādas vajadzības nav, un līdz ar to nevarētu būt jāatļauj noteikt vienotās likmes kompensācijas procentus nulles apmērā.

29. Portugāle savukārt norāda uz Komisijas pamatojumu tās 1973. gada jūnija sākotnējam [Sestās PVN] direktīvas projektam [16], kurā Komisija attiecībā uz 27. panta 4. un 5. punktu "Vienotas likmes kompensācija lauksaimniekiem" pati norāda, ka dalībvalstis var atbilstoši 3. punktā paredzētajai maksimālajai robežai brīvi noteikt vienotas likmes kompensācijas procentus. Projekta pamatojuma vācu valodas versijā gan trūkst vārda "brīvi", taču franču tekstā patiešām ir sacīts "peuvent librement fixer", angļu tekstā – "may freely fix", itāļu tekstā – "possono liberamente fissare" un holandiešu tekstā – "vrijelijk kunnen vaststellen".

30. Šis šķietamais dāsnums pārsteidz. Ja Komisija tiešām būtu vēlējusies zem minētās maksimālās robežas dalībvalstīm atstāt pilnīgu rīcības brīvību, tad tai un Padomei nekas nebūtu bijis vieglāk, kā to ierakstīt direktīvas tekstā. Taču tas nav noticis. Padome turpretim tikai diezgan vēlīnā pārrunu stadijā pēc Īrijas pamudinājuma vienojās par tiesisko regulējumu, kas attiecībā uz dalībvalstu rīcības brīvību ir izteikti neskaidrāks.

31. Turklāt tobrīd, kad Padome izskatīja Īrijas grozījumu priekšlikumu, tā izskatīja arī kādu Vācijas Pastāvīgā pārstāvja ierosinātu [17] 27. panta 3. punkta pirmās daļas papildinājumu, ko tas uzskatīja par "obligāti nepieciešamu" [18] un saskaņā ar kuru vienotas likmes kompensācijas procentus varētu noapaļot uz leju un uz augšu līdz tuvākajai pusvienībai. Šis priekšlikums tika ietverts šīs tiesību normas piektajā teikumā [19]. Ja delegācijas jau sākotnējā [Sestās PVN] direktīvas projektā vai vēlākais pēc Īrijas ierosinātās ceturtā teikuma iekļaušanas būtu pieņēmušas, ka dalībvalstis zem maksimālās robežas var vienotas likmes kompensācijas procentus noteikt pilnīgi brīvi, tad noteikums par noapaļošanu nebūtu bijis vajadzīgs. Noapaļošanas noteikuma stingrās prasības drīzāk tieši liecina pret dalībvalstu pilnīgu rīcības brīvību.

32. Komisijas apsvērumiem sākotnējā [Sestās PVN] direktīvas projekta pamatojumā nevar būt izšķiroša nozīme, noskaidrojot, kā šeit aplūkojamais tiesiskais regulējums ir jāinterpretē.

33. Direktīvas 298. panta otrās daļas otrā teikuma rašanās vēsture tādējādi nesniedz skaidras norādes par to, vai tas ir jāinterpretē atbilstoši Komisijas vai Portugāles pārstāvētajai izpratnei.

13 — Komisija šeit norāda tostarp uz 1988. gada 21. jūnija spriedumu lietā 415/85 Komisija/Īrija (*Recueil*, 3097. lpp., 29. un 30. punkts). Šajā lietā Komisija Īrijai pārmeta tostarp to, ka tā piemēro nulles likmi dzīvnieku barībai un mēslošanas līdzekļiem, kā arī sēklām, taču Tiesa uzskatīja, ka nulles likmes piemērošana šiem lauksaimniecības ražošanas faktoriem ir saderīga ar Direktīvu 77/388.

14 — Skat. spriedumu lietā Komisija/Īrija (minēts 13. zemsvītras piezīmē, 25. punkts).

15 — Kas pārtapa par Direktīvas 77/388 25. panta 3. punktu un vēlāk – par Pievienotās vērtības nodokļa sistēmas direktīvas 297. panta pirmo daļu.

16 — Skat. 8. zemsvītras piezīmi.

17 — 1976. gada 19. novembra telekss, Padomes 1976. gada 22., resp., 24. novembra dokuments R/2847/76 (FIN 747), pieejams vietnē http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

18 — Šajā ziņa skat. Padomes 1976. gada 7. decembra dokumentu R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 (minēts 9. zemsvītras piezīmē).

19 — Skat. Direktīvas 77/388 25. panta 3. punkta pirmās daļas piekto teikumu un Pievienotās vērtības nodokļa sistēmas direktīvas 298. panta otrās daļas pirmo teikumu.

c) Par sistēmisko kopsakaru un jēgu un mērķi

i) Konkrētais sistēmiskais konteksts

34. Apsvērumos par rašanās vēsturi jau tika iekļautas dažas pārdomas par sistēmu.

35. Tā jau tika konstatēts, ka vienotās likmes kompensācijas procentu noteikšana atbilstoši Direktīvas [20] 297. panta pirmajai daļai tāpat ir paredzēta tikai vajadzības gadījumā. Ja lauksaimniecības ražošanas faktoriem netiek uzlikts priekšnodoklis, šādas vajadzības nav un, lai noteiktu kompensācijas procentus nulles apmērā, pamatā nebūtu vajadzīgs arī Direktīvas 298. panta otrās daļas otrais teikums.

36. Gluži tāpat Direktīvas 299. pantā [21] ir noteikts, ka vienotas likmes kompensācijas procentu piemērošanai nedrīkst būt tāds iznākums, ka vienotas likmes lauksaimniekiem atmaksā summu, kas pārsniedz aprēķināto priekšnodokli. Tā tiek nodrošināts, ka vienotas likmes režīmam lauksaimniekiem nav atbalsta elementu [22].

37. Šie abi sistēmiskie aspekti liecina drīzāk par to, ka ar Direktīvas 298. panta otrās daļas otro teikumu ir pieņemts patstāvīgs tiesiskais regulējums un dalībvalstīm ir gribēts dot nulles kompensācijas iespēju arī tad, ja ražošanas faktoru iegādes darījumiem ir uzlikts priekšnodoklis.

38. Šādas interpretācijas gadījumā tomēr ir grūti iedomāties, ka šī tiesiskā regulējuma pamats tiešām varētu būt bijušas Īrijas "nopietnas grūtības" tajā spēkā esošās nodokļa nulles procentu likmes lauksaimniecības ražošanas faktoriem dēļ. Jo tobrīd, kad Īrija Padomei apgalvoja, ka tai esot "nopietnas grūtības" [23], Direktīvas 77/388 projektā jau bija PVN sistēmas direktīvas 299. pantam atbilstoša tiesību norma [24], un tad, kad pēc Īrijas priekšlikuma Direktīvas 77/388 projektā tika iekļauts tiesiskais regulējums, kas bija PVN sistēmas direktīvas 298. panta otrās daļas otrā teikuma priekšgājējs [25], tiesiskajā regulējumā, kas bija PVN sistēmas direktīvas 297. panta pirmās daļas priekšgājējs [26], jau bija paredzēts, ka dalībvalstis vienotās likmes kompensācijas procentus nosaka tikai "vajadzības gadījumā" [27].

39. Direktīvas 298. panta otrās daļas pirmajā teikumā ietvertais noapaļošanas noteikums, kas jau tika minēts, savukārt drīzāk liedz otro teikumu izprast tādējādi, ka nulles likmes noteikšanai nav izvirzīti nekādi nosacījumi. Ja atbilstoši no rašanās vēstures viedokļa vecākajam Direktīvas 298. panta otrās daļas otrajam teikumam dalībvalstis tiešām varētu, neņemot vērā ievērojamu priekšnodokli, brīvi paredzēt kompensāciju nulles apmērā, nebūtu vajadzīga tiesību norma, kas piešķir tiesības pēc noteiktiem parametriem aprēķinātos vienotas likmes kompensācijas procentus noapaļot uz augšu vai uz leju līdz tuvākajai pusvienībai.

40. Otrais teikums no sistēmas viedokļa gan nav tikai papildinājums pirmajam teikumam tajā ziņā, ka, arī noapaļojot var nonākt pie nulles likmes. Proti, pirmkārt, šo teikumu secība Direktīvā 77/388 bija otrāda, otrkārt, šo teikumu iekļaušanas Direktīvā 77/388 hronoloģiskā secība nepieļauj šādu uzskatu un, treškārt, no lietas būtības izriet, ka arī noapaļojot var nonākt pie nulles likmes. Lai informācija būtu pilnīga, ir

20 — Agrākais Direktīvas 77/388 25. panta 3. punkta pirmās daļas pirmais teikums.

21 — Atbilstošs tiesiskais regulējums bija ietverts jau Direktīvas 77/388 projekta 27. panta 1. punkta pirmās daļas trešajā teikumā, pirms tika pievienots ceturtais un piektais teikums, skat. Padomes 1976. gada 7. decembra dokumentu R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 (minēts 9. zemsvītras piezīmē).

22 — Par līdzīgiem Komisijas apsvērumiem skat. jau saistībā ar sākotnējo Direktīvas 77/388 projektu (minēts 9. zemsvītras piezīmē), tur gan attiecībā uz šī projekta 27. panta 11. punktu – tam pievienoto pamatojumu –, saskaņā ar kuru pārlieku liela kompensācija līdzinoties ekonomiskam atbalstam. Skat. arī 1988. gada 28. jūnija spriedumu lietā 3/86 Komisija/Itālija (*Recueil*, 3369. lpp., 14. punkts).

23 — Skat. Īrijas Pastāvīgā pārstāvja 1976. gada 19. novembra vēstuli (minēta 12. zemsvītras piezīmē).

24 — 27. panta 3. punkta pirmās daļas trešais teikums, kas pārtapa par Direktīvas 77/388 25. panta 3. punkta pirmās daļas trešo teikumu.

25 — Kā 27. panta 3. punkta pirmās daļas ceturtais teikums, kas pārtapa par Direktīvas 77/388 25. panta 3. punkta pirmās daļas ceturto teikumu.

26 — 27. panta 3. punkta pirmās daļas pirmais teikums, kas pārtapa par Direktīvas 77/388 25. panta 3. punkta pirmās daļas pirmo teikumu.

27 — Skat. dažādās projekta stadijas, kas izriet no Padomes 1976. gada 22. oktobra dokumenta R/2514/76 (FIN 663) (vācu valodas versija datēta ar 1976. gada 27. oktobri), pieejams vietnē http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf, 1976. gada 25. novembra dokumenta R/2892/1/76 (FIN 758) (vācu valodas versija datēta ar 1976. gada 1. decembri), pieejams vietnē: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf, un 1976. gada 7. decembra dokumenta R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 (minēts 9. zemsvītras piezīmē).

jānorāda, ka vārds "arī" PVN sistēmas direktīvas 298. panta otrās daļas otrajā teikumā ir ar šo direktīvu ieviests jauninājums. Tā kā šis grozījums atbilstoši šīs direktīvas preambulas 3. apsvērumam nav atspoguļots noteikumos par šīs direktīvas transponēšanu un stāšanos spēkā [28], tā mērķis nebija satura grozīšana. No šī tīri redakcionālā grozījuma neizriet nekādas papildu norādes šeit veicamajai interpretācijai.

41. Tā kā līdz šim aplūkotās sistēmiskās pārdomas PVN sistēmas direktīvas 298. panta otrās daļas otrā teikuma interpretāciju nepārprotami neievirza ne vienā, ne otrā virzienā, šī tiesību norma ir jāaplūko plašākā kontekstā, turklāt izpētē ir jāiekļauj arī vienotas likmes režīma lauksaimniekiem jēga un mērķis.

ii) Vienotas likmes režīma plašāks konteksts un jēga un mērķis

42. Vienotas likmes režīms lauksaimniekiem pieder pie vienotās PVN sistēmas īpašajiem režīmiem un kā tāds ir jāinterpretē sašaurināti [29].

43. Kā netieši norāda jau attiecīgās PVN sistēmas direktīvas XII sadaļas 2. nodaļas "Kopējais vienotas likmes režīms lauksaimniekiem" virsraksts un ir konkretizēts 296. un 302. pantā, skatītos kopā ar Direktīvas 272. panta 1. punkta pirmās daļas e) punktu, šī īpašā režīma mērķis ir panākt, lai lauksaimnieki, kuriem parastais režīms vai pat īpašais režīms mazajiem uzņēmumiem varētu radīt grūtības, varētu saņemt vienotas likmes kompensāciju par samaksāto priekšnodokli [30]. Šis regulējums ir veidots tā, ka lauksaimnieki, uz kuriem tas attiecas, neiekasē un nemaksā par savas produkcijas realizācijas darījumiem PVN, bet līdz ar to viņiem savukārt nav arī tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Priekšnodoklis drīzāk ir kompensējams pēc vienotas likmes.

44. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu ir vienotās PVN sistēmas pamatprincips [31] un to principā nedrīkst ierobežot [32]. Proti, tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu nodrošina PVN neitralitāti [33].

45. Vienotas likmes kompensācija gan nenodrošina PVN neitralitāti tikpat individuālā veidā kā tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, taču šī regulējuma pamatdoma ir ievērot PVN neitralitāti attiecībā uz visu vienotas likmes lauksaimnieku grupu kopumā [34] un nodrošināt tiem cik vien iespējams individuālu pieeju. Tas tiek sasniegts tādējādi, ka vienotas likmes kompensācijas procentus, kuru uzdevums saskaņā ar Direktīvas 295. panta 1. punkta 7. apakšpunktu ir kompensēt priekšnodokli, atbilstoši Direktīvas 298. panta pirmajai daļai aprēķina, pamatojoties uz makroekonomikas statistiku [35], kas attiecas uz šo grupu, un tad atbilstoši Direktīvas 300. pantam piemēro atsevišķā vienotas likmes lauksaimnieka produkcijas realizācijas darījumiem.

46. Tomēr citādi nekā nodokļa maksātāju, uz kuriem attiecas parastais režīms, gadījumā vienotā likme lauksaimniekiem izraisa to, ka par to produkcijas realizācijas darījumiem PVN netiek iekasēts, un līdz ar to varētu rasties jautājums, kāpēc vispār būtu jākompensē priekšnodoklis, ja, kā norāda Portugāle, saskaņā ar Direktīvas 168. pantu tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu nav arī no PVN atbrīvotu produkcijas realizācijas darījumu gadījumā.

28 — Skat. Direktīvas 412. pantu.

29 — Spriedums lietā *Harbs* (minēts 5. zemsvītras piezīmē, 27. punkts) un spriedums lietā *Stadt Sundern* (minēts 5. zemsvītras piezīmē, 27. punkts); par īpašo režīmu mazajiem uzņēmumiem skat. 2006. gada 28. septembra spriedumu lietā C-128/05 Komisija/Austrija (Krājums, I-9265. lpp., 22. punkts), kā arī manus 2010. gada 17. jūnija secinājumus lietā C-97/09 *Schmelz* (2010. gada 26. oktobra spriedums, Krājums, I-10465. lpp., 32. punkts).

30 — Skat. arī Direktīvas preambulas 50. apsvērumu.

31 — 2008. gada 10. jūlija spriedums lietā C-25/07 *Sosnowska* (Krājums, I-5129. lpp., 14. punkts), 2010. gada 30. septembra spriedums lietā C-392/09 *Uszodaépítő* (Krājums, I-8791. lpp., 15. punkts) un 2011. gada 12. maija spriedums lietā C-107/10 *Enel Maritsa Iztok 3* (Krājums, I-3873. lpp., 31. punkts).

32 — 2008. gada 11. decembra spriedums lietā C-371/07 *Danfoss* un *AstraZeneca* (Krājums, I-9549. lpp., 26. punkts), 2010. gada 15. jūlija spriedums lietā C-368/09 *Pannon Gép Centrum* (Krājums, I-7467. lpp., 37. punkts) un 2010. gada 22. decembra spriedums lietā C-277/09 *RBS Deutschland Holdings* (Krājums, I-13805. lpp., 39. punkts).

33 — Spriedums lietā *Danfoss* un *AstraZeneca* (minēts 32. zemsvītras piezīmē, 26. punkts), spriedums lietā *Uszodaépítő* (minēts 31. zemsvītras piezīmē, 35. punkts) un 2010. gada 22. decembra spriedums lietā C-438/09 *Dankowski* (Krājums, I-14009. lpp., 24. punkts).

34 — Šajā ziņā skat. 295. panta 1. punkta 6. un 7. apakšpunktu.

35 — Šajā ziņā skat. spriedumu lietā Komisija/Itālija (minēts 22. zemsvītras piezīmē, 8. punkts).

47. Tomēr īpašais režīms lauksaimniekiem nemaz nav iecerēts kā atbrīvojums no nodokļa. Tā kā lauksaimnieki, kā norāda Komisija, ļoti bieži ir garas ražošanas un izplatīšanas ķēdes, kas noslēdzas ar gala patērētāju, pirmais posms [36], to produkcijas realizācijas darījumu vienkārša atbrīvošanas no nodokļa iznākums būtu tāds, ka to ražošanas faktoru iegādes darījumiem uzliktais priekšnodoklis tiktu nodots tālāk kā slēpts PVN un arī vēlākos posmos par attiecīgajām nodokļu summām tiktu iekasēts PVN; iznākums tam tātad būtu vairākkārtēja aplikšana ar nodokli un PVN sistēmas neitralitātes apdraudējums.

48. Tieši tādēļ, lai izvairītos no šādām vienotās likmes kompensācijas sekām, Direktīvas 303. pantā ir paredzēts, ka gadījumā, kad vienotas likmes kompensāciju lauksaimniekam izmaksā nevis Valsts kase, bet klients, kas ir nodokļa maksātājs, klients šo PVN summu var atskaitīt pats par saviem produkcijas realizācijas darījumiem vai pieprasīt tā atmaksu. Tādējādi tiek nodrošināts, ka netiek tālāk nodots slēpts PVN.

49. Tomēr Direktīvas 298. panta otrās daļas otrais teikums rada iespēju priekšnodokļa kompensāciju padarīt pilnībā neiespējamu, paredzot iespēju noteikt vienotas likmes kompensācijas procentus arī nulles apmērā. Turklāt tas nav izņēmums no izņēmuma, kas noved atpakaļ pie pamata normas un tādējādi ir jāinterpretē paplašināti [37], bet gan PVN režīms vienotas likmes lauksaimniekiem tādējādi vēl vairāk attālinās no parastā režīma, nekā tas ir noticis jau tāpat. Tādējādi Direktīvas 298. panta otrās daļas otrais teikums ir jāinterpretē sašaurināti.

50. Kā izriet no Komisijas sākotnējā projekta pamatojuma, vienotais režīms lauksaimniekiem esot "tikai tehniska un praktiska nodokļu piemērošanas kārtība", saskaņā ar kuru vienotas likmes zemniekiem ir jāsaņem vienotas likmes kompensācija par atskaitāmo priekšnodokli. Tas tika ieviests kā pārejas režīms, lai it īpaši mazus lauksaimniecības uzņēmumus atbrīvotu no formalitātēm, kas ir jāpilda, ja tiek piemērots parastais režīms [38].

51. Lai nodrošinātu pašu ieņēmumu vienmērīgu iekasēšanu un izvairītos no konkurences izkropļojumiem PVN piemērošanas dēļ atsevišķās dalībvalstīs, kā tas norādīts sākotnējā projekta pamatojumā, kopējais vienotas likmes režīms visam vienotas likmes lauksaimnieku kopumam nedrīkstot būt saistīts ar finansiālām priekšrocībām vai zaudējumiem [39]. Esot pats par sevi saprotams, ka vienotas likmes režīma piemērošana saistībā ar pašu ieņēmumu iekasēšanu un konkurences noteikumiem, kas attiecas uz atsevišķo dalībvalstu lauksaimniekiem, izraisa tādas pašas sekas, kādas būtu tad, ja lauksaimnieki kādā no šīm valstīm saņemtu vienotas likmes kompensāciju, kamēr citu valstu vienotas likmes lauksaimniekiem tiesības uz šādu kompensāciju nepienāktos [40].

52. Lai arī sākotnējais [Sestās PVN] direktīvas projekts ir ticis dažādā ziņā grozīts, man tomēr šķiet, ka minētie izvilkumi no attiecīgā pamatojuma joprojām precīzi apraksta vienotā režīma lauksaimniekiem jēgu un mērķi. Ja dalībvalsts varētu brīvi noteikt, ka, neņemot vērā ievērojamo priekšnodokli, vienotas likmes kompensācija netiks piešķirta, kopējam vienotas likmes režīmam nebūtu jēgas. Šāda interpretācija nebūtu saderīga ar šī tiesiskā regulējuma jēgu un mērķi.

53. Taču Portugāle uzsver, ka kopējā vienotas likmes režīma lauksaimniekiem galvenais mērķis esot PVN sistēmas vienotas likmes lauksaimniekiem vienkāršošana un šis režīms ļaujot sasniegt šo mērķi, jo ar to tiekot panākta maksimāla vienkāršošana. Pamatojoties uz 2005. gada statistiku, Portugāle norāda, ka tās lauksaimniecība gandrīz pilnībā sastāvot no ļoti maziem ģimenes uzņēmumiem, izglītības līmenis mēdzot būt ļoti zems un gandrīz puse lauksaimnieku esot jau vecāki par 65 gadiem. Pozitīva vienotas likmes kompensācija nenovēršami izraisītu to, ka lauksaimniekiem tiktu izvirzītas noteiktas minimālās prasības, īpaši attiecībā uz grāmatvedību un rēķinu sastādīšanu.

36 — Spriedumā lietā Komisija/Īrija (minēts 13. zemsvītras piezīmē, 29. punkts), kā arī 1988. gada 21. jūnija spriedumā lietā 416/85 Komisija/Apvienotā Karaliste Tiesa atzina, ka arī lauksaimniecības ražošanas līdzekļu piegāde saistībā ar jautājumu, vai to piegādei arī turpmāk izņēmuma kārtā drīkst piemērot nulles likmi, pietiekami cieši ietekmē gala patērētāju.

37 — Skat. 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (Krājums, I-6729. lpp., 72. punkts) un 2010. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-175/09 *Axa UK* (Krājums, I-10701. lpp., 30. punkts).

38 — Skat. 27. panta 1., 6., 12. un 13., kā arī 16. punkta pamatojumu 8. zemsvītras piezīmē minētajā projektā.

39 — Skat. 27. panta 1. punkta pamatojumu 8. zemsvītras piezīmē minētajā projektā.

40 — Skat. 27. panta 2. punkta ceturtā un piektā ievilkuma pamatojumu 8. zemsvītras piezīmē minētajā projektā.

54. Nav šaubu, ka kopējās vienotas likmes kompensācijas mērķis, kā izriet it īpaši no Direktīvas 296. panta 1. punkta, skatīta kopā ar 272. panta 1. punkta pirmās daļas e) punktu, ir PVN sistēmas vienkāršošana attiecībā uz atsevišķiem lauksaimniekiem [41]. Taču Direktīvā nav paredzēta vienkāršošana par katru cenu. Vienkāršošana drīzāk ir saistīta ar mehānismu, saskaņā ar kuru, pēc vienotas likmes kompensējot aprēķināto priekšnodokli, tiek cik vien iespējams saglabāta PVN neitralitāte.

d) Starpsecinājums

55. Šajā kontekstā un ņemot vērā faktu, ka Direktīvas 298. panta otrās daļas otrais teikums ir jāinterpretē sašaurināti, kopējā vienotas likmes režīma lauksaimniekiem jēga un mērķis liek šo tiesību normu interpretēt tādējādi, ka ar to dalībvalstīm nav piešķirta pilnīga rīcības brīvība neatkarīgi no patiesā priekšnodokļa apjoma noteikt vienotas likmes procentus nulles apmērā. Šāda nulles likme drīzāk ir pieļaujama tikai tad, ja tās iemesls ir priekšnodoklis, kura vai nu nav, vai arī tas ir tik neliels, ka to var neņemt vērā.

e) Par argumentu, ka nav pieļaujama koriģējoša interpretācija

56. Pret interpretācijas iznākumu, pie kura ir nonākts šajā gadījumā, Portugāle iebilst, atsaucoties uz 2010. gada 15. jūlija spriedumu lietā Komisija/Apvienotā Karaliste [42]. Saskaņā ar to dalībvalstij, kuras valsts tiesiskais regulējums atbilst skaidram un precīzam direktīvas noteikuma formulējumam, nevarot pārmest šī noteikuma pārkāpumu, tādēļ ka tā nav veikusi šī noteikuma koriģējošu interpretāciju, lai pielāgotu to kopējās PVN sistēmas vispārējai loģikai un izlabotu Savienības likumdevēja pieļauto kļūdu.

57. Minētajā lietā būtībā bija jāatbild uz jautājumu, vai Apvienotajai Karalistei Trīspadsmitās direktīvas 86/560 [43] 2. panta 1. punkts, kurā ir atsauce tikai uz PVN sistēmas direktīvas 169. panta a) un b) punktu, ir jāizprot un jāpiemēro tā, it kā tajā būtu atsauce arī uz tā c) punktu. Komisija [šādu interpretāciju] pamatoja ar sagatavošanas darbiem attiecīgo noteikumu pieņemšanai, to sistēmu un mērķi. Taču Tiesa nevarēja piekrist Komisijas apgalvojumam, ka ir pieļauta faktiska kļūda, un norādīja, ka pat tad, ja tāda būtu pieļauta un Komisijas interpretācija vairāk atbilstu kopējās PVN sistēmas loģikai, veikt šādu koriģējošu interpretāciju neesot Tiesas uzdevums [44].

58. Taču šajā tiesvedībā situācija ir citāda. PVN sistēmas direktīvas 298. panta otrās daļas otrais teikums ir daudz neskaidrāks nekā tiesību norma, uz kuru attiecas spriedums lietā Komisija/Apvienotā Karaliste; pamatojoties uz kopējā vienotas likmes režīma, pie kuras pieder šis noteikums, sistēmu un jēgu, drīzāk rodas gandrīz uzmācīgs jautājums, kad nulles likmi var noteikt. Kā esmu izskaidrojusi, teleoloģiskās interpretācijas, kas sader ar vārdisko formulējumu, iznākums ir tāds, ka Direktīvas 298. panta otrās daļas otrais teikums dalībvalstīm nedod pilnīgu rīcības brīvību. Skaidrāks tiesību normas formulējums, protams, būtu vairāk atbildis tiesiskās drošības principam. Tomēr šī noteikuma saturu varēja noskaidrot, pielietojot parastās interpretācijas metodes, un atbilstoši šīs interpretācijas iznākumam ar to nav saderīgs tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, neņemot vērā ievērojamu aprēķināto priekšnodokli, vienotas likmes kompensācija netiek piešķirta.

2) Par ievērojama priekšnodokļa esamību

59. Pēc tam, kad ir ticis konstatēts, ka dalībvalstis nevar neatkarīgi no vienotas likmes lauksaimniekiem faktiski aprēķinātā priekšnodokļa apmēra brīvi izvēlēties noteikt vienotās likmes kompensācijas procentus nulles apmērā, turpinājumā ir jāpārbauda, vai Portugālē pastāv "vajadzība" piešķirt vienotas likmes kompensāciju, vai arī vienotās likmes zemniekiem aprēķinātais priekšnodoklis ir nulle vai tuvu nullei.

41 — Skat. arī spriedumu lietā *Stadt Sundern* (minēts 5. zemsvītras piezīmē, 28. punkts).

42 — 2010. gada 15. jūlija spriedums lietā C-582/08 Komisija/Apvienotā Karaliste (Krājums, I-7195. lpp., 48. punkts).

43 — Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmitā direktīva 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem - pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (OV L 326, 40. lpp.).

44 — Spriedums lietā Komisija/Apvienotā Karaliste (minēts 42. zemsvītras piezīmē, 28. un nākamais punkts, 36. un 46. punkts).

60. Komisija savā prasības pieteikumā norāda, ka saskaņā ar *CIVA* vairumam ražošanas faktoru iegādes darījumu Portugālē piemēro 6 % nodokļa likmi un mašīnām, iekārtām un degvielai 13 % nodokļa likmi. Portugāle to savā iebildumu rakstā būtībā apstiprina.

61. Komisija turpinājumā ir norādījusi, ka priekšnodokļa apmērs, kuru portugāļu vienotas likmes lauksaimnieki neesot varējuši atskaitīt 2004. un 2005. gadā, esot atbildis 5,3, resp., 7,9 % no to pārdošanas apjoma. Šādas ziņas Portugāles iestādes esot sniegušas Komisijai, kad tā 2007. gada novembrī esot veikusi pašu resursu kontroli par šiem gadiem.

62. Par šo skaitļu izcelsmi un pareizību atsevišķos punktos lietas dalībniecēm ir domstarpības. Tomēr Komisija savā replikā pareizi norāda, ka šīs tiesvedības nolūks neesot noteikt konkrētus vienotās likmes kompensācijas procentus, bet gan noskaidrot jautājumu, vai ir izpildīti nosacījumi, lai noteiktu kompensāciju nulles apmērā. Komisija ar šo skaitļu palīdzību ir vēlējusies parādīt, ka vienotas likmes lauksaimnieku maksājamais priekšnodoklis ir ievērojams. To, ka tas tā ir, Portugāle nav pēc būtības noliegusi, un, ņemot vērā Portugālē spēkā esošās PVN likmes lauksaimniecības ražošanas faktoru iegādes darījumiem, tas arī ir ticami.

63. Tādēļ ir jākonstatē, ka Portugāle piemēro vienotas likmes kompensāciju nulles apmērā, kaut gan portugāļu lauksaimnieku ražošanas faktoru iegādes darījumiem tiek uzlikti ievērojami priekšnodokļi un līdz ar to pastāv vajadzība tos kompensēt.

3) Par citiem Portugāles aizstāvības argumentiem

a) Vienotas likmes kompensācija tikai tad, ja lauksaimniecības nozarei ir nodokļu parāds

64. Portugāle apgalvo, ka, piemērojot vienotas likmes kompensāciju, drīkstot ņemt vērā arī PVN, kas būtu jāmaksā vienotas likmes lauksaimniekiem, ja uz tiem attiektos parastais režīms. Tā acīmredzot uzskata, ka pozitīva vienotas likmes kompensācijas iespēja ir jāapsver tikai tad, ja, piemērojot parasto režīmu, priekšnodoklis pārsniegtu maksājamo nodokli un vienotas likmes lauksaimnieku kopums attiecībā pret valsti atrastos nodokļu kreditora situācijā. Tomēr Portugālē, piemērojot parasto režīmu, maksājamais nodoklis pārsniegtu atskaitāmo priekšnodokli. Kompensācija nulles apmērā tādējādi atbilstot budžetārajai racionalitātei un neradot vienotas likmes lauksaimniekiem nekādus zaudējumus.

65. Kā Komisija pareizi norāda savā replikā, Direktīvā tomēr neesot norāžu par to, ka pozitīva vienotās likmes kompensācija būtu piešķirama tikai netipiskajā gadījumā, kad visam ekonomikas sektoram piemērojamais priekšnodoklis pārsniegtu PVN par produkcijas realizācijas darījumiem, kurš būtu jāmaksā, ja tiktu piemērots parastais režīms. Ja piekristu Portugāles viedoklim, vienotas likmes režīms ļoti attālinātos no parastā režīma un ar to saistītās priekšnodokļa atskaitīšanas iespējas; un tieši slēpta PVN tālāknodošana lielākoties netiktu traucēta.

66. Turklāt tiktāl, ciktāl šim Portugāles argumentam galvenokārt varētu būt tīri budžetāri apsvērumi, ir jānorāda, ka kopējais vienotas likmes režīms lauksaimniekiem ir tikai īpašs režīms, kuru ir iespējams izvēlēties, un dalībvalstīm nav pienākuma to izmantot. Taču, ja tās izšķiras par šo īpašo režīmu, to transponēšanas tiesību aktiem ir jāiekļaujas PVN sistēmas direktīvas noteiktajā ietvarā. Tādējādi nav jēgas arī Portugāles argumentam, ka izvēlēties direktīvu transponēšanas formu un līdzekļus esot dalībvalstu ziņā.

b) Izmaiņu neesamība PVN situācijā lauksaimniecībā

67. Portugāle turpinot apgalvo, ka Komisija nepamatoti vadoties no pieņēmuma, ka PVN situācija lauksaimniecības sektorā Portugālē esot tik ļoti izmainījusies, ka citādi nekā agrāk piemērot vienotas likmes kompensācijas procentus nulles apmērā šobrīd vairs nav iespējams. Arī tad, ja procentu likmes būtu mainījušās, situācija 1989. gadā, kad Portugālei pēc pārejas perioda esot bijis jāpielāgojas

Direktīvai 77/388, un šobrīd attiecībā uz ražošanas faktoru iegādes un produkcijas realizācijas darījumu aplikšanu ar nodokli esot līdzīgas. Pat tad, ja gribētu pieņemt, ka ir notikušas būtiskas izmaiņas, tad tādas esot notikušas jau pirms 17 gadiem, kad Portugāle esot atcēlusi nulles likmi dažādiem lauksaimniecības ražošanas faktoriem.

68. Tiktāl pietiek norādīt uz pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru līguma neizpilde ir jāvērtē, ņemot vērā situāciju, kādā atradās dalībvalsts brīdī, kad beidzās termiņš, kas bija noteikts argumentētajā paziņojumā [45], un vienīgi Komisijas ziņā ir izlemt, vai [46] un kad [47] tā uzsāk procedūru sakarā ar pienākumu neizpildi. Kāda bija situācija 1989. un 1992. gadā, tādējādi nav jānoskaidro.

c) Kompensēšana citādā veidā

69. Visbeidzot, Portugāle apgalvo, ka vienotas likmes kompensācijai, ja tā tiešām būtu jāpiešķir, atšķirībā no tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu neesot fiskāla rakstura. Tās mērķis drīzāk esot sniegt vienotas likmes lauksaimniekiem ar uzņēmējdarbību saistīto izmaksu finansiālu kompensāciju. Portugālē tas gandrīz vienmēr notiekot atbalsta, kompensāciju, prēmiju un citu valsts subsīdiju veidā.

70. Taču kopējais vienotas likmes režīms lauksaimniekiem neapšaubāmi ir kopējās PVN sistēmas daļa, kā ir noteikts Direktīvā. Kvalificēt šo īpašo režīmu, tiktāl, ciktāl ar to ir paredzēta vienotas likmes kompensācija, kā tādu, kam nav fiskāla rakstura, man šķiet nepamatoti. Turklāt šīs sistēmas vienveidīgas piemērošanas nepieciešamība nepieļauj priekšnodokļa kompensācijas aizstāšanai izvēlēties atbalstu vai citas valsts subsīdijas.

4) Secinājums

71. Līdz ar to ir jāsecina, ka, nosakot vienotas likmes kompensācijas procentus nulles apmērā, kaut gan vienotas likmes lauksaimnieku maksātais priekšnodoklis nav nulle, ne arī tuvu nullei, Portugāle ir pārkāpusi kopējo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem.

B – *Par iebildumu attiecībā uz pašu resursu aprēķinu*

72. Savā prasības pieteikumā Komisija iebilst ne tikai pret līdz šim aplūkoto īpašo režīmu, ko Portugāle piemēro vienotas likmes lauksaimniekiem, bet arī pret to, ka Portugāle veic ievērojamu negatīvu kompensāciju pašu resursos, lai kompensētu PVN iekasēšanu.

73. Citādi nekā iebildumu saistībā ar īpašo režīmu šai otrajai prasības pieteikuma daļai abas lietas dalībnieces savos procesuālajos rakstos pievēršas tikai starp citu.

74. Komisija savā prasības pieteikumā tam ir veltījusi tikai vienu īsu punktu. Tajā tā norāda, ka šīs tiesvedības mērķis gan neesot noskaidrot, ciktāl Portugāle ir pildījusi savus pienākumus saistībā ar pašu resursu iekasēšanu, tomēr esot jānorāda, ka Komisija varētu pieprasīt to vēlāku samaksu, pieskaitot tiem nokavējuma procentus, ja Portugāle būtu pārkāpusi Direktīvu un tādēļ būtu samazinājušies Eiropas Savienības pašu resursi. Savos apsvērumos par Direktīvas 298. panta interpretāciju Komisija drīzāk garāmejot norādījusi, ka Portugāle 2004. gadā, aprēķinot pašu resursus, esot veikusi negatīvu kompensāciju apmēram EUR 70 miljonu apmērā, lai iekļautu vienotas likmes lauksaimnieku neatskaitīto priekšnodokli.

45 — 2005. gada 26. aprīļa spriedums lietā C-494/01 Komisija/Īrija (Krājums, I-3331. lpp., 29. punkts), 2010. gada 28. janvāra spriedums lietā C-333/08 Komisija/Francija (Krājums, I-757. lpp., 55. punkts) un 2011. gada 7. aprīļa spriedums lietā C-20/09 Komisija/Portugāle (Krājums, I-2637. lpp., 31. punkts).

46 — 2003. gada 26. jūnija spriedums lietā C-233/00 Komisija/Francija (*Recueil*, I-6625. lpp., 31. punkts), 2005. gada 2. jūnija spriedums lietā C-266/03 Komisija/Luksemburga (Krājums, I-4805. lpp., 35. punkts), 2010. gada 21. janvāra spriedums lietā C-17/09 Komisija/Vācija, 20. punkts, un 2011. gada 26. maija spriedums lietā C-306/08 Komisija/Spānija (Krājums, I-4541. lpp., 66. punkts).

47 — 2001. gada 1. februāra spriedums lietā C-333/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-1025. lpp., 25. punkts), 2010. gada 4. marta spriedums lietā C-297/08 Komisija/Itālija (Krājums, I-1749. lpp., 87. punkts), 2010. gada 28. oktobra spriedums lietā C-350/08 Komisija/Lietuva (Krājums, I-10525. lpp., 33. punkts) un spriedums lietā Komisija/Spānija (minēts 46. zemsvītras piezīmē, 66. punkts).

75. Portugāle savā iebildumu rakstā pievēršas šim punktam atbilstoši īsi. Šīs tiesvedības pamatā gan esot Komisijas un Portugāles domstarpības attiecībā uz pareizu pašu resursu aprēķinu saistībā ar īpašo režīmu lauksaimniekiem, tomēr, kā norādot pati Komisija, tas neesot šīs procedūras priekšmets. Pat tad, ja Tiesa pievienotos Komisijas pārstāvētajai kopējā vienotas likmes režīma interpretācijai, iznākums tam nevarot būt tāds, ka tiek palielināta Portugāles iemaksa pašu resursos, tādēļ ka jau esot sasniegts maksimālais līmenis. Portugāle savā atbildē uz repliku turklāt norāda, ka Komisija pamatojoties uz Direktīvas 77/388 tiesību normām par pašu resursu aprēķinu saistībā ar kopējo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem [48], kuras vairs netiekot piemērotas jau ilgi, bet vēlākais kopš Regulas Nr. 1553/89 [49] stāšanās spēkā, un kurām atbilstošu tiesību normu vairs neesot arī PVN sistēmas direktīvā.

76. Portugāle gan nav skaidri apstrīdējusi, ka tā attiecībā uz tiesisko regulējumu, ko tā piemēro vienotas likmes lauksaimniekiem, veic negatīvu kompensāciju pašu resursos un to ir darījusi īpaši 2004. gadā. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos un, atbildot uz Tiesas sēdē uzdotu jautājumu, vēlreiz apliecinātos Komisijas apsvērumus, saskaņā ar kuriem šī procedūra neesot par pašu resursu iekasēšanu, to Portugālei nevar pārmest. Proti, no Tiesas Reglamenta 38. panta 1. punkta c) apakšpunkta un ar to saistītās judikatūras izriet, ka prasības pieteikumā ir jāietver strīda priekšmets un izvirzīto pamatu kopsavilkums un tie ir jānorāda pietiekami skaidri un precīzi, lai atbildētājs varētu sagatavot savu aizstāvību un lai Tiesa varētu veikt pārbaudi. No tā izriet, ka faktiskie un tiesiskie apstākļi, uz kuriem ir pamatota prasība, prasības pieteikumā ir jānorāda loģiskā un saprotamā veidā [50]. Komisijas prasības pieteikuma otrā daļa šai prasībai neatbilst.

77. Tā kā Komisija nav skaidri atteikusies no sava prasības pieteikuma otrās daļas un tādējādi par to ir jālemj, tad tā nepietiekama pamatojuma dēļ ir jānoraida kā nepieņemama.

V – Par tiesāšanās izdevumiem

78. Tā kā abas lietas dalībnieces ir lūgušas piespriest tiesāšanās izdevumus atlīdzināt attiecīgi otrai lietas dalībniecei un abu argumenti ir daļēji noraidīti, es iesaku atbilstoši Tiesas Reglamenta 69. panta 3. punktam piespriest katrai lietas dalībniecei segt savus tiesāšanās izdevumus pašai.

VI – Secinājumi

79. Tādēļ ierosinu Tiesai lemt šādi:

1) piemērodama lauksaimniekiem īpašu no Direktīvas atšķirīgu režīmu, saskaņā ar kuru tie tiek atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas un tiem tiek piemēroti vienotās likmes kompensācijas procenti nulles apmērā, Portugāles Republika ir pārkāpusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 296.–298. pantu;

2) pārējā daļā prasību noraidīt;

3) katrs lietas dalībnieks sedz savus tiesāšanās izdevumus pats.

48 — Sestās direktīvas 77/388 25. panta 12. punkts, skatīts kopā ar C pielikumu.

49 — Padomes 1989. gada 29. maija Regula (EEK, *Euratom*) Nr. 1553/89 par galīgajiem vienotajiem pasākumiem, lai iekasētu pašu resursus, ko veido pievienotās vērtības nodokļi (OV L 155, 9. lpp.).

50 — 2008. gada 21. februāra spriedums lietā C-412/04 Komisija/Itālija (Krājums, I-619. lpp., 103. punkts), 2009. gada 16. jūlija spriedums lietā C-165/08 Komisija/Polija (Krājums, I-6843. lpp., 42. punkts) un 2011. gada 5. maija spriedums lietā C-267/09 Komisija/Portugāle (Krājums, I-3197. lpp., 25. punkts).