GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2011 m. rugsėjo 22 d.[1]

Byla C-524/10

Europos Komisija
prieš

Portugalijos Respubliką

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Direktyva 2006/112/EB — Pirkimo PVM našta – Ūkininkams skirta vienodo tarifo schema — Vienodo tarifo schema vietoj PVM atskaitos — Nulinis vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis — Sąlygos“

I – Įžanga

1. Pridėtinės vertės mokesčio bendroje sistemoje[2] iš esmės nustatyta, kad pridėtinės vertės mokestis turėtų būti taikomas kuo bendresniu būdu ir apimti visus gamybos ir paskirstymo etapus. Kiekviena gamybos ar paskirstymo grandinėje veikianti įmonė prie savo prekių arba paslaugų neto kainos turi pridėti pridėtinės vertės mokestį ir jį pervesti mokesčių administratoriui. Įmonė, esanti PVM mokėtoja, turi teisę į pirkimo PVM atskaitą, t. y. ji gali atskaityti tiekėjams sumokėtą pirkimo PVM. Dėl to kiekviena įmonė moka PVM tik nuo savo sukurtos pridėtinės vertės. Žvelgiant iš ekonominės perspektyvos, skirtinguose etapuose pirkimo PVM moka konkretus klientas, o galiausiai visą pirkimo PVM sumoka galutinis vartotojas.

2. Kai įprastos PVM schemos taikymas ūkininkams sukelia sunkumų, valstybės narės gali taikyti jiems specialią schemą, vadinamąją bendrą vienodo tarifo schemą. Pagal ją valstybės narės gali atleisti ūkininkus nuo PVM rinkimo ir, užuot atskaičiusios įprastą ir tiksliai apskaičiuotą PVM, taikyti vienodo tarifo kompensaciją už sumokėtą pirkimo PVM.

3. Šioje procedūroje dėl įsipareigojimų nevykdymo Europos Komisija iš esmės teigia, kad Portugalija nustatė nulinį vienodo tarifo kompensacinį dydį ir dėl to Portugalijos ūkininkams, kuriems taikoma tokia schema, nėra kompensuojamas pirkimo PVM.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva arba direktyva).

II – Teisinis pagrindas

A – *Sąjungos teisės aktai*

4. Pagal PVM direktyvos XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ 7 skyriaus „Įvairios nuostatos“ 272 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos e punktą valstybės narės gali atleisti apmokestinamuosius asmenis, kuriems taikoma ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema, nuo tam tikrų ar visų 2–6 skyriuose nurodytų prievolių. Prie šių prievolių priskiriama prievolė mokesčių institucijoje registruotis kaip PVM mokėtojui, išrašyti sąskaitas faktūras, tvarkyti apskaitą ir teikti PVM deklaracijas.

5. PVM direktyvos XII antraštinės dalies „Specialios schemos“ 2 skyriaus 295–305 straipsniuose reglamentuojama ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema.

6. Pagal direktyvos 296 straipsnio 1 dalį valstybės narės gali ūkininkams taikyti vienodo tarifo schemą, skirtą kompensuoti pirkimo PVM, tada, kai ūkininkams įprastos PVM procedūros arba smulkaus verslo įmonėms skirtos specialios schemos taikymas sudarytų sunkumų. Pagal direktyvos 302 straipsnį vienodo tarifo kompensacija taikoma vietoje PVM atskaitymo už veiklą. Tačiau pagal direktyvos 296 straipsnio 3 dalį ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, gali pasirinkti, kad vietoj vienodo tarifo jiems būtų taikoma įprasta PVM procedūra.

7. Direktyvos 297 straipsnyje nustatyta:

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

Prieš pradėdamos taikyti pagal pirmą pastraipą nustatytus vienodo tarifo kompensacinius procentinius dydžius, valstybės narės praneša apie juos Komisijai.“

8. Direktyvos 298 straipsnyje nustatyta:

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

Procentinius dydžius galima suapvalinti iki artimiausio didesnio ar mažesnio pusės procento dydžio. *Valstybės narės taip pat gali sumažinti tokius procentinius dydžius iki nulio*.“ [3]

9. Pagal direktyvos 299 straipsnį vienodo tarifo kompensaciniai procentiniai dydžiai negali turėti tokio poveikio, kad ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, grąžinamas PVM būtų didesnis už privalomą mokėti pirkimo PVM. Pagal direktyvos 300 straipsnį ūkininkui priklausanti vienodo tarifo kompensacija apskaičiuojama taikant vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį ūkininko patiektų produktų ir suteiktų paslaugų neto kainoms. Pagal direktyvos 301 straipsnį vienodo tarifo kompensaciją turi sumokėti prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo arba valstybės valdžios institucijos. Pagal direktyvos 303 straipsnį, kai prekes ar paslaugas įsigyjantis apmokestinamasis asmuo moka vienodo tarifo kompensaciją, jis gali atskaityti kompensacijos sumą iš PVM, taikomo jo paties parduodamiems produktams ir paslaugoms, arba prašyti mokesčių institucijos grąžinti šią kompensacijos sumą.

3 — Kursyvu išskirta mano.

B – *Portugalijos teisės aktai*

10. Pagal *Código do Importo sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas, toliau – CIVA)[4] 9 straipsnio 33 punktą PVM neapmokestinamos A priede „Žemės ūkio gamybos veiklos rūšių sąrašas“ ir B priede „Žemės ūkio paslaugų sąrašas“ nurodytos prekės ir paslaugos, kurias tiekia ar teikia ūkininkas, naudodamas savo darbo jėgą ir įrangą, paprastai esančią jo valdomame žemės arba miškininkystės ūkyje. Minėti A ir B priedai iš esmės sutampa su PVM direktyvos VII ir VIII priedais.

11. Pagal CIVA 29 straipsnį ūkininkai, išimtinai besiverčiantys PVM neapmokestinama veikla, atleidžiami nuo įprastų prievolių, susijusių su mokesčių rinkimu, sąskaitų išrašinėjimu, mokesčių deklaravimu ir apskaitos tvarkymu. Pagal CIVA 12 straipsnį ūkininkai gali pasirinkti įprastą PVM procedūrą, tačiau penkerius metus negali keisti pasirinktos tvarkos.

III – Faktinės aplinkybės, ikiteisminė procedūra ir reikalavimai

12. 2008 m. birželio 6 d. raštu Komisija pranešė Portugalijos valdžios institucijoms, kad Portugalijoje galiojanti ūkininkams skirta alternatyvi schema prieštarauja PVM direktyvoje nustatytai bendro vienodo tarifo schemai. Portugalijos vyriausybės nustatytoje schemoje nėra numatyta pirkimo PVM kompensacija, o tik nustatyta, kad ūkininkų veikla nėra apmokestinama ir dėl to negalima taikyti PVM atskaitos.

13. Portugalijos valdžios institucijos 2008 m. rugpjūčio 20 d. atsakyme teigia, kad pažeidimo nėra, nes PVM direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje aiškiai nustatyta, jog valstybės narės gali sumažinti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį iki nulio, neatsižvelgdamos į tai, kokio dydžio pirkimo PVM sumoka ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas. Portugalijos taikoma schema atitinka tikslus, kurių siekiama bendra vienodo tarifo schema, visų pirma kiek tai susiję su supaprastinimu. Ginčijama schema panaši į atleidimą nuo mokesčių, kai negalima atskaityti PVM. Be to, valstybės narės gali pačios pasirinkti direktyvos įgyvendinimo formą ir būdą. Todėl nėra pagrindo teigti, kad Portugalijos taikoma schema prieštarauja direktyvai.

14. Komisijos neįtikino šie Portugalijos argumentai, todėl ji 2009 m. birželio 26 d. Portugalijos vyriausybei išsiuntė pagrįstą nuomonę ir nurodė, kad Portugalijos taikoma schema nesuderinama su PVM direktyvos 296–298 straipsniais.

15. Portugalijos Respublika 2009 m. rugpjūčio 31 d. raštu atsisakė vykdyti Komisijos pagrįstą nuomonę ir toliau laikėsi ankstesnės pozicijos.

16. Komisija tebemano, kad Portugalijos vyriausybė pažeidė Sąjungos teisę, todėl pareiškė šį ieškinį, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. lapkričio 11 d. ir kuriuo prašo:

1) pripažinti, kad taikydama ūkininkams kitokią nei nustatyta PVM direktyvoje specialią schemą, pagal kurią ūkininkai atleidžiami nuo PVM mokėjimo ir jiems taikomas nulinio dydžio vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis, ir taip vykdydama esminę negatyvią savo išteklių kompensaciją, siekdama subalansuoti PVM surinkimą, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal PVM direktyvos 296–298 straipsnius;

2) priteisti iš Portugalijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

4 — 1989 m. birželio 12 d. Dekretu įstatymu Nr. 195/89 pakeista redakcija, kuri buvo iš naujo paskelbta 2008 m. birželio 20 d. Dekretu įstatymu Nr. 102/2008 (Pranešimo Nr. 44-A/2008, 2008 m. rugpjūčio 13 d. redakcija).

17. Portugalijos Respublika prašo:

1) atmesti ieškinį;

2) priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

18. Pasibaigus rašytinei proceso daliai, Teisingumo Teismas 2011 m. rugsėjo 2 d. surengė posėdį.

IV – Teisinis vertinimas

A – *Kaltinimas dėl nulinio vienodo tarifo kompensacinio procentinio dydžio*

1. Dėl direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antro sakinio aiškinimo

19. Siekiant išspręsti kilusį ginčą, visų pirma reikia išsiaiškinti, kokioms sąlygoms esant pagal PVM direktyvą valstybės narės, tarp jų ir Portugalija, gali ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, sumažinti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį iki nulio. Taikant tokį nulinį tarifą, ūkininkams galiausiai nebūtų kompensuojamas pirkimo PVM, taikomas jų įsigyjamoms prekėms ir paslaugoms.

a) Dėl direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antro sakinio formuluotės

20. Portugalija remiasi direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antro sakinio formuluote ir teigia, kad nulinį tarifą galima taikyti besąlygiškai. Šioje nuostatoje numatyta, kad „valstybės narės taip pat gali sumažinti tokius procentinius dydžius iki nulio“.

21. Tačiau Komisija mano, kad ši nuostata neturėtų būti suprantama kaip besąlyginis leidimas taikyti nulinį tarifą. Anot Komisijos, nulinis tarifas leistinas tik esant tam tikroms sąlygoms, pavyzdžiui, kai vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis, apskaičiuotas laikantis direktyvos reikalavimų, yra artimas nuliui arba kai ūkininkai yra atleisti nuo pirkimo PVM mokėjimo ir todėl jiems nėra ką kompensuoti.

22. Direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje nėra numatytas draudimas valstybėms narėms sumažinti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį iki nulio. Tačiau pagal jo formuluotę nedraudžiamas ir Komisijos pateikiamas siauras aiškinimas. Todėl siekiant išsiaiškinti, kaip reikia aiškinti šią nuostatą, būtina atsižvelgti į jos visumą, prasmę, tikslą [5] ir genezę [6].

b) Dėl direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antro sakinio genezės

23. Kiek tai susiję su direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antro sakinio geneze, kurią ypač pabrėžia abi šalys, visų pirma reikia pastebėti, kad PVM direktyva pakeistos Direktyvos 77/388/EEB [7] 25 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos ketvirtame sakinyje iš pat pradžių buvo nustatyta, kad „valstybės narės turi teisę sumažinti tokius procentus iki nulio“.

5 — 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Harbs* (C-321/02, Rink. p. I-7101, 28 punktas), 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Stadt Sundern* (C-43/04, Rink. p. I-4491, 24 punktas) ir 2010 m. kovo 9 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją* (C-518/07, Rink. p. I-1885, 17 punktas).

6 — 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimas *Falco Privatstiftung ir Rabitsch* (C-533/07, Rink. p. I-3327, 20 punktas), 2009 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas *Eschig* (C-199/08, Rink. p. I-8295, 58 punktas) ir 2010 m. spalio 28 d. Sprendimas *Volvo Car Germany* (C-203/09, Rink. p. I-10721, 40 punktas).

7 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

24. Panašu, kad ši nuostata yra susijusi su Airijos pasiūlytu Komisijos direktyvos pradinio projekto [8] pakeitimu. Po konsultacijų Komisijos parengtame specialios schemos ūkininkams projekto „galutiniame kompromisiniame variante“ [9], kuriame iš dalies atsižvelgiama į 1976 m. gruodžio 3 d. valstybių narių nuolatinių atstovų pasitarime priimtus pakeitimus, į 27 straipsnio [10] 3 dalies pirmą pastraipą buvo įtrauktas naujas ketvirtas sakinys, pagal kurį „valstybės narės turi teisę sumažinti tokius procentus iki nulio“. Vienoje šio projekto išnašoje nurodoma, kad minėtas sakinys valstybių narių nuolatinių atstovų sutarimu buvo įtrauktas Airijos delegacijos prašymu.

25. 1976 m. gruodžio 21 d. Tarybos dokumente R/3260/76 (FIN 892) [11], susijusiame su valstybių narių nuolatinių atstovų pasitarimu, vykusiu 1976 m. gruodžio 3 ir 8 d., nurodoma, jog „visos delegacijos <...> pritarė tam, kad valstybės narės galėtų sumažinti kompensacijos procentus iki nulio“ .

26. Airijos nuolatinių atstovų 1976 m. lapkričio 19 d. rašte Tarybai [12], susijusiame su Direktyvos 77/388/EEB 27 straipsnyje nustatyta specialia schema ūkininkams, nėra kalbama apie šį Airijos pasiūlymą. Šiame rašte tik bendrai nurodoma, kad „dabartinis direktyvos projektas kelia didelių sunkumų Airijai. Komisija buvo informuota apie šiuos sunkumus, susijusius su projekto derinimu“.

27. Komisija teigia, jog aiškinant ginčijamą schemą reikia atsižvelgti į tai, kad tuo metu kai kurios valstybės narės, tarp jų ir Airija, žemės ūkio gamybos veiksniams taikė nulinį tarifą, todėl Direktyvoje 77/388/EEB buvo leista toliau tam tikrais išimtiniais atvejais taikyti nulinį tarifą [13]. Taryba leido valstybėms narėms tokiais atvejais nustatyti nulinį vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį.

28. Tačiau vienodo tarifo kompensacijos taikymo sąlyga yra pirkimo PVM mokėjimas [14], nes prekėms taikant nulinį PVM tarifą nulinis vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis tampa nebesvarbus, o taikyti nulinį PVM tarifą specialaus leidimo nereikia. Be to, tuo metu, kai nagrinėjama schema įtraukta į Direktyvos 77/338/EEB projektą, 27 straipsnio 3 dalyje [15] buvo nustatyta, kad valstybės narės „prireikus“ gali nustatyti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį. Tačiau kai taikomas nulinis pirkimo PVM, tokio poreikio nėra. Todėl nereikia leidimo nustatyti nulinį vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį.

29. Portugalija remiasi Komisijos 1973 m. birželio mėnesio direktyvos pradinio projekto pagrindimu [16], kuriame Komisija, kalbėdama apie 27 straipsnio 4 ir 5 dalyse nustatytą ūkininkams skirtą vienodo tarifo schemą, nurodė, kad valstybės narės, atsižvelgusios į 3 dalyje nustatytus maksimalius leistinus dydžius, gali pačios savarankiškai nustatyti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį. Nors šio projekto pagrindime vokiečių kalba žodžio „savarankiškai“ nėra, tekste prancūzų kalba yra paminėta „peuvent librement fixer“, anglų kalba – „may freely fix“, italų kalba – „possono liberamente fissare“ ir olandų kalba – „vrijelijk kunnen vaststellen“.

8 — COM (73) 950 galutinis, su šiuo projektu galima susipažinti internete: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf.

9 — 1976 m. gruodžio 7 d. Tarybos dokumentas R/2892/1/76 (FIN 758), kuris buvo persiųstas delegacijoms. Su šiuo projektu galima susipažinti internete: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf. Šio projekto versija vokiečių, danų, italų, olandų ir anglų kalbomis priimta 1976 m. gruodžio 8 d.

10 — Čia turimas omenyje Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnis.

11 — Su šiuo dokumentu galima susipažinti internete: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf. Šio dokumento versija vokiečių kalba priimta 1976 m. gruodžio 23 d., o danų, italų, olandų ir anglų kalbomis – 1976 m. gruodžio 22 d.

12 — Su šiuo 1976 m. lapkričio 23 ir 24 d. Tarybos dokumentu R/2855/76 (FIN 750) galima susipažinti internete: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

13 — Komisija remiasi 1988 m. birželio 21 d. Sprendimu *Komisija prieš Airiją* (415/85, Rink. p. 3097, 29 ir 30 punktai). Toje byloje, be kita ko, Komisija teigė, kad Airija nulinį tarifą pašarams, trąšoms ir sėkloms taikė neteisėtai, tačiau Teisingumo Teismas nusprendė, kad nulinio tarifo taikymas šiems žemės ūkio gamybos veiksniams neprieštaravo Direktyvai 77/388/EEB.

14 — Žr. Sprendimą *Komisija prieš Airiją* (minėtas 13 išnašoje, 25 punktas).

15 — Ši nuostata numatyta Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnio 3 dalyje, vėliau ji buvo įtraukta į PVM direktyvos 297 straipsnio 1 dalį.

16 — Žr. 8 išnašą.

30. Toks Portugalijos argumentas stebina savo užmojais. Jei Komisija būtų ketinusi valstybėms narėms suteikti visišką laisvę neperžengiant leistinų ribų nustatyti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį, Komisija ir Taryba tikrai būtų tai įrašiusios į direktyvos tekstą. Tačiau taip neįvyko. Priešingai, Taryba, Airijai paprašius, derybų vėlyvojoje stadijoje priėmė tokią schemą, pagal kurią dar sunkiau suprasti, kokią diskreciją turi valstybės narės.

31. Be to, svarstydama Airijos pasiūlymą Taryba nagrinėjo ir Vokietijos nuolatinės atstovybės pasiūlymą [17] papildyti 27 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipą, numatant, kad vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis gali būti suapvalintas iki artimiausio didesnio ar mažesnio pusės procento dydžio, nes toks papildymas [18], anot Vokietijos nuolatinės atstovybės, yra „būtinai reikalingas“. Šis Vokietijos nuolatinės atstovybės pasiūlymas buvo įtrauktas į 27 straipsnio 3 dalies penktą sakinį [19]. Jei delegacijos pradiniame direktyvos projekte arba vėliausiai po to, kai Airijos iniciatyva buvo įtrauktas ketvirtas sakinys, būtų ketinusios valstybėms narėms suteikti visišką laisvę neperžengiant leistinų ribų nustatyti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį, suapvalinimo taisyklė būtų buvusi nebereikalinga. Tačiau tai, kad buvo nustatyta suapvalinimo taisyklė, rodo, jog valstybėms narėms nenorėta suteikti visišką laisvę nustatyti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį.

32. Komisijos pateiktų argumentų, susijusių su direktyvos pradinio projekto aiškinimu, nepakanka, kad būtų galima nustatyti, kaip iš tiesų reikėtų aiškinti nagrinėjamą schemą.

33. Todėl pateiktos iš PVM direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antro sakinio genezės nėra aišku, kaip reikėtų aiškinti šią nuostatą: taip, kaip ją aiškina Komisija, ar taip, kaip aiškina Portugalija.

c) Dėl sisteminio ryšio, prasmės ir tikslo

i) Konkretus sisteminis kontekstas

34. Kai kurie sisteminiai svarstymai jau buvo paminėti, kalbant apie šios nuostatos genezę.

35. Kaip jau minėta, pagal direktyvos 297 straipsnio 1 dalį [20] vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis nustatomas tik tais atvejais, kai to prireikia. Jei žemės ūkio gamybos veiksniams nėra taikomas PVM, tokio poreikio nėra, todėl, siekiant nustatyti nulinį kompensacijos dydį, direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antru sakiniu remtis nereikia.

36. Direktyvos 299 straipsnyje [21] šiuo klausimu nustatyta, kad vienodo tarifo kompensaciniai procentiniai dydžiai negali turėti tokio poveikio, kad ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, grąžinamas PVM būtų didesnis už priklausantį sumokėti pirkimo PVM. Taip siekiama užtikrinti, kad ūkininkams taikoma vienodo tarifo schema neturėtų pagalbos požymių [22].

37. Manyčiau, kad šie sisteminiai aspektai leidžia teigti, jog direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje numatyta savarankiška schema, kuria norima valstybėms narėms suteikti galimybę nustatyti nulinio dydžio kompensaciją net ir tada, kai taikomas pirkimo PVM.

17 — Su 1976 m. lapkričio 19 d. teleksu Tarybai, esančiu 1976 m. lapkričio 22 ir 24 d. Tarybos dokumente R/2847/76 (FIN 747), galima susipažinti internete: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

18 — Žr. 1976 m. gruodžio 7 d. Tarybos dokumentą R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 (minėtas 9 išnašoje).

19 — Žr. Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos penktą sakinį ir PVM direktyvos 298 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį.

20 — Anksčiau tai buvo Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnio 3 dalies pirmas sakinys.

21 — Prieš papildymą ketvirtu ir penktu sakiniais atitinkama nuostata buvo Direktyvos 77/388/EEB projekto 27 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos trečiame sakinyje; žr. 1976 m. gruodžio 7 d. Tarybos dokumentą R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 (minėtas 9 išnašoje).

22 — Žr. panašią Komisijos nuomonę dėl Direktyvos 77/388/EEB pradinio projekto (minėtas 8 išnašoje), kurį pagrindžiant dėl jo 27 straipsnio 11 dalies nurodyta, kad per didelė kompensacija turi poveikį, tolygų valstybės ekonominei pagalbai; žr. 1988 m. birželio 28 d. Sprendimą *Komisija prieš Italiją* (3/86, Rink. p. 3369, 14 punktas).

38. Taip aiškinant sunku įsivaizduoti, kad Airijos „dideli sunkumai“, susiję su žemės ūkio gamybos veiksniams Airijoje taikomu nuliniu PVM, būtų buvę priežastis priimti tokią schemą. Tuo metu, kai Airija atkreipė Tarybos dėmesį į „didelius sunkumus“ [23], Direktyvos 77/388/EEB projekte jau buvo įtraukta nuostata [24], atitinkanti PVM direktyvos 299 straipsnį. Tuo metu, kai Airijos siūlymu į Direktyvos 77/388/EEB projektą buvo įtraukta PVM direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrą sakinį atitinkanti nuostata [25], Direktyvos 77/388/EEB nuostatoje [26], kuri atitiko PVM direktyvos 297 straipsnio 1 dalį, jau buvo nustatyta, kad prireikus valstybės narės nustato vienodo tarifo kompensacinius procentinius dydžius [27].

39. Manyti, kad procentinio dydžio sumažinimas iki nulio pagal direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrą sakinį nepriklauso nuo jokių sąlygų, neleidžia direktyvos 298 straipsnio 2 dalies pirmame sakinyje nustatyta suapvalinimo taisyklė. Jei valstybės narės pagal genezės požiūriu ankstesnę direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antro sakinio nuostatą, nepaisant didelės PVM naštos, būtų turėjusios visišką laisvę nustatyti nulinio dydžio kompensaciją, nebebūtų reikalinga nuostata, kuria leidžiama pagal tam tikrus parametrus suapvalinti procentinius dydžius iki artimiausio didesnio ar mažesnio pusės procento dydžio.

40. Sisteminiu požiūriu antras sakinys nėra vien pirmo sakinio papildymas ta prasme, kad apvalinant galima suapvalinti iki nulio. Pirma, Direktyvoje 77/388/EEB šie sakiniai buvo sukeisti vietomis, antra, tai patvirtina ir šių sakinių įtraukimo į Direktyvos 77/388/EEB projektą genezė, trečia, jau pats apvalinimas savaime reiškia, kad galima suapvalinti iki nulio. Papildomai reikėtų dar paminėti, kad PVM direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje esanti dalelytė „taip pat“ yra šios direktyvos naujovė. Bet kadangi šis pakeitimas pagal direktyvos trečią konstatuojamąją dalį nebuvo įtrauktas į nuostatas, susijusias su direktyvos įgyvendinimu ir įsigaliojimu [28], šia dalelyte nebuvo siekiama pakeisti šios nuostatos turinio. Taigi šis redakcinis pakeitimas nėra reikšmingas aiškinant šią nuostatą.

41. Kadangi ir iš šių sisteminių svarstymų nėra aišku, kaip iš tiesų reikėtų aiškinti PVM direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje esančią nuostatą, ją reikia analizuoti esant platesniam kontekstui ir atsižvelgti į ūkininkams skirtos vienodo tarifo schemos prasmę ir tikslą.

ii) Kitos aplinkybės ir vienodo tarifo schemos prasmė bei tikslas

42. Ūkininkams skirta vienodo tarifo schema yra viena iš bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos specialių schemų, taigi turėtų būti aiškinama siaurai [29].

23 — Žr. 1976 m. lapkričio 19 d. Airijos nuolatinės atstovybės raštą (minėtas 12 išnašoje).

24 — 27 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos trečias sakinys, vėliau tapęs Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos trečiu sakiniu.

25 — 27 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos ketvirtas sakinys, vėliau tapęs Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos ketvirtu sakiniu.

26 — 27 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos pirmas sakinys, vėliau tapęs Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos pirmu sakiniu.

27 — Žr. skirtingas projekto svarstymo stadijas, nurodytas 1976 m. spalio 22 d. Tarybos dokumente R/2514/76 (FIN 663) (šio dokumento versija vokiečių kalba priimta 1976 m. spalio 27 d.), su kuriuo galima susipažinti internete: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf, 1976 m. lapkričio 25 d. Tarybos dokumente R/2892/1/76 (FIN 758) (šio dokumento versija vokiečių kalba priimta 1976 m. gruodžio 1 d.), su kuriuo galima susipažinti internete: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf ir 1976 m. gruodžio 7 d. Tarybos dokumente R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 (minėtas 9 išnašoje).

28 — Žr. direktyvos 412 straipsnį.

29 — Sprendimai *Harbs* (minėtas 5 išnašoje, 27 punktas) ir *Stadt Sundern* (minėtas 5 išnašoje, 27 punktas); dėl specialios smulkaus verslo įmonėms skirtos schemos žr. 2006 m. rugsėjo 28 d. Sprendimą *Komisija prieš Austriją* (C-128/05, Rink. p. I-9265, 22 punktas) ir mano 2010 m. birželio 17 d. išvadą byloje *Schmelz* (C-97/09, Rink. p. I-10465, 32 punktas).

43. Kaip matyti iš PVM direktyvos XII antraštinės dalies 2 skyriaus pavadinimo „Ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema“ ir konkrečių direktyvos 296 ir 302 straipsnių, aiškinamų kartu su 272 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio e punktu, pagal šią specialią schemą ūkininkai, kuriems įprasta schema arba smulkaus verslo įmonėms skirta schema gali sudaryti sunkumų, už savo sumokėtą pirkimo PVM gali gauti vienodo tarifo kompensaciją[30]. Ši schema yra tokia, kad vykdydami pardavimą ūkininkai neapskaičiuoja ir neperveda jokio mokesčio, todėl neturi teisės į PVM atskaitą. Pirkimo PVM kompensuojamas taikant vienodą tarifą.

44. Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką teisė į PVM atskaitą yra pagrindinis bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos principas[31] ir ši teisė negali būti ribojama[32]. Būtent teisė į PVM atskaitą garantuoja pridėtinės vertės mokesčio neutralumą[33].

45. Nors vienodo tarifo kompensacija kai kuriais atvejais neužtikrina tokio PVM neutralumo, kaip antai teisės į PVM atskaitą atveju, pagrindinis schemos tikslas išlieka užtikrinti PVM neutralumą visai ūkininkų, kuriems taikomas vienodas tarifas, kategorijai[34] ir kiek įmanoma geriau tai pritaikyti konkrečiu atveju. Norint tai pasiekti, vienodo tarifo kompensaciniai procentiniai dydžiai, kurie pagal direktyvos 295 straipsnio 1 dalies 7 punktą yra skirti kompensuoti sumokėtą pirkimo PVM, pagal direktyvos 298 straipsnio 1 dalį yra apskaičiuojami[35] remiantis makroekonominiais duomenimis apie ūkininkus, kuriems taikomas vienodas tarifas, ir atsižvelgiant į direktyvos 300 straipsnį toliau yra taikomi kiekvieno ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, vykdomam pardavimui.

46. Kitaip nei pagal įprastą schemą apmokestinamų asmenų atveju, taikant ūkininkams skirtą vienodo tarifo schemą jų vykdomam pardavimui nėra taikomas PVM ir todėl galima būtų kelti klausimą, kodėl apskritai pirkimo PVM turi būti kompensuojamas, jei, kaip pažymi Portugalijos vyriausybė, PVM neapmokestinamo pardavimo atžvilgiu teisė į PVM atskaitą pagal direktyvos 168 straipsnį neatsiranda.

47. Ūkininkams taikoma speciali schema nebuvo sukurta kaip atleidimas nuo mokesčio. Kadangi, kaip teigia Komisija, ūkininkai paprastai laikomi pirmąja ilgos gamybos ir paskirstymo galutiniams vartotojams grandinės dalimi[36], paprasčiausias jų pardavimo sandorių neapmokestinimas PVM lemtų, kad jų vykdomiems pirkimams taikomas PVM, kaip paslėptas PVM, būtų perkeltas į vėlesnius etapus ir atitinkamos PVM sumos būtų apskaičiuotos vėlesniuose etapuose, o tai reikštų apmokestinimą kelis kartus, kuris keltų pavojų pridėtinės vertės mokesčio sistemos neutralumui.

48. Būtent siekiant išvengti tokių vienodo tarifo kompensacijos pasekmių, direktyvos 303 straipsnyje numatyta, kad prekių ar paslaugų įsigyjantis klientas, kuris yra PVM mokėtojas ir kuris pats, o ne valstybės iždas, sumoka gamintojui vienodo tarifo kompensaciją, gali atskaityti šią kompensacijos sumą iš PVM, kurį jis turi mokėti už savo paties pardavimo sandorius, arba turi teisę ją susigrąžinti. Taip garantuojama, kad paslėptas PVM nebūtų perkeliamas į vėlesnius etapus.

30 — Taip pat žr. direktyvos 50 konstatuojamąją dalį.

31 — 2008 m. liepos 10 d. Sprendimas *Sosnowska* (C-25/07, Rink. p. I-5129, 14 punktas), 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimas *Uszodaépítő* (C-392/09, Rink. p. I-8791, 15 punktas) ir 2011 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, Rink. p. I-3873, 31 punktas).

32 — 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Danfoss ir AstraZeneca* (C-371/07, Rink. p. I-9549, 26 punktas), 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, Rink. p. I-7467, 37 punktas) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, Rink. p. I-13805, 39 punktas).

33 — Sprendimai *Danfoss ir AstraZeneca* (minėtas 32 išnašoje, 26 punktas), *Uszodaépítő* (minėtas 31 išnašoje, 35 punktas) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Dankowski* (C-438/09, Rink. p. I-14009, 24 punktas).

34 — Žr. 295 straipsnio 1 dalies 6 ir 7 punktus.

35 — Žr. Sprendimą *Komisija prieš Italiją* (minėtas 22 išnašoje, 8 punktas).

36 — Sprendime *Komisija prieš Airiją* (minėtas 13 išnašoje, 29 punktas) ir 1988 m. birželio 21 d. Sprendime *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (416/85, Rink. p. 3127, 20 punktas) Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, jog žemės ūkio produkcijos žaliavų tiekimas yra pakankamai susijęs su galutiniu vartotoju, kad būtų galima toliau taikyti nulinį tarifą.

49. Tačiau pagal direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrą sakinį leidžiama visiškai panaikinti sumokėto PVM kompensaciją, nes vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis gali būti lygus nuliui. Tai nėra išimtis iš pagrindinėje taisyklėje numatytos išimties, ir tai reikštų, kad tokia išimtis laikytina pagrindine taisykle, kurią būtų galima aiškinti plačiai[37], bet, priešingai, PVM taikymas ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, dar labiau nei dabar skirtųsi nuo įprastos schemos. Todėl 298 straipsnio 2 dalies antrą sakinį reikia aiškinti siaurai.

50. Kaip matyti iš pradinio Komisijos pasiūlymo pagrindimo, ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema yra „tik techninė ir praktinė mokesčio pritaikymo procedūra“, pagal kurią ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, numatyta vienodo tarifo kompensacija už atskaitytiną pirkimo PVM. Ji įvesta kaip pereinamojo laikotarpio schema, daugiausia skirta atleisti smulkius ūkininkus nuo formalumų, kurie būtini pagal įprastą schemą[38].

51. Siekiant užtikrinti tinkamą nuosavų išteklių surinkimą ir išvengti konkurencijos iškraipymų dėl PVM taikymo valstybėse narėse, ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema, kaip nurodyta pradiniame pasiūlyme, neturėtų būti susijusi su finansiniais pranašumais ar trūkumais[39]. Savaime suprantama, kad vienodo tarifo schemos taikymo, kuris susijęs su nuosavų išteklių surinkimu ir skirtingų šalių ūkininkų tarpusavio konkurencijos sąlygomis, pasekmės būtų nevienodos, jei vienos iš šių šalių ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, galėtų gauti vienodo tarifo kompensaciją, o kitos šalies ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, tokios teisės neturėtų[40].

52. Nors daugelis pradinio direktyvos projekto nuostatų buvo pakeistos, man atrodo, kad nurodytos atitinkamo pagrindimo ištraukos, nepaisant to, tinkamai apibūdina ūkininkams taikomos bendros vienodo tarifo schemos prasmę ir tikslą. Jeigu valstybė narė galėtų laisvai nuspręsti, kad vienodo tarifo kompensacija už dideles sumokėto pirkimo PVM sumas vis dėlto neskiriama, bendra vienodo tarifo schema netektų prasmės. Taigi toks aiškinimas neatitiktų schemos prasmės ir tikslo.

53. Tačiau Portugalija teigia, kad pagrindinis ūkininkams taikomos bendros vienodo tarifo schemos tikslas yra supaprastinti PVM schemą ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, ir kad jos teisės nuostatos atitinka šį tikslą, nes pagal jas nustatytas didžiausias įmanomas supaprastinimas. Remdamasi 2005 m. duomenimis, Portugalija nurodė, kad jos žemės ūkį beveik išimtinai sudaro itin smulkūs šeimos ūkiai, kai kurių ūkininkų išsilavinimas labai menkas ir beveik pusė iš jų yra sulaukę 65 metų amžiaus. Didesnis už nulį vienodo tarifo kompensacijos procentinis dydis neišvengiamai lemtų kelis ūkininkams taikytinus minimalius reikalavimus, ypač susijusius su apskaita ir sąskaitų išrašymu.

54. Neginčytina, kad bendros vienodo tarifo schemos, kokia būtent numatyta direktyvos 296 straipsnio 1 dalyje, aiškinamoje kartu su 272 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio e punktu, tikslas yra pridėtinės vertės mokesčio sistemos supaprastinimas kai kuriems ūkininkams[41]. Tačiau direktyva nėra siekiama supaprastinimo bet kokia kaina. Supaprastinimas veikiau yra susijęs su mechanizmu, pagal kurį, vienodu tarifu kompensuojant pirkimo PVM, kuo labiau būtų užtikrinamas PVM neutralumas.

37 — Žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimą *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, Rink. p. I-6729, 72 punktas) ir 2010 m. spalio 28 d. Sprendimą *Axa UK* (C-175/09, Rink. p. I-10701, 30 punktas).

38 — Žr. 8 išnašoje nurodytą projekto pagrindimą dėl 27 straipsnio 1, 6, 12, 13 ir 16 dalių.

39 — Žr. 8 išnašoje nurodytą projekto pagrindimą dėl 27 straipsnio 1 dalies.

40 — Žr. 8 išnašoje nurodytą projekto pagrindimą dėl 27 straipsnio 2 dalies ketvirtos ir penktos įtraukų.

41 — Žr. Sprendimą *Stadt Sundern* (minėtas 5 išnašoje, 28 punktas).

d) Tarpinė išvada

55. Atsižvelgiant į šias aplinkybes ir į tai, kad direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrą sakinį reikia aiškinti siaurai, ūkininkams skirtos vienodo tarifo schemos prasmė ir tikslas reikalauja šią nuostatą aiškinti taip, kad valstybės narės neturi neribotos diskrecijos nustatyti nulinį vienodo tarifo kompensacijos procentinį dydį, neatsižvelgdamos į pirkimo PVM dydį. Iš tikrųjų toks nulinis procentinis dydis leistinas tik tuomet, kai pirkimo PVM dydis lygus nuliui arba yra toks menkas, kad jo galima nepaisyti.

e) Dėl argumentų, susijusių su „taisomojo“ aiškinimo nepriimtinumu

56. Anot Portugalijos toks aiškinimas, koks pateikiamas, prieštarauja 2010 m. liepos 15 d. Sprendimui *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*[42]. Pagal jį negalima kaltinti valstybės narės, kurios nacionalinės teisės aktai atitinka aiškią ir tikslią direktyvos formuluotę, dėl to, kad ji neįvykdė įsipareigojimų būtent pagal šią nuostatą, nes neišaiškino jos, siekdama ją ištaisyti, kad būtų laikomasi bendrosios PVM sistemos bendros logikos ir ištaisyta Bendrijos teisės aktų leidėjo klaida.

57. Toje byloje iš esmės buvo nagrinėjama, ar Jungtinė Karalystė turėjo suprasti ir taikyti Tryliktosios direktyvos 86/560[43] 2 straipsnio 1 dalį, kurioje buvo nuoroda tik į PVM direktyvos 169 straipsnio a ir b punktus, taip, lyg joje taip pat būtų nuoroda ir į c punktą. Komisija rėmėsi parengiamaisiais dokumentais ir ginčijamų nuostatų struktūra bei tikslu. Tačiau Teisingumo Teismas negalėjo remtis Komisijos argumentais, kad buvo padaryta fakto klaida, ir pažymėjo, jog net jeigu ji būtų nustatyta ir Komisijos aiškinimas labiau atitiktų bendrosios PVM sistemos logiką, Teisingumo Teismas neturėtų imtis tokio „taisomojo“ aiškinimo[44].

58. Tačiau šioje byloje situacija yra kitokia. PVM direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antras sakinys yra daug mažiau aiškus nei byloje *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* ginčyta nuostata, be to, atsižvelgiant į bendros vienodo tarifo schemos, kuriai ši nuostata priklauso, struktūrą, prasmę ir tikslą, kyla konkretus klausimas, kada galima nustatyti nulinį procentinį dydį. Kaip minėjau, remiantis formuluotę atitinkančiu teleologiniu aiškinimu, pagal direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrą sakinį visiška laisvė valstybėms narėms nesuteikiama. Be abejo, teisinio tikrumo principą labiau atitiktų aiškesnė nuostatos formuluotė. Tačiau šios nuostatos turinį galima nustatyti remiantis įprastais aiškinimo metodais, o tai nustačius galima daryti išvadą, kad nacionalinė nuostata, pagal kurią, nepaisant didelės pirkimo PVM naštos, nėra mokama vienodo tarifo kompensacija, nesuderinama su šia direktyvos nuostata.

2. Dėl didelės pirkimo PVM naštos buvimo

59. Nustačius, kad valstybės narės neturi visiškos laisvės nustatyti nulinį vienodo tarifo kompensacijos procentinį dydį, neatsižvelgdamos į realią ūkininkų, kuriems taikomas vienodas tarifas, pirkimo PVM naštą, reikia išnagrinėti, ar Portugalijoje egzistuoja „poreikis“ suteikti vienodo tarifo kompensaciją arba ar ūkininkų, kuriems taikomas vienodas tarifas, pirkimo PVM našta yra lygi arba beveik lygi nuliui.

60. Savo ieškinyje Komisija nurodo, kad pagal CIVA daugeliui žemės ūkio gamyboje suvartojamų prekių ir paslaugų yra taikomas 6 % PVM tarifas, o mašinoms, įrenginiams ir degalams – 13 % PVM tarifas. Tai Portugalija iš esmės patvirtino savo atsiliepime į ieškinį.

42 — 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-582/08, Rink. p. I-7195, 48 punktas).

43 — 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk. 1 t., p. 129).

44 — Sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (minėtas 42 išnašoje, 28 ir paskesni, 36 ir 46 punktai).

61. Komisija taip pat nurodė, kad pirkimo PVM suma, kurios portugalų ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, 2004 ir 2005 m. negalėjo atskaityti, sudarė 5,3–7,9 % nuo jų pardavimo sandorių sumos. Šiuos duomenis Komisijai pateikė Portugalijos valdžios įstaigos, 2007 m. lapkritį Portugalijoje atlikusios tų metų nuosavų išteklių patikrinimą.

62. Šalys ginčija minėtų skaičiavimų šaltinius ir tikslumą. Dublike Komisija teisingai nurodo, kad šiame procese reikia ne nustatyti konkretų vienodo tarifo kompensacijos procentinį dydį, bet atsakyti į klausimą, ar egzistuoja sąlygos nustatyti nulinį jos dydį. Šiuos duomenis Komisija pateikė siekdama parodyti, kad ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, patiria didelę pirkimo PVM naštą. To Portugalija iš esmės neginčijo ir, atsižvelgiant į žemės ūkio gamyboje naudojamoms prekėms ir paslaugoms Portugalijoje taikomus PVM tarifus, tai atrodo tikėtina.

63. Taigi darytina išvada, kad Portugalija taiko nulinį vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį, nors portugalų ūkininkų, kuriems taikomas vienodas tarifas, perkamų prekių ir paslaugų PVM yra didelis ir todėl jį reikia kompensuoti.

3. Dėl kitų Portugalijos gynybos argumentų

a) Bendra vienodo tarifo kompensacija tik esant mokestiniams įsiskolinimams žemės ūkyje

64. Portugalija teigia, kad valstybės narės, taikydamos vienodo tarifo schemą, taip pat gali atsižvelgti į PVM, kurį ūkininkai privalėtų mokėti, jeigu jiems būtų taikoma įprasta schema. Anot Portugalijos, vienodo tarifo schema svarstytina tik tuo atveju, kai taikant įprastą schemą pirkimo PVM būtų didesnis nei į biudžetą mokėtinas mokestis, ir dėl to ūkininkai taptų valstybės mokestiniais kreditoriais. Tačiau Portugalijoje taikant įprastą schemą mokėtinas į biudžetą mokestis buvo didesnis nei PVM, kurį galima atskaityti. Todėl biudžetinis racionalumas pateisina nulinio dydžio kompensacijos taikymą ir ūkininkams nesukelia jokių nepatogumų.

65. Komisija nesutinka su šiais Portugalijos argumentais ir teisingai pastebi, kad direktyvoje nėra jokių nuorodų, jog didesnės už nulį vienodo tarifo kompensacijos taikymas būtų galimas tik tokiu neįprastu atveju, kai visam ūkio sektoriui taikomas pirkimo PVM yra didesnis už parduodamiems produktams ar paslaugoms taikomą PVM, kurį taikant įprastą schemą galima būtų atskaityti. Jei pritartume Portugalijos argumentams, vieno tarifo schema turėtų mažai ką bendra su įprasta schema, pagal kurią galima atskaityti pirkimo PVM. Tuomet būtų neįmanoma išvengti paslėpto PVM įtraukimo vėlesniuose etapuose.

66. Jei šie Portugalijos argumentai nulemti su biudžetu susijusių svarstymų, reikia pastebėti, kad bendra vieno tarifo schema ūkininkams iš tiesų yra tik speciali schema, kuri nėra privaloma, todėl valstybės narės neprivalo jos taikyti. Tačiau jei valstybės narės nusprendžia taikyti šią specialią schemą, nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis ji perkeliama, neturi peržengti PVM direktyvos nustatytų ribų. Todėl Portugalijos argumentas, kad valstybės narės savarankiškai gali pasirinkti direktyvos įgyvendinimo formą ir būdą, šiuo atveju yra nepagrįstas.

b) Nėra jokių pasikeitimų, susijusių su PVM sistema žemės ūkyje

67. Portugalija taip pat teigia, jog Komisija neteisi, sakydama, kad Portugalijoje žemės ūkyje PVM mokesčio situacija pasikeitė tiek, kad nebegalima taikyti nulinio vienodo tarifo kompensacinio procentinio dydžio, kaip tai buvo galima anksčiau. Net jei būtų pasikeitę mokesčių tarifai, 1989 m. buvusią situaciją, kai Portugalija po pereinamojo laikotarpio turėjo įgyvendinti Direktyvą 77/388/EEB, kiek tai susiję su perkamų ir parduodamų prekių bei paslaugų apmokestinimu, būtų galima palyginti su šiuo metu esančia situacija. Net jei per šį laikotarpį būtų įvykę esminių pasikeitimų, reikėtų pastebėti, kad Portugalija jau 17 metų – nuo 1992 m. – nebetaiko nulinio tarifo įvairiems žemės ūkio gamybos veiksniams.

68. Kaip matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos, įsipareigojimų neįvykdymas turi būti vertinamas pagal padėtį valstybėje narėje pagrįstoje nuomonėje nustatyto termino pabaigoje [45], ir tik Komisija turi diskreciją nuspręsti, ar [46] ir kada [47] pareikšti ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo. Šiuo atveju nėra svarbu, kokia situacija buvo per laikotarpį nuo 1989 iki 1992 metų.

c) Kompensacija kitokiu būdu

69. Galiausiai Portugalija teigia, kad net jei iš tiesų reikėtų suteikti vienodo tarifo kompensaciją, tai ji, priešingai nei teisė į PVM atskaitą, būtų nemokestinio pobūdžio. Tokia kompensacija siekiama tik finansiškai kompensuoti ūkininkams jų veiklos išlaidas. Portugalijoje šios išlaidos beveik visada būdavo kompensuojamos paramos, kompensacijų, premijų ir kitokių valstybinių subsidijų forma.

70. Nėra jokios abejonės, kad direktyvoje reglamentuojama bendra vienodo tarifo schema ūkininkams yra bendros PVM sistemos dalis. Nemanau, kad yra pagrindo teigti, jog ši speciali schema, pagal kurią numatyta bendro tarifo kompensacija, yra nemokestinio pobūdžio. Be to, PVM sistema privalo būti taikoma vienodai, todėl PVM kompensacijos negalima pakeisti parama ar kitomis valstybinėmis subsidijomis.

4. Išvada

71. Todėl reikia daryti išvadą, kad nustačiusi nulinį vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį, kai ūkininkų mokėtinas pirkimo PVM nėra lygus ar artimas nuliui, Portugalija pažeidė ūkininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą.

B – *Kaltinimas dėl nuosavų išteklių apskaičiavimo*

72. Savo ieškinyje Komisija skundžia ne tik anksčiau nagrinėtą Portugalijos taikomą ūkininkams specialią schemą, bet ir tai, kad siekdama subalansuoti PVM surinkimą Portugalija vykdo reikšmingą savo išteklių negatyvią kompensaciją.

73. Priešingai nei kaltinimą, susijusį su specialia schema, šią Komisijos ieškinio antrąją dalį abi šalys savo rašytiniuose pareiškimuose aptaria tik trumpai.

74. Komisija savo ieškinyje tam skiria tik trumpą punktą. Anot Komisijos, nors šioje byloje nėra siekiama nustatyti, kaip Portugalija vykdė įsipareigojimus, susijusius su nuosavų išteklių surinkimu, vis dėlto, jei būtų nustatyta, kad Portugalija pažeidė direktyvą ir dėl to sumažėjo Europos Sąjungos nuosavi ištekliai, Komisija galėtų pareikalauti sumokėti palūkanas. Savo argumentuose, susijusiuose su direktyvos 298 straipsniu, Komisija tik trumpai nurodo, kad Portugalijos institucijos, siekdamos atsižvelgti į ūkininkų, kuriems taikomas vienodas tarifas, neatskaitytą pirkimo PVM, 2004 m. apskaičiuodamos PVM nuosavų išteklių bazę pritaikė neigiamą maždaug 70 milijonų eurų kompensaciją.

45 — 2005 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Komisija prieš Airiją* (C-494/01, Rink. p. I-3331, 29 punktas), 2010 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-333/08, Rink. p. I-757, 55 punktas) ir 2011 m. balandžio 7 d. Sprendimas *Komisija prieš Portugaliją* (C-20/09, Rink. p. I-2637, 31 punktas).

46 — 2003 m. birželio 26 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-233/00, Rink. p. I-6625, 31 punktas), 2005 m. birželio 2 d. Sprendimas *Komisija prieš Liuksemburgą* (C-266/03, Rink. p. I-4805, 35 punktas), 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją* (C-17/09, 20 punktas) ir 2011 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Komisija prieš Ispaniją* (C-306/08, Rink. p. I-4541, 66 punktas).

47 — 2001 m. vasario 1 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-333/99, Rink. p. I-1025, 25 punktas), 2010 m. kovo 4 d. Sprendimas *Komisija prieš Italiją* (C-297/08, Rink. p. I-1749, 87 punktas), 2010 m. spalio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Lietuvą* (C-350/08, Rink. p. I-10525, 33 punktas) ir Sprendimas *Komisija prieš Ispaniją* (minėtas 46 išnašoje, 66 punktas).

75. Portugalija atsiliepime į ieškinį apie tai kalba trumpai. Nepaisant to, kad šis procesas kilo dėl Komisijos ir Portugalijos nesutarimų dėl teisingo nuosavų išteklių, susijusių su specialia schema ūkininkams, apskaičiavimo, Komisija nurodo, jog tai nėra šios bylos dalykas. Net jei Teisingumo Teismas pritartų Komisijos vienodo tarifo schemos aiškinimui, tai nepadidintų Portugalijos indėlio į nuosavus išteklius, nes jau buvo pasiektas maksimalus tokio indėlio leistinas dydis. Dublike Portugalija taip pat nurodo, kad Komisija remiasi Direktyvos 77/388/EEB nuostatomis, kurios susijusios su nuosavų išteklių apskaičiavimu dėl vienodo tarifo schemos ūkininkams [48] ir kurios jau seniai, t. y. nuo tada, kai įsigaliojo Reglamentas Nr. 1553/89 [49], nebėra taikomos ir nėra minimos PVM direktyvoje.

76. Portugalija aiškiai neneigė to, kad taikydama ūkininkams skirtą schemą ji vykdė nuosavų išteklių negatyvią kompensaciją ir ypač tai darė 2004 metais. Tačiau atsižvelgiant į tai, kas minėta, ir į Komisijos per posėdį, kai jos buvo paprašyta, pakartotinai patvirtintus argumentus, kad ši byla nėra susijusi su nuosavų išteklių surinkimu, remtis tuo prieš Portugaliją negalima. Teisingumo Teismo procedūros reglamento 38 straipsnio 1 dalies c punkte ir su juo susijusioje teismo praktikoje nustatyta, kad ieškinyje turi būti nurodomas ginčo dalykas ir pagrindų, kuriais remiamasi, santrauka, ir ši nuoroda turi būti pakankamai aiški ir tiksli, kad atsakovas galėtų pasirengti gynybai, o Teisingumo Teismas – vykdyti kontrolę. Todėl pagrindinės teisinės ir faktinės aplinkybės, kuriomis pagrįstas ieškinys, turi būti nuosekliai išdėstytos [50]. Komisijos ieškinio antroji dalis neatitiko šių sąlygų.

77. Kadangi Komisija aiškiai neatsisakė ieškinio antrosios dalies, reikėtų nuspręsti, kad ši ieškinio dalis dėl nepakankamų motyvų yra nepriimtina.

V – Dėl bylinėjimosi išlaidų

78. Abi šalys prašė, kad kita šalis padengtų bylinėjimosi išlaidas, o kadangi abiejų šalių dalis reikalavimų buvo atmesti, remdamasi Procedūros reglamento 69 straipsnio 3 dalimi siūlau kiekvienai šaliai pačiai padengti savo bylinėjimosi išlaidas.

VI – Išvada

79. Todėl siūlau Teisingumo Teismui nuspręsti taip:

1. Taikydama ūkininkams su direktyva nesuderintą specialią schemą, pagal kurią jie atleidžiami nuo PVM mokėjimo ir pagal kurią jiems taikomas nulinis vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis, Portugalija neįvykdė įsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 296–298 straipsnius.

2. Atmesti likusią ieškinio dalį.

3. Kiekviena šalis padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

48 — Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnio 12 dalis, skaitoma kartu su C priedu.

49 — 1989 m. gegužės 29 d. Tarybos reglamentas (EEB, Euratomas) Nr. 1553/89 dėl galutinių vienodų nuosavų išteklių, kaupiamų iš pridėtinės vertės mokesčio, surinkimo priemonių (OL L 155, p. 9; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 1 sk., 1 t., p. 197).

50 — 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Komisija prieš Italiją* (C-412/04, Rink. p. I-619, 103 punktas), 2009 m. liepos 16 d. Sprendimas *Komisija prieš Lenkiją* (C-165/08, Rink. p. I-6843, 42 punktas) ir 2011 m. gegužės 5 d. Sprendimas *Komisija prieš Portugaliją* (C-267/09, Rink. p. I-3197, 25 punktas).