JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2011. szeptember 22.[1]

C-524/10. sz. ügy

Európai Bizottság
kontra

Portugál Köztársaság

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer — 2006/112/EK irányelv — Előzetesen felszámított adó — A mezőgazdasági termelőkre alkalmazandó átalányrendszer — Térítési átalány az előzetesen felszámított adó levonása helyett — Nulla mértékű térítési átalány — Feltételek”

I – Bevezetés

1. A közös hozzáadottértékadó-rendszer[2] főszabály szerint előírja, hogy a hozzáadottérték-adót a lehető legáltalánosabb módon vessék ki, és annak hatálya kiterjedjen a termelés és az értékesítés minden szakaszára. A termelési, illetve értékesítési láncban résztvevő valamennyi vállalkozásnak a termékei vagy szolgáltatásai nettó ára után hozzáadottérték-adót kell felszámítania, majd ezt az adóhatóság részére be kell fizetnie. Az ilyen hozzáadottértékadó-köteles vállalkozás azonban jogosult adólevonásra, vagyis levonhatja azt a hozzáadottérték-adót, amelyet a saját beszállítóinak fizetett. Ennek eredményeképpen valamennyi vállalkozás csak a saját maga által teremtett hozzáadott érték után fizet hozzáadottérték-adót. A különböző szakaszokon kivetett hozzáadottérték-adót gazdaságilag a mindenkori vásárló, és legvégül csak a végső fogyasztó viseli.

2. A mezőgazdasági termelőkre, akiknek az esetében ezen általános hozzáadottértékadó-szabályozás alkalmazása nehézségekbe ütközne, a tagállamok különös szabályozást alkalmazhatnak, vagyis az úgynevezett mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésátalány-rendszert. Ennek alapján a tagállamok a mezőgazdasági termelőket mentesíthetik a hozzáadottérték-adó felszámításának a kötelezettsége alól, melynek során az előzetesen felszámított adó után pontosan kiszámított, szokásos adólevonás helyébe egy térítési átalány lép.

3. A jelen, kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárásban az Európai Bizottság lényegében azt kifogásolja, hogy Portugália e térítési átalány mértékét nullában határozta meg, így az e szabályozás hatálya alá tartozó portugál mezőgazdasági termelők az előzetesen felszámított adó után semmiféle kompenzációban nem részesülnek.

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o. ; a továbbiakban: hozzáadottértékadó-rendszerről szóló irányelv vagy egyszerűen irányelv).

II – Jogi háttér

A – *Az uniós jog*

4. A hozzáadottértékadó-rendszerről szóló irányelvnek „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” elnevezésű XI. címének „Vegyes rendelkezések” című 7. fejezetében szerepel a 272. cikk (1) bekezdése első albekezdésének e) pontja, amely megállapítja, hogy a tagállamok a 2–6. fejezetben említett egyes kötelezettségek vagy az összes kötelezettség alól mentesíthetik azon adóalanyokat, akik a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszer alá tartoznak. Ide tartozik az arra vonatkozó kötelezettség, hogy az adóalany az adóhatóságnál hozzáadottértékadó-kötelezettként nyilvántartásba vetesse magát, illetve a hozzáadottérték-adó számlázásának, az adó nyilvántartásának és a hozzáadottértékadó-bevallás benyújtásának a kötelezettsége.

5. A hozzáadottértékadó-rendszerről szóló irányelv „Különös szabályozások” elnevezésű XII. címének 2. fejezete – amely annak 295–305. cikkét tartalmazza – szabályozza „A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésátalány-rendszert”.

6. Az irányelv 296. cikkének (1) bekezdése alapján a tagállamok azokra a mezőgazdasági termelőkre, amelyek esetében az általános hozzáadottértékadó-szabályozás vagy adott esetben a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás alkalmazása nehézségeket okozna, a mezőgazdasági termelők által beszerzett termékek és igénybevett szolgáltatások után előzetesen felszámított adót kiegyenlítő átalányrendszert alkalmazhatnak. Az ennek alapján előírt térítési átalány lép az adólevonásra való jogosultság helyébe (302. cikk). A térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő azonban választhatja az általános adózási szabályozás alkalmazását is (a 296. cikk (3) bekezdése).

7. Az irányelv 297. cikke a következőképpen szól:

„A tagállamok szükség esetén megállapítják a térítési átalány mértékeit. A tagállamok eltérő térítési átalány mértékeket állapíthatnak meg az erdészetre, a mezőgazdaság különböző alágazataira és a halászatra vonatkozóan.

A tagállamok az első albekezdés értelmében megállapított térítési átalány mértékeket azok alkalmazását megelőzően közlik a Bizottsággal.”

8. Az irányelv 298. cikke meghatározza a következőket:

„A térítési átalány mértékek kizárólag a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőkre vonatkozó, utolsó három évi makrogazdasági statisztikai adatokon alapulnak.

A mértékeket a legközelebbi fél százalékpontra felfelé vagy lefelé lehet kerekíteni. *A tagállamok ezeket a térítési átalány mértékeket nullára is csökkenthetik*.” [3]

9. A térítési átalány mértékének az alkalmazása nem eredményezheti azt, hogy a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők összesen olyan visszatérítésben részesüljenek, amely meghaladja az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót (299. cikk). A térítési átalányban részesülő egyes mezőgazdasági termelőknek járó térítési átalány mértékét az általa értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások nettó ára alapján számítják ki (300. cikk). A térítési átalányt vagy az ügyfél, vagy a hatóság fizeti (301. cikk). Ha azt az adóalany ügyfél fizeti, jogosult levonni az általa fizetendő hozzáadottérték-adóból, vagy kérheti az adóhatóságtól annak megtérítését (303. cikk).

3 — A kiemelés tőlem.

B – *A portugál jog*

10. A Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv; a továbbiakban: CIVA)[4] 9. cikkének 33. pontja alapján hozzáadottértékadó-mentesek a CIVA-nak „A mezőgazdasági termelési tevékenységek jegyzéke" elnevezésű A. mellékletében felsorolt tevékenységek keretében történő termékértékesítések, valamint „A mezőgazdasági szolgáltatások jegyzéke" elnevezésű B. mellékletében említett mezőgazdasági szolgáltatások, amennyiben azokat a mezőgazdasági termelő a rendelkezésére álló munkaerő és a mezőgazdasági vagy erdőgazdálkodási üzeme rendes berendezésének a segítségével melléktevékenységként teljesíti. Az említett A. és B. mellékletek lényegében megfelelnek a hozzáadottérték-adóról szóló irányelv VII. és VIII. mellékletének.

11. A CIVA 29. cikkének (3) bekezdése alapján azok a mezőgazdasági termelők, akik kizárólag hozzáadottértékadó-mentes ügyleteket végeznek, mentesülnek a szokásos adófelszámítási, számlázási, adóbevallási és könyvelési kötelezettségek alól. Választhatják a rendes szabályozást, beleértve az adólevonásra való jogosultságot, azonban a választott rendszerhez öt évig kell tartozniuk (12. cikk).

III – A tényállás, a pert megelőző eljárás és a kérelmek

12. 2006. június 6-i levelében a Bizottság közölte a portugál hatóságokkal, hogy a mezőgazdasági termelőkre Portugáliában érvényes választható szabályozást összeegyeztethetetlennek tartja a hozzáadottérték-adóról szóló irányelv közös átalányrendszerével. A portugál szabályozás ugyanis egyáltalán nem írja elő az előzetesen felszámított adó kompenzálását, hanem valójában a mezőgazdasági tevékenységek esetében az adólevonás lehetőségének a kizárásával járó adómentesség előírására korlátozódik.

13. 2008. augusztus 20-i válaszukban a portugál hatóságok vitatják a kötelezettségszegés fennállását: a hozzáadottérték-adóról szóló irányelv 298. cikke második bekezdésének második mondata kifejezetten engedélyezi a tagállamok számára azt, hogy nulla mértékű térítési átalányt állapítsanak meg, mégpedig a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők által fizetett, előzetesen felszámított adó mértékétől függetlenül. A portugál szabályozás megfelel a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszer céljainak is, és különösen az egyszerűsítés céljának. Ezenkívül a vitatott szabályozás összehasonlítható az adólevonásra való jogosultság nélküli adómentességgel. Továbbá a tagállamok szabadon megválaszthatják az irányelvek átültetésének formáját és eszközét, így a portugál szabályozás nem kifogásolható.

14. Mivel e válasz nem győzte meg a Bizottságot, a Portugál Köztársaságnak 2009. június 26-án indokolással ellátott véleményt küldött, amelyben ismételten megállapította, hogy a portugál szabályozás nem egyeztethető össze a hozzáadottérték-adóról szóló irányelv 296–298. cikkével.

15. A Bizottságnak 2009. augusztus 31-én küldött levelében a Portugál Köztársaság elutasította az indokolással ellátott véleményben foglaltak teljesítését, és alaposabban kifejtette álláspontját.

16. A Bizottság továbbra is azon a véleményen van, hogy a portugál szabályozás sérti az uniós jogot, és ezért a Bíróság Hivatalához 2010. november 11-én érkezett jelen keresettel azt kéri, hogy a Bíróság

1. állapítsa meg, hogy a Portugál Köztársaság – mivel a mezőgazdasági termelőkre olyan különös rendszert alkalmazott, amely ellentétes a hozzáadottérték-adóról szóló irányelv által létrehozott rendszerrel, mivel azokat felmenti a hozzáadottérték-adó fizetése alól, és mivel nulla mértékű

4 — A legújabban a 2008. június 20-i 102/2008. sz. törvényrendelettel (amelyet módosított a 2008. augusztus 13-i 44-A/2008. sz. helyesbítő magyarázat) kihirdetett, 1989. június 12-i 195/89. sz. törvényrendelettel módosított változat.

térítési átalányt alkalmazott, miközben a hozzáadottérték-adó felszámításának ellensúlyozására a saját forrásokban jelentős negatív kompenzációt hajtott végre – nem teljesítette a hozzáadottérték-adóról szóló 2006/112 irányelv 296–298. cikkéből eredő kötelezettségeit;

2. a Portugál Köztársaságot kötelezze a költségek viselésére.

17. A Portugál Köztársaság azt kéri, hogy a Bíróság:

1. utasítsa el a keresetet,

2. a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

18. Az írásbeli szakaszt követően 2011. szeptember 14-én tárgyalásra került sor.

IV – Jogi értékelés

A – *A nulla mértékű térítési átalányra vonatkozó kifogásról*

1. Az irányelv 298. cikke második bekezdése második mondatának az értelmezéséről

19. A jelen jogvita megoldása érdekében mindenekelőtt tisztázni kell azt, hogy milyen feltételek mellett jogosultak a tagállamok, így Portugália is, a hozzáadottérték-adóról szóló irányelv alapján a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők átalányrendszere keretében nulla mértékű térítési átalányt előírni. Az ilyen nulla mérték pont nem eredményezi a mezőgazdasági termelő beszerzéseit és igénybevett szolgáltatásait terhelő hozzáadottérték-adó kompenzálását.

a) Az irányelv 298. cikke második bekezdése második mondatának a szövegéről

20. Portugália minden további nélkül megengedhetőnek tartja a nulla mértéket, és az irányelv 298. cikke második bekezdése második mondatának a szövegére hivatkozik. Abban valóban kifejezetten az szerepel, hogy „[a] tagállamok ezeket a […] mértékeket nullára is csökkenthetik.”

21. A Bizottság azonban azon a véleményen van, hogy ez nem jelentheti azt, hogy a tagállamoknak szabad kezet adnak. Sokkal inkább arról van szó, hogy a nullás mérték csak meghatározott körülmények között engedhető meg, vagyis akkor, ha a térítési átalánynak az irányelvvel összeegyeztethető módon számított mértéke nulla közelében van, vagy ha a mezőgazdasági termelő beszerzései vagy igénybevett szolgáltatásai adómentesek, így nincs mit kompenzálni.

22. Az irányelv 298. cikke második bekezdése második mondatának a szövege nem támasztja alá az ilyen, a tagállamok azon lehetőségét érintő korlátozást, hogy a térítési átalány mértékét nullára csökkentsék. A szöveg azonban a Bizottság által képviselt megszorító értelmezést sem zárja ki. Ezért a szabályozás rendszertani összefüggéseit, értelmét és célját [5], valamint annak keletkezési történetét [6] kell megvizsgálni arra vonatkozó további támpontok felkutatása érdekében, hogy milyen irányba kell e rendelkezést értelmezni.

5 — A C-321/02. sz. Harbs-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7101. o.) 28. pontja, a C-43/04. sz. Stadt Sundern ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4491. o.) 24. pontja és a C-518/07. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2010. március 9-én hozott ítélet (EBHT 2010; I-1885. o.) 17. pontja.

6 — A C-533/07. sz., Falco Privatstiftung és Rabitsch ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-3327. o.) 20. pontja, a C-199/08. sz. Eschig-ügyben 2009. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-8295. o.) 58. pontja és a C-203/09. sz., Volvo Car Germany ügyben 2010. október 28-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-10721. o.) 40. pontja.

b) Az irányelv 298. cikke második bekezdése második mondatának a keletkezési történetéről

23. Ami az irányelv 298. cikke második bekezdése második mondatának a felek által különös igyekezettel tárgyalt keletkezési történetét illeti, mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a hozzáadottérték-adóról szóló 77/388 hatodik irányelv[7] 25. cikke (3) bekezdése első albekezdésének negyedik mondata, amelyet a hozzáadottérték-adóról szóló irányelv átfogalmazott, már kezdettől fogva előírta, hogy „[a] tagállamok ezen adókulcsokat nulláig csökkenthetik”.

24. Amennyire tudjuk, e rendelkezés Írországnak az eredeti bizottsági irányelvtervezethez[8] benyújtott módosítási javaslatára vezethető vissza. A Bizottság által a tervezetével kapcsolatos javaslatok keretében a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó különös szabályozáshoz elkészített „végleges kompromisszumos szöveg”[9], amely figyelembe vesz „néhány […], az Állandó Képviselők Bizottságának ülésén 1976. december 3-án abban eszközölt […] módosítást”, 27. cikke[10] (3) bekezdése első albekezdésében új negyedik mondat található, miszerint „[a] tagállamok […] e visszatérítéseket nulláig csökkenthetik”. Egy lábjegyzetben arra utalnak, hogy az e mondattal történő kiegészítéssel az Állandó Képviselők Bizottsága az ír küldöttség javaslatát fogadta el.

25. Az Állandó Képviselők Bizottságának az 1976. december 3-i és december 8-i üléséről szóló, 1976. december 21-i R/3260/76 (FIN 892) tanácsi feljegyzésben[11] ez úgy szerepel, hogy „[v]alamennyi […] küldöttség kedvezően nyilatkozott arról, hogy a tagállamoknak legyen lehetőségük a szóban forgó ellentételezés mértékét nulláig csökkenteni”.

26. Az ír állandó képviselő által 1976. november 19-én[12] a hozzáadottérték-adóról szóló hatodik irányelv 27. cikkével – a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó különös szabályozással – kapcsolatban a Tanácsnak küldött levélben azonban a szóban forgó javaslat nem szerepel, és a levél az e javaslat hátterében álló megfontolásokra sem enged következtetni. Abban csupán teljesen általános jelleggel az szerepel, „hogy a jelenlegi szöveg Írországot jelentős nehézségek elé állítja. A Bizottságot a tervezet kiigazítása reményében e nehézségekről tájékoztatták. […]”

27. A Bizottság a jelen ügyben azzal érvel, hogy a kérdéses szabályozást különösen az magyarázza, hogy akkoriban bizonyos tagállamok, köztük Írország, a mezőgazdasági termelési tényezőkre nulla mértéket alkalmaztak, és a 77/388 irányelv ezt, még ha csak szűk korlátok között is, de továbbra is engedélyezte.[13] Ilyen helyzetekre a Tanács a tagállamok számára biztosította annak lehetőségét, hogy nulla mértékű térítési átalányt állapítsanak meg.

28. Ennek azonban ellentmond az, hogy a térítési átalány szükségszerűen előzetesen megfizetett adót feltételez,[14] így a beszerzésekre és igénybevett szolgáltatásokra alkalmazandó nulla adókulcs esetén a nullánál nagyobb mértékű térítési átalány eleve nem jöhet szóba, és következésképpen ahhoz nincs szükség semmiféle kifejezett felhatalmazásra. Ezenkívül akkor, amikor a szóban forgó szabályozással a

7 — A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.)

8 — E tervezet megtalálható a következő internetes oldalon: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf.

9 — A küldöttségeknek az 1976. december 7-i R/2892/1/76 (FIN 758) rev. tanácsi feljegyzéssel küldték meg; megtalálható a következő internetes oldalon: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf. A német, a dán, az olasz, a holland és az angol változatok 1976. december 8-ai keltezésűek.

10 — A 77/388 irányelv későbbi 25. cikkéről van szó.

11 — Megtalálható a következő internetes oldalon: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf. A német változat 1976. december 23-ai keltezésű, viszont a dán, az olasz, a holland és az angol változatok 1976. december 22-ei keltezésűek.

12 — Az 1976. november 23-i, illetve 24-i R/2855/76 (FIN 750) tanácsi dokumentum, amely megtalálható a következő internetes oldalon: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

13 — A Bizottság e tekintetben többek között a 415/85. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 1988. június 21-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3097. o.) 29. és 30. pontjára utal. Ebben az eljárásban a Bizottság többek között azt kifogásolja, hogy Írország a takarmányra, a trágyázó szerekre, valamint a vetőmagokra nulla kulcsot alkalmazott, azonban a Bíróság e mezőgazdasági termelési tényezők esetében ezt a 77/388 irányelvvel összeegyeztetőnek tartotta.

14 — Lásd a 13. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Írország ügyben hozott ítélet 25. pontja.

77/388 irányelv tervezetét kiegészítették, a 27. cikk (3) bekezdése [15] már úgy hangzott, hogy a tagállamok „szükség esetén" megállapítják a térítési átalány mértékét. Amennyiben a beszerzésekre nullás adókulcs alkalmazandó, pont nem áll fenn ilyen szükség, így a nulla mértékű térítési átalány megállapításához nincs szükség semmiféle felhatalmazásra sem.

29. Portugália a maga részéről a Bizottság által az 1973. júniusi [16] eredeti irányelvtervezetéhez fűzött indokolásra utal, amelyben a Bizottság „A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszer" című 27. cikk (4) és (5) bekezdésében maga is előadja, hogy a tagállamok a (3) bekezdés alapján megállapított legmagasabb korlátok között a térítési átalány mértékét szabadon meghatározhatják. Az irányelvtervezet német változatából hiányzik ugyan a „*frei*" szó, a francia szövegben azonban valóban „*peuvent librement fixer*", az angolban „*may freely fix*", az olaszban „*possono liberamente fissare*" és a holland szövegben „*vrijelijk kunnen vaststellen*" szerepel.

30. Meglepő az itt érzékelhető nagyvonalúság. Ha a Bizottság a tagállamoknak az itt említett legmagasabb korlátok között valóban teljesen szabad kezet akart volna adni, mi sem lett volna egyszerűbb a Tanácsnak és neki, minthogy azt így az irányelvszövegbe foglalják. Azonban nem ez történt. A Tanács ehelyett csak Írország nyomására, a tárgyalásoknak egy sokkal későbbi szakaszában egyezett bele egy olyan szabályozásba, amely a tagállamok mérlegelési mozgástere tekintetében jóval kevésbé egyértelmű.

31. Ezenkívül a Tanács abban az időszakban, amelyben az ír módosítási javaslattal foglalkozott, mérlegelte a 27. cikk (3) bekezdése első albekezdésének a német Állandó Képviselet által javasolt [17], és „teljes mértékben szükségszerűnek" tartott kiegészítését is [18], miszerint a térítési átalány mértéke fél ponttal le- és felkerekíthető. E javaslatot e rendelkezés ötödik mondataként vették át. [19] Ha a küldöttségek már az eredeti irányelvtervezetnél, vagy legkésőbb az ír javaslatra visszavezethető negyedik mondat beillesztését követően abból indultak volna ki, hogy a tagállamok a legmagasabb korlátok között teljesen szabadon állapíthatják meg a térítési átalány mértékét, nem lett volna szükség kerekítési szabályra. Ezzel szemben a kerekítési szabály szigorú meghatározása pont a tagállamok teljesen szabad mérlegelési mozgástere ellen szól.

32. A Bizottságnak az eredeti irányelvtervezet indokolásában előadott fejtegetései azonban nem lehetnek mérvadóak annak eldöntésében, hogy milyen irányban kell a szóban forgó irányelvet értelmezni.

33. A hozzáadottérték-adóról szóló irányelv 298. cikke második bekezdése második mondatának keletkezési története így nem ad egyértelmű útmutatást arra nézve, hogy azt a Bizottság vagy Portugália által képviselt módon kell-e értelmezni.

c) A rendelkezés rendszertani összefüggéseiről, valamint értelméről és céljáról

i) A konkrét rendszertani összefüggések

34. A keletkezési történettel kapcsolatban előadottak már érintenek bizonyos rendszertani megfontolásokat.

15 — Amely a 77/388 irányelv 25. cikkének (3) bekezdése, majd a hozzáadottérték-adóról szóló irányelv 297. cikkének (1) bekezdése lett.

16 — Lásd a 8. lábjegyzetet.

17 — A Tanácsnak 1976. november 19-én küldött telex, 1976. november 22-i, illetve 24-i R/2847/76 (FIN 747) tanácsi dokumentum, amely megtalálható a következő internetes oldalon: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

18 — Lásd e tekintetben a 9. lábjegyzetben hivatkozott, 1976. december 7-i R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 tanácsi dokumentumot.

19 — Lásd a 77/388 irányelv 25. cikke (3) bekezdése első albekezdésének ötödik mondatát és a hozzáadottérték-adóról szóló irányelv 298. cikke (2) bekezdésének első mondatát.

35. Amint már megállapítottam, a térítési átalány mértékének az irányelv 297. cikkének (1) bekezdése [20] szerinti megállapítását mindenesetre csak szükség esetére írták elő. Amennyiben a mezőgazdasági termelési tényezőket nem terheli előzetesen felszámított adó, nem áll fenn ilyen szükség, és alapvetően felesleges az irányelv 298. cikke második bekezdésének második mondata ahhoz, hogy nulla mértékű kompenzációt lehessen megállapítani.

36. Pontosan ebben az értelemben az irányelv 299. cikke [21] meghatározza, hogy a térítési átalány mértéke nem vezethet ahhoz, hogy a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők összesen olyan visszatérítésben részesüljenek, amely meghaladja az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót. Ezzel biztosítják azt, hogy a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszer ne tartalmazzon semmiféle támogatási [22] elemet.

37. E rendszertani nézőpontok mindegyike inkább amellett szól, hogy az irányelv 298. cikke második bekezdésének második mondata önálló szabályozást hoz létre, és a tagállamok számára akkor is biztosítani kívánja a nulla mértékű kompenzáció lehetőségét, amikor a beszerzéseket és az igénybevett szolgáltatásokat előzetesen felszámított adó terheli.

38. Az ilyen értelmezés mellett azonban nehezen elképzelhető, hogy Írországnak az ott a mezőgazdasági termelési tényezőkre alkalmazott nullás adókulcs miatti „komoly nehézségei” lehettek e szabályozás tényleges indokai. Mivel abban az időpontban, amikor Írország a Tanácsnak a „komoly nehézségekkel” érvelt [23], a 77/388 irányelv tervezete már tartalmazott egy, a hozzáadottérték-adóról szóló irányelv 299. cikkének megfelelő előírást [24], és amikor az ír javaslatra a hozzáadottérték-adóról szóló irányelv 298. cikke második bekezdése második mondatának elődjével kiegészítették a 77/388 irányelv tervezetét [25], a hozzáadottérték-adóról szóló irányelv 297. cikke (1) bekezdésének elődje [26] már kimondta, hogy a tagállamok a térítési átalány mértékét csak „szükség esetén” állapíthatják meg. [27]

39. Az irányelv 298. cikke második bekezdése első mondatának már említett kerekítési szabálya e ponton inkább a második mondat olyan értelmezése ellen szól, hogy a nulla mérték megállapítása nincs feltételhez kötve. Ha a tagállamok az irányelv 298. cikke második bekezdésének eredetéből következően e cikk korábbi második mondata szerint valóban szabadon dönthetnének arról, hogy az előzetesen felszámított jelentős adóteher ellenére nulla mértékű ellentételezést írnak elő, nem lenne szükség olyan előírásra, amely felhatalmazza őket arra, hogy a térítési átalány meghatározott paraméterek szerint kiszámított mértékét fél ponttal le- vagy felkerekítsék.

20 — Korábban a 77/388 irányelv 25. cikke (3) bekezdésének első mondata.

21 — Ennek megfelelő szabályozást tartalmazott már a 77/388 irányelv a 27. cikke (1) bekezdése első albekezdésének harmadik mondatában a negyedik és ötödik mondattal történő kiegészítést megelőzően. Lásd a 9. lábjegyzetben hivatkozott 1976. december 7-i R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 tanácsi dokumentumot.

22 — Lásd a Bizottságnak már a 77/388 irányelv 8. lábjegyzetben hivatkozott eredeti tervezetével összefüggésben – igaz e tervezet 27. cikkének (11) bekezdésére vonatkozóan – tett hasonló megállapításaival kapcsolatban az e tervezethez fűzött indokolást, miszerint a túlzott mértékű kompenzáció gazdasági támogatásnak felel meg. Lásd még a 3/86. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1988. június 28-án hozott ítélet (EBHT 1988., 3369. o.) 14. pontját.

23 — Lásd Írország állandó képviselőjének a 12. lábjegyzetben hivatkozott, 1976. november 19-i levelét.

24 — Lásd a 77/388 irányelv 27. cikke (3) bekezdése első albekezdésének harmadik mondatát, amely a 25. cikke (3) bekezdése első albekezdésének harmadik mondata lett.

25 — A 77/388 irányelv 27. cikke (3) bekezdése első albekezdésének negyedik mondataként, amely a 25. cikke (3) bekezdése első albekezdésének negyedik mondata lett.

26 — A 77/388 irányelv 27. cikke (3) bekezdése első albekezdésének első mondata, amely a 25. cikke (3) bekezdése első albekezdésének első mondata lett.

27 — Lásd a tervezet különböző szakaszait, amint azok az 1976. október 22-i R/2514/76 (FIN 663) tanácsi dokumentumból (a német változat 1976. október 27-ei keltezésű), amely megtalálható a következő internetes oldalon: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf, az 1976. november 25-i R/2892/1/76 (FIN 758) tanácsi dokumentumból (a német változat 1976. december 1-jei keltezésű), amely megtalálható a következő internetes oldalon: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf és a fenti 9. lábjegyzetben hivatkozott, 1976. december 7-i R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 tanácsi dokumentumból.

40. A második mondat rendszertanilag nézve azonban nem tisztán az első mondat kiegészítése olyan értelemben, hogy a kerekítés szintén vezethet nulla mértékhez. Ugyanis először e mondatok a 77/388 irányelvben fordított sorrendben szerepeltek, másodszor e mondatok 77/388 irányelv tervezetébe történő beillesztésének időrendi sorrendje kizárja ezt a felfogást, és harmadszor a dolog természetéből adódik, hogy a kerekítés szintén vezethet nulla mértékhez. A teljesség kedvéért megjegyzem, hogy a hozzáadottérték-adóról szóló irányelv 298. cikke második bekezdésének második mondatában szereplő „is" szó ezen utóbbi irányelv újítása. Mivel azonban e módosítás az ezen irányelv (3) preambulumbekezdése alapján nem szerepel az átültetést és a hatálybalépést szabályozó rendelkezésekben [28], azzal nem érdemi módosítást kívántak végrehajtani. Az itt elvégzendő értelmezés szempontjából e tisztán formai módosítás nem enged semmiféle további információra következtetni.

41. Mivel az eddig taglalt rendszertani fejtegetések a hozzáadottérték-adóról szóló irányelv 298. cikke második bekezdése második mondatának értelmezését egyértelműen egyetlen irányba sem mozdítják el, ezen előírást annak további összefüggései közé kell helyezni, továbbá a vizsgálatba be kell vonni a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszer értelmét és célját.

ii) Az átalányrendszer további összefüggései, valamint értelme és célja

42. A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszer a közös hozzáadottértékadó-rendszer különös szabályozásához tartozik, és mint ilyet, megszorítóan kell értelmezni. [29]

43. Amint már a hozzáadottérték-adóról szóló irányelv XII. címének „A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésátalány-rendszer" elnevezésű, ide vonatkozó 2. fejezete jelzi, és az irányelv 272. cikke (1) bekezdése első albekezdésének e) pontjával összefüggésben értelmezett 296. és 302. cikke pontosítja, e különös szabályozás célja, hogy azon mezőgazdasági termelőkre, akiknek az esetében az általános szabályozás vagy adott esetben a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás alkalmazása nehézségeket okozna, az előzetesen felszámított adót kiegyenlítő térítési átalányt alkalmazzanak. [30] E szabályozást úgy fogalmazták meg, hogy a hatálya alá tartozó mezőgazdasági termelők az értékesítéseik és szolgáltatásaik után nem számítanak fel, és nem fizetnek be hozzáadottérték-adót, ellenben ennek megfelelően nem jogosultak adólevonásra sem. Az előzetesen felszámított adót ehelyett átalányosan kompenzálják.

44. Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonáshoz való jog a közös hozzáadottértékadó-rendszer alapelve, [31] és főszabály szerint nem korlátozható. [32] Az adólevonáshoz való jog ugyanis a hozzáadottérték-adó semlegességét biztosítja. [33]

45. A térítési átalányon keresztül ugyan nem érik el a hozzáadottérték-adó ugyanolyan egyedi alapon való semlegességét, mint az adólevonás esetében, a szabályozás alapötlete azonban az, hogy a hozzáadottérték-adó semlegességét a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők egész csoportja számára megőrizzék [34], és e semlegességhez a lehető legnagyobb mértékben egyedi alapon

28 — Lásd az irányelv 412. cikkét.

29 — A fenti 5. lábjegyzetben hivatkozott Harbs-ügyben hozott ítélet 27. pontja és a fenti 5. lábjegyzetben hivatkozott Stadt Sundern ügyben hozott ítélet 27. pontja; a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozással kapcsolatban lásd a C-128/05. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2006. szeptember 28-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-9265. o.) 22. pontját, valamint a C-97/09. sz. Schmelz-ügyre (EBHT 2010., I-10465. o.) vonatkozó, 2010. június 17-i indítványom 32. pontját.

30 — Lásd az irányelv (50) preambulumbekezdését is.

31 — A C-25/07. sz. Sosnowska-ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-5129. o.) 14. pontja, a C-392/09. sz. Uszodaépítő-ügyben 2010. szeptember 30-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-8791. o.) 15. pontja és a C-107/10. sz., Enel Maritsa Iztok 3 ügyben 2011. május 12-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-3873. o.) 31. pontja.

32 — A C-371/07. sz., Danfoss és AstraZeneca ügyben 2008. december 11-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-9549. o.) 26. pontja, a C-368/09. sz., Pannon Gép Centrum ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-7467. o.) 37. pontja és a C-277/09. sz., RBS Deutschland Holdings ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-13805. o.) 39. pontja.

33 — A 32. lábjegyzetben hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 26. pontja, a 31. lábjegyzetben hivatkozott Uszodaépítő-ügyben hozott ítélet 35. pontja és a C-438/09. sz. Dankowski-ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-14009. o.) 24. pontja.

34 — Lásd e tekintetben a 295. cikk (1) bekezdésének 6. és 7. pontját.

közelítsenek. Ezt azáltal érik el, hogy a térítési átalány mértékét, amely az irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 7. pontja szerint az előzetesen felszámított adó kiegyenlítésére szolgál, az irányelv 298. cikkének első bekezdése szerint az e csoportra vonatkozó makrogazdasági statisztikai adatok alapján számítják ki [35], majd az irányelv 300. cikkének megfelelően a térítési átalányban részesülő egyes mezőgazdasági termelők értékesítéseire és szolgáltatásaira alkalmazzák.

46. Az általános szabályozás hatálya alá tartozó adóalanyokkal ellentétben a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszer ugyan ahhoz vezet, hogy azok értékesítései és szolgáltatásai után nem számítanak fel hozzáadottérték-adót, és vajon miért kellene egyáltalán az előzetesen felszámított adót kompenzálni, ha – amint Portugália érvel – a hozzáadottértékadó-mentes értékesítések és szolgáltatások esetében az irányelv 168. cikke alapján szintén nincs adólevonási jogosultság?

47. A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó különös szabályozást azonban kifejezetten nem adómentességnek szánták. Mivel a mezőgazdasági termelők, amint a Bizottság érvel, rendszerint a végső fogyasztókig nyúló hosszabb termelési- és forgalmazási láncok első elemének minősülnek [36], az értékesítéseik és szolgáltatásaik utáni egyszerű adómentesség azzal a következménnyel járna, hogy a beszerzéseiket és igénybevett szolgáltatásaikat terhelő, előzetesen felszámított adót rejtett hozzáadottérték-adóként göngyölítenék tovább, és a megfelelő összegek után a későbbi szakaszokon is felszámítanának hozzáadottérték-adót, ami tehát többszörös adóztatáshoz vezetne, és ezáltal veszélyeztetné a hozzáadottértékadó-rendszer semlegességét.

48. Pontosan a térítési átalány ilyen hatásainak az elkerülése céljából írja elő az irányelv 303. cikke arra az esetre, ha a hozzáadottértékadó-köteles vásárló az államkincstár helyett a térítési átalányt a mezőgazdasági termelőnek fizeti, hogy a vásárló ezt az összeget levonhatja az általa a saját értékesítései és szolgáltatásai után fizetendő hozzáadottérték-adóból, vagy kérheti annak visszatérítését. Ezáltal biztosítják azt, hogy rejtett hozzáadottérték-adót ne göngyölítsenek tovább.

49. Az irányelv 298. cikke második bekezdésének második mondata azonban lehetővé teszi, hogy az előzetesen felszámított adó kompenzálását teljesen kizárják, mivel nulla mértékű térítési átalány is megállapítható. Ennek során nem azon kivétel alóli kivételről van szó, amely az alapszabályra vezet vissza, és ezért kiterjesztően kellene értelmezni, [37] hanem a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők olyan adójogi bánásmódjáról, amely ezáltal még annál is jobban eltávolodik az általános szabályozástól, mint ami egyébként is a helyzet. Az irányelv 298. cikke második bekezdésének második mondatát ezért megszorítóan kell értelmezni.

50. Amint az az eredeti bizottsági tervezetnek az indokolásából kiderül, a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszer „csak egy technikai és gyakorlati adóalkalmazási módszer”, amellyel a mezőgazdasági termelők az előzetesen felszámított, levonható adóért térítési átalányt kapnak. Azt átmeneti szabályként iktatták be, hogy mindenekelőtt a mezőgazdasági kisüzemeket mentesítsék az általános szabályozás keretében megkövetelt formalitásoktól. [38]

51. A saját bevételek egyforma beszedésének a biztosítása és hozzáadottérték-adónak a különböző tagállamokban történő alkalmazásából adódó versenytorzításnak az elkerülése céljából az eredeti tervezet indokolása szerint a közös átalányrendszer a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők összessége számára nem járhat pénzügyi előnyökkel vagy hátrányokkal. [39] Magától értetődik,

35 — Lásd e tekintetben a fenti 22. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 8. pontját.

36 — A fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Írország ügyben hozott ítélet 29. pontjában, valamint a 416/85. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 1988. június 21-én hozott ítélet (EBHT 1988., 3127. o.) 20. pontjában a Bíróság mindazonáltal a mezőgazdasági termékértékesítéseket a végső fogyasztókhoz kielégítően közelinek találta ahhoz, hogy azokra kivételesen továbbra is nulla mértékű adókulcs legyen alkalmazható.

37 — Lásd a C-305/01. sz., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6729. o.) 72. pontját és a C-175/09. sz., Axa UK ügyben 2010. október 28-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-10701. o.) 30. pontját.

38 — Lásd a 8. lábjegyzetben hivatkozott tervezetnek a 27. cikk (1), (6), (12), (13) és (16) bekezdésével kapcsolatos indokolását.

39 — Lásd a 8. lábjegyzetben hivatkozott tervezetnek a 27. cikk (1) bekezdésére vonatkozó indokolását.

hogy az átalányrendszer alkalmazásának – ami a saját bevételek beszedését és a különböző tagállamok mezőgazdasági termelői közötti versenyfeltételeket illeti – nem lennének azonos hatásai, ha ezen országok valamelyikében a mezőgazdasági termelők térítési átalányt kapnának, míg más országok mezőgazdasági termelői nem lennének jogosultak ilyen térítési átalányra. [40]

52. Még ha az eredeti irányelvtervezetet több szempontból módosították is, úgy tűnik nekem, hogy az ahhoz tartozó indokolás bemutatott részei a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszer értelmét és célját továbbra is találóan írják le. Ha a tagállamok szabadon állapíthatnák meg, hogy az előzetesen felszámított jelentős adóteher ellenére nem nyújtanak térítési átalányt, a közös átalányrendszer kiüresedne. Következésképpen az ilyen értelmezés a szabályozás értelmével és céljával összeegyeztethetetlen lenne.

53. Portugália azonban azzal érvel, hogy a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszer fő célja a hozzáadottértékadó-rendszer térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők esetében történő egyszerűsítése, és hogy szabályozása e célnak megfelel, mivel a legnagyobb mértékű egyszerűsítést hajtja végre. Portugália a 2005. évre vonatkozó adatok alapján arra hivatkozik, hogy a mezőgazdasága szinte kizárólag nagyon kicsi családi üzemekből áll, a képesítés szintje részben nagyon alacsony és a mezőgazdasági termelők már közel fele 65 év feletti. A térítési átalány pozitív mértéke a mezőgazdasági termelők számára feltétlenül bizonyos minimumkötelezettségekkel járna, különösen ami a könyvelést és a számlázást illeti.

54. Nem kérdés, hogy a közös átalányrendszer célja, amint különösen az irányelv 272. cikke (1) bekezdése első albekezdésének e) pontjával összefüggésben értelmezett 296. cikkének (1) bekezdéséből kitűnik, a hozzáadottértékadó-rendszer bizonyos mezőgazdasági termelők esetében való egyszerűsítése. [41] Az irányelv azonban nem minden áron való egyszerűsítést ír elő. Inkább arról van szó, hogy az irányelv az egyszerűsítést olyan mechanizmushoz köti, amely az előzetesen felszámított adó átalányos kompenzálásával a lehető legnagyobb mértékben megőrzi a hozzáadottérték-adó semlegességét.

d) Közbenső következtetések

55. E megállapítások fényében és tekintettel arra a tényre, hogy az irányelv 298. cikke második bekezdésének második mondatát megszorítóan kell értelmezni, a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszer értelme és célja e rendelkezés olyan értelmezését kívánja meg, miszerint az a tagállamoknak nem biztosít teljesen szabad mérlegelési mozgásteret arra nézve, hogy az előzetesen felszámított adó tényleges mértékére tekintet nélkül nulla mértékű térítési átalányt állapítsanak meg. Ellenkezőleg, az ilyen nullás mérték csak akkor megengedett, ha az előzetesen felszámított adó terhe okot ad rá, mivel nincs ilyen, vagy elhanyagolhatóan csekély mértékű.

e) A helyesbített értelmezés elfogadhatatlanságára vonatkozó érvelésről

56. Portugália az itt megállapított értelmezéssel szemben felhozza a Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2010. július 15-én hozott ítéletet [42]. Ennek alapján nem róható fel valamely tagállamnak, amelynek a nemzeti szabályozása összeegyeztethető az irányelv rendelkezésének világos és egyértelmű megfogalmazásával, hogy megsértette e rendelkezést azáltal, hogy nem olyan értelmezést alkalmazott, amely a közös hozzáadottértékadó-rendszer általános logikájának való megfelelés céljából az említett rendelkezés helyesbítését, és a közösségi jogalkotó hibájának az orvoslását célozza.

40 — Lásd a 8. lábjegyzetben hivatkozott tervezetnek a 27. cikk (2) bekezdésének negyedik és ötödik franciabekezdésére vonatkozó indokolását.

41 — Lásd a fenti 5. lábjegyzetben hivatkozott Stadt Sundern ügyben hozott ítélet 28. pontját.

42 — A C-582/08. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-7195. o.) 48. pontja.

57. Ebben az ügyben végső soron arról a kérdésről volt szó, hogy az Egyesült Királyságnak úgy kell-e értelmeznie és alkalmaznia a 86/560 tizenharmadik irányelv[43] 2. cikkének (1) bekezdését, amely csupán a hozzáadottértékadó-rendszerről szóló irányelv 169. cikkének a) és b) pontjára hivatkozik, hogy annak c) pontjára is utal. A Bizottság ezt a szóban forgó rendelkezések előkészítő munkálataival, szerkezetével és céljával indokolta. A Bíróság azonban nem fogadta el a Bizottság azon érvelését, hogy tényleges hiba történt, és megjegyezte, hogy még ha hiba is áll fenn, és a Bizottság olvasata inkább összeegyeztethető a közös hozzáadottértékadó-rendszer logikájával, nem a Bíróság feladata egy ilyen helyesbítő értelmezés elvégzése.[44]

58. A jelen ügyben azonban más a helyzet. A hozzáadottérték-adóról szóló irányelv 298. cikke második bekezdésének második mondata sokkal kevésbé egyértelmű, mint a Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítéletben vitatott rendelkezés. Az átalánnyal kapcsolatos közös szabályozás – amelyhez e rendelkezés is tartozik – rendszere, értelme és célja alapján ehelyett éppen az a kérdés merül fel, hogy mikor lehet nullás mértéket megállapítani. Amint bemutattam, a teleologikus, a szöveggel megegyező értelmezés ahhoz vezet, hogy az irányelv 298. cikke második bekezdésének második mondata nem ad a tagállamoknak teljesen szabad kezet. A rendelkezés világosabb megfogalmazása bizonyára jobban megfelelt volna a jogbiztonság elvének. E rendelkezés tartalmát azonban a szokásos értelmezési módszerekkel ki lehetett deríteni, és ennek eredménye alapján ezzel összeegyeztethetetlen az olyan nemzeti szabályozás, amely az előzetesen felszámított jelentős adóteher ellenére nem ír elő térítési átalányt.

2. Az előzetesen felszámított jelentős adóteher fennállásáról

59. Miután megállapítottam, hogy a tagállamok nem mérlegelhetik szabadon azt, hogy a mezőgazdasági termelőket terhelő, előzetesen felszámított tényleges adó mértékére tekintet nélkül nulla mértékű térítési átalányt állapítsanak meg, meg kell még vizsgálni, hogy Portugáliában fennáll-e a térítési átalány nyújtásának „szüksége”, vagy hogy a mezőgazdasági termelőket terhelő, előzetesen felszámított tényleges adó mértéke nulla vagy a körül van-e.

60. A Bizottság a keresetében arra utal, hogy a CIVA szerint Portugáliában a legtöbb mezőgazdasági beszerzés vagy igénybevett szolgáltatás 6%-os adókulcs alá tartozik, és a gépek, felszerelések és az üzemanyag után 13%-os adókulccsal adóznak. Portugália ezt az ellenkérelmében lényegében megerősíti.

61. A Bizottság továbbá előadta, hogy az előzetesen felszámított adó mértéke, amelyet a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők 2004-ben és 2005-ben nem tudtak levonni, az értékesítéseik 5,3, illetve 7,9%-ának felelt meg. Ezt a portugál hatóságok a Bizottság részére a saját források ezen évekre tekintettel történő ellenőrzésének a keretében adták meg, amely ellenőrzés Portugáliában 2007 novemberében zajlott.

62. E számok eredetét és pontosságát részleteiben vitatják a felek. A Bizottság a válaszában azonban helyesen megjegyzi, hogy a jelen ügyben nem a térítési átalány pontos mértékének a megállapításáról van szó, hanem arról, hogy fennállnak-e a nullás mérték megállapításának a feltételei. A Bizottság e számok alapján a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőket terhelő, előzetesen felszámított adó jelentős mértékét kívánta bemutatni. Portugália ezt lényegében nem vitatta, és az ott érvényes, a mezőgazdasági beszerzéseket és igénybevett szolgáltatásokat terhelő hozzáadottértékadó-kulcsokra nézve ez el is képzelhető.

63. Ezért meg kell állapítani, hogy Portugália nulla mértékű térítési átalányt alkalmaz annak ellenére, hogy a térítési átalányban részesülő portugál mezőgazdasági termelők beszerzéseit és igénybevett szolgáltatásait jelentős mértékű, előzetesen felszámított adó terheli, és következésképpen fennáll annak kompenzálásának a szüksége.

43 — A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv (HL L 326., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.).

44 — A 42. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítélet 28. és azt követő pontja, valamint 36. és 46. pontja.

3. Portugáliának a védekezésére előadott további érveiről

a) A térítési átalánynak csak a mezőgazdaságban fennálló adójóváírás esetében történő alkalmazása

64. Portugália azzal érvel, hogy az átalányrendszer keretében a tagállamoknak azt a hozzáadottérték-adót is figyelembe kell venniük, amelyet a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők levonhatnának az adóból, ha az általános szabályozás alá tartoznának. Ez nyilvánvalóan azt a szemléletet képviseli, miszerint pozitív térítési átalány csak akkor jöhetne számításba, ha az általános szabályozás keretében az előzetesen felszámított adó meghaladná a befizetendő adót, és a térítési átalányban részesülő valamennyi mezőgazdasági termelő az állammal szemben adóvisszatérítésre lenne jogosult. Portugáliában azonban az általános szabályozás alkalmazása során a befizetendő adó meghaladná az előzetesen felszámított, levonható adót. A nullás mérték ezért megfelel az államháztartási ésszerűségnek, és a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőkre nézve nincs hátránya.

65. Amint a Bizottság a válaszában helyesen megjegyezte, az irányelv azonban nem tartalmaz semmiféle utalást arra vonatkozóan, hogy pozitív mértékű térítési átalány csak olyan atipikus esetben nyújtható, amikor az egész mezőgazdasági ágazat előzetesen felszámított adója meghaladja az értékesítések és szolgáltatásnyújtások utáni azon hozzáadottérték-adót, amely az általános szabályozás alkalmazása során befizetendő lenne. Ha Portugália nézetét követnénk, az átalányrendszer nagyon eltávolodna az általános szabályozástól és az ahhoz kapcsolódó adólevonási lehetőségtől; ez a hozzáadottérték-adó rejtett továbbgöngyölítését általában pont nem akadályozná meg.

66. Amennyiben Portugália ezen érvelése mögött tisztán államháztartási megfontolások állnának, ezzel kapcsolatban utalni kell arra, hogy a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszer csupán egy választható különös szabályozás, és a tagállamok nem kötelesek azt alkalmazni. Ha azonban e különös szabályozás mellett döntenek, az átültető rendelkezéseiket a hozzáadottértékadó-rendszerről szóló irányelvben előírt keretekhez kell igazítaniuk. Ennyiben hatástalan Portugália azon érvelése, miszerint a tagállamok maguk választják meg az átültetés formáját és eszközét.

b) A mezőgazdasági ágazatban a hozzáadottértékadó-helyzetnek a változatlansága

67. Portugália továbbá azzal érvel, hogy a Bizottság tévesen indul ki abból, hogy a portugáliai mezőgazdasági ágazat hozzáadottérték-adóval kapcsolatos helyzete annyiban változott, hogy a korábbiakkal ellentétben nulla mértékű térítési átalány többé nem lehetséges. Még ha az adómértéket módosították is volna, az 1989-ben fennálló helyzet, amikorra Portugáliának az átmeneti időt követően a 77/388 irányelvnek meg kellett volna felelnie, és a jelen helyzet a beszerzések és igénybevett szolgáltatások, valamint az értékesítések és szolgáltatásnyújtások adóztatása tekintetében összehasonlítható. Ha el is fogadjuk, hogy történt egy jelentősebb módosítás, az már 17 éve lezajlott, mivel Portugália 1992-ben eltörölte a különböző mezőgazdasági termelési tényezők utáni nullás adókulcsot.

68. Ezzel kapcsolatban elegendő az állandó ítélkezési gyakorlatra utalni, miszerint a kötelezettségszegés fennállását a tagállamnak az indokolással ellátott véleményben rögzített határidő leteltének az időpontjában fennálló helyzete alapján kell megítélni,[45] és kizárólag a Bizottság feladata annak eldöntése, hogy indít-e[46] kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet, és mikor[47]. Ezért nem kell foglalkozni azzal a kérdéssel, hogy hogyan állt a helyzet 1989-ben és 1992-ben.

45 — A C-494/01. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 2005. április 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-3331. o.) 29. pontja; a C-333/08. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2010. január 28-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-757. o.) 55. pontja és a C-20/09. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2011. április 7-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-2637. o.) 31. pontja.

46 — A C-233/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6625. o.) 31. pontja; a C-266/03. sz., Bizottság kontra Luxemburg ügyben 2005. június 2-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4805. o.) 35. pontja; a C-17/09. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2010. január 21-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-4. o.) 20. pontja és a C-306/08. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2011. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-4541. o.) 66. pontja.

47 — A C-333/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. február 1-jén hozott ítélet (EBHT 2001., I-1025. o.) 25. pontja; a C-297/08. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2010. március 4-én hozott ítélet (EBHT 2010; I-1749. o.) 87. pontja; a C-350/08. sz., Bizottság kontra Litvánia ügyben 2010. október 28-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-10525. o.) 33. pontja és a 46. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 66. pontja.

c) Más módos történő ellentételezés

69. Végül Portugália azzal érvel, hogy a térítési átalánynak, ha valóban biztosítani kellene, a levonáshoz való joggal ellentétben nincs adójogi természete. Ellenkezőleg, csupán arról van szó, hogy a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők az üzemi költségeikért pénzügyi kompenzációt kapnak. Portugáliában ez majdnem mindig támogatások, kártérítés, pótlékok és más állami szubvenciók formájában történik.

70. A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszer azonban kétséget kizáróan a közös hozzáadottértékadó-rendszer irányelvben szabályozott része. E különös szabályozás nem adójogi természetűnek való minősítése annyiban, amennyiben térítési átalányt ír elő, számomra tarthatatlannak tűnik. Ezenkívül e rendszer egységes alkalmazásának szükségessége nem teszi lehetővé, hogy támogatásokat vagy más állami szubvenciókat válasszanak az előzetesen felszámított adó hiányzó kompenzálásának a pótlására.

4. Következtetés

71. Ennek eredményeképpen meg kell állapítani, hogy Portugália megsértette a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszert azáltal, hogy nulla mértékűre csökkentette a térítési átalányt, miközben a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők esetében előzetesen felszámított adó nem nulla, és nem is közelít ahhoz.

B – *A saját források kiszámítására vonatkozó kifogásokról*

72. Keresetlevelében a Bizottság nem csak az eddig tárgyalt, Portugália által a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők esetében alkalmazott különös szabályozást kifogásolja, hanem azt is, hogy Portugália a hozzáadottérték-adó felszámításának ellensúlyozására a saját forrásaiban jelentős mértékű negatív kompenzációt hajt végre.

73. A különös szabályozást érintő kifogással ellentétben a Bizottság keresetlevelének e második részével a két fél a beadványában csak mellékesen foglalkozik.

74. A Bizottság ennek a keresetlevelében csak egy rövid pontot szentelt. Abban kifejti, hogy ugyan a jelen ügy nem szolgál annak megállapítására, hogy Portugália mennyiben teljesítette a saját források beszedésével kapcsolatos kötelezettségeit, utalni kell azonban arra, hogy amennyiben Portugália megsértette az irányelvet, és ez az Európai Unió saját forrásainak a csökkenéséhez vezetett, a Bizottság követelheti annak a késedelmi kamattal megnövelt összegének az utólagos megfizetését. Az irányelv 298. cikkének értelmezésével kapcsolatos fejtegetéseiben a Bizottság csak hozzávetőlegesen utalt arra, hogy Portugália 2004-ben a saját források számítása során körülbelül 70 millió eurós negatív kompenzációt hajtott végre a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők által le nem vonható, előzetesen felszámított adónak a figyelembe vétele céljából.

75. Portugália ellenkérelmében szintén alig érinti ezt a kérdést. A jelen ügy ugyan a Bizottság és Portugália között a saját forrásoknak a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó különös szabályozással összefüggésben történő helyes számításával kapcsolatos nézeteltérésre vezethető vissza, amint azonban a Bizottság maga kifejtette, ez nem tárgya ezen eljárásnak. Még ha a Bíróság osztaná is a közös átalányrendszer Bizottság által képviselt értelmezését, az nem vezethetne a saját forrásokhoz történő portugál hozzájárulás növeléséhez, mivel a maximális szintet már elérték. Viszonválaszában Portugália ezzel kapcsolatban arra utal, hogy a Bizottság a 77/388 hatodik irányelvnek a saját forrásoknak a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszerrel összefüggésben történő kiszámítására

vonatkozó rendelkezéseire támaszkodik [48], amelyek már régóta, legkésőbb azonban az 1553/89 rendelet [49] hatálybalépése óta nem alkalmazandók, és amelyeknek a hozzáadottértékadó-rendszerről szóló irányelvben nincs megfelelő rendelkezésük.

76. Portugália ugyan kifejezetten nem vitatta, hogy a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőkre általa alkalmazott szabályozásra tekintettel a saját forrásokban negatív kompenzációt hajtott végre, és hogy ezt különösen a 2004. évre tekintettel tette. Azonban a Bizottság fent bemutatott és a szóbeli eljárásban még egyszer megerősített fejtegetéseire tekintettel, miszerint a jelen ügy nem érinti a saját források beszedését, ez Portugáliával szemben nem kifogásolható. A Bíróság eljárási szabályzata 38. cikke 1. §-ának c) pontjából és az arra vonatkozó ítélkezési gyakorlatból kitűnik ugyanis, hogy a keresetlevélnek meg kell jelölnie a jogvita tárgyát, és tartalmaznia kell a jogalapok rövid ismertetését, illetve annak kellően egyértelműnek és pontosnak kell lennie ahhoz, hogy az alperes elő tudja készíteni védekezését, valamint a Bíróság gyakorolhassa felülvizsgálati jogkörét. Következésképpen a kereset alapjául szolgáló alapvető ténybeli és jogi elemeknek magából a keresetlevél szövegéből kell koherens és érthető módon következniük. [50] Nem ez a helyzet a Bizottság keresetlevelében a kérelmének a második részével.

77. Mivel a Bizottság a kereseti kérelmének a második részét nem vonta kifejezetten vissza, arról határozni kell, és mint elfogadhatatlant el kell utasítani.

V – A költségekről

78. Mivel mindkét fél azt kérte, hogy a Bíróság a másik felet kötelezze a költségek viselésére, és mindkét fél részben pervesztes lett, azt javaslom, hogy az eljárási szabályzat 69. cikkének 3. §-a alapján mindkét fél maga viselje a saját költségeit.

VI – Végkövetkeztetések

79. Mindezek alapján azt javasolom, hogy a Bíróság a következőképpen határozzon:

1) A Portugál Köztársaság – mivel a mezőgazdasági termelőkre a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvtől eltérő, olyan különös szabályozást alkalmazott, amely alapján azok mentesek a hozzáadottérték-adó megfizetése alól, és mivel esetükben nulla mértékű térítési átalányt alkalmazott – nem teljesítette az irányelv 296–298. cikkéből eredő kötelezettségeit.

2) A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.

3) A felek maguk viselik saját költségeiket.

48 — A 77/388 hatodik irányelv C. mellékletével összefüggésben értelmezett 25. cikkének (12) bekezdése.

49 — A hozzáadottérték-adóból származó saját források beszedésének végleges egységes rendszeréről szóló, 1989. május 29-i 1553/89/EGK, Euratom tanácsi rendelet (HL L 155., 9. o.; magyar nyelvű különkiadás 1. fejezet, 1. kötet, 197. o.)

50 — A C-412/04. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-619. o.) 103. pontja; a C-165/08. sz., Bizottság kontra Lengyelország ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-6843. o.) 42. pontja és a C-267/09. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2011. május 5-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-3197. o.) 25. pontja.