Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 22. septembra 2011 [1]

Zadeva C-524/10

Evropska komisija
proti

Portugalski republiki

„Skupni sistem davka na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Breme vstopnega DDV — Pavšalna ureditev za kmete — Pavšalno nadomestilo namesto odbitka vstopnega DDV — Ničelna stopnja pavšalnega nadomestila — Pogoji“

I – Uvod

1. Skupni sistem davka na dodano vrednost [2] načelno predvideva, da se davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) obračuna na najbolj splošen način v vseh fazah proizvodnje in distribucije. Vsa podjetja, ki so udeležena v proizvodni oziroma distribucijski verigi, morajo na neto cene svojih proizvodov ali storitev obračunati DDV ter ga odvesti davčnemu organu. Tako podjetje, davčni zavezanec za DDV, pa ima pravico do odbitka, torej lahko odbije DDV, ki ga je plačalo svojim dobaviteljem. Tako odvajajo podjetja DDV le na tisto dodano vrednost, ki so jo sama ustvarila. Gospodarsko gledano tako DDV, obračunan v različnih fazah, nosi vsakokratni kupec in na koncu le končni potrošnik.

2. Za kmete, pri katerih bi pri uporabi splošne ureditve DDV naleteli na težave, lahko države članice uvedejo posebno ureditev, tako imenovano skupno pavšalno ureditev za kmete. V skladu z njo lahko kmete oprostijo dolžnosti obračunavanja DDV, pri čemer na mesto običajnega, natančno obračunanega odbitka vstopnega DDV, stopi pavšalno izračunano nadomestilo vstopnega DDV za kmete.

3. V danem postopku zaradi neizpolnitve obveznosti Evropska komisija v bistvu očita, da je Portugalska odstotek pavšalnega nadomestila določila po stopnji nič, tako da portugalski kmetje, za katere ta ureditev velja, ne prejmejo nadomestila vstopnega DDV.

II – Pravni okvir

A – *Pravo unije*

4. Naslov XI Direktive o DDV, „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“, v poglavju 7, „Druge določbe“, v členu 272(1), prvi pododstavek, (e) določa, da lahko države članice davčne zavezance, ki so upravičeni do skupne pavšalne ureditve za kmete, oprostijo nekaterih ali vseh obveznostih iz poglavij 2 do 6. Mednje spadajo obveznosti identifikacije do davčnega organa kot davčni zavezanec, izstavljanje računov z DDV, vodenje knjigovodstva in predložitev obračunov DDV.

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV oziroma le Direktiva).

5. Naslov XII, „Posebne ureditve“, Direktive o DDV ureja v poglavju 2, ki obsega člene od 295 do 305, „Skupn[o] pavšaln[o] ureditev za kmete“.

6. V skladu s členom 296(1) Direktive lahko države članice za kmete, pri katerih bi uporaba splošne ureditve DDV ali posebne ureditve za mala podjetja povzročila težave, uvedejo pavšalno ureditev za nadomestitev vstopnega DDV, ki bremeni njihovo nabavo oziroma vložena sredstva – „input“. Tako predvideno pavšalno nadomestilo stopi na mesto pravice do odbitka (člen 302). Kmet pavšalist pa se lahko odloči za uporabo splošne ureditve DDV (člen 296(3)).

7. Člen 297 Direktive določa:

„Države članice po potrebi določijo odstotke pavšalnega nadomestila. Določijo lahko različne odstotke pavšalnega nadomestila za gozdarstvo, za različna podpodročja kmetijstva in za ribištvo.

Države članice o odstotkih pavšalnega nadomestila, določenih na podlagi prvega odstavka, Komisijo obvestijo pred začetkom njihove uporabe.“

8. Člen 298 Direktive določa:

„Odstotki pavšalnega nadomestila se določijo na podlagi makroekonomskih statistik za kmete pavšaliste za pretekla tri leta.

Odstotki se lahko zaokrožijo navzgor ali navzdol do najbližje polodstotne točke. *Države članice lahko te odstotke tudi zmanjšajo na stopnjo nič.*“ [3]

9. Odstotki pavšalnega nadomestila ne smejo biti določeni tako, da bi kmetje pavšalisti pridobili večja vračila, kot bi znašal obračunani vstopni DDV (člen 299). Pavšalno nadomestilo, ki pripada posameznemu kmetu pavšalistu, se izračuna tako, da se zadevni odstotek pavšalnega nadomestila uporabi na neto cene dobavljenih pridelkov in opravljenih storitev tega kmeta (člen 300). Pavšalno nadomestilo plača bodisi kupec bodisi državni organ (člen 301). Če nadomestilo plača kupec, ki je davčni zavezanec, ga lahko odbije od DDV, ki ga je dolžan plačati na svojo prodajo oziroma rezultat dejavnosti –„output“, ali zahteva povračilo od davčnega organa (člen 303).

B – *Portugalsko pravo*

10. V skladu s členom 9(33) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o DDV, v nadaljevanju: CIVA) [4] so dobave blaga v okviru dejavnosti, navedenih v prilogi A, „Seznam dejavnosti kmetijske proizvodnje“, k CIVA, ter kmetijske storitve, navedene v prilogi B, „Seznam kmetijskih storitev“, če jih je poleg svoje redne dejavnosti opravil kmet ob pomoči svoje delovne sile in običajne mehanizacije svojega kmetijskega ali gozdarskega podjetja, oproščene DDV. Omenjeni prilogi A in B ustrezata v glavnem prilogama VII in VIII Direktive o DDV.

11. V skladu s členom 29(3) CIVA kmetje, ki izvajajo izključno transakcije, ki so oproščene DDV, niso dolžni opravljati običajnih obveznosti glede obračunavanja davkov, izdajanja računov, prijavljanja davkov in knjigovodstva. Lahko pa se odločijo za splošno ureditev, vendar morajo izbrano ureditev uporabljati najmanj pet let (člen 12).

3 — Moj poudarek.

4 — Kot je bil spremenjen z zakonsko uredbo št. 195/89 z dne 12. junija 1989, ponovno objavljen z zakonsko uredbo št. 102/2008 z dne 20. junija 2008 (v različici ob upoštevanju popravne izjave št. 44-A/2008 z dne 13. avgusta 2008).

III – Dejansko stanje, predhodni postopek in predlogi

12. Evropska komisija je z dopisom 6. junija 2008 portugalskim organom sporočila, da meni, da je izbirna ureditev za kmete, ki velja na Portugalskem, nezdružljiva s skupno pavšalno ureditvijo iz Direktive o DDV. Portugalska ureditev namreč ne predvideva nadomestila vstopnega DDV, ampak predvideva dejansko le oprostitev davkov za kmetijske dejavnosti, ki je povezana z nemožnostjo odbitka vstopnega davka.

13. Portugalski organi so v svojem odgovoru z dne 20. avgusta 2008 zanikali obstoj neizpolnitve obveznosti: člen 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive o DDV izrecno dopušča državam članicam določitev ničelne stopnje pavšalnega nadomestila, in to ne glede na višino vstopnega davka, ki so ga plačali kmetje pavšalisti. Portugalska ureditev naj bi tudi ustrezala ciljem skupne pavšalne ureditve za kmete, predvsem cilju poenostavitve. Poleg tega naj bi bila sporna ureditev primerljiva z davčno oprostitvijo brez pravice do odbitka vstopnega DDV. Sicer pa države članice lahko obliko in način prenosa direktiv prosto določijo, tako naj ne bi obstajali razlogi, ki bi nasprotovali portugalski ureditvi.

14. Ker navedene trditve Komisije niso prepričale, je Portugalski republiki 26. junija 2009 poslala obrazloženo mnenje, v katerem je vztrajala, da portugalska ureditev ni združljiva s členi od 296 do 298 Direktive o DDV.

15. Z dopisom z dne 31. avgusta 2009 je Portugalska republika zavrnila obrazloženo mnenje in je vztrajala pri svojem stališču.

16. Komisija še vedno meni, da portugalska ureditev krši pravo Unije, zato s tožbo, ki je na Sodišče prispela 11. novembra 2010, zahteva, naj se:

1. ugotovi, da Portugalska republika z uvedbo posebne ureditve za kmete, ki ne upošteva ureditve iz Direktive 2006/112 o DDV, saj so ti oproščeni DDV, in z uporabo ničelne stopnje pavšalnega nadomestila ob hkratni veliki negativni kompenzaciji v okviru lastnih sredstev za izravnavo pobranega DDV, ni izpolnila obveznosti iz členov od 296 do 298 Direktive o DDV;

2. Portugalski republiki naloži plačilo stroškov.

17. Portugalska republika predlaga, naj se:

1. tožba zavrne;

2. Komisiji naloži plačilo stroškov.

18. Po koncu pisnega postopka je bila 14. septembra 2011 opravljena obravnava.

IV – Pravna presoja

A – *Očitek glede ničelne stopnje pavšalnega nadomestila*

1. Razlaga člena 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive

19. Za rešitev obravnavanega spora je treba najprej pojasniti, pod katerimi pogoji so države članice, tako tudi Portugalska, v skladu z Direktivo o DDV upravičene v okviru pavšalne ureditve za kmete določiti ničelno stopnjo pavšalnega nadomestila. Prav z določitvijo ničelne stopnje ne pride do nadomestitve DDV, ki bremeni nabavo s strani kmetov.

a) Besedilo člena 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive

20. Portugalski meni, da je ničelna stopnja popolnoma dopustna in se sklicuje na besedilo člena 298, drugi odstavek, drugi stavek. Iz besedila dejansko izrecno izhaja, da „[d]ržave članice lahko te odstotke tudi zmanjšajo na stopnjo nič“.

21. Vendar pa Komisija meni, da se tega ne bi smelo razumeti, kot da imajo proste roke. Nasprotno, ničelna stopnja naj bi bila dopustna le pod določenimi pogoji, namreč če je odstotek pavšalnega nadomestila, ki je izračunan v skladu z Direktivo, blizu nič ali če je nabava s strani kmetov oproščena davkov, tako da ni treba ničesar nadomestiti.

22. V besedilu člena 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive za tako omejitev možnosti, ki je priznana državam članicam, da določijo ničelno stopnjo pavšalnega nadomestila, ni najti podlage. Vandar pa besedilo ne izključuje restriktivne razlage, ki jo zastopa Komisija. Zato je treba dodatno preučiti sistematično povezanost, namen ureditve[5] in zgodovino njenega nastanka[6], da bi ugotovili, kako je treba to določbo razlagati.

b) Zgodovina nastanka člena 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive

23. Kar zadeva zgodovino nastanka člena 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive, ki sta jo stranki posebej izpostavili, je treba najprej ugotoviti, da je že člen 25(3), prvi pododstavek, četrti stavek, Šeste direktive o DDV 77/388[7], ki je bila nadomeščena z Direktivo o DDV, od vsega začetka predvidela, da „[imajo] [d]ržave članice […] izbiro, da te odstotke zmanjšajo na stopnjo nič“.

24. Kolikor je razvidno, ta določba izhaja iz predloga sprememb, ki jih je podala Irska, glede prvotnega besedila predloga Direktive, ki ga je pripravila Komisija[8]. V Komisijinem „končnem kompromisnem besedilu“, sestavljenem v okviru posvetovanja o njenem predlogu, glede posebne ureditve za kmete[9], ki upošteva „nekatere na seji odbora stalnih predstavnikov z dne 3. decembra 1976 sprejete spremembe“, je v členu 27(3), prvi pododstavek[10], nov četrti stavek, v skladu s katerim „lahko države članice ta nadomestila zmanjšajo na stopnjo nič“. V eni od opomb je opozorjeno, da se je z vključitvijo tega stavka na predlog irske delegacije strinjal odbor stalnih predstavnikov.

25. Iz zapisnika Sveta R/3260/76 (FIN 892) z dne 21. decembra 1976[11] o seji Odbora stalnih predstavnikov z dne 3. in 8. decembra 1976 izhaja, da so se „vse delegacije strinjale, da imajo države članice možnost zadevna nadomestila znižati do stopnje nič“.

5 — Glej sodbe z dne 15. julija 2004 v zadevi Harbs (C-321/02, ZOdl., str. I-7101, točka 28); z dne 26. maja 2005 v zadevi Stadt Sundern (C-43/04, ZOdl., str. I-4491, točka 24) in z dne 9. marca 2010 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-518/07, ZOdl., str. I-1885, točka 17).

6 — Glej sodbe z dne 23. aprila 2009 v zadevi Falco Privatstiftung und Rabitsch (C-533/07, ZOdl., str. I-3327, točka 20); z dne 10. septembra 2009 v zadevi Eschig (C-199/08, ZOdl., str. I-8295, točka 58) in z dne 28. oktobra 2010 v zadevi Volvo Car Germany (C-203/09, ZOdl., str. I-10721, točka 40).

7 — Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

8 — COM(73) 950 konč. Ta predlog je na voljo na spletni strani: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf.

9 — Poslana delegacijam z obvestilom Sveta R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 z dne 7. decembra 1976, na voljo na spletni strani: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf. Nemška, danska, italijanska in nizozemska različica so datirane z 8. decembrom 1976.

10 — Postal člen 25 Direktive 77/388.

11 — Na voljo na spletu: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf. Nemška različica je datirana s 23. decembrom 1976, danska, italijanska, nizozemska in angleška pa z 22. decembrom 1976.

26. Iz enega od na Svet naslovljenih dopisov stalnega predstavnika Irske z dne 19. novembra 1976 [12], ki zadeva člen 27(6) Šeste direktive o DDV – posebna ureditev za kmete, pa ne izhaja omenjeni predlog in prav tako iz dopisa ni mogoče sklepati o njegovi utemeljitvi. V dopisu je le splošno navedeno, „da trenutno besedilo Irsko postavlja pred velike težave. Komisija je bila o teh težavah z namenom prilagoditve predloga obveščena. […]“

27. Komisija v obravnavanem postopku trdi, da bi bilo mogoče zadevno ureditev utemeljiti predvsem tako, da so takrat nekatere države članice, med njimi Irska, za kmetijska proizvodna sredstva določile ničelno stopnjo, kar je Direktiva 77/388, četudi le v omejen obsegu, dalje dopuščala. [13] Za takšne okoliščine naj bi Svet državam članicam priznal možnost določitve ničelne stopnje pavšalnega nadomestila.

28. Temu pa je mogoče ugovarjati, da pavšalno nadomestilo nujno predpostavlja plačilo vstopnega davka [14], tako da pri ničelni stopnji na nabavo višja stopnja od ničelne stopnje pavšalnega nadomestila od samega začetka ne more biti upoštevna in zato ni potrebnega izrecnega pooblastila zanjo. Poleg tega se je v času, ko je bila sporna ureditev prevzeta v predlog Direktive 77/388, člen 27(3) [15] glasil tako, da države članice „po potrebi“ ne obstaja ta potreba, tako da tudi ne bi smela obstajati potreba glede pooblastila za določitev ničelne stopnje pavšalnega nadomestila.

29. Portugalska pa opozarja na Komisijino obrazložitev njenega prvotnega besedila predloga Direktive iz julija 1973 [16], v katerem naj bi Komisija glede člena 27(4) in (5), „Pavšalna ureditev za kmete“, sama navajala, da bi lahko države članice ob upoštevanju v odstavku 3 določene zgornje meje prosto določile odstotke pavšalnega nadomestila. V nemški različici obrazložitve predloga sicer manjka beseda „prosto“, v francoski besedilu pa je dejansko zapisano „peuvent librement fixer“, v angleškem „may freely fix“, v italijanskem „possono liberamente fissare“ in nizozemskem „vrijelijk kunnen vaststellen“.

30. Ta velikodušnost preseneča. Če bi Komisija želela državam članicam dati povsem proste roke pod zgornjo mejo, bi bilo to zanjo in za Svet povsem preprosto, in sicer bi to zapisale v besedilo direktive. Vendar se to ni zgodilo. Nasprotno, Svet se je šele po pritisku Irske v pozni fazi pogajanj strinjal z ureditvijo, ki je glede diskrecijske pravice držav članic bistveno manj jasna.

31. Poleg tega se je Svet v obdobju, ko se je ukvarjal z irskim predlogom sprememb, ukvarjal [17] tudi s predlogom dopolnila člena 27(3), prvi pododstavek, ki ga je predlagalo [18] nemško stalno predstavništvo, in ga označil za „nujno potrebno“, da se odstotki pavšalnega nadomestila lahko za pol odstotne točke zaokrožijo navzdol oziroma navzgor. Ta predlog je bil v direktivo vključen kot peti stavek te določbe. [19] Če bi bile delegacije že pri prvotnem predlogu Direktive ali najkasneje ob vključitvi četrtega stavka, ki ga je zahtevala Irska, izhajale, da imajo države članice pod določeno mejo absolutno diskrecijo glede določitve odstotkov pavšalnega nadomestila, pravilo o zaokroževanju ne bi bilo potrebno. Nasprotno, ozko določene zahteve pravila o zaokroževanju govorijo proti absolutni diskreciji držav članic.

32. Navedbe Komisije v obrazložitvi prvotnega predloga Direktive tako ne morejo biti odločilne za razlago zadevne ureditve.

12 — Dokument Sveta R/2855/76 (FIN 750) z dne 23. oziroma 24. novembra 1976, na voljo na spletu: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

13 — Komisija se v zvezi s tem sklicuje med drugim na sodbo z dne 21. junija 1988 v zadevi Komisija proti Irski (415/85, ZOdl., str. 3097, točki 29 in 30). V tem postopku je Komisija med drugim menila, da je Irska za živilsko krmo in gnojila kot tudi za semena določila ničelno stopnjo, Sodišče pa je menilo, da je ničelna stopnja za ta kmetijska proizvodna sredstva združljiva z Direktivo 77/388.

14 — Glej v opombi 13 navedeno sodbo Komisija proti Irski, točka 25.

15 — Postal člen 25(3) Direktive 77/388 in pozneje člen 297(1) Direktive o DDV.

16 — Glej opombo 8.

17 — V zvezi s tem glej dokument Sveta R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 z dne 7. decembra 1976 (naveden v opombi 9).

18 — Teleks z dne 19. novembra 1976, naslovljen na Svet, dokument Sveta R/2847/76 (FIN 747) z dne 22. oziroma 24. novembra 1976, na voljo na spletni strani: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

19 — Glej člen 25(3), prvi pododstavek, peti stavek, Direktive 77/388 in člen 298, drugi odstavek, prvi stavek, Direktive o DDV.

33. Zgodovina nastanka člena 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive o DDV tako ne daje jasnih napotkov, ali ga je treba razlagati v smislu Komisijinega stališča ali stališča Portugalske republike.

c) Sistematična povezanost ter namen in cilj

i) Konkretni sistematični kontekst

34. V navedbe o zgodovinskem nastanku so že bili vključeni nekateri sistematični preudarki.

35. Tako je bilo že ugotovljeno, da je določitev odstotkov pavšalnega nadomestila, v skladu s členom 297(1) Direktive[20], predvidena le za primere, če je ta določitev potrebna. Če kmetijska proizvodna sredstva niso obdavčena, ni podane te potrebe in dejansko ni potreben člen 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive glede določitve ničelne stopnje nadomestila.

36. V tem smislu člen 299 Direktive[21] določa, da odstotki pavšalnega nadomestila ne bi smeli biti določeni tako, da bi kmetje pavšalisti pridobili večja vračila, kot bi znašal obračunani vstopni DDV. S tem se zagotovi, da pavšalna ureditev za kmete ne vsebuje elementa pomoči[22].

37. Ta sistematična vidika bolj potrjujeta, da člen 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive določa avtonomno ureditev in državam članicam želi omogočiti ničelno stopnjo nadomestitve tudi takrat, ko je nabava obdavčena z vstopnim davkom.

38. Pri takšni razlagi pa je težko predstavljivo, da bi dejansko „resne težave“ Irske zaradi ničelne stopnje obdavčitve kmetijskih proizvodnih sredstev, ki na Irskem velja, lahko bile razlog za to ureditev. Ko se je Irska proti Svetu sklicevala na „resne težave“[23], je predlog Direktive 77/388 že vseboval določbo, ki ustreza členu 299 Direktive o DDV[24], in ko je bila na predlog Irske določba, ki je predhodnica člena 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive o DDV, vključena v predlog Direktive 77/388[25], je določba, ki je predhodnica člena 297(1) Direktive o DDV[26], že vsebovala, da države članice odstotke pavšalnega nadomestila določijo le „po potrebi“.[27]

39. Že omenjeno pravilo o zaokroževanju iz člena 298, drugi odstavek, prvi stavek, Direktive nasprotuje razlagi drugega stavka v smislu, da določitev ničelne stopnje ni z ničimer pogojena. Če bi imele države članice v skladu z zgodovinsko gledano starejšim členom 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive dejansko diskrecijsko pravico glede določitve ničelne stopnje, kljub znatnemu bremenu vstopnega DDV, ne bi bila potrebna določba, ki bi omogočala, da se po določenih merilih izračunano pavšalno nadomestilo zaokroži za pol odstotne točke navzdol oziroma navzgor.

20 — Prej člen 25(3), prvi stavek, Direktive 77/388.

21 — Ustrezno ureditev je vseboval že predlog Direktive 77/388 v členu 27(1), prvi pododstavek, tretji stavek, preden sta bila četrti in peti stavek vključena; glej dokument Sveta R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 z dne 7. decembra 1976 (naveden v opombi 9).

22 — Za podobna razmišljanja Komisije glej že v zvezi s prvotnim predlogom Direktive 77/388 (naveden v opombi 8), vendar glede na člen 27(11) tega predloga, priloženo obrazložitev, v skladu s katero bi bilo previsoko nadomestilo izenačeno z gospodarsko pomočjo. Glej tudi sodbo z dne 28. junija 1988 v zadevi Komisija proti Italiji (3/86, Recueil., str. 3369, točka 14).

23 — Glej dopis stalnega predstavnika Irski z dne 19. novembra 1976 (naveden v opombi 12).

24 — Člen 27(3), prvi pododstavek, tretji stavek, Direktive 77/388, ki je postal člen 25(3), prvi pododstavek, tretji stavek.

25 — Člen 27(3), prvi pododstavek, četrti stavek, Direktive 77/388, ki je postal člen 25(3), prvi pododstavek, četrti stavek.

26 — Člen 27(3), prvi pododstavek, prvi stavek, Direktive 77/388, ki je postal člen 25(3), prvi pododstavek, prvi stavek.

27 — Glej zaporedje predlogov, kot izhajajo iz dokumentov Sveta R/2514/76 (FIN 663) z dne 22. oktobra 1976 (nemška različica je datirana s 27. oktobrom 1976), na voljo na spletni strani: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf, R/2892/1/76 (FIN 758) z dne 25. novembra 1976 (nemška različica je datirana s 1. decembrom 1976), na voljo na spletni strani: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf, in R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 z dne 7. decembra 1976 (naveden v opombi 9).

40. Vendar pa drugi stavek s sistematičnega vidika tudi ne pomeni dopolnitve prvega stavka v smislu, da lahko zaokrožitev privede do ničelne stopnje. Prvič, vrstni red stavkov je bil v Direktivi 77/388 obrnjen, drugič, zgodovinsko zaporedje vključitve teh stavkov v predlog Direktive 77/388 izključuje tako stališče, in tretjič, že samo po sebi je jasno, da lahko zaokrožitev privede tudi do ničelne stopnje. Zaradi celovitosti je treba opozoriti, da je beseda „tudi“ iz člena 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive o DDV novost te direktive. Ker pa ta sprememba, v skladu z uvodno izjavo 3 te direktive, ni navedena v določbah, ki urejajo prenos in začetek veljavnosti[28], z njo ni bila predvidena vsebinska sprememba. Za razlago, ki jo je treba podati v tej zadevi, iz te redakcijske spremembe ni mogoče sklepati na dodatne usmeritve.

41. Ker dozdajšnji sistematični preudarki ne podajo jasne razlage člena 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive o DDV ne v eno, ne v drugo smer, je treba to določbo umestiti v širši kontekst, poleg tega pa je treba v preučitev vključiti namen in cilj pavšalne ureditve za kmete.

ii) Širši kontekst ter namen in cilj pavšalne ureditve

42. Pavšalna ureditev za kmete spada med posebne ureditve skupnega sistema DDV in jo je zato treba razlagati ozko.[29]

43. Kot že sam naslov zadevnega poglavja 2 v okviru naslova XII Direktive o DDV, „Skupna pavšalna ureditev za kmete“, nakaže, člena 296 in 302 v povezavi s členom 272(1)(e) Direktive pa natančneje opredelita, je namen te posebne ureditve, da lahko kmetje, pri katerih bi uporaba splošne ureditve ali celo posebne ureditve za mala podjetja povzročila težave, prejmejo pavšalno povračilo vstopnega DDV.[30] Ta ureditev je oblikovana tako, da kmetje, za katere se uporablja, pri prodaji ne obračunajo in ne odvedejo DDV, zato pa tudi nimajo pravice do odbitka DDV. Vstopni davek se namreč pavšalno nadomesti.

44. V zvezi s tem je treba omeniti, da je pravica do odbitka DDV v skladu z ustaljeno sodno prakso temeljno načelo skupnega sistema DDV[31] in se načeloma ne sme omejiti.[32] Pravica do odbitka DDV namreč zagotavlja nevtralnost DDV.[33]

45. S pavšalnim nadomestilom se sicer ne doseže nevtralnosti DDV na prav tako individualni osnovi kot pri pravici do odbitka DDV, je pa osnovna zamisel ureditve ohranitev nevtralnosti DDV za celotno skupino kmetov pavšalistov[34] ter se ji na individualni osnovi približati kolikor le mogoče. Navedeno se doseže tako, da se odstotki pavšalnega nadomestila, ki so v skladu s členom 295(1)(7) Direktive namenjeni nadomestitvi bremena vstopnega davka in ki se, kot določa člen 298, prvi odstavek, Direktive, izračunajo na podlagi makroekonomskih podatkov[35], za to skupino in se nato v skladu s členom 300 Direktive uporabijo za prodajo s strani posameznega kmeta pavšalista.

28 — Glej člen 412 Direktive.

29 — Glej v opombi 5 navedeni sodbi Harbs, točka 27, in Stadt Sundern, točka 27; v zvezi s posebno ureditvijo za mala podjetja glej sodbo z dne 28. septembra 2006 v zadevi Komisija proti Avstriji (C-128/05, ZOdl., str. I-9265, točka 22) ter moje sklepne predloge, predstavljene 17. junija 2010 v zadevi Schmelz (C-97/09, ZOdl., str. I-10465, točka 32).

30 — Glej tudi uvodno izjavo 50 Direktive.

31 — Sodbe z dne 10. julija 2008 v zadevi Sosnowska (C-25/07, ZOdl., str. I-5129, točka 14); z dne 30. septembra 2010 v zadevi Uszodaépítő (C-392/09, ZOdl., str. I-8791, točka 15) in z dne 12. maja 2011 v zadevi Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, ZOdl., str. I-3873, točka 31).

32 — Sodbe z dne 11. decembra 2008 v zadevi Danfoss in AstraZeneca (C-371/07, ZOdl., str. I-9549, točka 26); z dne 15. julija 2010 v zadevi Pannon Gép Centrum (C-368/09, ZOdl., str. I-7467, točka 37) in z dne 22. decembra 2010 v zadevi RBS Deutschland Holdings (C-277/09, ZOdl., str. I-13805, točka 39).

33 — Glej v opombi 32 navedeno sodbo Danfoss in AstraZeneca, točka 26, v opombi 31 navedeno sodbo Uszodaépítő, točka 35, in sodbo z dne 22. decembra 2010 v zadevi Dankowski (C-438/09, ZOdl., str. I-14009, točka 24).

34 — Glej člen 295(1), točki 6 in 7.

35 — Glej v opombi 22 navedeno sodbo Komisija proti Italiji, točka 8.

46. Za razliko od davčnih zavezancev, ki spadajo v splošno ureditev, pavšalna ureditev za kmete privede sicer do tega, da se za njihovo prodajo ne obračuna DDV, in se tako lahko vprašamo, zakaj naj bi sploh bil DDV nadomeščen, če pa, kot navaja Portugalska, pri prodaji, ki je oproščena DDV v skladu s členom 168 Direktive, ni priznana pravica do odbitka DDV.

47. Vendar pa posebna ureditev za kmete ni bila predvidena kot davčna oprostitev. Ker kmetje, kot navaja Komisija, običajno spadajo med prve člene dolgih proizvodnih in distribucijskih verig do končnega potrošnika [36], bi bila posledica preproste davčne oprostitve njihove prodaje ta, da bi bil vstopni davek, obračunan za njihovo nabavo kot skriti DDV, podan naprej in bi bil v poznejših stopnjah na zadevne obdavčene zneske prav tako obračunan DDV, torej bi prišlo do večkratne obdavčitve, s čimer bi bila nevtralnost DDV ogrožena.

48. Prav za preprečevanje takšnih učinkov pavšalnega nadomestila člen 303 Direktive predvideva za primer, da namesto državnega organa pavšalno nadomestilo plača kupec, ki je davčni zavezanec, da lahko kupec ta znesek odbije od DDV, ki je obračunan na njegovo prodajo, ali pa zahteva njegovo povrnitev. S tem se zagotovi, da se skriti DDV ne podaja naprej.

49. Člen 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive pa omogoča popolno izključitev nadomestila vstopnega DDV tako, da se lahko določi ničelna stopnja pavšalnega nadomestila. Pri tem ne gre za izjemo od izjeme, ki bi privedla do temeljnega pravila in bi jo zato treba široko razlagati, [37] ampak se obravnava kmetov pavšalistov glede DDV še bolj oddalji od splošne ureditve. Člen 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive je tako treba ozko razlagati.

50. Kot izhaja iz obrazložitve prvotnega predloga Komisije, je skupna pavšalna ureditev za kmete „le tehnični in praktični način uporabe DDV“, s katerim se naj kmetom pavšalistom zagotovi pavšalno nadomestilo za odbitni vstopni DDV. Uvedena je bila kot prehodna ureditev, predvsem da bi bile male kmetije oproščene formalnosti, ki so podane pri splošni ureditvi. [38]

51. V obrazložitvi prvotnega predloga je navedeno, da zaradi zagotavljanja enakomernega dviga lastnih prihodkov in preprečitve izkrivljanja konkurence na podlagi uporabe DDV v posameznih državah članicah skupna pavšalna ureditev za vse kmete pavšaliste ne sme biti povezana s finančnimi prednostmi ali slabostmi. [39] Samo po sebi je jasno, da uporaba pavšalne ureditve – kar zadeva dvig lastnih prihodkov in pogoje za konkurenco med kmeti posameznih držav članic – ne bi imela istih učinkov, če bi kmetje pavšalisti neke države članice prejeli to pavšalno nadomestilo, do katerega kmetje pavšalisti drugih držav ne bi bili upravičeni. [40]

52. Čeprav je bil prvoten predlog Direktive v več pogledih spremenjen, menim, da navedeni izseki obrazložitve še vedno ustrezno opišejo namen in cilj skupne pavšalne ureditve za kmete. Če bi lahko država članica prosto določila, da se kljub znatnemu bremenu vstopnega davka ne prizna pavšalno nadomestilo, bi bila skupna pavšalna ureditev brez pomena. Takšna razlaga ne bi bila združljiva z namenom in ciljem ureditve.

36 — V opombi 13 navedeni sodbi Komisija proti Irski, točka 29, in v sodbi z dne 21. junija 1988 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (416/85, ZOdl., str. 3127, točka 20) je Sodišče kljub temu dobavo kmetijskih proizvodnih sredstev v zvezi z vprašanjem, ali lahko na njene dobave izjemoma dalje uporablja ničelno stopnjo, menilo, da je dobava dovolj blizu končnega potrošnika.

37 — Glej sodbi z dne 26. junija 2003 v zadevi MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, str. I-6729, točka 72) in z dne 28. oktobra 2010 v zadevi Axa UK (C-175/09, ZOdl., str. I-10701, točka 30).

38 — Glej v opombi 8 navedeni predlog glede obrazložitve členov 27(1), (6), (12), (13) in (16).

39 — Glej v opombi 8 navedeni predlog glede obrazložitve člena 27(1).

40 — Glej v opombi 8 navedeni predlog glede obrazložitve člena 27(2), četrta in peta alinea.

53. Portugalska pa navaja, da naj bi bil glavni cilj skupne pavšalne ureditve za kmete poenostavitev sistema DDV za kmete pavšaliste in da ureditev doseže ta cilj, če vzpostavi največjo možno poenostavitev. Na podlagi podatkov za leto 2005 Portugalska opozarja, da naj bi bil njen kmetijski sektor obsegal skoraj izključno zelo male družinske kmetije, da naj bi imel določen del kmetov zelo nizko stopnjo izobrazbe in da naj bi bila skoraj polovica kmetov starejša od 65 let. Odstotek pavšalnega nadomestila, višji od nič, bi nujno pomenil nekatere minimalne obveznosti za kmete, predvsem glede vodenja knjig in izdajanja računov.

54. Nedvomno ima skupna pavšalna ureditev, kot izhaja predvsem iz člena 296(1) v povezavi s členom 272(1)(e) Direktive za cilj poenostavitev sistema DDV za nekatere kmete.[41] Direktiva pa ne predvideva poenostavitve za vsako ceno. Nasprotno, poenostavitev je vezana na mehanizem, ki s pavšalnim nadomestilom bremena vstopnega davka v največji možni meri ohranja nevtralnost DDV.

d) Vmesni sklep

55. Ob upoštevanju navedenega in dejstva, da je treba člen 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive razlagati ozko, namen in cilj Direktive zahtevata razlago, da države članice nimajo absolutne diskrecijske pravice glede določitve ničelne stopnje pavšalnega nadomestila, ne glede na višino dejanskega bremena vstopnega davka. Nasprotno, ničelna stopnja je dovoljena le, če breme vstopnega davka daje povod za to, tako da bodisi tega bremena sploh ni, bodisi da je tako nizko, da je zanemarljivo.

e) Argument nedopustnosti popravka razlage

56. Portugalska razlagi, kot sem jo podal v tej zadevi, nasprotuje s sklicevanjem na sodbo Komisija proti Združenemu kraljestvu z dne 15. julija 2010[42]. V skladu z njo državi članici, katere nacionalna zakonodaja je v skladu z jasnim in natančnim besedilom določbe Direktive, ni mogoče očitati, da ni izpolnila svojih obveznosti iz te določbe, ker naj ne bi podala razlage, s katero bi popravila to določbo, da bi se ta uskladila s splošno logiko skupnega sistema DDV in torej popravila napako zakonodajalca Unije.

57. V navedeni zadevi je šlo za vprašanje, ali mora Združeno kraljestvo člen 2(1) Trinajste direktive 86/560[43], ki napotuje zgolj na člen 169(a) in (b) Direktive o DDV, razumeti in uporabiti tako, da napotuje tudi na člen 169(c). Komisija je to utemeljila z argumenti, ki so razvidni iz pripravljalnega gradiva, sistematike in namena zadevnih določb. Sodišče pa ni sprejelo navedbe Komisije, da je podana dejanska napaka, in je opozorilo, da četudi je podana napaka in je Komisijino razumevanje zadevnih določb bolj v skladu z logiko skupnega sistema DDV, ni naloga Sodišča podati tako razlago z namenom popravka.[44]

58. V obravnavanem postopku je položaj drugačen. Člen 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive o DDV je veliko manj jasen, kot pa določba, ki je bila sporna v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu, veliko bolj se na podlagi sistematike, namena in cilja skupne pavšalne ureditve, kamor ta določba spada, postavlja vprašanje, kdaj se lahko določi ničelna stopnja. Kot sem pojasnila, iz teleološke razlage, ki je združljiva z besedilom, izhaja, da člen 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive državam članicam ne priznava absolutne diskrecije. Zagotovo bi jasnejša določba bolj ustrezala načelu pravne varnosti. Vsebina te določbe pa se je lahko ugotovila na podlagi običajnih metod razlage in na podlagi rezultata te razlage nacionalna ureditev, v skladu s katero se kljub znatnemu bremenu vstopnega DDV ne prizna pavšalno nadomestilo, z njo ni združljiva.

41 — Glej tudi v opombi 5 navedeno sodbo Stadt Sundern, točka 28.

42 — Sodba z dne 15. julija 2010 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-582/08, ZOdl., str. I-7195, točka 48).

43 — Trinajsta direktiva Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (UL L 326, str. 40).

44 — Glej v opombi 42 navedeno sodbo Komisija proti Združenemu kraljestvu, točke 28 in naslednja, 36 in 46.

2. Obstoj znatnega bremena vstopnega DDV

59. Po ugotovitvi, da države članice nimajo diskrecije glede določitve ničelne stopnje pavšalnega nadomestila, ne glede na dejansko breme vstopnega DDV kmetov pavšalistov, je treba preučiti, ali je na Portugalskem podana „potreba“ glede priznanja pavšalnega nadomestila ali pa je breme vstopnega DDV kmetov pavšalistov nič ali blizu nič.

60. Komisija v tožbi opozarja, da v skladu s CIVA za večino proizvodov in storitev, ki se uporabljajo v kmetijstvu na Portugalskem, velja šestodstotna ter za stroje, opremo in goriva trinajstodstotna davčna stopnja. Portugalska je to v odgovoru na tožbo v glavnem potrdila.

61. Komisija je dalje navedla, da naj bi znesek vstopnega DDV, ki naj ga portugalski kmetje pavšalisti med letoma 2004 in 2005 ne bi bili mogli odbiti, ustrezal 5,3 % oziroma 7,9 % njihove prodaje. To naj bi portugalske oblasti Komisiji sporočile v okviru pregleda lastnih sredstev za to leto, ki so jo izvedli na Portugalskem novembra 2007.

62. Izvor in pravilnost teh podatkov sta glede podrobnosti med strankama sporna. Komisija v odgovoru pravilno opozarja, da v dani zadevi ne gre za določitev konkretnih odstotkov pavšalnega nadomestila, ampak za vprašanje, ali so izpolnjene predpostavke za določitev ničelne stopnje pavšalnega nadomestila. Komisija je na podlagi teh podatkov želela ponazoriti, da je breme vstopnega DDV za kmete pavšaliste znatno. Temu Portugalska ni podrobneje ugovarjala in je glede na Portugalskem veljavno stopnjo DDV za nabavo s strani kmetov tudi predstavljivo.

63. Tako je treba ugotoviti, da Portugalska uporablja ničelno stopnjo pavšalnega nadomestila, čeprav je nabava s strani portugalskih kmetov pavšalistov znatno obremenjena z vstopnim DDV, zato obstaja potreba, da se ga nadomesti.

3. Drugi argumenti obrambe Portugalske

a) Pavšalno nadomestilo le v primeru davčnega dobropisa v kmetijstvu

64. Portugalska navaja, da lahko države članice v okviru pavšalnega nadomestila upoštevajo tudi DDV, ki bi ga kmetje pavšalisti morali odvesti, če bi zanje veljala splošna ureditev. Očitno meni, da bi se pavšalno nadomestilo, večje od nič, moralo upoštevati le takrat, ko bi v okviru splošne ureditve vstopni DDV presegel znesek davka, ki bi ga bilo treba odvesti, in bi vsi kmetje pavšalisti skupaj imeli proti državi davčni dobropis. Na Portugalskem bi pri uporabi splošne ureditve DDV, ki ga je treba odvesti, presegel odbitni DDV. Ničelna stopnja nadomestila tako ustreza proračunski racionalnosti in ne vsebuje slabosti za kmete pavšaliste.

65. Kot Komisija v odgovoru pravilno navaja, iz Direktive ne izhaja, da bi se pavšalno nadomestilo, večje od nič, priznalo le v neobičajnem primeru, če bi breme vstopnega DDV celotnega gospodarskega sektorja preseglo DDV od prodaje, ki bi ga bilo treba v primeru uporabe splošne ureditve odvesti. Če bi se strinjali s stališčem Portugalske, bi se pavšalna ureditev zelo oddaljila od splošne ureditve in njene možnosti odbitka davka; podaja skritega DDV praviloma ne bi bila preprečena.

66. Če za temi navedbami stojijo le proračunski preudarki, je treba opozoriti, da je skupna pavšalna ureditev za kmete le neobvezna posebna ureditev in je države članice niso dolžne uporabiti. Če pa se odločijo za to posebno ureditev, morajo v svojih predpisih, s katerimi opravijo prenos, upoštevati pravni okvir, ki ga določa Direktiva o DDV. Tako je tudi navedba Portugalske, da države članice same določijo obliko in metodo prenosa direktive, brez pomena.

b) Nespremenjen položaj DDV v kmetijstvu

67. Portugalska dalje navaja, da Komisija napačno domneva, da se je položaj DDV v kmetijskem sektorju na Portugalskem tako spremenil, da v nasprotju s prej ničelna stopnja pavšalnega nadomestila ni več mogoča. Čeprav so se davčne stopnje spremenile, naj bi bile okoliščine iz leta 1989, ko je Portugalska po prehodnem obdobju morala izvesti uskladitev z Direktivo 77/388, in od danes, glede na obdavčitev nakupa in prodaje, primerljive. Tudi če se bi se domnevala bistvena sprememba, se je ta zgodila pred 17 leti, ko je Portugalska leta 1992 odpravila ničelno stopnjo na različna proizvodna sredstva.

68. V zvezi s tem je dovolj opozoriti na ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero je treba obstoj neizpolnitve obveznosti presojati v odvisnosti od položaja države članice ob izteku roka iz obrazloženega mnenja [45] in je Komisija prisojna za odločitev, ali [46] in kdaj [47] bo začela postopek zaradi neizpolnitve obveznosti. Tako se ni treba ukvarjati z vprašanjem glede okoliščin v letih 1989 in 1992.

c) Nadomestilo na drug način

69. Portugalska končno navaja, da pavšalno nadomestilo, če bi se dejansko priznala pravica do njega, drugače kot pravica do odbitka vstopnega DDV, nima davčnopravne narave. Nasprotno, gre le za to, da se kmetom pavšalistom zagotovi finančno nadomestilo za stroške opravljanja dejavnosti. Na Portugalskem je to bilo skoraj vedno izvedeno s pomočmi, odškodninami, premijami in drugimi državnimi subvencijami.

70. Skupna pavšalna ureditev za kmete je brez dvoma del skupnega sistema DDV, kot je urejen v Direktivi. Nesprejemljivo se mi zdi, da se to posebno ureditev, v delu, v katerem predvideva pavšalno nadomestilo, opredeli za ureditev, ki nima davčnopravne narave. Poleg tega nujnost enotne uporabe tega sistema ne dopušča, da bi se s pomočmi ali drugimi državnimi subvencijami nadomestilo manjkajoče nadomestilo vstopnega DDV.

4. Predlog

71. Ugotoviti je torej treba, da Portugalska z določitvijo ničelne stopnje pavšalnega nadomestila, čeprav breme vstopnega DDV za kmete ni bilo nič ali blizu nič, ni izpolnila obveznosti iz skupne pavšalne ureditve za kmete.

B – *Očitek glede izračuna lastnih sredstev*

72. V tožbi Komisija očita ne le doslej obravnavano posebno ureditev, ki jo Portugalska uporablja za kmete pavšaliste, ampak tudi, da Portugalska v okviru lastnih sredstev opravlja veliko negativno kompenzacijo za izravnavo, glede na pobrani DDV.

73. Drugače kot očitek, ki zadeva posebno ureditev, stranki ta drugi del Komisijine tožbe obravnavata v svojih pisnih stališčih le obrobno.

45 — Sodbe z dne 26. aprila 2005 v zadevi Komisija proti Irski (C-494/01, ZOdl., str. I-3331, točka 29); z dne 28. januarja 2010 v zadevi Komisija proti Franciji (C-333/08, ZOdl., str. I-757, točka 55) in z dne 7. aprila 2011 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-20/09, ZOdl., str. I-2637, točka 31).

46 — Sodbe z dne 26. junija 2003 v zadevi Komisija proti Franciji (C-233/00, Recueil, str. I-6625, točka 31); z dne 2. junija 2005 v zadevi Komisija proti Luksemburgu (C-266/03, ZOdl., str. I-4805, točka 35); z dne 21. januarja 2010 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-17/09, točka 20) in z dne 26. maja 2011 v zadevi Komisija proti Španiji (C-306/08, ZOdl., str. I-4541, točka 66).

47 — Sodbe z dne 1. februarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-333/99, Recueil, str. I-1025, točka 25); z dne 4. marca 2010 v zadevi Komisija proti Italiji (C-297/08, ZOdl., str. I-1749, točka 87); z dne 28. oktobra 2010 v zadevi Komisija proti Litvi (C-350/08, ZOdl., str. I-10525, točka 33) in sodba Komisija proti Španiji (navedena v opombi 46, točka 66).

74. Komisija je v tožbi temu namenila le kratko točko. V njej navaja, da dani postopek nima namena ugotoviti, koliko naj bi Portugalska izpolnila svoje obveznosti glede pobiranja lastnih sredstev, je pa treba opozoriti, da bi lahko Komisija zahtevala plačilo z obrestmi, če Portugalska ne bi izpolnila obveznosti iz direktive in bi to privedlo do zmanjšanja lastnih sredstev Evropske unije. V okviru svojih navedb glede razlage člena 298 Direktive je Komisija zgolj bežno opozorila, da naj bi Portugalska leta 2004 pri izračunu lastnih sredstev opravila negativno kompenzacijo za približno 70 milijonov EUR, da ne bi nosila bremena v zvezi z vstopnim davkom, ki ga kmetje pavšalisti niso odbili.

75. Portugalska se v odgovoru na tožbo podobno kratko opredeli do te točke. Dani postopek sicer izhaja iz nesoglasij med Komisijo in Portugalsko glede pravilnega izračuna lastnih sredstev v povezavi s posebno ureditvijo za kmete, kot pa je že Komisija sama navedla, naj to ne bi bilo predmet tega postopka. Tudi če bi se Sodišče strinjalo z razlago Komisije glede skupne pavšalne ureditve, to ne bi moglo voditi do zvišanja portugalskega prispevka v okviru lastnih sredstev, ker naj bi bila najvišja stopnja že dosežena. V odgovoru Portugalska opozarja, da se Komisija sklicuje na določbe Šeste direktive 77/388 o izračunu virov lastnih sredstev v zvezi s skupno pavšalno ureditvijo za kmete[48], ki naj se že dolgo, najpozneje od začetka veljavnosti Uredbe št. 1553/89[49], ne bi uporabljala, in da Direktiva o DDV ne vsebuje njenega ekvivalenta.

76. Portugalska sicer ni izrecno ugovarjala, da glede na ureditev, ki jo uporablja za kmete pavšaliste, opravlja negativno kompenzacijo lastnih sredstev in da je to storila predvsem leta 2004. Glede na zgornje navedbe Komisije, ki so bile na obravnavi na vprašanje še enkrat potrjene, in sicer da naj dani postopek ne bi zadeval pobiranja lastnih sredstev, tega Portugalski ni mogoče očitati. Iz člena 38(1)(c) Poslovnika Sodišča in iz upoštevne sodne prakse namreč izhaja, da je treba v vsaki tožbi navesti predmet spora in kratek povzetek tožbenih razlogov ter da morajo biti te navedbe dovolj jasne in natančne, da toženi stranki omogočajo pripravo obrambe in Sodišču izvajanje nadzora. Tako morajo torej dejanski in pravni elementi, na katerih temelji tožba, dosledno in razumljivo izhajati iz besedila tožbe.[50] Tej zahtevi tožba Komisije glede drugega dela tožbenega predloga ne zadosti.

77. Ker Komisija drugega dela tožbenega predloga v repliki ni izrecno umaknila, je tako treba o njem odločiti, pri čemer ga je treba zaradi pomanjkljive obrazložitve kot nedopustnega zavreči.

V – Stroški

78. Ker je vsaka od strank predlagala, naj se stroški naložijo nasprotni stranki, in ker sta obe stranki uspeli le deloma, predlagam, da v skladu s členom 69(3) Poslovnika Sodišča vsaka stranka nosi svoje stroške.

VI – Predlog

79. Sodišču predlagam, naj odloči:

1. Portugalska republika z uporabo posebne ureditve za kmete, v okviru katere so ti oproščeni davka na dodano vrednost, pri čemer se za njih uporabi ničelna stopnja pavšalnega nadomestila, in ki odstopa od ureditve iz Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu DDV, ni izpolnila obveznosti iz členov od 296 do 298 te direktive.

2. V preostalem se tožba zavrne.

3. Vsaka stranka nosi svoje stroške.

48 — Člen 25(12) v zvezi s prilogo C k Šesti direktivi 77/388.

49 — Uredba Sveta (EGS, Euratom) št. 1553/89 z dne 29. maja 1989 o dokončni enotni ureditvi zbiranja lastnih sredstev, pridobljenih iz davka na dodano vrednost (UL L 155, str. 9).

50 — Sodbe z dne 21. februarja 2008 v zadevi Komisija proti Italiji (C-412/04, ZOdl., str. I-619, točka 103); z dne 16. julija 2009 v zadevi Komisija proti Poljski (C-165/08, ZOdl., str. I-6843, točka 42) in z dne 5. maja 2011 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-267/09, ZOdl., str. I-3197, točka 25).