Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 8 mars 2012*

”Fördragsbrott — Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 296–298 — Gemensam ordning för schablonbeskattning av jordbrukare — Schablonberäknat procentuellt kompensationstal som uppgår till noll”

I mål C-524/10,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 11 november 2010,

Europeiska kommissionen, företrädd av M. Afonso, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Portugal, företrädd av L. Inez Fernandes och R. Laires, båda i egenskap av ombud,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 september 2011,

och efter att den 22 september 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: portugisiska.

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 296–298 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) genom att på jordbrukare tillämpa en särskild ordning som avviker från den ordning som infördes genom mervärdesskattedirektivet, eftersom den undantar jordbrukarna från skyldigheten att betala mervärdesskatt, och genom att tillämpa ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal som uppgår till noll, samtidigt som Republiken Portugal genomför en väsentlig negativ kompensation för underlaget för Europeiska unionens egna medel från mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

2 I artiklarna 295–305 i mervärdesskattedirektivet uppställs reglerna för den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare (nedan kallad schablonbeskattningsordningen för jordbruk). Fram till den 1 januari 2007 reglerades nämnda ordning i artikel 25 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s.1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

3 Enligt artikel 295.1 punkterna 1–5 i mervärdesskattedirektivet avser denna ordning i huvudsak leverans av varor producerade av ett företag inom jordbruk, skogsbruk eller fiske (jordbruksprodukter) samt jordbrukstjänster, vilka räknas upp i bilaga VII respektive bilaga VIII till samma direktiv, och som utförs av en jordbrukare. Med schablonbeskattad jordbrukare avses en jordbrukare som omfattas av schablonbeskattningsordningen för jordbruk.

4 I artikel 295.7 i mervärdesskattedirektivet anges att ett ”schablonberäknat procentuellt kompensationstal” är ”det procenttal som bestäms av medlemsstaterna i enlighet med artiklarna 297, 298 och 299 och som tillämpas av dem i de fall som anges i artikel 300 för att göra det möjligt för schablonbeskattade jordbrukare att få schablonberäknad kompensation för ingående mervärdesskatt”. Enligt punkt 6 i ovannämnda artikel motsvaras den ingående mervärdesskatten av ”beloppet av den sammanlagda mervärdesskatt som har belastat de varor och tjänster som inköps av alla företag inom jordbruk, skogsbruk eller fiske i varje medlemsstat som tillämpar schablonbeskattning, i den mån skatten skulle vara avdragsgill i enlighet med artiklarna 167, 168 och 169 och artiklarna 173–177 för en jordbrukare som omfattas av de normala mervärdesskattereglerna”.

5 Artiklarna 296, 297 och 298 i mervärdesskattedirektivet innehåller följande bestämmelser:

”*Artikel 296*

1. Om tillämpningen på jordbrukare av de normala mervärdesskattereglerna eller, i förekommande fall, den särskilda ordningen [för små företag] i kapitel 1 skulle leda till svårigheter, får medlemsstaterna tillämpa en ordning med schablonbeskattning i enlighet med detta kapitel för att kompensera schablonbeskattade jordbrukare för den mervärdesskatt de betalar på inköp av varor och tjänster.

2. Varje medlemsstat får från ordningen för schablonbeskattning utesluta vissa kategorier av jordbrukare samt jordbrukare för vilka tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna eller, i förekommande fall, de förenklade reglerna i artikel 281, inte skulle vålla administrativa svårigheter.

3. Varje schablonbeskattad jordbrukare skall i enlighet med de regler och villkor som varje medlemsstat fastställt ha rätt att välja att de normala mervärdesskattereglerna eller, i förekommande fall, de förenklade reglerna i artikel 281, skall tillämpas på honom.

Artikel 297

Medlemsstaterna skall vid behov bestämma schablonberäknade procentuella kompensationstal. De får bestämma olika schablonberäknade procentuella kompensationstal för skogsbruk, för de olika underavdelningarna av jordbruk och för fiske.

Medlemsstaterna skall anmäla de schablonberäknade procentuella kompensationstal som fastställs med stöd av första stycket till kommissionen innan de tillämpar dem.

Artikel 298

De schablonberäknade procentuella kompensationstalen skall bygga på makroekonomiska statistiska uppgifter enbart för schablonbeskattade jordbrukare under de föregående tre åren.

Procenttalen får avrundas uppåt eller nedåt till närmaste halva procentenhet. Medlemsstaterna får även välja att minska dessa procenttal ned till noll.”

6 I artikel 299 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att de schablonberäknade procentuella kompensationstalen inte får leda till att de schablonbeskattade jordbrukarna sammantaget ges återbetalningar som är större än den ingående mervärdesskatten.

7 Enligt artikel 300 i mervärdesskattedirektivet ska de schablonberäknade procentuella kompensationstalen tillämpas på priset, exklusive mervärdesskatt, på jordbruksprodukter och jordbrukstjänster som av schablonbeskattade jordbrukare tillhandahålls andra beskattningsbara personer än sådana som omfattas av ordningen för schablonbeskattning.

8 Artikel 301 i direktivet har följande lydelse:

”1. När det gäller sådana leveranser av jordbruksprodukter och tillhandahållanden av tjänster som avses i artikel 300 skall medlemsstaterna föreskriva att den schablonberäknade kompensationen skall betalas antingen av förvärvaren eller av myndigheterna.

2. När det gäller andra leveranser av jordbruksprodukter och andra tillhandahållanden av jordbrukstjänster än de som avses i artikel 300 skall förvärvaren anses betala den schablonberäknade kompensationen.”

9 I artikel 302 i mervärdesskattedirektivet anges att en schablonbeskattad jordbrukare med schablonberäknad kompensation inte ska ha rätt till avdrag för verksamheter för vilka denna ordning för schablonbeskattning tillämpas.

10 I artikel 303.1 i direktivet preciseras i huvudsak att när den beskattningsbara förvärvaren betalar en schablonberäknad kompensation enligt artikel 301.1 har han rätt att från den mervärdesskatt för vilken han är betalningsskyldig i den medlemsstat där han utför sina beskattade transaktioner dra av beloppet för den nämnda kompensationen. Enligt artikel 303.2 kan förvärvaren också, i vissa situationer, erhålla återbetalning av nämnda belopp från skattemyndigheten.

11 Dessutom föreskrevs det i artikel 25.12 i sjätte direktivet att då medlemsstaterna beslutar att tillämpa schablonbeskattningsordningen för jordbruk inom sina territorier, ska de fastställa den enhetliga beräkningsgrunden för mervärdesskatt så att systemet med unionens egna medel kan tillämpas med användning av den gemensamma beräkningsmetoden i bilaga C till direktivet. Denna bestämmelse och denna bilaga återfinns inte i mervärdesskattedirektivet, men täcks av artikel 5.2 i rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1553/89 av den 29 maj 1989 om den slutliga enhetliga ordningen för uppbörd av egna medel som härrör från mervärdes[s]katt (EGT L 155, s. 9; svensk specialutgåva, område 1, volym 2, s. 107).

12 Enligt artikel 272.1 e i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna befria beskattningsbara personer som omfattas av schablonbeskattningsordningen för jordbruk från vissa eller alla skyldigheter som avses i kapitlen 2–6 i avdelning XI i nämnda direktiv, det vill säga framför allt från skyldigheten att till skattemyndigheten lämna uppgifter om all ekonomisk verksamhet i egenskap av beskattningsbar person för att kunna registreras, utfärda fakturor med mervärdesskatt, föra räkenskaper och inge mervärdesskattedeklarationer.

13 Det framgår av artikel 395 i Akten om anslutningsvillkoren för Konungariket Spanien och Republiken Portugal samt om anpassning av fördragen (EGT L 302, 1985, s. 23) jämförd med bilaga XXXVI till nämnda akt, att Republiken Portugal har kunnat vänta till den 1 januari 1989 med att fullt ut tillämpa reglerna om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Nationell rätt

14 Genom lagdekret nr 195/89 av den 12 juni 1989 (*Diário da República*, 1:a serien, nr 133, av den 12 juni 1989) infördes i mervärdesskattelagen (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) (nedan kallad CIVA) – som godkändes genom lagdekret nr 394-B/84 av den 26 december 1984 (*Diário da República*, 1:a serien, nr 297, av den 26 december 1984), ändrad och på nytt offentliggjord genom lagdekret nr 102/2008 av den 20 juni 2008 (*Diário da República*, 1:a serien, nr 118, av den 20 juni 2008), med rättelse nr 44-A/2008 av den 13 augusti 2008 (*Diário da República*, 1:a serien, nr 156, av den 13 augusti 2008) – flera bestämmelser som syftar till att göra den portugisiska mervärdesskattelagstiftningen förenlig med sjätte direktivet. Bland de ändringar som gjorts i nämnda lagstiftning finns bestämmelserna om införandet av den särskilda ordning som är tillämplig på jordbrukare (nedan kallad den portugisiska ordningen).

15 Enligt artikel 9.33 CIVA gäller undantag från mervärdesskatt för ”leveranser av varor som sker i samband med verksamheter som anges i bilaga A till denna lag, samt de jordbrukstjänster som nämns i bilaga B, i den mån de tillhandahålls av en jordbrukare med hjälp av dennes arbetskraft och den normala utrustningen från dennes jord- eller skogsbruksverksamhet i samband med den verksamheten”. Nämnda bilagor A och B till CIVA motsvarar i huvudsak bilagorna VII och VIII till mervärdesskattedirektivet.

16 Det följer av artikel 9.33 CIVA jämförd med artikel 20.1 CIVA att de portugisiska jordbrukarna inte har möjlighet att, som kompensation för det ovannämnda undantaget, göra avdrag för eller erhålla återbetalning av de belopp som de har erlagt i mervärdesskatt vid förvärv av varor och tjänster avsedda för genomförandet av ovannämnda tillhandahållanden.

17 Enligt artikel 29.3 CIVA är jordbrukare som uteslutande genomför transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt befriade från de skyldigheter att påföra skatt och övervältra den på kunderna, utfärda fakturor, inge deklaration och föra räkenskaper som åligger beskattningsbara personer som omfattas av de normala mervärdesskattereglerna.

Det administrativa förfarandet

18 Genom formell underrättelse av den 6 juni 2008 meddelade kommissionen Republiken Portugal att den ansåg att den portugisiska ordningen var oförenlig med bestämmelserna i schablonbeskattningsordningen för jordbruk i mervärdesskattedirektivet, framför allt med artiklarna 296–298 i direktivet, eftersom den portugisiska lagstiftningen inte föreskriver att de jordbrukare som omfattas av den portugisiska ordningen erhåller kompensation för ingående mervärdesskatt, utan den enbart innehåller ett undantag från mervärdesskatt för jordbruksverksamhet, samtidigt som det saknas möjlighet att dra av ingående mervärdesskatt.

19 Republiken Portugal bestred i sitt svar av den 20 augusti 2008 att direktivet hade åsidosatts. Enligt artikel 298 andra stycket andra meningen i mervärdesskattedirektivet (nedan kallad den omtvistade bestämmelsen) har medlemsstaterna uttryckligen getts rätt att bestämma de schablonberäknade procentuella kompensationstalen till noll och detta oavsett storleken på den ingående mervärdesskatt som de jordbrukare som omfattas av den portugisiska ordningen erlägger. Resultatet av den portugisiska lagstiftningen är förenligt med syftena med schablonbeskattningsordningen för jordbruk, i synnerhet syftet att förenkla. Den skattemässiga behandlingen enligt ovannämnda ordning är, när kompensationen har fastställts till noll, likvärdig med behandlingen av sådana verksamheter som undantas från mervärdesskatt utan någon avdragsrätt. Republiken Portugal har slutit sig till att eftersom det står medlemsstaterna fritt att välja form och medel för genomförandet av direktiv i den nationella rättsordningen, kan den portugisiska ordningen falla under förteckningen i artikel 9 CIVA över de verksamheter som är undantagna från mervärdesskatt.

20 Eftersom dessa argument inte övertygade kommissionen, skickade den ett motiverat yttrande till Republiken Portugal den 26 juni 2009, i vilket den upprepade sin ståndpunkt att den portugisiska lagstiftningen inte var förenlig med artiklarna 296–298 i mervärdesskattedirektivet.

21 Genom skrivelse till kommissionen av den 31 augusti 2009 meddelade Republiken Portugal att den vägrade att vidta åtgärder för att följa det motiverade yttrandet och utvecklade mer detaljerat det resonemang den fört i sitt svar på den formella underrättelsen.

22 Kommissionen vidhöll sin uppfattning att den portugisiska lagstiftningen inte är förenlig med artiklarna 296–298 i mervärdesskattedirektivet och beslutade därför att väcka förevarande talan.

Prövning av talan

Parternas argument

23 Kommissionen har inledningsvis anfört att ett syfte med schablonbeskattningsordningen för jordbruk är att förenkla för jordbrukarna. De schablonbeskattade jordbrukarna ges nämligen dispens från ett visst antal skyldigheter som följer av de normala eller förenklade mervärdesskattereglerna. Ett annat syfte med schablonbeskattningsordningen för jordbruk är att kompensera för ingående mervärdesskatt, så att den inte påverkar prissättningen av jordbruksprodukter såsom en ”dold mervärdesskatt”.

24 Då en medlemsstat beslutar att tillämpa den ovannämnda ordningen ska den enligt artikel 297 första stycket första meningen i mervärdesskattedirektivet vid behov bestämma schablonberäknade procentuella kompensationstal. Den portugisiska ordningen uppfyller dock inte kravet på att ge de jordbrukare som omfattas av ordningen kompensation för sin ingående mervärdesskatt.

25 De argument som Republiken Portugal har anfört för att motivera den portugisiska ordningen kan inte godtas. För det första har den omtvistade bestämmelsen inte den innebörd som medlemsstaten tillskriver den. Förarbetena till sjätte direktivet ger inte stöd för Republiken Portugals tolkning.

26 För det andra utmärks det portugisiska jordbruket inte av några egenskaper som gör att en nollkompensation under alla omständigheter är förenlig med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet eftersom den är förmånlig för de portugisiska jordbrukare som omfattas av den portugisiska ordningen.

27 För det tredje är skyldigheten att fastställa en schablonberäknad kompensation för ingående mervärdesskatt inte villkorad av att de schablonbeskattade jordbrukarna som grupp har ett skattetillgodohavande gentemot den berörda medlemsstaten.

28 För det fjärde är det irrelevant att kommissionen har dröjt med att ifrågasätta den portugisiska ordningen, vilken till största delen har existerat sedan år 1992. Kommissionen har framför allt påpekat att det var först i samband med en kontroll av de egna medlen som kommissionen genomförde i Portugal i november 2007 som det visade sig att den ingående mervärdesskatt som de portugisiska schablonbeskattade jordbrukarna inte kunde dra av motsvarade 5,3 procent av deras försäljning år 2004 och 7,9 procent av deras försäljning år 2005. Då de portugisiska myndigheterna fann att det belopp som hade uppburits i mervärdesskatt inom jordbrukssektorn var orimligt högt, tillämpade de år 2004 vid fastställandet av underlaget för egna medel en negativ kompensation på ungefär 70 miljoner euro.

29 För det femte kan den påstådda återbetalningen av ingående mervärdesskatt genom subventioner och andra statliga stöd till förmån för jordbruksverksamhet inte ersätta en korrekt tillämpning av den schablonbeskattningsordning som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet för jordbruk.

30 För det sjätte finns det inte något stöd vare sig i mervärdesskattedirektivet eller i skälen i sjätte direktivet och inte heller i domstolens praxis för att den schablonberäknade kompensationen inte skulle vara av skatterättslig karaktär.

31 Vidare har kommissionen gjort gällande att den portugisiska lagstiftningen endast innebär att samtliga jordbrukare som inte omfattas av de normala mervärdesskattereglerna – vilket motsvarar en betydande del av den portugisiska jordbrukssektorn, nämligen 27 procent år 2004 och 29 procent år 2005 – undantas från skyldigheten att betala mervärdesskatt och därmed utesluts från det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Således innebär den portugisiska ordningen ett grovt åsidosättande av principen om generell skattskyldighet.

32 Republiken Portugal har för det första bestritt kommissionens argument. När det sjätte direktivet antogs hade nollskattesatsens tillämpning endast en rest- och övergångskaraktär. Således kan det inte anses att tillämpningen av ett procentuellt kompensationstal som uppgår till noll är villkorad av tillämpningen av en nollskattesats på förvärv i föregående led. Det skulle i annat fall betyda att den möjlighet som medlemsstaterna gavs i artikel 25.3 i sjätte direktivet, vars innehåll numera återfinns i artikel 298 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, redan från början var praktiskt taget omöjlig att tillämpa.

33 Dessutom beslutade Europeiska unionens råd att ändra det förslag till ett sjätte direktiv som kommissionen hade utarbetat genom att lägga till den ovannämnda möjligheten. Eftersom förslaget redan innehöll en möjlighet att avrunda procenttalen uppåt eller nedåt, och således en möjlighet att avrunda till noll när dessa tal ligger i närheten av noll, gick den ändring som rådet gjorde definitivt längre än förslaget. I redogörelsen för skälen till förslaget angav kommissionen även att medlemsstaterna måste kunna fastställa de schablonberäknade procentuella kompensationstalen fritt och att de procenttal som resulterat av de relevanta makroekonomiska beräkningarna endast utgjorde en övre gräns. Tillägget av ordet ”även” i den omtvistade bestämmelsen, som inte fanns med i motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet och som utgör en rent formell ändring, bekräftar att medlemsstaterna kan fastställa ett schablonberäknat kompensationstal till noll, oavsett omständigheterna.

34 Det framgår dock av domstolens praxis att en medlemsstat vars nationella lagstiftning är förenlig med den klara och tydliga lydelsen av en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte kan klandras för att ha underlåtit att uppfylla de skyldigheter den har just enligt denna bestämmelse. Följaktligen kan talan inte vinna bifall.

35 För det andra skulle ett godtagande av kommissionens tolkning strida mot rättssäkerhetsprincipen och målet att ge reglerna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt en enkel och enhetlig tillämpning.

36 För det tredje är kommissionens roll i schablonbeskattningsordningen för jordbruk begränsad till att kontrollera att den kompensationsnivå som medlemsstaten har fastställt inte leder till en alltför hög kompensation. Den har inte möjlighet att uppmana en medlemsstat att tillämpa ett högre kompensationstal än det som denna stat har beslutat att införa.

37 Dessa olika omständigheter bekräftar att den omtvistade bestämmelsen ska tolkas enligt dess lydelse. Vidare strider Republiken Portugals tolkning inte mot vare sig kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten eller principen om likabehandling och skatteneutralitet. Nämnda medlemsstat har härvid anfört att schablonbeskattningsordningen för jordbruk som sådan kan strida mot skatteneutraliteten, i den mån som den godtar tillämpningen av vissa schablonberäknade procentuella kompensationstal som har fastställts utifrån rena uppskattningar.

38 För fullständighetens skull har Republiken Portugal gjort gällande att dess val att inte utge någon kompensation för ingående mervärdesskatt till de jordbrukare som omfattas av den portugisiska ordningen är förenligt med avseende på skattesystemets inre sammanhang.

39 För det första har de förhållanden som förelåg i Portugal vid den tidpunkt då sjätte direktivet trädde i kraft i medlemsstaten inte genomgått någon stor förändring sedan dess. Den nuvarande situationen på mervärdesskatteområdet motsvarar i stora drag den som förelåg den 1 januari 1989. Dessutom konstaterar Republiken Portugal att även om det antas att förhållandena ändrats på sätt som gjorts gällande av kommissionen, så var detta för 17 år sedan, eftersom nollskattesatsen upphävdes i portugisisk lagstiftning i mars 1992.

40 Att medlemsstaterna ”vid behov” ska bestämma schablonberäknade procentuella kompensationstal betyder att det finns situationer där det inte är motiverat att bestämma några sådana procenttal. Det gäller framför allt det fall då jordbrukarna som grupp inte har något skattetillgodohavande gentemot staten. Dessutom framgår det bland annat av domstolens praxis att den övre kompensationsgränsen ska beräknas med beaktande av den mervärdesskatt i senare led som har betalats i enlighet med de normala reglerna och att schablonbeskattningsordningen för jordbruk inte innebär att medlemsstaterna till de schablonbeskattade jordbrukarna får betala tillbaka belopp som överstiger den återbetalning av mervärdesskatt som dessa jordbrukare skulle ha rätt till om de omfattades av de normala reglerna. I annat fall är denna ordning att anse som statligt stöd.

41 I Portugal – och detta gällde den 1 januari 1989 i lika hög grad som det gäller i nuläget – är de belopp som erläggs i mervärdesskatt vid förvärv av varor och tjänster som är avsedda för jordbruksverksamhet och som är avdragsgilla enligt de normala reglerna, lägre än den mervärdesskatt som ska betalas in till staten som ett resultat av påförandet av denna skatt och övervältringen av den på dem som köper jordbruksvaror och jordbrukstjänster. Således har jordbrukarna, som grupp, inte något skattetillgodohavande gentemot staten. Det innebär att den enda lösning som är lämplig och förenlig med skattesystemets inre sammanhang i Republiken Portugals fall är att det procentuella kompensationstalet för ingående mervärdesskatt bestäms till noll.

42 Republiken Portugal har gjort gällande att kommissionen inte har visat, vare sig under det administrativa förfarandet eller i ansökan, på vilket sätt den har kommit fram till siffrorna 5,3 procent och 7,9 procent och att Republiken Portugal saknar kännedom om bakgrunden till dessa siffror. Det innebär att medlemsstaten inte har någon möjlighet att motbevisa dem och att kommissionen inte kan använda sig av dem för att tvinga medlemsstaten att bevilja jordbrukare som omfattas av den portugisiska ordningen kompensation som motsvarar eller ligger nära dessa procentsatser. De motsvarar i vilket fall som helst endast en övre gräns.

43 För det andra har Republiken Portugal gjort gällande att den portugisiska ordningen är förenlig med tillämpningsområdet för den ordning som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet, och även med målet att förenkla regler och förfararanden, eftersom den nationella lagstiftningen befriar de jordbrukare som omfattas av den ovannämnda ordningen från samtliga skyldigheter som rör utfärdande av

fakturor, uppbörd, deklarering, bokföring, övervältring och betalning av mervärdesskatt. Dessutom är det endast om kompensationstalet bestäms till noll som det går att genomföra en verklig förenkling, eftersom det i så fall rör sig om en total förenkling. En sådan ordning uppfyller således även de krav som gäller för skyldigheten att införliva sekundärrätten med nationell rätt.

44 Det är dessutom nästan alltid statliga stöd eller andra subventioner som beviljas av staten och andra offentliga organ som gör det möjligt att få tillbaka mervärdesskatt som har betalats vid förvärv av varor och tjänster som är avsedda för jordbruksverksamhet.

45 För det tredje har Republiken Portugal gjort gällande att målet att kompensera de schablonbeskattade jordbrukarna för den ingående mervärdesskatt som de betalar för nämnda förvärv inte nämndes i den formella underrättelsen eller i det motiverade yttrandet. Även om det var visat att det förelåg ett sådant kompensationssyfte skulle den eventuella kompensationen inte vara skatterättslig till sin karaktär. Någon skyldighet att betala ut en sådan kompensation kan således inte ha följt av sjätte direktivet eller av mervärdesskattedirektivet.

46 Slutligen har Republiken Portugal framhållit att kommissionen i ansökan själv tar avstånd från frågan om den påstådda portugisiska skulden vad gäller unionens egna medel som är knutna till schablonbeskattningsordningen för jordbruk. Medlemsstaten har dock gjort gällande att även om domstolen godtar kommissionens uppfattning, kan det inte leda till en ökning av Republiken Portugals bidrag till unionens medel härrörande från mervärdesskatt.

Domstolens bedömning

47 Till stöd för talan har kommissionen åberopat två olika anmärkningar. Den första anmärkningen avser tillämpningen på jordbrukare som omfattas av den portugisiska ordningen av en särskild ordning som undantar dem från skyldigheten att betala mervärdesskatt och som medför att ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal som uppgår till noll tillämpas. Den andra anmärkningen handlar om den negativa kompensationen för underlaget för egna medel från mervärdesskatt som ska betalas in av Republiken Portugal.

Den första anmärkningen: Skattebefrielsen och tillämpningen av ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal som uppgår till noll

48 Det framgår av artiklarna 272.1 e och 296.1 i mervärdesskattedirektivet att schablonbeskattningsordningen för jordbruk syftar till att ge medlemsstaterna möjlighet att befria sådana jordbrukare, för vilka tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna eller den särskilda ordningen för små företag skulle leda till svårigheter, från vissa eller samtliga av de skyldigheter som vanligtvis åligger beskattningsbara personer som omfattas av de normala mervärdesskattereglerna, och samtidigt bevilja dem en schablonberäknad kompensation för den ingående mervärdesskatt som dessa jordbrukare erlägger. Således är målet med ovannämnda ordning både att förenkla (dom av den 26 maj 2005 i mål C-43/04, Stadt Sundern, REG 2005, s. I-4491, punkt 28) och att kompensera för ingående mervärdesskatt (dom av den 15 juli 2004 i mål C-321/02, Harbs, REG 2004, s. I-7101, punkt 29). Då det för övrigt framgår av handlingarna i målet att kommissionen hänvisade till det sistnämnda syftet både i den formella underrättelsen och i det motiverade yttrandet, saknar Republiken Portugal i vilket fall som helst fog för påståendet att detta syfte inte kan göras gällande mot medlemsstaten i förevarande mål.

49 Det ska även erinras om att schablonbeskattningsordningen för jordbruk är en avvikande ordning som utgör ett undantag från de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och att den således endast får tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå det avsedda syftet. Av fast rättspraxis framgår dessutom att varje avvikelse eller undantag från en huvudregel ska tolkas restriktivt (se domarna i de ovannämnda målen Harbs, punkt 27, och Stadt Sundern, punkt 27). Det föreskrivs inte heller i mervärdesskattedirektivet att jordbruksverksamhet ska undantas från mervärdesskatteplikt. I

likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkterna 46–48 i sitt förslag till avgörande, finner domstolen däremot att trots att ingen mervärdesskatt påförs vid de schablonbeskattade jordbrukarnas försäljning, utformades schablonbeskattningsordningen för jordbruk just inte som ett undantag från skatteplikt, eftersom ett sådant system inte skulle ha gjort det möjligt att eliminera den ingående mervärdesskatten och således att garantera det gemensamma mervärdesskattesystemets neutralitet. För övrigt framgår det av artikel 296.1 i direktivet att jordbrukarna i princip omfattas av antingen de normala mervärdesskattereglerna eller den särskilda ordningen för små företag eller också den ovannämnda schablonbeskattningsordningen.

50 Även om det är riktigt att en förenkling av de administrativa skyldigheter som åvilar schablonbeskattade jordbrukare utgör ett av målen för schablonbeskattningsordningen för jordbruk, kan denna strävan efter förenkling inte motivera ett införande av ett undantag som inte har föreskrivits i mervärdesskattedirektivet (se, analogt och för ett liknande resonemang, dom av den 28 september 2006 i mål C-128/05, kommissionen mot Österrike, REG 2006, s. I-9265, punkt 25). För detta talar dessutom att förenklingssyftet, i det förevarande fallet, ska förenas med syftet att kompensera de berörda jordbrukarna för deras ingående mervärdesskatt, vilket nödvändigtvis medför att de schablonbeskattade jordbrukarna åläggs ett minimum av administrativa skyldigheter, framför allt för att de uppgifter som behövs för att kunna fastställa de tillämpliga schablonberäknade procentuella kompensationstalen ska kunna samlas in.

51 Eftersom de schablonbeskattade jordbrukarna faktiskt erlägger ingående mervärdesskatt som inte är försumbar, skulle det strida mot det ovannämnda syftet att inte kompensera dem för denna.

52 Dessutom framgår det av sjunde skälet i mervärdesskattedirektivet att det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är. Domstolen delar således generaladvokatens konstaterande i punkterna 45–48 i sitt förslag till avgörande, nämligen att schablonbeskattningsordningen för jordbruk också syftar till att i största möjligaste mån bevara mervärdesskattens neutralitet. Syftet med kompensationen är nämligen att undvika att den ingående mervärdesskatten övervältras på nästa led och således ger upphov till ett pristillägg som i sin tur påförs mervärdesskatt i varje led under hela produktions- och distributionskedjan för sådana varor och tjänster som tillhandahålls av schablonbeskattade jordbrukare. Att tolka den omtvistade bestämmelsen som att medlemsstaterna är fria att minska de schablonberäknade procentuella kompensationstalen ned till noll även när de schablonbeskattade jordbrukarna betalar ingående mervärdesskatt som inte är försumbar, skulle följaktligen strida mot mervärdesskattens neutralitet.

53 Utbetalningen i sig av en rent schablonmässig kompensation leder per definition visserligen inte till någon perfekt mervärdesskatteneutralitet. En sådan utbetalning gör det dock möjligt att säkerställa största möjliga neutralitet med hänsyn till att neutraliteten och kompensationssyftet måste förenas med syftet att förenkla de regler som gäller för de schablonbeskattade jordbrukarna. Det utgör också ett av målen med schablonbeskattningsordningen för jordbruk, vilket har påpekats ovan i punkt 48.

54 I detta sammanhang kan reglerna i artikel 298 i mervärdesskattedirektivet för fastställandet av det schablonberäknade procentuella kompensationstalet inte i sig anses ifrågasätta dessa syften. Det kan således inte godtas att ett rent undantagande av jordbruksverksamhet – av det skälet att det rent funktionellt skulle vara att likställa med tillämpningen av ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal som uppgår till noll – betraktas som ett lämpligt införlivande av reglerna i mervärdesskattedirektivet beträffande schablonbeskattningsordningen för jordbruk, och framför allt av artiklarna 296–298.

55 Domstolen konstaterar i detta avseende att möjligheten att minska de schablonberäknade procentuella kompensationstalen ned till noll utgör ett alternativ till den möjlighet att avrunda dem uppåt eller nedåt till närmaste halva procentenhet som föreskrivs i artikel 298 andra stycket första meningen i mervärdesskattedirektivet. Det framgår emellertid av det ovan anförda att medlemsstaterna endast har

den här möjligheten att minska kompensationstalen ned till noll för det fall de procenttal som blir resultatet av de beräkningar som görs i enlighet med artikel 298 första stycket – även om de överstiger 0,5 procent – likväl är försumbara och, således, när de schablonbeskattade jordbrukarnas totala ingående mervärdesskatt i sig kan betraktas som försumbar.

56 I likhet med vad generaladvokaten framhöll i punkterna 20–33 och 56–58 i sitt förslag till avgörande, finner domstolen för det första att varken den omtvistade bestämmelsens lydelse eller förarbetena till sjätte direktivet strider mot en sådan tolkning av artiklarna 296–298 i mervärdesskattedirektivet, och, för det andra, att Republiken Portugal inte med framgång kan åberopa domen av den 15 juli 2010 i mål C-582/08, kommissionen mot Förenade kungariket (REU 2010, s. I-7195), till stöd för att den ovannämnda tolkningen inte kan göras gällande mot medlemsstaten.

57 Till skillnad från vad Republiken Portugal har anfört är det själva tolkningen av den omtvistade bestämmelsen som att medlemsstaterna skulle vara fria att bestämma de schablonberäknade procenttalen till noll oavsett omständigheterna, som skulle strida mot rättssäkerheten och den enhetliga tillämpningen av reglerna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt inom unionen.

58 I det förevarande fallet behöver domstolen inte uttala sig om huruvida kommissionens argument avseende de åberopade skattesatserna på 5,3 procent respektive 7,9 procent är godtagbara och relevanta. Det räcker att konstatera att Republiken Portugal har vidgått att nollskattesatsen för mervärdesskatt upphävdes i den portugisiska lagstiftningen under år 1992 och att varor och tjänster som jordbrukare i allmänhet förvärvar för utövandet av sina verksamheter sedan dess påförs mervärdesskatt med 6 procent eller 13 procent beroende på omständigheterna. De portugisiska schablonbeskattade jordbrukarna erlägger således ingående mervärdesskatt som inte är försumbar och för vilken det därför ska utgå kompensation. Således saknar denna medlemsstat rätt att tillämpa ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal som uppgår till noll på de jordbrukare som omfattas av den portugisiska ordningen.

59 Dessutom ska det först och främst påpekas att det helt saknas stöd i mervärdesskattedirektivets lydelse för Republiken Portugals argument att det endast finns anledning att bestämma ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal som överstiger noll när jordbrukarna har ett skattetillgodohavande gentemot staten. Tvärtom har domstolen redan preciserat att även om de ”makroekonomiska statistiska uppgifter enbart för schablonbeskattade jordbrukare”, som det hänvisas till i artikel 298 i mervärdesskattedirektivet, visserligen, såsom Republiken Portugal har uppgett, inkluderar införanden (insatsförbrukning och fast bruttoinvestering) och uttag (slutlig produktion inklusive egen slutlig konsumtion), samt den totala skatten för införandena, har den också angett att de schablonberäknade procentuella kompensationstalen fås genom att den totala skatten för införandena delas med uttagen (dom av den 28 juni 1988 i mål 3/86, kommissionen mot Italien, REG 1988, s. 3369, punkt 8). Det betyder att eventuell utgående mervärdesskatt, och således ett eventuellt skattetillgodohavande hos jordbrukarna – bland annat hos jordbrukare som omfattas av schablonbeskattningsordningen –, inte beaktas vid fastställandet av det tillämpliga schablonberäknade procentuella kompensationstalet.

60 Vidare framgår det av domstolens fasta praxis att förekomsten av ett fördragsbrott ska bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av den frist som har angetts i det motiverade yttrandet (se, bland annat, domen av den 11 oktober 2001 i mål C-110/00, kommissionen mot Österrike, REG 2001, s. I-7545, punkt 13, och av den 3 juni 2010 i mål C-487/08, kommissionen mot Spanien, REU 2010, s. I- 4843, punkt 34). Kommissionen behöver inte heller iaktta någon viss tidsfrist vid tillämpningen av artikel 258 FEUF. Kommissionen har alltså möjlighet att bedöma vid vilken tidpunkt det kan finnas anledning att väcka talan, och det är i princip inte domstolens sak att kontrollera denna bedömning (dom av den 4 mars 2010 i mål C-297/08, kommissionen mot Italien, REU 2010, s. I-1749, punkt 87 och där angiven rättspraxis).

61 Härav följer att eftersom Republiken Portugal inte har bestritt att den mervärdesskatt som i allmänhet belastar produktionsfaktorerna inom jordbruket och som påförs de jordbrukare som omfattas av den portugisiska ordningen inte var försumbar vid utgången av den frist som angavs i det motiverade

yttrandet – vilket konstateras ovan i punkt 58 – är det för prövningen av kommissionens talan ovidkommande om – även om det anses visat att så är fallet – de i Portugal rådande förhållandena i detta avseende har varit väsentligen oförändrade sedan år 1992, eller till och med sedan år 1989.

62 Slutligen stadgas det för det första uttryckligen i artikel 296.1 i mervärdesskattedirektivet att schablonbeskattningsordningen för jordbruk syftar till att kompensera de schablonbeskattade jordbrukarna för ingående mervärdesskatt. Det kan således inte anses att kompensationen avser kostnader i allmänhet som uppstår i jordbruksföretagets verksamhet och inte är av skatterättslig karaktär, och att det inte går att besluta om utbetalning av sådan kompensation med stöd av mervärdesskattedirektivet. För det andra innehåller artiklarna 300 och 301 i direktivet bestämmelser om de grundläggande formerna för hur fastställandet av den faktiska kompensation som en viss schablonbeskattad jordbrukare har rätt till och utbetalningen till vederbörande ska gå till. Det kan således inte heller godtas att de jordbrukare som omfattas av den portugisiska ordningen kan kompenseras för ingående mervärdesskatt med hjälp av andra åtgärder än en sådan utbetalning av schablonberäknad kompensation som föreskrivs i direktivet.

63 Mot denna bakgrund ska den första anmärkningen som kommissionen har gjort gällande till stöd för talan godtas.

Den andra anmärkningen: Negativ kompensation för underlaget för egna medel från mervärdesskatt

64 Enligt fast rättspraxis kan domstolen ex officio pröva huruvida de villkor som anges i artikel 258 FEUF för att väcka talan om fördragsbrott är uppfyllda (dom av den 31 mars 1992 i mål C-362/90, kommissionen mot Italien, REG 1992, s. I-2353, punkt 8, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Spanien, punkt 70).

65 Det följer framför allt av artikel 38.1 c i domstolens rättegångsregler och av rättspraxis avseende denna bestämmelse att en ansökan genom vilken en talan väcks ska innehålla uppgifter om föremålet för talan och en kortfattad framställning av grunderna för densamma. Dessa uppgifter ska vara så klara och precisa att svaranden kan förbereda sitt försvar och domstolen kan utöva sin kontroll. Av detta följer att de väsentliga faktiska och rättsliga omständigheter på vilka talan grundas på ett konsekvent och begripligt sätt ska framgå av innehållet i själva ansökan (dom av den 9 januari 2003 i mål C-178/00, Italien mot kommissionen, REG 2003, s. I-303, punkt 6, och av den 15 juni 2010 i mål C-211/08, kommissionen mot Spanien, REU 2010, s. I-5267, punkt 32).

66 I det förevarande fallet uppfyller kommissionens andra anmärkning inte dessa krav. Kommissionen har nämligen kritiserat Republiken Portugal för att ha genomfört en väsentlig negativ kompensation för underlaget för egna medel från mervärdesskatt. I redogörelsen för grunderna har kommissionen emellertid endast uppgett att kommissionen kan kräva betalning i efterskott av de egna medlens totalbelopp jämte dröjsmålsränta om det visas att Portugal har åsidosatt mervärdesskattedirektivet och detta har medfört en minskning av unionens egna medel. Kommissionen har således inte förklarat exakt vilken skyldighet som medlemsstaten har åsidosatt genom att genomföra en sådan kompensation. Dessutom bekräftade kommissionen i sin ansökan att ”[f]örevarande förfarande inte syftar till att fastställa i vilken utsträckning Portugal har uppfyllt sina skyldigheter i samband med uppbörden av egna medel” och motsade därigenom den andra anmärkningen i de yrkanden som den framställt vid domstolen.

67 Härav följer att den andra anmärkningen ska avvisas.

68 Mot bakgrund av det ovan anförda fastställer domstolen att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 296–298 i mervärdesskattedirektivet genom att på jordbrukare tillämpa en särskild ordning som avviker från den ordning som infördes genom mervärdesskattedirektivet, eftersom den undantar dem från skyldigheten att betala mervärdesskatt och medför tillämpning av ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal som uppgår till noll.

Rättegångskostnader

69 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Enligt artikel 69.3 första stycket i rättegångsreglerna kan domstolen, om parterna ömsom tappar målet på en eller flera punkter, besluta att kostnaderna ska delas eller att vardera parten ska bära sin kostnad. Med hänsyn till att kommissionens talan endast delvis har bifallits, finner domstolen att vardera parten ska bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 296–298 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt genom att på jordbrukare tillämpa en särskild ordning som avviker från den ordning som infördes genom mervärdesskattedirektivet, eftersom den undantar dem från skyldigheten att betala mervärdesskatt och medför tillämpning av ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal som uppgår till noll.

2) Talan ogillas i övrigt.

3) Europeiska kommissionen och Republiken Portugal ska bära sina rättegångskostnader.

Underskrifter