Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

8. märts 2012*

Liikmesriigi kohustuste rikkumine — Ühine käibemaksusüsteem — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artiklid 296–298 — Põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga kord — Kindlamääralise hüvitise nullini taandatud protsendimäär

Kohtuasjas C-524/10,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 11. novembril 2010 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindaja: M. Afonso, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Portugali Vabariik, esindajad: L. Inez Fernandes ja R. Laires,

kostja,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees J.-C. Bonichot, kohtunikud K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader ja E. Jarašiūnas (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 14. septembri 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 22. septembri 2011. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Oma hagiavalduses palub Euroopa Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Portugali Vabariik kohaldas põllumajandustootjate suhtes erikorda, mis ei järgi nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv")) kehtestatud korda, sest sellega on põllumajandustootjad käibemaksu tasumisest vabastatud ja neile kohaldatakse kindlamääralist hüvitist nullini taandatud

* Kohtumenetluse keel: portugali.

protsendimääraga, arvestades samal ajal Euroopa Liidu omavahenditest olulist miinusesse jäävat hüvitist käibemaksu kogumise tasaarveldamiseks, siis on Portugali Vabariik rikkunud nimetatud direktiivi artiklitest 296–298 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

2 Käibemaksudirektiivi artiklitega 295–305 on kehtestatud põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra nõuded (edaspidi „põllumajanduse kindla maksumääraga kord"). Kuni 1. jaanuarini 2007 oli see kord sätestatud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv") artiklis 25.

3 Käibemaksudirektiivi artikli 295 lõike 1 punktide 1–5 sõnastuse kohaselt on selle korraga sisuliselt hõlmatud põllumajandustootjate poolt põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõtete raames tehtavad kaubatarned (põllumajandustooted) ja osutatavad põllumajandusteenused, mis on loetletud vastavalt sama direktiivi VII ja VIII lisas, kusjuures väljend „kindla maksumääraga põllumajandustootja" tähendab põllumajandustootjat, kelle suhtes kohaldatakse põllumajanduse kindla maksumääraga korda.

4 Käibemaksudirektiivi artikli 295 punkt 7 näeb ette, et „kindlamääralise hüvitise protsendimäärad" on „protsendimäärad, mille liikmesriigid kehtestavad artiklite 297, 298 ja 299 kohaselt ning mida nad kohaldavad artiklis 300 sätestatud juhtudel, võimaldamaks sisendkäibemaksusumma kindla määraga hüvitamist kindla maksumääraga põllumajandustootjatele". Sama artikli punkti 6 kohaselt on sisendkäibemaksusumma „liikmesriigi kõikide kindla maksumääraga korraga hõlmatud põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõtete poolt ostetud kaupadelt ja teenustelt tasumisele kuuluva käibemaksu kogusumma, kui nimetatud maksu võiks tavapäraseid käibemaksureegleid kohaldav põllumajandustootja artiklite 167, 168 ja 169 ning 173–177 kohaselt maha arvata".

5 Käibemaksudirektiivi artiklid 296–298 sätestavad:

„Artikkel 296

1. Kui tavapäraste käibemaksureeglite või 1. peatükiga ettenähtud [väikeettevõtete] erikorra kohaldamine põllumajandustootjate suhtes tooks kaasa raskusi, võivad liikmesriigid põllumajandustootjate suhtes käesoleva peatüki kohaselt kohaldada kindla maksumääraga korda, millega hüvitatakse kindla maksumääraga põllumajandustootjatelt kaupade ja teenuste ostmisel võetud käibemaks.

2. Iga liikmesriik võib kindla maksumääraga korra alt välja jätta teatavad põllumajandustootjate kategooriad ning põllumajandustootjad, kelle puhul tavapäraste käibemaksureeglite või artikliga 281 sätestatud lihtsustatud menetluste kohaldamine ei tooks kaasa haldamisraskusi.

3. Kindla maksumääraga põllumajandustootja võib liikmesriigi kehtestatud korra ja tingimuste kohaselt valida tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamise või teatud juhtudel artiklis 281 sätestatud lihtsustatud menetlused.

Artikkel 297

Liikmesriigid kehtestavad vajaduse korral kindlamääralise hüvitise protsendimäärad. Nad võivad metsandusele, põllumajanduse eri harudele ja kalandusele kehtestada erinevad protsendimäärad.

Liikmesriigid teavitavad komisjoni vastavalt esimesele lõigule kehtestatud kindlamääralise hüvitise protsendimääradest enne nende kohaldamist.

Artikkel 298

Kindlamääralise hüvitise protsendimäärade arvutamise aluseks on makromajanduse statistilised andmed üksnes kindla maksumääraga põllumajandustootjate kohta eelnenud kolme aasta lõikes.

Nimetatud protsendimäärasid võib ümardada üles- või allapoole lähima poole protsendipunktini. Liikmesriigid võivad protsendimäärad taandada ka nullini."

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 299 näeb ette, et kindlamääralise hüvitise protsendimäärasid ei või kasutada kindla maksumääraga põllumajandustootjatele suuremate tagasimaksete arvutamiseks kui sisendkäibemaksusumma.

7 Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 300 kohaldatakse kindlamääralise hüvitise protsendimäärasid sisuliselt selliste põllumajandustoodete ja -teenuste ilma käibemaksuta hindade suhtes, mille kindla maksumääraga põllumajandustootjad on tarninud või osutanud muudele kui nendele maksukohustuslastele, kelle suhtes kohaldatakse kindla maksumääraga korda.

8 Sama direktiivi artikkel 301 sätestab:

„1. Liikmesriigid sätestavad, et artiklis 300 nimetatud põllumajandustoodete tarne ning põllumajandusteenuste osutamise puhul maksab kindlamääralise hüvitise kas kaupade soetaja, teenuse saaja või riigivõimuorganid.

2. Artiklis 300 nimetamata põllumajandustoodete tarne ja põllumajandusteenuste osutamise korral loetakse kindlamääraline hüvitis makstuks soetaja või teenuse saaja poolt."

9 Käibemaksudirektiivi artikkel 302 sätestab, et kui kindla maksumääraga põllumajandustootja saab kindlamääralist hüvitist, ei ole tal õigust käibemaksu mahaarvamisele käesoleva kindla maksumääraga korra alla käivate tegevuste osas.

10 Direktiivi artikli 303 lõige 1 täpsustab sisuliselt, et kui maksukohustuslasest kaupade soetaja või teenuse saaja maksab artikli 301 lõike 1 alusel kindlamääralist hüvitist, siis on tal õigus arvata selle hüvitise summa maha käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma selles liikmesriigis, kus ta maksustatavaid tehinguid teeb. Artikli 303 lõike 2 alusel võib kaupade soetaja või teenuse saaja teatud juhtudel selle summa ka maksuhaldurilt tagasi saada.

11 Peale selle oli kuuenda direktiivi artikli 25 lõikes 12 ette nähtud, et kui liikmesriik otsustab kohaldada oma territooriumil põllumajanduse kindla maksumääraga korda, kehtestab ta ühtse käibemaksu arvutusbaasi, et sama direktiivi C lisas esitatud ühist arvutusmeetodit kasutades liidu omavahendite skeemi kohaldada. Seda sätet ja lisa ei ole küll käibemaksudirektiivi üle võetud, kuid need on hõlmatud nõukogu 29. mai 1989. aasta määruse (EMÜ, Euratom) nr 1553/89 käibemaksust laekuvate omavahendite kogumise kindla ühtse korra kohta (EÜT L 155, lk 9; ELT eriväljaanne 01/01, lk 197) artikli 5 lõikega 2.

12 Käibemaksudirektiivi artikli 272 lõike 1 punkti e kohaselt võivad liikmesriigid need maksukohustuslased, kellele kohaldatakse põllumajanduse kindla maksumääraga korda, vabastada teatavatest või kõikidest XI jaotise peatükkides 2–6 nimetatud kohustustest, nimelt kohustusest registreerida end maksuhalduri juures käibemaksukohustuslaseks, märkida arvetele tasumisele kuuluv käibemaksusumma, pidada raamatupidamisarvestust ja deklareerida käibemaks.

13 Tulenevalt Hispaania Kuningriigi ja Portugali Vabariigi ühinemistingimuste ning aluslepingutesse tehtavaid muudatusi käsitleva akti (EÜT 1985, L 302, lk 23) artiklist 395 koostoimes sama akti XXXVI lisaga võis Portugali Vabariik ühise käibemaksusüsteemi normistiku täieliku rakendamise edasi lükata kuni 1. jaanuarini 1989.

Siseriiklik õigus

14 12. juuni 1989. aasta dekreetseadusega nr 195/89 (*Diário da República*, 1. seeria, nr 133, 12.6.1989) täiendati käibemaksuseadustikku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, edaspidi „CIVA"), mis on heaks kiidetud 26. detsembri 1984. aasta dekreetseadusega nr 394-B/84 (*Diário da República*, 1. seeria, nr 297, 26.12.1984), mida on muudetud ja mis on uuesti avaldatud 20. juuni 2008. aasta dekreetseadusega nr 102/2008 (*Diário da República*, 1. seeria, nr 118, 20.6.2008), parandusteade nr 44-A/2008, 13. august 2008 (*Diário da República*, 1. seeria, nr 156, 13.8.2008), rea sätetega selleks, et viia käibemaksu käsitlevad Portugali õigusaktid kooskõlla kuuenda direktiiviga. Nende seadusemuudatuste hulgas on ka sätted, mis kehtestavad põllumajandustootjatele kohaldatava erikorra (edaspidi „vaidlusalune Portugali kord").

15 CIVA artikli 9 punkti 33 alusel on käibemaksust vabastatud „kaubatarned, mis on tehtud käesoleva seadustiku A lisas loetletud tegevuste raames, samuti B lisas määratletud põllumajandusteenused tingimusel, et põllumajandustootja osutab neid kõrvaltegevusena oma töötajate kaasabil, kasutades selleks oma põllumajandus- või metsandusettevõtte tavapärast tehnikat". CIVA A ja B lisa vastavad sisuliselt käibemaksudirektiivi VII ja VIII lisale.

16 Tulenevalt CIVA artikli 9 punktist 33 koostoimes artikli 20 lõikega 1 ei saa põllumajandustootjad – vastutasuks ülalmainitud maksuvabastuse kasutamise eest – maha arvata või tagasi nõuda summasid, mis nad on käibemaksuna maksnud nimetatud tarnete tegemise ja teenuste osutamise tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt.

17 Vastavalt CIVA artikli 29 lõikele 3 on üldise käibemaksusüsteemiga hõlmatud maksukohustuslaste käibemaksu tasumise ja selle oma klientidele edasikandmise, arve esitamise, käibemaksu deklareerimise ja raamatupidamisarvestuse pidamise kohustustest vabastatud põllumajandustootjad, kes teevad ainult käibemaksuvabasid tehinguid.

Kohtueelne menetlus

18 Komisjon teatas 6. juuni 2008. aasta märgukirjaga Portugali Vabariigile, et tema arvates ei ole vaidlusalune Portugali kord kooskõlas käibemaksudirektiivis sätestatud põllumajanduse kindla maksumääraga korra sätetega, täpsemalt artiklitega 296–298, kuna Portugali õigusaktid ei näe ette tasutud sisendkäibemaksu hüvitamist selle siseriikliku korraga hõlmatud põllumajandustootjatele ja piirduvad põllumajandusliku tegevuse maksuvabastusega, millega kaasneb see, et sisendkäibemaksu ei ole võimalik maha arvata.

19 Portugali Vabariik vaidlustas 20. augusti 2008. aasta vastuses liikmesriigi kohustuste rikkumise esinemise, märkides, et käibemaksudirektiivi artikli 298 teise lõigu teises lauses (edaspidi „asjassepuutuv säte") on sõnaselgelt sätestatud, et liikmesriigid võivad taandada kindlamääralise hüvitise protsendimäära nullini, ilma et see võimalus oleks seotud vaidlusaluse Portugali korraga hõlmatud põllumajandustootjate tasutud käibemaksusummast. Ta väitis, et Portugali õigusakti toime on kooskõlas põllumajanduse kindla maksumääraga korra eesmärkidega, eelkõige lihtsustamist taotlevas osas, ning et maksualane kohtlemine selle korra kohaselt, kui sellega kaasneb nullmääraga hüvitis, on samasugune nagu käibemaksust vabastatud tehingute puhul, mil ei teki mahaarvamisõigust.

Ta järeldas, et kuna iga liikmesriik võib oma äranägemisel valida vormi ja meetmed, millega talle adresseeritud direktiiv oma siseriiklikus õiguskorras rakendada, siis võib vaidlusalune Portugali kord kuuluda maksust vabastatud tegevusalade loetellu, mis sisaldub CIVA artiklis 9.

20 Kuna see vastus komisjoni ei veennud, saatis ta 26. juunil 2009 Portugali Vabariigile põhjendatud arvamuse, milles ta kordas oma seisukohta, et vaidlusalune Portugali kord ei ole kooskõlas käibemaksudirektiivi artiklitega 296–298.

21 Portugali Vabariik teatas komisjonile 31. augusti 2009. aasta kirjas, et ta ei võta põhjendatud arvamuse järgimiseks vajalikke meetmeid, ja selgitas üksikasjalikumalt argumente, mille ta oli esitanud märgukirjale vastates.

22 Komisjon jäi kindlaks oma seisukohale, et Portugali õigusakt ei ole kooskõlas käibemaksudirektiivi artiklitega 296–298, ning otsustas esitada hagi käesolevas asjas.

Hagi

Poolte argumendid

23 Komisjon toob esmajärjekorras esile, et põllumajanduse kindla maksumääraga kord teenib lihtsustamise eesmärki, mistõttu võib kindla maksumääraga põllumajandustootjad vabastada teatavatest kohustustest, mis kehtivad käibemaksu tavalises või lihtsustatud korras, ning tasutud sisendkäibemaksu hüvitamise eesmärki, mis peab ära hoidma, et see kujundaks põllumajandustoodete hinda „varjatud käibemaksuna”.

24 Kui liikmesriik otsustab seda korda oma territooriumil kohaldada, on ta käibemaksudirektiivi artikli 297 esimese lõigu esimese lause alusel kohustatud kehtestama vajaduse korral kindlamääralise hüvitise protsendimäärad. Ent vaidlusalune Portugali kord ei ole kooskõlas kohustusega näha selle korraga hõlmatud põllumajandustootjatele ette hüvitis tasutud sisendkäibemaksu eest.

25 Portugali Vabariigi argumentidega, millega ta vaidlusalust Portugali korda põhjendab, ei saa nõustuda. Esiteks ei ole asjassepuutuval sättel niisugust ulatust, nagu liikmesriik sellele omistab. Kuuenda direktiivi ettevalmistavad materjalid ei võimalda liikmesriigi esitatud tõlgendust aluseks võtta.

26 Teiseks ei anna Portugali põllumajanduse erisused alust järeldada, et nullmääraga hüvitis oleks igal juhul käibemaksudirektiivi sätetega kooskõlas, kuna see on vaidlusaluse Portugali korraga hõlmatud Portugali põllumajandustootjatele jätkuvalt soodus.

27 Kolmandaks ei ole tasutud sisendkäibemaksu eest kindla määraga hüvitise kehtestamise kohustust seatud sõltuvusse tingimusest, et kõigil kindla maksumääraga põllumajandustootjatel oleks õigus nõuda asjaomaselt liikmesriigilt maksu ümberarvutust.

28 Neljandaks ei oma tähtsust asjaolu, et komisjon viivitas vaidlusaluse Portugali korra kahtluse alla seadmisega, mis oli sisuliselt kehtestatud alates 1992. aastast. Selles osas juhib komisjon eeskätt tähelepanu sellele, et alles pärast kontrollkäiku, mis korraldati omavahendite kontrollimiseks Portugalis 2007. aasta novembris, ilmnes, et nimetatud korraga hõlmatud põllumajandustootjate poolt maha arvamata jäänud käibemaksusumma moodustas 2004. aastal ligikaudu 5,3% ja 2005. aastal 7,9% nende müügist. Portugali ametiasutused leidsid, et selles põllumajandusharus kogutud käibemaksusumma oli ülemäärane ja kohaldasid seega 2004. aastal omavahendite baasi arvutamisel ligikaudu 70 miljoni euro suurust miinusesse jäävat hüvitist.

29 Viiendaks ei saa tasutud sisendkäibemaksu väidetav tagastamine põllumajandusliku tegevuse eest toetuste ja muu riigiabi andmisega asendada põllumajanduse kindla maksumääraga korra korrektset kohaldamist nii, nagu näeb ette käibemaksudirektiiv.

30 Kuuendaks ei anna ei käibemaksudirektiiv, kuuenda direktiivi põhjendused ega ka Euroopa Kohtu praktika alust järeldada, et kõnesolev kindlasummaline hüvitis ei ole maksuõiguslik.

31 Teises järjekorras väidab komisjon, et Portugali õigusakt piirdub käibemaksu tasumisest vabastamisega ja jätab seega ühisest käibemaksusüsteemist välja kõik põllumajandustootjad, kellele ei kohaldata üldist korda ja kes moodustavad märkimisväärse osa Portugali põllumajandussektorist, nimelt 2004. aastal 27% ja 2005. aastal 29%. Seega rikub vaidlusalune Portugali kord jämedalt käibemaksuga võrdse maksustamise põhimõtet.

32 Portugali Vabariik vaidlustab esmalt komisjoni esitatud argumentide põhjendatuse. Kuuenda direktiivi vastuvõtmise ajal kohaldati nullmäära väga üksikutel juhtudel ja üleminekuperioodil. Niisiis ei saanud hüvitise nullini taandatud protsendimäära kohaldamist pidada seotuks nullmäära kohaldamisega sisendkäibemaksuga koormatud tehingutele, vastasel korral tuleks möönda, et kuuenda direktiivi artikli 25 lõikega 3 liikmesriikidele antud võimalus, mis nüüd on sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 298 teises lõigus, oli algusest peale praktiliselt kohaldamatu.

33 Peale selle otsustas Euroopa Liidu Nõukogu esiteks muuta komisjoni väljatöötatud kuuenda direktiivi vastuvõtmise ettepanekut, lisades sinna kõnesoleva võimaluse. Kuna ettepanek nägi juba ette võimaluse ümardada protsendimäärasid üles- või allapoole ja seega ka võimaluse ümardada need nullini, kui need on nullilähedased, siis läks nõukogu esitatud muudatus mõistagi kaugemale kui mainitud ettepanek. Sellele lisatud seletuskirjas on komisjon ühtlasi märkinud, et liikmesriik peab saama vabalt kehtestada kindlamääralise hüvitise protsendimäärad ja et asjakohastest makromajanduslikest arvutustest tulenevad protsendimäärad on vaid piirnormiks. Kuuenda direktiivi vastavas sättes puuduva sõna „ka” lisamine asjassepuutuvasse sättesse oli puht vormiline muudatus, mis kinnitab, et liikmesriik võib kehtestada kindlasummalise hüvitise nullmäära mis tahes asjaoludel.

34 Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei saa aga liikmesriigile, kelle siseriiklikud õigusaktid on käibemaksudirektiivi sätte selge ja täpse sõnastusega kooskõlas, ette heita, et ta on rikkunud just sellest sättest tulenevaid kohustusi. Seega ei kuulu hagi rahuldamisele.

35 Teiseks oleks komisjoni tõlgendusega nõustumine vastuolus määratletuse ja õiguskindluse põhimõtetega ning ühise käibemaksusüsteemi normistiku lihtsa ja ühetaolise kohaldamise eesmärgiga.

36 Kolmandaks on põllumajanduse kindla maksumääraga korra raamides komisjoni ainus ülesanne kontrollida, et liikmesriigi kehtestatud hüvitismäär ei tooks kaasa liiga suurt hüvitist. Ta ei saa nõuda, et liikmesriik kohaldaks kõrgemat hüvitise protsendimäära kui see, mille ta on otsustanud kehtestada.

37 Need erinevad asjaolud kinnitavad asjassepuutuva sätte grammatilist tõlgendust. Portugali Vabariigi tõlgendus ei ole pealegi vastuolus ei liidu õiguse ühetaolise kohaldamise nõude ega võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõttega. Selles osas väidab liikmesriik, et põllumajanduse kindla maksumääraga kord ise võib neutraalsust kahjustada, kuna see lubab kohaldada lihtsa hinnangu põhjal määratud kindlamääralise hüvitise protsendimäärasid.

38 Täiendava võimalusena väidab Portugali Vabariik, et tema valitud võimalus mitte hüvitada vaidlusaluse Portugali korraga hõlmatud põllumajandustootjate tasutud sisendkäibemaksu on maksuõiguslikust seisukohast loogiline.

39 Esiteks ei ole tingimused, mis valitsesid Portugalis kuupäeval, mil kuues direktiiv selles liikmesriigis jõustus, sellest ajast arvates oluliselt muutunud, kuna käibemaksu valdkond on praegu üldjoontes samasuguses olukorras nagu 1. jaanuaril 1989. Lisaks, isegi kui eeldada, et muutusid tingimused, millele komisjon osutab, siis toimus see umbes 17 aastat tagasi, kuna nullmäär kaotati Portugali õigusaktidega 1992. aasta märtsis.

40 Niisiis tähendab asjaolu, et kindlamääralise hüvitise protsendimäärad kehtestatakse „vajaduse korral", seda, et on olukordi, kus selliste protsendimäärade kehtestamine ei ole põhjendatud. Niisuguse juhtumiga on tegemist siis, kui kõigil põllumajandustootjatel ei ole õigust nõuda riigilt käibemaksu ümberarvutust. Pealegi ilmneb eelkõige Euroopa Kohtu praktikast, et hüvitise piirnormi arvutamisel tuleb arvesse võtta üldises korras tasutud sisendkäibemaks ja et põllumajanduse kindla maksumääraga kord ei saa anda liikmesriikidele õigust hüvitada kindla maksumääraga põllumajandustootjatele suuremat summat kui tagastatav käibemaks, millele neil oleks õigus, kui nad oleksid hõlmatud üldise korraga, vastasel korral tähendaks see riigiabi.

41 Ent põllumajandusteenuste osutamiseks soetatud kaupade ja teenustega seotud käibemaksusummad, mida üldise korra alusel saaks maha arvata, olid Portugalis 1. jaanuaril 1989 – ja on ka praegu – väiksemad käibemaksusummadest, mis tuleks riigile tasuda selle kogumise ning põllumajandustoodete ja -teenuste saajatele edasikandmise tulemusena. Kõigil põllumajandustootjatel ei ole seega õigust nõuda riigilt maksu ümberarvutust. Niisiis on tasutud sisendkäibemaksu hüvitise nullini taandatud protsendimäära kehtestamine Portugali Vabariigi juhtumil ainus sobiv ja loogiline maksuõiguslik lahendus.

42 Portugali Vabariik väidab, et selles osas ei ole komisjon ei kohtueelses ega ka hagimenetluses tõendanud, kuidas ta sai määrad 5,3% ja 7,9%, ning et Portugali Vabariigile ei ole teada, kust need on pärit. Liikmesriik ei saa seega neid määrasid vaidlustada ja nii ei tohi komisjon neid ka kasutada selleks, et kohustada teda andma vaidlusaluse Portugali korraga hõlmatud põllumajandustootjatele nende määradega võrdset või lähedast hüvitist. Igal juhul on need kõigest ülemmäärad.

43 Teiseks väidab Portugali Vabariik, et vaidlusalune Portugali kord on kooskõlas sellise korra kohaldamisalaga, nagu sätestab käibemaksudirektiiv, samuti aluste ja korra lihtsustamise eesmärgiga, kuna siseriikliku õigusaktiga on selle korraga hõlmatud põllumajandustootjad vabastatud kõikidest arve esitamise, käibemaksu kogumise, deklareerimise, raamatupidamisarvestuse pidamise, oma klientidele edasikandmise ja tasumise kohustustest. Pealegi saab ainult nullini taandatud protsendimäära kehtestamisega saavutada tõelise lihtsustamise, mis on täielik. Nii vastab kõnesolev kord ka tingimustele, mis kehtivad teisese õiguse siseriiklikku õigusesse ülevõtmise kohustuse suhtes.

44 Lisaks on põllumajandusteenuste osutamiseks soetatud kaupadelt ja teenustelt makstud käibemaksusummade tagasisaamine peaaegu alati tagatud abi või muude toetuste saamisega riigilt ja muudelt avalik-õiguslikelt üksustelt.

45 Kolmandaks väidab Portugali Vabariik, et märgukirjas või põhjendatud arvamuses ei ole viidatud eesmärgile hüvitada kindla maksumääraga põllumajandustootjatele sisendkäibemaks, mille nad on nimetatud soetamistelt tasunud. Isegi kui hüvitamiseesmärk leiab tõendamist, ei ole võimalik hüvitis sel juhul oma olemuselt maksuõiguslik. Kuues direktiiv ja käibemaksudirektiiv ei saanud seega kohustada seda välja maksma.

46 Viimaseks rõhutab Portugali Vabariik, et komisjon jätab ise oma hagiavalduses kõrvale Portugali väidetava võla küsimuse põllumajanduse kindla maksumääraga korraga seonduvate liidu omavahendite osas. Ent ta väidab siiski, et isegi kui Euroopa Kohus peaks komisjoni seisukohaga nõustuma, ei saa see kaasa tuua Portugali osaluse suurenemist käibemaksupõhiste liidu omavahendite kogumisel.

Euroopa Kohtu hinnang

47 Komisjon esitab oma hagi põhjendamiseks kaks eri väidet, neist esimene käsitleb vaidlusaluse Portugali korraga hõlmatud põllumajandustootjate suhtes erikorra kohaldamist, millega nad on käibemaksu tasumisest vabastatud ja neile kohaldatakse kindlamääralist hüvitist nullini taandatud protsendimääraga, ja teine miinusesse jäävat hüvitist Portugali Vabariigi kogutavate omavahendite arvestuses käibemaksu kogumise tasaarveldamiseks.

Esimene väide, mis käsitleb maksuvabastust ja kindlamääralise hüvitise kohaldamist nullini taandatud protsendimääraga

48 Nagu nähtub käibemaksudirektiivi artikli 272 lõike 1 punktist e ja artikli 296 lõikest 1, on põllumajanduse kindla maksumääraga korra eesmärk võimaldada liikmesriikidel vabastada põllumajandustootjad, kelle puhul üldise või väikeettevõtete korra alusel maksustamine tekitaks raskusi, teatavatest või kõikidest kohustustest, mis harilikult kehtivad üldise käibemaksukorraga hõlmatud maksukohustuslaste suhtes, makstes samas põllumajandustootjatele nende tasutud sisendkäibemaksusumma eest kindlasummalist hüvitist. See kord teenib seega nii lihtsustamise eesmärki (26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-43/04: Stadt Sundern, EKL 2005, lk I-4491, punkt 28), kui ka tasutud sisendkäibemaksusumma hüvitamise eesmärki (15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-321/02: Harbs, EKL 2004, lk I-7101, punkt 29). Euroopa Kohtule esitatud toimikust ilmneb, et komisjon viitas viimasena nimetatud eesmärgile muu hulgas nii märgukirjas kui ka põhjendatud arvamuses, mistõttu ei ole Portugali Vabariigil mingil juhul alust väita, et seda ei saa käesoleva hagimenetluse raames tema vastu kasutada.

49 Samuti olgu meenutatud, et põllumajanduse kindla maksumääraga kord on esiteks erandkord, mis kaldub kõrvale käibemaksudirektiivi üldisest korrast ja mida tuleb seetõttu kohaldada vaid niivõrd, kuivõrd see on eesmärgi saavutamiseks vajalik. Veel enam, Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb üldreeglist erandeid või vabastusi kehtestavaid sätteid tõlgendada kitsalt (eespool viidatud kohtuotsused Harbs, punkt 27, ja Stadt Sundern, punkt 27). Teiseks ei näe käibemaksudirektiiv ette põllumajandusliku tegevuse käibemaksuvabastust. Vastupidi, nagu tõi esile kohtujurist oma ettepaneku punktides 46–48, et kuigi kindla maksumääraga põllumajandustootjate müügitehingutelt käibemaksu ei võeta, ei ole põllumajanduse kindla maksumääraga kord mõeldud maksuvabastuse alusena, kuna selline kord ei oleks võimaldanud tasutud sisendkäibemaksusummat tasaarvestada ega tagada seega ühise käibemaksusüsteemi neutraalsust. Lisaks nähtub nimetatud direktiivi artikli 296 lõikest 1, et põllumajandustootjate suhtes kehtib põhimõtteliselt kas üldine kord, väikeettevõtete erikord või siis kindla maksumääraga kord.

50 Peale selle, kuigi kindla maksumääraga põllumajandustootjatele pandavate halduskohustuste lihtsustamine esineb tõepoolest eesmärkide hulgas, mida põllumajanduse kindla maksumääraga kord teenib, ei saa lihtsustamispüüdega põhjendada sellise maksuvabastuse kehtestamist, mida käibemaksudirektiiv ette ei näe (vt selle kohta analoogia alusel 28. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-128/05: komisjon *vs.* Austria, EKL 2006, lk I-9265, punkt 25). See kehtib veelgi enam seetõttu, et lihtsustamise eesmärk peab antud juhul olema ühildatud asjaomaste põllumajandustootjate tasutud sisendkäibemaksusumma hüvitamise eesmärgiga, mis paratamatult nõuab minimaalse hulga halduskohustuste panemist kindla maksumääraga põllumajandustootjatele, nimelt et koguda kohaldatavate kindlamääralise hüvitise protsendimäärade määramiseks vajalikud andmed.

51 Kuid kuna kindla maksumääraga põllumajandustootjad maksavad tegelikult sisendkäibemaksu summas, mis ei ole tühine, läheb viimati nimetatud eesmärgiga vastuollu see, kui seda maksusummat neile ei hüvitata.

52 Ühtlasi peaks ühine käibemaksusüsteem käibemaksudirektiivi põhjenduse 7 sõnastuse kohaselt isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja -vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse nii, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata. Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 45–48, teenib põllumajanduse kindla maksumääraga kord veel eesmärki säilitada niipalju kui võimalik käibemaksu neutraalsus, kusjuures hüvitis peab ära hoidma tasutud sisendkäibemaksusumma edasikandumise müügitehingutele ja sellega kaasneva hinnalisa, mis omakorda maksustataks käibemaksuga ja mis kasvaks järk-järgult kindla maksumääraga põllumajandustootjate tarnitavate kaupade ja osutatavate teenuste kogu tootmis- ja turustusketi pikkuses. Järelikult kui tõlgendada asjassepuutuvat sätet nii, et see lubab liikmesriikidel vabalt taandada kindlamääralise hüvitise protsendimäärad nullini isegi siis, kui kindla maksumääraga põllumajandustootjad tasuvad märkimisväärses summas sisendkäibemaksu, kahjustaks see neutraalsust.

53 Kahtlemata ei saa lihtsalt kindlasummalise hüvitise maksmine juba määratlusest tulenevalt tagada käibemaksu täielikku neutraalsust. See võimaldab siiski tagada parima võimaliku neutraalsuse, arvestades vajadust ühildada neutraalsus ja hüvitamise eesmärk kindla maksumääraga põllumajandustootjate suhtes kehtivate nõuete lihtsustamise eesmärgiga, mis on ühtlasi üks põllumajanduse kindla maksumääraga korra eesmärkidest, nagu on juba selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 48.

54 Neis oludes ei saa kõigest kindlamääralise hüvitise protsendimäärade kehtestamise üksikasju, nagu on sätestatud käibemaksudirektiivi artiklis 298, pidada neid eesmärke kahtluse alla seadvaks. Seega ei saa nõustuda, et põllumajandusliku tegevuse lihtsat maksuvabastust, kuna see oleks toime seisukohast võrdväärne kindlamääralise hüvitise nullini taandatud protsendimäära kohaldamisega, võiks pidada käibemaksudirektiivi põllumajanduse kindla maksumääraga korda käsitlevate sätete, täpsemalt artiklite 296–298 nõuetekohaseks ülevõtmiseks.

55 Selles osas tuleb ühtlasi nentida, et kindlamääralise hüvitise protsendimäärade nullini taandamine on täiendav võimalus lisaks käibemaksudirektiivi artikli 298 teise lõigu esimeses lauses sätestatud võimalusele ümardada protsendimäärasid üles- või allapoole lähima poole protsendipunktini. Kui arvestada eespool esitatud kaalutlusi, siis on nullini taandamise võimalus liikmesriikidele antud siiski vaid juhuks, kui sama artikli 298 esimese lõigu kohaselt arvutatud protsendimäärad on küll suuremad kui 0,5%, ent on ikkagi tühised, ja järelikult, kui kindla maksumääraga põllumajandustootjate tasutud sisendkäibemaksu kogusummat ennast võib pidada tühiseks.

56 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 20–33 ja 56–58, ei ole esiteks asjassepuutuva sätte sõnastuses ega kuuenda direktiivi ettevalmistavates materjalides midagi, mis takistaks käibemaksudirektiivi artiklite 296–298 sellist tõlgendamist, ja teiseks ei saa Portugali Vabariik 15. juuli 2010. aasta otsusele kohtuasjas C-582/08: komisjon *vs.* Ühendkuningriik (EKL 2010, lk I-7195) tuginedes põhjendatult väita, et seda tõlgendust ei saa tema vastu kasutada.

57 Samuti tuleb toonitada, et erinevalt sellest, mida väidab Portugali Vabariik, läheb just asjassepuutuva sätte selline tõlgendus, mis jätab liikmesriikidele õiguse mis tahes tingimustes vabalt kehtestada nullini taandatud protsendimäärad, vastuollu õiguskindluse ja ühise käibemaksusüsteemi normistiku ühetaolise kohaldamisega liidu piires.

58 Ilma et oleks vaja otsustada, kas komisjoni argumendid, mis põhinevad tema osutatud määradel 5,3% ja 7,9%, on vastuvõetavad või asjassepuutuvad, piisab antud juhul märkusest, et Portugali Vabariik möönab, et käibemaksu nullmäär on tema õigusaktidest 1992. aasta jooksul kaotatud ning kaupadele ja teenustele, mida põllumajandustootjad oma tegevuse tarbeks üldiselt soetavad, kohaldatakse sellest ajast alates olenevalt juhtumist 6% või 13% käibemaksumäära. Portugali kindla maksumääraga põllumajandustootjad maksavad seega paratamatult sisendkäibemaksusummasid, mis ei ole tühised ja mis seetõttu tuleb hüvitada. Järelikult ei ole põhjendatud, et see liikmesriik kohaldab vaidlusaluse Portugali korraga hõlmatud põllumajandustootjatele kindlamääralise hüvitise nullini taandatud protsendimäära.

59 Lisaks olgu kõigepealt märgitud, et käibemaksudirektiivi tekst ei anna mingit tuge Portugali Vabariigi argumendile, mille kohaselt tuleb kindlamääralise hüvitise nullist suurem protsendimäär kehtestada ainult siis, kui põllumajandustootjatel on õigus nõuda riigilt käibemaksu ümberarvutust. Vastupidi, Euroopa Kohus on juba täpsustanud, et kuigi käibemaksudirektiivi artiklis 298 viidatud makromajanduse andmed üksnes kindla maksumääraga põllumajandustootjate kohta sisaldavad küll, nagu osutab Portugali Vabariik, sisendit (keskmised kulutused ja kapitali kogumahutus põhivarasse) ja väljundit (lõpptoodang, kaasa arvatud oma tarbeks kasutatu) ning sisendmaksu kogusummat, on ta ühtlasi märkinud, et kindlamääralise hüvitise protsendimäärad on saadud, jagades ainult sisendmaksu kogusumma väljundiga (28. juuni 1988. aasta otsus kohtuasjas 3/86: komisjon *vs*. Itaalia, EKL 1988, lk 3369, punkt 8). Käibemaksu, mis võib kuuluda tasumisele väljundtehingutelt, ja seega eeskätt kindla maksumääraga korraga hõlmatud põllumajandustootjate võimalikku õigust nõuda maksu ümberarvutust ei ole kohaldatava kindlamääralise hüvitise protsendimäära kehtestamisel järelikult arvesse võetud.

60 Peale selle nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et liikmesriigi kohustuste rikkumise esinemist tuleb hinnata põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemisel liikmesriigis esineva olukorra alusel (vt eelkõige 11. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-110/00: komisjon *vs*. Austria, EKL 2001, lk I-7545, punkt 13, ja 3. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-487/08: komisjon *vs*. Hispaania, EKL 2010, lk I-4843, punkt 34). Ka tuleb ELTL artiklis 258 sätestatud õigusnorme kohaldada ilma, et komisjon peaks järgima kindlaksmääratud tähtaega. Tal on kaalutlusõigus otsustada, millal võib olla alust hagi esitada, ning Euroopa Kohtu ülesanne ei ole põhimõtteliselt seda hinnangut kontrollida (4. märtsi 2010. aasta otsus kohtuasjas C-297/08: komisjon *vs*. Itaalia, EKL 2010, lk I-1749, punkt 87 ja seal viidatud kohtupraktika).

61 Sellest järeldub, et kuna Portugali Vabariik ei vaidlusta, et põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemisel põllumajandustootmise teguritega seotud käibemaksu kogusumma, mille tasusid vaidlusaluse Portugali korraga hõlmatud põllumajandustootjad, ei olnud tühine, nagu on tuvastatud käesoleva kohtuotsuse punktis 58, siis isegi kui eeldada, et on tõendatud asjaolu, et Portugalis selles osas valitsevad tingimused ei ole alates 1992. aastast või isegi 1989. aastast sisuliselt muutunud, ei mõjuta see komisjoni hagi põhjendatuse analüüsi.

62 Lõpetuseks, esiteks on käibemaksudirektiivi artikli 296 lõikes 1 sõnaselgelt sätestatud, et põllumajanduse kindla maksumääraga korra eesmärk on hüvitada kindla maksumääraga põllumajandustootjatelt võetud sisendkäibemaks. Seega ei saa nõustuda seisukohaga, et hüvitis puudutab üldiselt põllumajandusettevõtte käitamisega seotud kulusid ega ole seega maksuõiguslik, mistõttu käibemaksudirektiivi rakendades ei saa kohustada seda välja maksma. Teiseks on artiklites 300 ja 301 ette nähtud peamised eeskirjad, mille kohaselt tegelik hüvitis, mida kindla maksumääraga põllumajandustootjal on õigus saada, tuleb kindlaks määrata ja talle välja maksta. Seega ei saa nõustuda ka seisukohaga, et vaidlusaluse Portugali korraga hõlmatud põllumajandustootjate tasutud sisendkäibemaksu kogusumma võib neile hüvitada muude meetmetega kui sellise kindlasummalise hüvitise maksmine, nagu on ette nähtud nimetatud direktiivis.

63 Neil asjaoludel tuleb komisjoni esimene väide, millega ta oma hagi põhistas, lugeda põhjendatuks.

Teine väide, mis käsitleb miinusesse jäävat hüvitist omavahendite arvestuses käibemaksu kogumise tasaarveldamiseks

64 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib Euroopa Kohus omal algatusel kontrollida, kas liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi esitamise tingimused, mis on sätestatud ELTL artiklis 258, on täidetud (31. märtsi 1992. aasta otsus kohtuasjas C-362/90: komisjon *vs*. Itaalia, EKL 1992, lk I-2353, punkt 8, ja eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs*. Hispaania, punkt 70).

65 Nimelt nähtub Euroopa Kohtu kodukorra artikli 38 lõike 1 punktist c ja sellega seonduvast kohtupraktikast, et hagiavalduses tuleb märkida hagi ese ja ülevaade fakti- ja õigusväidetest ning et see peab olema piisavalt selge ja täpne, võimaldamaks kostjal enda kaitseks valmistuda ning Euroopa Kohtul oma kontrolli teostada. Sellest tuleneb, et põhilised faktilised ja õiguslikud asjaolud, millel hagiavaldus põhineb, peavad sidusalt ja arusaadavalt ilmnema hagiavalduse tekstist endast (9. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-178/00: Itaalia *vs.* komisjon, EKL 2003, lk I-303, punkt 6, ja 15. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-211/08: komisjon *vs.* Hispaania, EKL 2010, lk I-5267, punkt 32).

66 Käesolevas kohtuasjas komisjoni esitatud teine väide neile nõuetele ei vasta. Selle väitega heidab komisjon Portugali Vabariigile tegelikult ette miinusesse jäävat hüvitist tasumisele kuuluvate omavahendite arvestuses käibemaksu kogumise tasaarveldamiseks. Sellegipoolest piirdub komisjon oma väidete esitamisel vaid sellele osutamisega, et juhul, kui avastatakse käibemaksudirektiivi rikkumine, mille tagajärjel vähenevad liidu omavahendid, on tal õigus saada asjaomaste omavahendite kogusumma, millele lisandub vastav viivitusintress. Niisiis jätab ta täpsemalt selgitamata, millist kohustust liikmesriik sellist hüvitist arvestades on rikkunud. Peale selle kinnitab komisjon hagiavalduses, et „käesoleva liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse ese ei ole uurida, millises ulatuses Portugali Vabariik on järginud omavahendite kogumise valdkonna õigusakte", minnes seega vastuollu Euroopa Kohtu kaudu esitatud nõuetes sisalduva teise väitega.

67 Seega tuleb teine väide vastuvõetamatuse tõttu tagasi lükata.

68 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb tuvastada, et kuna Portugali Vabariik kohaldab põllumajandustootjate suhtes erikorda, mis ei järgi käibemaksudirektiiviga kehtestatud korda, sest sellega on põllumajandustootjad käibemaksu tasumisest vabastatud ja nähakse ette kindlamääralise hüvitise nullini taandatud protsendimäära kohaldamine, siis on ta rikkunud nimetatud direktiivi artiklitest 296–298 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

69 Kodukorra artikli 69 lõike 2 kohaselt on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Sama artikli lõike 3 esimese lõigu alusel võib Euroopa Kohus määrata kulude jaotuse või jätta kummagi poole kohtukulud tema enda kanda, kui osa nõudeid rahuldatakse ühe poole, osa teise poole kasuks. Kuna komisjoni hagi on rahuldatud vaid osaliselt, tuleb kummagi poole kohtukulud jätta nende endi kanda.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. **Kuna Portugali Vabariik kohaldab põllumajandustootjate suhtes erikorda, mis ei järgi nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) kehtestatud korda, sest sellega on põllumajandustootjad käibemaksu tasumisest vabastatud ja nähakse ette kindlamääralise hüvitise nullini taandatud protsendimäära kohaldamine, siis on ta rikkunud nimetatud direktiivi artiklitest 296–298 tulenevaid kohustusi.**

2. **Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.**

3. **Jätta Euroopa Komisjoni ja Portugali Vabariigi kohtukulud nende endi kanda.**

Allkirjad