TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. kovo 8 d.*

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Direktyva 2006/112/EB — 296–298 straipsniai — Ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema — Nulinis vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis“

Byloje C-524/10

dėl 2010 m. lapkričio 11 d. pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

Europos Komisija, atstovaujama M. Afonso, nurodžiusi adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

ieškovė,

prieš

Portugalijos Respubliką, atstovaujamą L. Inez Fernandes ir R. Laires,

atsakovę,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot, teisėjai K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader ir E. Jarašiūnas (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. rugsėjo 14 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2011 m. rugsėjo 22 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Šiuo ieškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo konstatuoti, kad taikydama ūkininkams specialią schemą, kuri nesuderinta su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) nustatyta schema, nes pagal ją ūkininkai atleidžiami nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėjimo,

* Proceso kalba: portugalų.

ir taikydama nulinį vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį kartu su didele neigiama nuosavų išteklių, mokėtinų Europos Sąjungai už surinktą PVM, kompensacija, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal šios direktyvos 296–298 straipsnius.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

2 PVM direktyvos 295–305 straipsniuose įtvirtintos nuostatos, susijusios su ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema (toliau – ūkininkams skirta vienodo tarifo schema). Ši schema iki 2007 m. sausio 1 d. buvo reglamentuojama 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 25 straipsniu.

3 Pagal PVM direktyvos 295 straipsnio 1 dalies 1–5 punktus ši schema iš esmės taikoma prekių (žemės ūkio produktų), pagamintų žemės, miškininkystės ar žuvininkystės ūkiuose, tiekimui bei žemės ūkio paslaugų teikimui, t. y. prekėms ir paslaugoms, atitinkamai išvardytoms šios direktyvos VII ir VIII prieduose, kurias tiekia ar teikia ūkininkai; formuluotė „ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas“ reiškia ūkininką, kuriam taikoma ūkininkams skirta vienodo tarifo schema.

4 PVM direktyvos 295 straipsnio 7 punkte numatyta, kad „vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis“ yra „valstybių narių pagal 297, 298 ir 299 straipsnius nustatytas procentinis dydis ir jų taikomas 300 straipsnyje nurodytais atvejais, kad ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, galėtų būti fiksuotu tarifu kompensuojamas pirkimo PVM“. Pagal šio straipsnio 6 punktą ši suma atitinka „bendrą PVM sumą, tenkančią prekėms ir paslaugoms, kurias įsigyja visi kiekvienos valstybės narės žemės ūkio, miškininkystės ir žuvininkystės ūkiai, kuriems taikoma vienodo tarifo sistema, kai tokį mokestį ūkininkas, kuriam taikomos įprastinės PVM procedūros, galėtų atskaityti pagal 167, 168, 169 ir 173–177 straipsnius“.

5 PVM direktyvos 296–298 straipsniuose skelbiama:

„*296 straipsnis*

„1. Kai ūkininkams taikomos įprastinės PVM procedūros ar 1 skyriuje nurodyta speciali [smulkaus verslo įmonėms skirta] schema gali sudaryti sunkumų, valstybės narės gali šiame skyriuje nustatyta tvarka ūkininkams taikyti vienodo tarifo schemą, skirtą kompensuoti PVM, kurį įsigydami prekes ar paslaugas sumokėjo ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas.

2. Kiekviena valstybė narė gali į vienodo tarifo schemą neįtraukti tam tikrų kategorijų ūkininkų ir tų ūkininkų, kuriems taikant įprastines PVM procedūras arba 281 straipsnyje numatytas supaprastintas procedūras, nekiltų jokių administracinių sunkumų.

3. Visi ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, laikydamiesi kiekvienos valstybės narės nustatytų taisyklių ir sąlygų, gali pasirinkti, ar taikyti įprastinę PVM procedūrą, ar atitinkamai 281 straipsnyje numatytą supaprastintą procedūrą.

297 straipsnis

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

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

298 straipsnis

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

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

6 PVM direktyvos 299 straipsnyje numatyta, kad vienodo tarifo kompensaciniai procentiniai dydžiai negali turėti tokio poveikio, kad ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, grąžinamas PVM būtų didesnis už priklausantį sumokėti pirkimo PVM.

7 Pagal PVM direktyvos 300 straipsnį vienodo tarifo kompensaciniai procentiniai dydžiai yra iš esmės taikomi žemės ūkio produktų ir paslaugų, ūkininkų, kuriems taikomas vienodas tarifas, tiekiamų ar teikiamų apmokestinamiesiems asmenims, kuriems netaikoma ši vienodo tarifo schema, kainoms be PVM.

8 Tos pačios direktyvos 301 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės numato, kad tiekiant 300 straipsnyje nurodytus žemės ūkio produktus ar teikiant žemės ūkio paslaugas vienodo tarifo kompensaciją turi sumokėti prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo arba valstybės valdžios institucijos.

2. Tiekiant 300 straipsnyje nenurodytus žemės ūkio produktus ar teikiant tame straipsnyje nenurodytas žemės ūkio paslaugas, laikoma, kad vienodo tarifo kompensaciją turi sumokėti prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo.“

9 PVM direktyvos 302 straipsnyje skelbiama, kad jei ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, turi teisę į vienodo tarifo kompensaciją, jis neturi teisės atskaityti PVM už veiklą, kuriai taikoma ši vienodo tarifo schema.

10 Šios direktyvos 303 straipsnio 1 dalyje iš esmės pabrėžiama, kad kai prekes ar paslaugas įsigyjantis apmokestinamasis asmuo moka vienodo tarifo kompensaciją pagal 301 straipsnio 1 dalį, jis turi teisę atskaityti šią kompensacijos sumą iš PVM, kurį jis privalo sumokėti atitinkamoje valstybėje narėje, kur vykdo apmokestinamus sandorius. Pagal šio 303 straipsnio 2 dalį tam tikrais atvejais prekių ar paslaugų įsigyjančiam asmeniui šią sumą gali grąžinti mokesčių administratorius.

11 Be kita ko, Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 12 dalyje buvo numatyta, kad jeigu valstybės narės nusprendžia savo teritorijoje taikyti ūkininkams skirtą vienodo tarifo schemą, jos, kad galėtų taikyti nuosavų Sąjungos išteklių schemą, taikydamos bendrą šios direktyvos C priede pateiktą apskaičiavimo metodą nustato vienodą PVM apskaičiavimo pagrindą. Ši nuostata ir šis priedas neperkelti į PVM direktyvą, bet juos apima 1989 m. gegužės 29 d. Tarybos reglamento (EEB, Euratomas) Nr. 1553/89 dėl galutinių vienodų nuosavų išteklių, kaupiamų iš pridėtinės vertės mokesčio, surinkimo priemonių (OL L 155, p. 9; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 1 sk., 1 t., p. 197) 5 straipsnio 2 dalis.

12 Pagal PVM direktyvos 272 straipsnio 1 dalies e punktą valstybės narės gali atleisti apmokestinamuosius asmenis, kuriems taikoma ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema, nuo tam tikrų ar visų šios direktyvos XI skirsnio 2–6 skyriuose nurodytų prievolių, t. y. be kita ko, pranešti mokesčių institucijoms apie savo, kaip apmokestinamojo asmens, veiklą tam, kad būtų identifikuotas, išrašyti sąskaitas faktūras su nurodytu PVM, vesti apskaitą ir teikti PVM deklaracijas.

13 Pagal Akto dėl Ispanijos Karalystės ir Portugalijos Respublikos stojimo sąlygų ir Sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (OL L 302, 1985, p. 23) 395 straipsnį, skaitomą kartu su šio akto XXXVI priedu, Portugalijos Respublika iki 1989 m. sausio 1 d. galėjo atidėti visų bendrą PVM sistemą sudarančių nuostatų taikymą.

Nacionalinė teisė

14 1989 m. birželio 12 d. Dekretu įstatymu Nr. 195/89 (*Diário da República*, 1 serija, Nr. 133, 1989 m. birželio 12 d.) į Pridėtinės vertės mokesčio kodeksą (*Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, toliau – CIVA), patvirtintą 1984 m. gruodžio 26 d. Dekretu įstatymu Nr. 394-B/84 (*Diário da República*, 1 serija, Nr. 297, 1984 m. gruodžio 26 d.), pakeistą ir iš naujo paskelbtą 2008 m. birželio 20 d. Dekretu įstatymu Nr. 102/2008 (*Diário da República*, 1 serija, Nr. 118, 2008 m. birželio 20 d.), 2008 m. rugpjūčio 13 d. klaidų ištaisymas Nr. 44-A/2008 (*Diário da República*, 1 serija, Nr. 156, 2008 m. rugpjūčio 13 d.), buvo įtrauktos kelios nuostatos, kuriomis siekta Portugalijos PVM teisės aktus suderinti su Šeštąja direktyva. Tarp šių teisės aktų pakeitimų buvo ir nuostatos, kuriomis numatyta speciali ūkininkams skirta schema (toliau – ginčijama Portugalijos schema).

15 Pagal CIVA 9 straipsnio 33 punktą PVM neapmokestinamas „prekių tiekimas, kai prekės tiekiamos vykdant šio kodekso A priede išvardytą veiklą ir B priede išvardytų žemės ūkio paslaugų teikimas, kai jas papildomai tiekia ar teikia ūkininkas, naudodamas savo darbo jėgą ir įrangą, paprastai esančią jo valdomame žemės arba miškininkystės ūkyje“. CIVA A ir B priedai iš esmės sutampa su PVM direktyvos VII ir VIII priedais.

16 Kartu skaitant CIVA 9 straipsnio 33 punktą ir 20 straipsnio 1 dalį matyti, kad gaudami minėtą lengvatą ūkininkai negali atskaityti ar susigrąžinti sumų, kurias patyrė sumokėdami PVM už įsigytas prekes ar paslaugas, skirtas prekėms tiekti ar paslaugoms teikti.

17 Pagal CIVA 29 straipsnio 3 dalį ūkininkai, išimtinai vykdantys PVM neapmokestinamus sandorius, atleidžiami nuo apmokestinamiesiems asmenims, kuriems taikomos įprastos PVM procedūros, tenkančių prievolių, susijusių su šio mokesčio mokėjimu ir jo perkėlimu klientams, sąskaitų faktūrų išrašymu, deklaravimu ir apskaitos tvarkymu.

Ikiteisminė procedūra

18 2008 m. birželio 6 d. oficialiuoju pranešimu Komisija nurodė Portugalijos Respublikai, kad, jos nuomone, ginčijama Portugalijos schema nesuderinama su PVM direktyvoje numatytomis nuostatomis dėl ūkininkams skirtos vienodo tarifo schemos, konkrečiai kalbant, jos 296–298 straipsniais, nes Portugalijos teisės aktuose nenumatyta, jog ūkininkai, kuriems taikoma ši nacionalinė schema, gauna pirkimo PVM kompensaciją, ir apsiribojama žemės ūkio veiklos atleidimu nuo mokesčio be galimybės atskaityti sumokėtą pirkimo mokestį.

19 Portugalijos Respublika 2008 m. rugpjūčio 20 d. atsakyme į minėtą pranešimą ginčijo įsipareigojimų neįvykdymą, teigdama, kad PVM direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje (toliau – aptariama nuostata) tiesiogiai leidžiama valstybėms narėms nustatyti nulinį vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį ir ši galimybė nesiejama su tuo, kokią mokesčio sumą sumoka ūkininkai, kuriems taikoma ginčijama Portugalijos schema. Ji teigė, kad Portugalijos teisės aktų taikymo rezultatas atitinka tikslus, kurių siekiama ūkininkams skirta vienodo tarifo schema, visų pirma supaprastinimo tikslą, ir kad šia schema numatytas mokestinis vertinimas, kai taikoma nulinio dydžio kompensacija, atitinka tą, kuris taikomas atleistai nuo PVM veiklai be teisės į atskaitą. Ji padarė išvadą: kadangi kiekviena valstybė narė gali pasirinkti direktyvų, kurios jai skirtos, įgyvendinimo savo teisės sistemoje formą ir būdus, ginčijama Portugalijos schema gali patekti į atleistų nuo mokesčio veiklos rūšių sąrašą, numatytą CIVA 9 straipsnyje.

20 Komisijos neįtikino šie Portugalijos argumentai, todėl ji 2009 m. birželio 26 d. Portugalijos Respublikai išsiuntė pagrįstą nuomonę, kurioje ir toliau laikėsi pozicijos, kad ginčijama Portugalijos schema nesuderinama su PVM direktyvos 296–298 straipsniais.

21 Portugalijos Respublika 2009 m. rugpjūčio 31 d. raštu informavo Komisiją, kad atsisako priimti priemones, būtinas vykdyti šią pagrįstą nuomonę, ir išplėtė argumentus, kuriuos nurodė atsakyme į oficialųjį pranešimą.

22 Toliau laikydamasi pozicijos, kad Portugalijos teisės aktai neatitinka PVM direktyvos 296–298 straipsnių, Komisija nusprendė pareikšti šį ieškinį.

Dėl ieškinio

Šalių argumentai

23 Visų pirma, viena vertus, Komisija teigia, kad ūkininkams skirta vienodo tarifo schema siekiama supaprastinimo tikslo, nes ūkininkai, kuriems skirta vienodo tarifo schema, gali būti atleidžiami nuo kai kurių pareigų, kurios privalomos pagal įprastas PVM procedūras ar supaprastintą PVM schemą, ir pirkimo mokesčio kompensacijos tikslo, kuriuo siekiama, kad jis nebūtų įtrauktas į žemės ūkio produktų kainą kaip „paslėptas PVM“.

24 Kai valstybė narė nutaria taikyti šią schemą savo teritorijoje, pagal PVM direktyvos 297 straipsnio pirmos pastraipos pirmą sakinį prireikus ji turi nustatyti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį. Tačiau ginčijama Portugalijos schema neįvykdyta pareiga numatyti kompensaciją ūkininkams, kuriems taikoma ši schema, už jų sumokėtą pirkimo PVM.

25 Negali būti pritarta Portugalijos Respublikos argumentams, pateiktiems siekiant pateisinti ginčijamą Portugalijos schemą. Pirma aptariama nuostata neturi taikymo srities, kurią jai priskiria ši valstybė narė. Šeštosios direktyvos parengiamieji darbai neleidžia pritarti jos aiškinimui.

26 Antra, Portugalijos žemės ūkio savybės neleidžia manyti, kad nulinio dydžio kompensacija dėl to, kad ji išlieka palanki Portugalijos ūkininkams, kuriems taikoma ginčijama Portugalijos schema, bet kuriuo atveju suderinama su PVM direktyvos nuostatomis.

27 Trečia, pareiga nustatyti vienodo tarifo kompensaciją, susijusią su sumokėtu pirkimo PVM, nepriklauso nuo sąlygos, ar visiems ūkininkams, kuriems taikoma vienodo tarifo schema, atitinkama valstybės narė yra skolinga jų sumokėtą PVM.

28 Ketvirta, nėra svarbu, kad Komisija delsė ginčyti ginčijamą Portugalijos schemą, nors iš esmės ji buvo nustatyta 1992 metais. Šiuo klausimu Komisija, be kita ko, pastebi, kad tik po 2007 m. lapkričio mėn. Portugalijoje atlikto nuosavųjų išteklių patikrinimo paaiškėjo, jog ūkininkų, kuriems taikoma ši schema, neatskaityta PVM suma sudarė apie 5,3 % jų pardavimo sandorių 2004 m. ir 7,9 % 2005 metais. Portugalijos institucijos, nusprendusios, kad žemės ūkio sektoriuje surinkta PVM suma buvo per didelė, apskaičiuodamos nuosavų išteklių bazę 2004 m. pritaikė apie 70 milijonų eurų dydžio neigiamą kompensaciją.

29 Penkta, tariamas sumokėto pirkimo PVM susigrąžinimas gaunant subsidijas ar kitą valstybės pagalbą žemės ūkio veiklai negali pakeisti teisingos ūkininkams skirtos vienodo tarifo schemos, kokia numatyta PVM direktyvoje.

30 Šešta, nei PVM direktyva, nei Šeštosios direktyvos aiškinamasis memorandumas, nei Teisingumo Teismo praktika neleidžia manyti, kad aptariama vienodo dydžio kompensacija yra ne fiskalinio pobūdžio.

31 Antra vertus, Komisija tvirtina, kad Portugalijos teisės aktais tik atleidžiama nuo PVM mokėjimo, todėl bendra PVM sistema netaikoma visiems ūkininkams, kuriems netaikomos įprastos procedūros ir kurie užima didelę Portugalijos žemės ūkio sektoriaus dalį, t. y. 27 % 2004 m. ir 29 % 2005 metais. Taigi ginčijama Portugalijos schema kelia didelę grėsmę PVM bendrumo principui.

32 Portugalijos Respublika pirmiausia ginčija Komisijos pateiktų argumentų pagrįstumą. Kai buvo priimta Šeštoji direktyva, nulinis tarifas buvo taikomas tik labai ribotai ir tik pereinamuoju laikotarpiu. Todėl negalima manyti, kad nulinio kompensacinio procentinio dydžio taikymas susijęs su nulinio tarifo taikymu pirkimui, nebent reikia sutikti, kad Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 3 dalimi, t. y. nuostata, kuri dabar yra PVM direktyvos 298 straipsnio antroje pastraipoje, valstybėms narėms suteikta galimybė nuo pat pradžių praktiškai nebuvo taikoma.

33 Be to, pirmiausia Europos Sąjungos Taryba nusprendė pakeisti Komisijos pateiktą Šeštosios direktyvos pasiūlymą įtraukdama šią galimybę. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad šiame pasiūlyme jau buvo numatyta galimybė procentinį dydį suapvalinti į didesnę ar mažesnę pusę arba iki nulio, jeigu jis artimas šiam skaičiui, Tarybos pateiktu pakeitimu buvo siekiama daugiau nei apėmė šis pasiūlymas. Prie pasiūlymo pridėtame aiškinamajame memorandume Komisija taip pat nurodė, kad valstybės narės turi galėti laisvai nustatyti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį ir kad procentiniai dydžiai, gaunami remiantis taikytinais makroekonominiais apskaičiavimais, reiškia tik maksimalias ribas. Aptariamoje nuostatoje pridėti žodžiai „taip pat“, kurių nebuvo atitinkamoje Šeštosios direktyvos nuostatoje ir kurie reiškė tik formalų pakeitimą, patvirtina, kad valstybės narės gali nustatyti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį, lygų nuliui, nesvarbu, kokios būtų aplinkybės.

34 Pagal Teisingumo Teismo praktiką valstybė narė, kurios nacionalinės nuostatos atitinka aiškią ir tikslią PVM direktyvos nuostatos formuluotę, negali būti kaltinama neįvykdžius įsipareigojimų, kurie aiškiai kyla iš šios nuostatos. Todėl ieškinį reikėtų atmesti.

35 Antra, sutikus su Komisijos aiškinimu, būtų pažeisti teisinio tikrumo ir saugumo principai bei bendros PVM sistemos taisyklių paprasto ir vienodo taikymo tikslas.

36 Trečia, kalbant apie ūkininkams skirtą vienodo tarifo schemą, vienintelė Komisijos užduotis yra patikrinti, ar valstybės narės nustatytas kompensacinis dydis nelemia per didelės kompensacijos. Ji neturi galimybės prašyti, kad valstybė narė taikytų aukštesnį kompensacinį procentinį dydį, nei ji nusprendė nustatyti.

37 Šie įvairūs veiksniai pagrindžia aptariamos nuostatos gramatinį aiškinimą. Be to, Portugalijos Respublikos aiškinimas neprieštarauja nei vienodo Sąjungos teisės aiškinimo reikalavimui, nei vienodo vertinimo ir mokesčių neutralumo principui. Šiuo atžvilgiu ši valstybė narė tvirtina, kad pati ūkininkams skirta vienodo tarifo schema gali pakenkti šiam neutralumui, nes pagal ją leidžiama taikyti remiantis tik paprastu įvertinimu nustatytus vienodo tarifo kompensacinius procentinius dydžius.

38 Siekdama išsamumo Portugalijos Respublika tvirtina, kad jos pasirinkimas ūkininkams, kuriems taikoma ginčijama Portugalijos schema, nekompensuoti pirkimo PVM, yra nuoseklus fiskaliniu požiūriu.

39 Pirmiausia aplinkybės, kurios buvo Portugalijoje šioje valstybėje narėje įsigaliojus Šeštajai direktyvai, nuo tada nelabai pasikeitė, dabar egzistuojančiam PVM būdingos panašios ypatybės, kaip ir buvo 1989 m. sausio 1 dieną. Be to, net manant, kad aplinkybės pasikeitė, kaip nurodė Komisija, tai turėjo įvykti maždaug prieš 17 metų, nes nulinis tarifas Portugalijos teisės aktuose buvo panaikintas 1992 m. kovo mėnesį.

40 Taigi faktas, kad vienodo tarifo kompensaciniai procentiniai dydžiai nustatomi „prireikus“, reiškia, kad egzistuoja situacijos, kai tokių procentinių dydžių nustatymas nepasiteisina. Būtent toks yra atvejis, kai valstybė nėra skolinga visiems ūkininkams jų sumokėto PVM. Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos

matyti, kad apskaičiuojant maksimalią kompensacijos ribą reikia atsižvelgti į pagal įprastą procedūrą sumokėtą pardavimo PVM ir kad ūkininkams skirta vienodo tarifo schema negali leisti valstybėms narėms grąžinti ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, didesnes PVM sumas nei tos, į kurias jie turėtų teisę pagal įprastą procedūrą, nes kitaip būtų valstybės pagalba.

41 Tačiau Portugalijoje tiek 1989 m. sausio 1 d., tiek dabar PVM už prekių ar paslaugų, skirtų žemės ūkio veiklai, pirkimą sumos, kurios atskaitomos pagal įprastą procedūrą, yra mažesnės nei valstybei mokėtino PVM sumos, kurios susidaro jį sumokėjus ir perkėlus žemės ūkio produktų ir paslaugų pirkėjams. Valstybė nėra visiems ūkininkams skolinga jų sumokėto PVM. Portugalijos Respublikos atveju nulinio sumokėto pirkimo PVM kompensacinio procentinio dydžio nustatymas yra vienintelis tinkamas ir nuoseklus fiskalinis sprendimas.

42 Šiuo klausimu Portugalijos Respublika tvirtina, kad Komisija nei per ikiteisminę procedūros stadiją, nei ieškinyje, neįrodė, kaip nustatė 5,3 % ir 7,9 % tarifus, juo labiau Portugalijos Respublika nežino šių tarifų kilmės. Vadinasi, ši valstybė narė negali nuginčyti šių tarifų, kurių dėl to Komisija negali naudoti reikalaudama, kad Portugalijos Respublika suteiktų ūkininkams, kuriems taikoma ginčijama Portugalijos schema, šių tarifų ar jiems artimo dydžio kompensaciją. Bet kuriuo atveju jie yra tik maksimali riba.

43 Antra, Portugalijos Respublika tvirtina, kad ginčijama Portugalijos schema suderinama su PVM direktyvoje numatytos schemos taikymo sritimi ir su taisyklių bei procedūrų supaprastinimo tikslu, nes pagal nacionalinės teisės aktus ūkininkai, kuriems skirta ši schema, atleidžiami nuo visų pareigų, susijusių su PVM sąskaitų faktūrų išrašymu, surinkimu, deklaravimu, apskaita, perdavimu ir jo mokėjimu. Be to, tik nustačius nulinį kompensacinį procentinį dydį galima atlikti realų ir visišką supaprastinimą. Vadinasi, ši schema taip pat atitinka sąlygas, reglamentuojančias pareigą perkelti antrinę ES teisę į nacionalinę teisę.

44 Be to, PVM, sumų sumokėtų už prekių ar paslaugų, skirtų žemės ūkio veiklai, pirkimą, susigrąžinimas beveik visada užtikrinamas valstybės ar kitų viešosios teisės subjektų teikiamos pagalbos ar subsidijų priemonėmis.

45 Trečia, Portugalijos Respublika tvirtina, kad ūkininkų, kuriems taikomas vienodas tarifas, už pirkimą sumokėto PVM kompensacijos jiems tikslas nebuvo nurodytas nei oficialiajame pranešime, nei pagrįstoje nuomonėje. Todėl net jei toks tikslas ir būtų, galima kompensacija nebūtų fiskalinio pobūdžio. Šeštojoje direktyvoje ir PVM direktyvoje negalėtų būti nustatyta pareiga ją sumokėti.

46 Galiausiai Portugalijos Respublika pabrėžia, kad pati Komisija ieškinyje nekelia klausimo dėl tariamos Portugalijos skolos Sąjungos nuosavųjų išteklių srityje, susijusios su ūkininkams skirta vienodo tarifo schema. Tačiau ji, be kita ko, tvirtina, kad net jei Teisingumo Teismas palaikytų Komisijos poziciją, tai negalėtų lemti Portugalijos dalies padidėjimo Sąjungos ištekliuose iš PVM.

Teisingumo Teismo vertinimas

47 Pagrįsdama ieškinį Komisija nurodo du skirtingus kaltinimus: pirmą susijusį su specialios schemos, kuri yra susijusi su nulinio vienodo tarifo kompensacinio procentinio dydžio taikymu ir pagal kurią atleidžiama nuo PVM, taikymu ūkininkams, kuriems taikoma ginčijama Portugalijos schema, ir antrą, susijusį su neigiama Portugalijos Respublikos mokėtinų nuosavų išteklių, susijusių su PVM rinkimu, kompensacija.

Dėl pirmojo kaltinimo, susijusio su atleidimu nuo mokesčio ir nulinio vienodo tarifo kompensacinio procentinio dydžio taikymu

48 Kaip matyti iš PVM direktyvos 272 straipsnio 1 dalies e punkto ir 296 straipsnio 1 dalies, ūkininkams skirta vienodo tarifo schema siekiama leisti valstybėms narėms atleisti ūkininkus, kuriems taikomos įprastos PVM procedūros ar speciali smulkaus verslo įmonėms skirta schema gali sudaryti sunkumų, nuo kai kurių ar visų pareigų, paprastai privalomų apmokestinamiesiems asmenims, kuriems taikomos įprastos PVM procedūros, ir kartu suteikti jiems vienodo tarifo kompensaciją už jų sumokėtą pirkimo PVM. Taigi šia schema siekiama ir supaprastinimo tikslo (2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Stadt Sundern*, C-43/04, Rink. p. I-4491, 28 punktas), ir tikslo kompensuoti pirkimo PVM (2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Harbs*, C-321/02, Rink. p. I-7101, 29 punktas). Kadangi, kaip aiškiai matyti iš Teisingumo Teismui pateiktų dokumentų, Komisija remiasi pastaruoju tikslu tiek oficialiajame pranešime, tiek pagrįstoje nuomonėje, Portugalijos Respublika bet kuriuo atveju negali teigti, kad šiame ieškinyje prieš ją negali būti remiamasi šiuo tikslu.

49 Taip pat reikia priminti, kad, pirma, ūkininkams skirta vienodo tarifo schema yra nukrypti leidžianti schema, kuri yra PVM direktyvoje nustatytos bendros tvarkos išimtis, todėl ji gali būti taikoma tik tiek, kiek reikia jos tikslui pasiekti. Be to, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką visos nuo bendros taisyklės nukrypti leidžiančios nuostatos ar jos išimtys turi būti aiškinamos siaurai (minėtų sprendimų *Harbs* 27 punktas ir *Stadt Sundern* 27 punktas). Antra, žemės ūkio veiklos atleidimas nuo PVM nenumatytas PVM direktyvoje. Priešingai, kaip teigė generalinė advokatė išvados 46–48 punktuose, nors PVM netaikomas ūkininkų, kuriems taikomas vienodas tarifas, pardavimo sandoriams, ūkininkams skirta vienodo tarifo schema nebuvo specialiai sukurta kaip atleidimo nuo mokesčio schema, nes tokia schema nebūtų leidusi išvengti pirkimo PVM naštos ir užtikrinti bendros PVM sistemos neutralumą. Be to, iš šios direktyvos 296 straipsnio 1 dalies matyti, kad iš esmės ūkininkams taikomos įprastos procedūros, speciali smulkaus verslo įmonėms skirta schema arba ši vienodo tarifo schema.

50 Be to, jei administracinių pareigų, privalomų ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, supaprastinimas iš tiesų yra vienas iš ūkininkams skirtos vienodo tarifo schemos tikslų, supaprastinimo tikslas negali pateisinti PVM direktyvoje nenumatyto atleidimo nuo mokesčio nustatymo (šiuo klausimu ir pagal analogiją žr. Sprendimo *Komisija prieš Austriją*, C-128/05, Rink. p. I-9265, 25 punktą). Remiantis tuo dar galima daryti išvadą, kad šis supaprastinimo tikslas šiuo atveju turi būti suderintas su pirkimo PVM, kurį sumoka ūkininkai, kompensacijos tikslu, pagal kurį būtinai reikalaujama, kad minimalus administracinių pareigų skaičius būtų privalomas ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, be kita ko, tam, kad būtų surinkti duomenys, būtini nustatyti taikytinus vienodo tarifo kompensacinius procentinius dydžius.

51 Tačiau kadangi ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, iš tiesų sumoka pirkimo PVM, kuris nėra nereikšmingas, pastarajam tikslui prieštarautų tai, kad jiems šis mokestis nebūtų kompensuojamas.

52 Be to, pagal PVM direktyvos septintą konstatuojamąją dalį taikant bendrą PVM sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai, neatsižvelgiant į gamybos ir paskirstymo grandinės ilgį. Kaip generalinė advokatė teigė savo išvados 45–48 punktuose, ūkininkams skirta vienodo tarifo schema taip pat siekiama apsaugoti tiek, kiek įmanoma, PVM neutralumą, siekiant išvengti, kad sumokėtas pirkimo PVM nebūtų perkeltas į pardavimo sandorius ir netaptų priedu kainos, į kurią savo ruožtu jis būtų įskaičiuotas ir kuri laipsniškai augtų per visą ūkininkų, kuriems taikomas vienodas tarifas, produktų ir paslaugų gamybos ir platinimo grandinę. Todėl ginčijamą nuostatą aiškinant taip, kad pagal ją valstybėms narėms laisvai leidžiama vienodo tarifo kompensacinius procentinius dydžius sumažinti iki nulio, net jei ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, sumoka pirkimo PVM, kuris nėra nereikšmingas, kiltų grėsmė šiam neutralumui.

53 Aišku, tik vienodo tarifo pobūdžio kompensacijos sumokėjimas savaime neužtikrina tobulo PVM neutralumo. Tačiau kompensacija leidžia užtikrinti geriausią, koks įmanomas, neutralumą, atsižvelgiant į būtinybę suderinti jį ir kompensacijos tikslą su ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, taikomų taisyklių supaprastinimo tikslu, kuris taip pat yra vienas iš ūkininkams skirtos vienodo tarifo schemos tikslų, kaip tai jau nurodyta šio sprendimo 48 punkte.

54 Tokiomis aplinkybėmis vien vienodo tarifo kompensacinio procentinio dydžio nustatymo tvarka, kaip antai numatyta PVM direktyvos 298 straipsnyje, negali būti laikoma paneigiančia šiuos tikslus. Todėl negalima sutikti, kad vien žemės ūkio veiklos atleidimas nuo mokesčio, nes jis funkciniu požiūriu atitiktų nulinio vienodo tarifo kompensacinio procentinio dydžio taikymą, gali būti laikomas tinkamu PVM direktyvos nuostatų, susijusių su ūkininkams skirtos vienodo tarifo schemos, ypač jos 296–98 straipsnių, perkėlimu.

55 Šiuo klausimu taip pat reikia konstatuoti, kad galimybė sumažinti vienodo tarifo kompensacinius procentinius dydžius iki nulio yra papildomas būdas prie PVM direktyvos 298 straipsnio antros pastraipos pirmame sakinyje numatytos galimybės juos suapvalinti iki artimiausio didesnio ar mažesnio pusės procento dydžio. Tačiau, atsižvelgiant į minėtus svarstymus, ši galimybė sumažinti iki nulio valstybėms narėms suteikiama, tik kai pagal 298 straipsnio pirmą pastraipą apskaičiuoti procentiniai dydžiai, net jeigu jie didesni už 0,5 %, nėra mažiau nereikšmingi nei šis skaičius, ir todėl kai bendra ūkininkų, kuriems taikomas vienodas tarifas, sumokėta pirkimo PVM suma gali būti laikoma nereikšminga.

56 Kaip teigė generalinė advokatė išvados 20–33 ir 56–58 punktuose, viena vertus, nei aptariamos nuostatos formuluotė, nei Šeštosios direktyvos parengiamieji darbai neprieštarauja šiam PVM direktyvos 296–298 straipsnių aiškinimui ir, kita vertus, Portugalijos Respublika negali remtis 2010 m. liepos 15 d. Sprendimu *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-582/08, Rink. p. I-7195) tvirtindama, kad šis aiškinimas negali būti nukreiptas prieš ją.

57 Taip pat reikia pabrėžti, kad, priešingai, nei tvirtina Portugalijos Respublika, aptariamos nuostatos aiškinimas taip, kad pagal ją leidžiama valstybėms narėms laisvai nustatyti nulinius vienodo tarifo kompensacinius procentinius dydžius, kad ir kokios būtų aplinkybės, prieštarautų teisiniam saugumui ir bendros PVM sistemos taisyklių vienodam taikymui Sąjungoje.

58 Šiuo atveju, nesant reikalo nagrinėti Komisijos argumentų, pagrįstų jos nurodytais 5,3 % ir 7,9 % tarifais, priimtinumo ar svarbos, pakanka pabrėžti, kad Portugalijos Respublika sutinka, jog nulinis PVM tarifas buvo panaikintas jos teisės aktuose 1992 m. ir kad nuo tada paprastai ūkininkų įgyjamos prekės ir paslaugos, skirtos jų veiklai, apmokestinamos, atsižvelgiant į konkrečius atvejus, 6 % ar 13 % PVM tarifu. Taip Portugalijos ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, privalomai sumoka pirkimo PVM, kuris nėra nereikšmingas, dėl to jis jiems turi būti kompensuojamas. Todėl ši valstybė narė neturi pagrindo taikyti ūkininkams, kuriems taikoma atitinkama Portugalijos schema, nulinio vienodo tarifo kompensacinio procentinio dydžio.

59 Be to, pirmiausia reikia priminti, jog Portugalijos Respublikos argumentas, kad reikia nustatyti didesnį nei nulinį vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį tik tada, kai valstybė yra skolinga ūkininkams jų sumokėta PVM, visiškai neatitinka PVM direktyvos teksto. Priešingai, Teisingumo Teismas jau pabrėžė, kad makroekonominiai duomenys, susiję tik su ūkininkais, kuriems taikomas vienodas tarifas, ir nurodyti PVM direktyvos 298 straipsnyje, apima, kaip nurodo Portugalijos Respublika, tiek sąnaudas (tarpinis vartojimas ir bendrojo pagrindinio kapitalo formavimas), tiek produkciją (galutinė produkcija, įskaitant vartojimą savo reikmėms), taip pat bendrą mokesčių, susijusių su sąnaudomis, sumą; Teisingumo Teismas taip pat nurodė, kad vienodo tarifo kompensaciniai procentiniai dydžiai gaunami dalijant šią bendrą mokesčių už sąnaudas sumą iš produkcijos (1988 m. birželio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, 3/86, Rink. p. 3369, 8 punktas). Nustatant taikytiną vienodo tarifo kompensacinį

procentinį dydį nėra atsižvelgiama į PVM, kurį gali tekti mokėti už pardavimo sandorius, ir todėl nėra atsižvelgiama į tai, kad valstybė yra skolinga ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, jų sumokėtą PVM.

60 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką įsipareigojimų neįvykdymas turi būti vertinamas atsižvelgiant į valstybės narės padėtį pagrįstoje nuomonėje nustatyto termino pabaigoje (žr., be kita ko, 2001 m. spalio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Austriją*, C-110/00, Rink. p. I-7545, 13 punktą ir 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-487/08, Rink. p. I-4843, 34 punktą). Be to, SESV 258 straipsnio nuostatas reikia taikyti nereikalaujant iš Komisijos laikytis nustatyto termino. Vadinasi, ji turi diskreciją nustatyti, kada reikia pareikšti ieškinį, todėl iš esmės Teisingumo Teismas neprivalo kontroliuoti tokio naudojimosi šia diskrecija (2010 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-297/08, Rink. p. I-1749, 87 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

61 Darytina išvada, kad, kadangi Portugalijos Respublika neginčija, jog pasibaigus pagrįstoje nuomonėje nustatytam terminui bendra PVM, taikomo žemės ūkio produktų sąnaudoms, suma, sumokėta ūkininkų, kuriems taikoma aptariama Portugalijos schema, nebuvo nereikšminga, kaip tai buvo konstatuota šio sprendimo 58 punkte, net jei būtų įrodyta, kad aplinkybės šiuo atžvilgiu Portugalijoje iš esmės nepasikeitė nuo 1992 m. ar net nuo 1989 m., tai neturėtų įtakos Komisijos ieškinio pagrįstumo analizei.

62 Galiausiai, pirma, PVM direktyvos 296 straipsnio 1 dalyje aiškiai skelbiama, kad vienodo tarifo schema siekiama kompensuoti PVM, kurį įsigydami prekių ar paslaugų sumokėjo ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas. Todėl negalima sutikti, kad ši kompensacija bendrai susijusi su ūkininkavimo išlaidomis ir yra ne fiskalinio pobūdžio, o jos privalomas mokėjimas negali būti nustatytas pagal PVM direktyvą. Antra, šios direktyvos 300–301 straipsniuose numatytos pagrindinės nuostatos, reglamentuojančios realios kompensacijos, į kurią turi teisę ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, nustatymą ir mokėjimą. Taigi taip pat negalima sutikti, kad ūkininkų, kuriems taikoma ginčijama Portugalijos schema, sumokėta pirkimo PVM suma gali būti jiems kompensuojama kitaip, nei sumokant vienodo tarifo kompensaciją, kaip tai numatyta šioje direktyvoje.

63 Todėl Komisijos ieškinyje nurodytas pirmasis kaltinimas turi būti laikomas pagrįstu.

Dėl antrojo kaltinimo, susijusio su neigiama nuosavų išteklių, mokėtinų už surinktą PVM, kompensacija

64 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Teisingumo Teismas gali *ex officio* išnagrinėti, ar įvykdytos SESV 258 straipsnyje nustatytos ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo pareiškimo sąlygos (1992 m. kovo 31 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-362/90, Rink. p. I-2353, 8 punktas ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* 70 punktas).

65 Be kita ko, iš Teisingumo Teismo procedūros reglamento 38 straipsnio 1 dalies c punkto ir su juo susijusios teismo praktikos matyti, kad kiekviename ieškinyje turi būti nurodomas ginčo dalykas ir pagrindų, kuriais remiamasi, santrauka, ir ši nuoroda turi būti pakankamai aiški ir tiksli, kad atsakovas galėtų pasirengti gynybai, o Teisingumo Teismas – vykdyti kontrolę. Iš to išplaukia, kad pagrindinės teisinės ir faktinės aplinkybės, kuriomis pagrįstas ieškinys, turi būti nuosekliai išdėstytos ir suprantamos iš paties ieškinio teksto (2003 m. sausio 9 d. Sprendimo *Italija prieš Komisiją*, C-178/00, Rink. p. I-303, 6 punktas ir 2010 m. birželio 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-211/08, Rink. p. I-5267, 32 punktas).

66 Šiuo atveju Komisijos pareikštas antrasis kaltinimas neatitinka šių reikalavimų. Iš tiesų juo Komisija kaltina Portugalijos Respubliką, kad ji taikė didelę neigiamą nuosavų išteklių, mokėtinų už surinktą PVM, kompensaciją. Tačiau išdėstydama ieškinio pagrindus Komisija tik nurodo, kad nustačius PVM direktyvos pažeidimą, dėl kurio sumažėja nuosavi Sąjungos ištekliai, ji turi teisę gauti visus atitinkamus

nuosavus išteklius kartu su delspinigiais. Taigi ji tiksliai nepaaiškino, kokio įsipareigojimo neįvykdė valstybė narė, taikydama tokią kompensaciją. Be to, Komisija ieškinyje teigė, kad „šios procedūros dėl įsipareigojimų neįvykdymo tikslas nėra išnagrinėti, kiek Portugalijos Respublika laikėsi teisės nuostatų, reglamentuojančių nuosavų išteklių rinkimą“, taip prieštaraudama antrajam kaltinimui, nurodytam jos ieškinio reikalavimuose, pateiktuose Teisingumo Teismui.

67 Remiantis tuo, kas išdėstyta, antrasis kaltinimas turi būti atmestas kaip nepriimtinas.

68 Atsižvelgiant į visus minėtus argumentus, reikia konstatuoti, kad taikydama ūkininkams specialią schemą, kuri nesuderinta su PVM direktyva nustatyta schema, nes pagal ją ūkininkai atleidžiami nuo PVM mokėjimo ir jiems taikomas nulinis vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal šios direktyvos 296–298 straipsnius.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

69 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 3 dalį, jei kiekvienos šalies dalis reikalavimų patenkinama, o dalis atmetama, Teisingumo Teismas gali paskirstyti išlaidas šalims arba nurodyti kiekvienai padengti savo išlaidas. Kadangi Komisijos ieškinys tenkintinas tik iš dalies, reikia nuspręsti, kad kiekviena šalis padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. **Taikydama ūkininkams specialią schemą, kuri nesuderinta su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nustatyta schema, nes pagal ją ūkininkai atleidžiami nuo pridėtinės vertės mokesčio mokėjimo ir jiems taikomas nulinis vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal šios direktyvos 296–298 straipsnius.**

2. **Atmesti kitą ieškinio dalį.**

3. **Europos Komisija ir Portugalijos Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.