A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2012. március 8.*

„Tagállami kötelezettségszegés — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — 2006/112/EK irányelv — 296–298. cikk — A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésátalány-rendszer — Nulla mértékű térítési átalány”

A C-524/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 258. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2010. november 11-én

az **Európai Bizottság** (képviseli: M. Afonso, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxemburg)

felperesnek

a **Portugál Köztársaság** (képviselik: L. Inez Fernandes és R. Laires, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök, K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader és E. Jarašiūnas (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. szeptember 14-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2011. szeptember 22-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Keresetében az Európai Bizottság annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Portugál Köztársaság – mivel a mezőgazdasági termelőkre olyan különös rendszert alkalmazott, amely ellentétes a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: HÉA-irányelv) által létrehozott rendszerrel, mivel azokat felmenti a

* Az eljárás nyelve: portugál.

hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) fizetése alól, és mivel nulla mértékű térítési átalányt alkalmazott, miközben a HÉA felszámításának ellensúlyozására az Európai Unió saját forrásaiban jelentős negatív kompenzációt hajtott végre – nem teljesítette az említett irányelv 296–298. cikkéből eredő kötelezettségeit.

Jogi háttér

Az uniós jog

2 A HÉA-irányelv 295–305. cikke megállapítja a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésátalány-rendszer szabályait (a továbbiakban: mezőgazdasági átalányrendszer). E rendszert 2007. január 1-jéig a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 25. cikke szabályozta.

3 A HÉA-irányelv 295. cikke (1) bekezdésének 1–5. pontja alapján e rendszer lényegében termékek (mezőgazdasági termékek) mezőgazdasági, erdészeti vagy halászati vállalkozás keretében végzett értékesítésére, valamint az ugyanezen irányelv VII., illetve VIII. mellékletében felsorolt mezőgazdasági szolgáltatások nyújtására vonatkozik, amelyeket a mezőgazdasági termelő végez; a „térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő” kifejezés olyan mezőgazdasági termelőt jelent, akire a mezőgazdasági átalányrendszer alkalmazandó.

4 A HÉA-irányelv 295. cikkének 7. pontja alapján a „térítési átalány mértéke” a következőket jelenti: „azon százalékos adómértékek, amelyeket a tagállamok a 297., 298. és 299. cikknek megfelelően állapítanak meg, és a 300. cikkben említett esetekben alkalmaznak annak érdekében, hogy lehetővé tegyék az átalányadózási rendszer alá tartozó mezőgazdasági termelőknek [helyesen: a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőnek] az előzetesen felszámított HÉA rögzített kulccsal történő ellentételezését”. Ezen előzetesen felszámított adó az említett cikk 6. pontja szerint megfelel „a tagállamok átalányadózási rendszere [helyesen: térítésátalány-rendszere] alá tartozó halászati, mezőgazdasági és erdészeti vállalkozások által beszerzett termékekre és igénybe vett szolgáltatásokra felszámított összes HÉA [HÉÁ-nak], amennyiben azt az általános HÉA-szabályozás alá tartozó mezőgazdasági termelő a 167., 168. és 169. cikk és a 173–177. cikk szerint levonhatná”.

5 A HÉA-irányelv 296–298. cikke kimondja:

„296. cikk

(1) Azokra a mezőgazdasági termelőkre, amelyek esetében az általános HÉA-szabályozás vagy adott esetben az 1. fejezetben [a kisvállalkozások esetében] megállapított különös szabályozás alkalmazása nehézségeket okozna, a tagállamok, az ebben a fejezetben foglaltaknak megfelelően, a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított HÉÁ-t kiegyenlítő átalányadózási rendszert [helyesen: átalányrendszert] alkalmazhatnak.

(2) A tagállamok kizárhatják a térítésiátalány-rendszerből a mezőgazdasági termelők meghatározott csoportjait, valamint azokat a mezőgazdasági termelőket, amelyek esetében az általános HÉA-szabályozás, vagy adott esetben a 281. cikkben meghatározott egyszerűsített szabályozás alkalmazása nem jelent igazgatási nehézségeket.

(3) Minden térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő jogosult – figyelemmel a tagállamok által megállapított szabályokra és feltételekre – az általános HÉA-szabályozás, vagy adott esetben a 281. cikkben meghatározott egyszerűsített szabályozás alkalmazását választani.

297. cikk

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

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

298. cikk

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

A mértékeket a legközelebbi fél százalékpontra felfelé vagy lefelé lehet kerekíteni. A tagállamok ezeket a térítési átalány mértékeket nullára is csökkenthetik.

6 A HÉA-irányelv 299. cikke előírja, hogy a térítési átalány mértékek alkalmazásának eredményeként a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők nem részesülhetnek az előzetesen felszámított HÉÁ-t meghaladó térítésben.

7 A HÉA–irányelv 300. cikke szerint a térítési átalányban részesülő egyes mezőgazdasági termelőknek járó térítési átalány mértékét lényegében az általuk az átalányrendszerbe tartozóktól eltérő más adóalanyoknak értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások nettó árára alkalmazzák.

8 Ugyanezen irányelv 301. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A mezőgazdasági termékeknek vagy szolgáltatásoknak a 300. cikkben említett módon történő értékesítése esetén a tagállamok rendelkeznek arról, hogy a térítési átalányt a terméket beszerzőnek vagy a szolgáltatást igénybe vevőnek, illetve a hatóságnak kell megfizetnie.

A mezőgazdasági termékek és mezőgazdasági szolgáltatások 300. cikkben említettektől eltérő értékesítésénél úgy kell tekinteni, hogy a térítési átalányt a megrendelő fizeti meg.”

9 A HÉA-irányelv 302. cikke kimondja, hogy ha a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelő térítési átalányban részesül, akkor nem jogosult az ezen térítésátalány-rendszerbe tartozó tevékenységek tekintetében adólevonásra.

10 Az említett irányelv 303. cikkének (1) bekezdése lényegében pontosítja azt, hogy ha az adóalany beszerző vagy szolgáltatás-igénybevevő az említett 301. cikk (1) bekezdésének megfelelően térítési átalányt fizet, akkor jogosult levonni az általa fizetendő HÉÁ-ból az említett térítés összegét abban a tagállamban, amelyben az adóköteles gazdasági ügyleteket megvalósítja. E 303. cikk (2) bekezdése szerint a beszerzőnek vagy a szolgáltatás igénybevevőjének az adóhatóságok bizonyos esetekben vissza is téríthetik ezen összeget.

11 A hatodik irányelv a 25. cikkének (12) bekezdésében ezenkívül előírja, hogy amennyiben a tagállamok úgy döntenek, hogy területükön alkalmazzák a mezőgazdasági átalányrendszert, akkor az Unió saját forrásai rendszerének az alkalmazása céljából az ugyanezen irányelv C. melléklete egységes számítási módszerének segítségével állapítják meg az egységes HÉA-alapot. E rendelkezés és e melléklet nem szerepel a HÉA-irányelvben, de a hozzáadottérték-adóból származó saját források beszedésének végleges egységes rendszeréről szóló, 1989. május 29-i 1553/89/EGK, Euratom tanácsi rendelet (HL L 155., 9. o.; magyar nyelvű különkiadás 1. fejezet, 1. kötet, 197. o.) 5. cikkének (2) bekezdése tartalmazza ezeket.

12 A HÉA-irányelv 272. cikke (1) bekezdésének e) pontja alapján tagállamok a mezőgazdasági átalányrendszer alá tartozó adóalanyokat felmenthetik az említett irányelv XI. címének 2–6. fejezetében említett egyes kötelezettségek vagy összes kötelezettség alól, vagyis többek között az adóalanynak az adóhatóságnál HÉA-kötelezettként való nyilvántartásba vetetésének, a HÉA számlázásának, az adó nyilvántartásának és a HÉA-bevallás benyújtásának a kötelezettsége alól.

13 A Spanyol Királyság és a Portugál Köztársaság csatlakozásának feltételeiről, valamint a szerződések kiigazításáról szóló okmány (HL 1985. L 302., 23. o.) XXXVI. mellékletével összefüggésben értelmezett 395. cikkének megfelelően a Portugál Köztársaság 1989. január 1-jéig eltérhet a közös HÉA-rendszert alkotó szabályok teljes alkalmazásától.

A nemzeti jog

14 Az 1989. június 12-i 195/89. sz. törvényrendelet (a *Diário da República* 1. sorozatának 1989. június 12-i 133. száma), az 1984. december 26-i 394-B/84. sz. törvényrendelettel (a *Diário da República* 1. sorozatának 1984. december 26-i 297. száma) jóváhagyott, a 2008. június 20-i 102/2008. sz. törvényrendelettel (a *Diário da República* 1. sorozatának 2008. június 20-i 118. száma, amelyet módosított a 2008. augusztus 13-i 44-A/2008. sz. helyesbítő magyarázat [a *Diário da República* 1. sorozatának 2008. augusztus 13-i 156. száma]) módosított és kihirdetett Código do Imposto sobre o Valor Acrescentadoba (hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv; a továbbiakban: CIVA) számos olyan rendelkezést vezetett be, amely a HÉÁ-ra vonatkozó portugál jogszabály hatodik irányelvnek való megfeleltetését célozta. Az e jogszabályba bevezetett módosítások között szerepelnek azok a rendelkezések, amelyek megállapítják a mezőgazdasági termelőkre alkalmazandó különös rendszert (a továbbiakban: szóban forgó portugál rendszer).

15 A CIVA 9. cikkének 33. pontja alapján HÉA-mentesek „a jelen törvénykönyv A. mellékletében felsorolt tevékenységek keretében történő termékértékesítések, valamint a B. mellékletben meghatározott mezőgazdasági szolgáltatásnyújtások, amennyiben azokat a mezőgazdasági termelő a rendelkezésére álló munkaerő és a mezőgazdasági vagy erdőgazdálkodási üzeme rendes berendezésének a segítségével melléktevékenységként teljesíti”. A CIVA A. és B. melléklete lényegében megfelel a HÉA-irányelv VII. és VIII. mellékletének.

16 A CIVA 20. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett említett 9. cikkének 33. pontjából következik, hogy a fent említett mentesség kiegyenlítése érdekében a mezőgazdasági termelők nem vonhatják le vagy kaphatják meg visszatérítésként azokat az összegeket, amelyeket HÉA címén azon termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után fizettek, amelyeket az említett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások megvalósítására szántak.

17 A CIVA 29. cikkének (3) bekezdése alapján azok a mezőgazdasági termelők, akik kizárólag HÉA-mentes ügyleteket végeznek, mentesülnek az általános HÉA-rendszer alá tartozó adóalanyokat terhelő adófelszámítási, számlázási, adóbevallási és könyvelési kötelezettségek alól.

A pert megelőző eljárás

18 2008. június 6-i felszólító levelében a Bizottság jelezte a Portugál Köztársaságnak, hogy a szóban forgó portugál rendszert összeegyeztethetetlennek tartja a HÉA-irányelvben előírt mezőgazdasági átalányrendszer rendelkezéseivel és különösen ezen irányelv 296–298. cikkével, mivel a portugál jogszabály nem írja elő az említett nemzeti rendszer alá tartozó mezőgazdasági termelők számára az előzetesen felszámított HÉA kompenzálását, hanem a mezőgazdasági tevékenységek esetében az előzetesen felszámított adó levonása lehetőségének a kizárásával járó adómentesség előírására korlátozódik.

19 Az említett levélre 2008. augusztus 20-án adott válaszában a Portugál Köztársaság azzal érvelve vitatja a kötelezettségszegés fennállását, hogy a HÉA-irányelv 298. cikke második bekezdésének második mondata (a továbbiakban: szóban forgó rendelkezés) kifejezetten engedélyezi a tagállamok számára azt, hogy nulla mértékű térítési átalányt állapítsanak meg, anélkül hogy e lehetőség a szóban forgó portugál rendszer alá tartozó mezőgazdasági termelők által fizetett adó mértékétől függne. A Portugál Köztársaság azzal érvelt, hogy a portugál jogszabály eredményét tekintve összeegyeztethető a mezőgazdasági átalányrendszer által kitűzött célokkal, és különösen az egyszerűsítés céljával, és hogy az ilyen rendszer által előírt adójogi bánásmód, amennyiben nulla mértékű kompenzációval jár, egyenértékű azon rendszerrel, amely alá az adólevonásra nem jogosító HÉA-mentes tevékenységek tartoznak. A Portugál Köztársaság megállapítja, hogy mivel az egyes tagállamok szabadon megválaszthatják a nekik címzett irányelvek belső jogrendjükbe történő átültetésének formáját és eszközét, a szóban forgó portugál rendszer a CIVA 9. cikkében felsorolt, adómentes tevékenységek listájába tartozhat.

20 Mivel ez a válasz nem győzte meg a Bizottságot, a Portugál Köztársaságnak 2009. június 26-án indokolással ellátott véleményt küldött, amelyben megismételte azon álláspontját, miszerint a szóban forgó portugál rendszer nem egyeztethető össze a HÉA-irányelv 296–298. cikkének rendelkezéseivel.

21 A Bizottságnak 2009. augusztus 31-én küldött levelében a Portugál Köztársaság arról tájékoztatta a Bizottságot, hogy megtagadja azon intézkedések elfogadását, amelyek az indokolással ellátott említett véleményben foglaltak teljesítéséhez szükségesek, és részletesebben kifejtette a felszólító levére adott válaszában előadott érvelését.

22 Fenntartva azon álláspontját, miszerint a portugál jogszabály nem egyeztethető össze a HÉA-irányelv 296–298. cikkével, a Bizottság a jelen kereset benyújtása mellett döntött.

A keresetről

A felek érvei

23 A Bizottság először is megjegyzi, hogy a mezőgazdasági átalányrendszer az egyszerűsítést célozza, mivel a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőket mentesítheti számos, az általános vagy az egyszerűsített HÉA-rendszerekkel járó kötelezettség betartása alól, valamint az előzetesen felszámított adó kompenzálását célozza annak elkerülése érdekében, hogy az ne járuljon hozzá a mezőgazdasági termékek árának „rejtett HÉA-ként” való kialakulásához.

24 Ha valamely tagállam úgy dönt, hogy területén alkalmazza az említett rendszert, a HÉA-irányelv 297. cikke első albekezdésének első mondata alapján szükség esetén meg kell állapítania a térítési átalány mértékét. Márpedig a szóban forgó portugál rendszer nem felel meg annak a kötelezettségnek, miszerint az e rendszer alá tartozó mezőgazdasági termelők számára elő kell írni az előzetesen felszámított HÉA kompenzációját.

25 A Portugál Köztársaság által a szóban forgó portugál rendszer igazolására előadott érveknek nem lehet helyt adni. Először is a szóban forgó rendelkezésnek nem olyan hatálya van, mint amelyet e tagállam annak tulajdonít. A hatodik irányelv előkészítő munkálatai nem teszik lehetővé a Portugál Köztársaság által előadott értelmezés elfogadását.

26 Másodszor a portugál mezőgazdaság jellemzői nem teszik lehetővé annak megállapítását, hogy a nulla mértékű kompenzáció mindenesetre összeegyeztethető a HÉA-irányelv rendelkezéseivel, mivel kedvező marad a szóban forgó portugál rendszer alá tartozó portugál mezőgazdasági termelők számára.

27 Harmadszor a térítési átalány előzetesen felszámított HÉÁ-ra tekintettel történő megállapításának a kötelezettsége nem függ azon feltételtől, hogy a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők összességükben olyan helyzetben legyenek, hogy az érintett állammal szemben adójóváírásra legyenek jogosultak.

28 Negyedszer irreleváns az a tény, hogy a Bizottság későn kérdőjelezte meg a szóban forgó portugál rendszert, holott az alapvetően 1992 óta fennállt. E tekintetben a Bizottság többek között megjegyzi, hogy csak a saját források 2007 novemberében Portugáliában elvégzett ellenőrzése során tűnt fel, hogy az említett rendszer alá tartozó mezőgazdasági termelők által le nem vont HÉA összege 2004-ben az értékesítéseik körülbelül 5,3%-ának, 2005-ben pedig körülbelül azok 7,9%-ának felelt meg. Ezért a portugál hatóságok, amelyek úgy vélték, hogy a mezőgazdasági ágazatban beszedett HÉA összege túl magas volt, 2004-ben a saját források számítása során körülbelül 70 millió eurós negatív kompenzációt hajtottak végre.

29 Ötödször az előzetesen felszámított HÉÁ-nak a mezőgazdasági tevékenységek után nyújtott támogatásokon vagy más állami szubvenciókon keresztül történő állítólagos visszatérítése nem helyettesítheti azon mezőgazdasági átalányrendszer helyes alkalmazását, mint amelyet a HÉA-irányelv előír.

30 Hatodszor sem a HÉA-irányelv, sem a hatodik irányelv indokolása, sem a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy a szóban forgó átalányrendszer nem adójellegű.

31 Másodszor a Bizottság azzal érvel, hogy a portugál rendszer a HÉA-fizetés mentesítésére korlátozódik, és következésképpen kizárja a közös HÉA-rendszerből a nem az általános rendszer alá tartozó azon mezőgazdasági termelőket, akik a portugál mezőgazdaság jelentős részét, vagyis 2004-ben annak 27%-át, 2005-ben pedig 29%-át tették ki. A szóban forgó portugál rendszer tehát súlyosan sérti a HÉA általánosságának az elvét.

32 A Portugál Köztársaság először is a Bizottság érvelésének a megalapozottságát vitatja. Amikor a hatodik irányelvet elfogadták, a nulla mértéket csak maradék jelleggel és átmenetileg alkalmazták. Következésképpen nem tekinthető úgy, hogy a nullával egyenlő térítési átalány alkalmazása az előzetes beszerzésekre alkalmazott nulla mértékű adó alkalmazásához kapcsolódik, máskülönben el kellene ismerni, hogy a tagállamoknak a hatodik irányelv 25. cikkének (3) bekezdésében – amely rendelkezése jelenleg a HÉA-irányelv 298. cikkének második bekezdésében szerepel – biztosított lehetőség kezdettől fogva gyakorlatilag alkalmazhatatlan volt.

33 Ezenkívül először is az Európai Unió Tanácsa úgy döntött, hogy módosítja a hatodik irányelvre vonatkozóan a Bizottság által kidolgozott javaslatot azáltal, hogy azt kiegészíti az említett lehetőséggel. Azonban mivel e javaslat már előírta a mértékek lefele vagy felfele, tehát azok nullára történő kerekítésének a lehetőségét abban az esetben, ha ahhoz közelítenek, a Tanács által végzett módosítás nem szükségszerűen ment túl az említett javaslaton. Az ehhez csatolt indokolásban a Bizottság azt is jelezte, hogy a tagállamok szabadon kell, hogy meghatározhassák a térítési átalány mértékét, és hogy a releváns makrogazdasági számításokból adódó mértékek csak felső határnak minősülnek. A szóban forgó rendelkezés „is” kifejezéssel történő kiegészítése, amely nem található meg a hatodik irányelv megfelelő rendelkezésében, és amely tisztán formai módosításnak minősül, megerősíti, hogy a tagállamok a körülményektől függetlenül nullában is megállapíthatják a térítési átalány mértékét.

34 Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján valamely tagállamnak, amelynek a nemzeti szabályozása megfelel a HÉA-irányelv valamely rendelkezése világos és pontos szövegének, nem lehet felróni azt, hogy elmulasztotta teljesíteni pontosan az e rendelkezésből eredő kötelezettségeit. A keresetnek tehát nem lehet helyt adni.

35 Másodszor a Bizottság által elfogadott értelmezés elismerése ellentétes lenne a bizonyosság és a jogbiztonság elvével, valamint a közös HÉA-rendszer szabályai egyszerű és egységes alkalmazásának a célkitűzésével.

36 Harmadszor a mezőgazdasági átalányrendszer keretében a Bizottság feladata csak annak ellenőrzése, hogy a valamely tagállam által megállapított térítési mérték ne vezessen túl magas kompenzációhoz. A Bizottság nem kérheti valamely tagállamtól azt, hogy annál magasabb térítési mértéket alkalmazzon, mint amelynek a bevezetése mellett ez utóbbi döntött.

37 E különböző tényezők a szóban forgó rendelkezés szó szerinti értelmezését erősítik meg. A Portugál Köztársaság által képviselt értelmezés továbbá sem az uniós jog egységes alkalmazásának követelményével, sem az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség elvével nem ellentétes. E tekintetben e tagállam azzal érvel, hogy a mezőgazdasági átalányrendszer önmagában alkalmas e semlegesség veszélyeztetésére, mivel olyan térítési átalány alkalmazását teszi lehetővé, amelyet egyszerű becslés alapján határoztak meg.

38 A tárgyhoz nem tartozóan a Portugál Köztársaság azzal érvel, hogy adójogi szempontból koherens azon választása, hogy nem kompenzálja a szóban forgó portugál rendszer alá tartozó mezőgazdasági termelők által fizetett előzetesen felszámított HÉÁ-t.

39 Először azon körülmények, amelyek Portugáliában a hatodik irányelv e tagállamban történő hatálybalépésékor fennálltak, azóta nem változtak jelentős mértékben, mivel az e tagállamban a HÉA területén fennálló jelenlegi helyzet az 1989. január 1-jei helyzetével egyenértékű jellemzőkkel bír. Ezenkívül még feltételezve is azt, hogy a Bizottság által hivatkozott körülmények módosultak, az közel 17 éve történt, mivel a nulla mértéket a portugál jogszabályban 1992 márciusában törölték el.

40 Így az a tény, hogy a térítési átalány mértékét „szükség esetén” állapítják meg, azt jelenti, hogy vannak olyan helyzetek, amelyekben ilyen mértékek megállapítása nem indokolt. Különösen ez a helyzet akkor, amikor a mezőgazdasági termelők összességükben nincsenek olyan helyzetben, hogy az állammal szemben adójóváírásra lennének jogosultak. Továbbá a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a kompenzáció felső határának a számítása során figyelembe kell venni az általános rendszer keretében előzetesen felszámított HÉÁ-t, és hogy a mezőgazdasági átalányrendszer – hogy ne minősüljön állami támogatásnak – nem teheti lehetővé a tagállamok számára azon összegeknek a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők számára történő visszatérítését, amelyek meghaladják azt a HÉA-visszatérítést, amelyre az általános rendszer alá tartozás esetén lennének jogosultak.

41 Márpedig Portugáliában mind 1989. január 1-jén, mind jelenleg a mezőgazdasági tevékenységekre szánt termékek beszerzéséhez és szolgáltatások igénybevételéhez kapcsolódó, és az általános rendszer keretében levonható HÉA-összegek alacsonyabbak a tagállamnak fizetendő azon HÉA-összegeknél, amelyek a HÉÁ-nak mezőgazdasági termékek beszerzőitől és a mezőgazdasági szolgáltatások igénybevevőitől történő beszedéséből vagy az ezekre történő hárításából adódnak. A mezőgazdasági termelők összességükben nincsenek tehát olyan helyzetben, hogy az állammal szemben adójóváírásra lennének jogosultak. Így az előzetesen felszámított HÉA kompenzációja mértékének nullában történő megállapítása a Portugál Köztársaság esetében az egyetlen megfelelő és koherens adójogi megoldás.

42 E tekintetben a Portugál Köztársaság azzal érvel, hogy a Bizottság nem bizonyította sem a pert megelőző eljárásban, sem a keresetlevelében, hogy mily módon jutott az 5,3%-os és 7,9%-os mértékekre, és hogy e tagállam azt sem tudja, azok honnan származnak. E tagállam nem tudja tehát megcáfolni e mértékeket, amelyeket így a Bizottság nem használhat fel annak érdekében, hogy számára előírja a szóban forgó portugál rendszer alá tartozó mezőgazdasági termelők részére e mértékekkel megegyező vagy azokhoz közeli kompenzáció nyújtását. Mindenesetre ezek csak egy maximális felső határt jelentenek.

43 Másodszor a Portugál Köztársaság azzal érvel, hogy a szóban forgó portugál rendszer megegyezik azon rendszer hatályával, amelyet a HÉA-irányelv előír, valamint a szabályok és az eljárások egyszerűsítésének célkitűzésével, mivel a nemzeti jogszabály mentesíti az említett rendszer alá tartozó mezőgazdasági termelőket a HÉA felszámításának, számlázásának, bevallásának, könyvelésének, befizetésének és áthárításának valamennyi kötelezettsége alól. Ezenkívül csak a nulla térítési átalánynak a megállapítása tesz lehetővé egy valódi, tehát teljes egyszerűsítést. Az említett rendszer így megfelel a másodlagos jog belső jogba történő átültetésének a követelményét szabályozó feltételeknek is.

44 Továbbá a mezőgazdasági tevékenységekre szánt termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele után kifizetett HÉA-összegek visszatérítése szinte mindig biztosítva van támogatások vagy más, állami és közjogi intézmények által nyújtott szubvenciók formájában.

45 Harmadszor a Portugál Köztársaság azzal érvel, hogy az említett beszerzések és szolgáltatások után a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők által előzetesen fizetett HÉA részükre történő kompenzációjának a célkitűzését nem említette sem a felszólító levél, sem az indokolással ellátott vélemény. Még ha a kompenzáció e célkitűzését bizonyítják is, az esetleges kompenzáció nem adójellegű. A hatodik irányelv és a HÉA-irányelv tehát nem írhatja elő annak nyújtását.

46 Végül a Portugál Köztársaság hangsúlyozza, hogy a Bizottság a keresetlevelében maga is figyelmen kívül hagyja az Unió mezőgazdasági átalányrendszerhez kapcsolódó saját forrásainak a területén fennálló állítólagos portugál tartozás kérdését. Azonban többek között azzal érvel, hogy még ha a Bíróság helyt is ad a Bizottság álláspontjának, az akkor sem vezethet az Unió HÉÁ-ból származó saját forrásaihoz történő portugál hozzájárulás növeléséhez.

A Bíróság álláspontja

47 Keresetének alátámasztására a Bizottság két különböző kifogással él: az egyik a szóban forgó portugál rendszer alá tartozó mezőgazdasági termelőkre vonatkozó olyan különös rendszer alkalmazására vonatkozik, amely mentesíti őket a HÉA-fizetés alól, és nulla mértékű térítési átalány alkalmazásával jár, a másik pedig a Portugál Köztársaság által a HÉA-beszedéssel kapcsolatban fizetendő saját forrásokban végrehajtott negatív kompenzáció.

A mentességre és a nulla mértékű térítési átalány alkalmazására vonatkozó első kifogásról

48 Amint a HÉA-irányelv 272. cikke (1) bekezdésének e) pontjából és 296. cikkének (1) bekezdéséből kitűnik, a mezőgazdasági átalányrendszer célja a tagállamok számára annak lehetővé tétele, hogy a térítési átalányban részesülő azon mezőgazdasági termelőket, akik esetében az általános HÉA-rendszer vagy a kisvállalkozások esetében megállapított különös rendszer alkalmazása nehézségeket okozna, mentesítsék bizonyos kötelezettségek vagy valamennyi kötelezettség alól, amelyek az általános HÉA-rendszer alá tartozó adóalanyokat szokás szerint terhelik, azáltal hogy azoknak térítési átalányt nyújt az e termelők által előzetesen felszámított HÉA után. E rendszer tehát egyszerre követi az egyszerűsítés célját (a C-43/04. sz. Stadt Sundern ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4491. o.] 28. pontja) és az előzetesen felszámított HÉA kompenzációjának a célját (a C-321/02. sz. Harbs-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7101. o.] 29. pontja). Mivel a Bizottság – amint a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik – ráadásul utalt ez utóbbi célkitűzésre mind a felszólító levélben, mind az indokolással ellátott véleményben, a Portugál Köztársaság semmi esetre sem állíthatja megalapozottan, hogy azt a jelen kereset keretében nem lehet vele szemben felhozni.

49 Emlékeztetni kell arra is, hogy egyrészt a mezőgazdasági átalányrendszer egy eltérő rendszer, amely kivételt képez a HÉA-irányelv általános rendszere alól, és amelyet ezért csak annyiban lehet alkalmazni, amennyiben ezen irányelv céljának az eléréséhez szükséges. Ráadásul a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint egy általános szabálytól való minden eltérést vagy kivételt megszorítóan

kell értelmezni (a fent hivatkozott Harbs-ügyben hozott ítélet 27. pontja és a fent hivatkozott Stadt Sundern ügyben hozott ítélet 27. pontja). Másrészt a HÉA-irányelv nem írja elő a mezőgazdasági tevékenységek HÉA-mentességét. Éppen ellenkezőleg, amint a főtanácsnok az indítványának a 46–48. pontjában említi, bár a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők értékesítései után nem számítanak fel HÉÁ-t, a mezőgazdasági átalányrendszert épp nem mentesítési rendszerként hozták létre, mivel egy ilyen rendszer nem tette volna lehetővé az előzetesen felszámított HÉA terhének a megszüntetését, és így a közös HÉA-rendszer semlegességének a biztosítását. Továbbá az említett irányelv 296. cikkének (1) bekezdéséből kitűnik, hogy a mezőgazdasági termelők főszabály szerint vagy az általános rendszer, vagy a kisvállalkozások különös rendszere, vagy az említett átalányrendszer alá tartoznak.

50 Ezenkívül bár a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőket terhelő közigazgatási kötelezettségek egyszerűsítése valóban nem szerepel a mezőgazdasági átalányrendszer által kitűzött célok között, az egyszerűsítésre törekvés nem igazolhatja a HÉA-irányelvben elő nem írt mentesség bevezetését (lásd ebben az értelemben és analógia útján a C-128/05. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2006. szeptember 28-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9265. o.] 25. pontját). Ez annál inkább is érvényes, mivel az egyszerűsítés e célkitűzését a jelen esetben össze kell hangolni az érintett mezőgazdasági termelők által előzetesen kifizetett HÉA kompenzálására vonatkozó célkitűzéssel, ami szükségszerűen maga után vonja azt, hogy a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőket egy minimális számú közigazgatási kötelezettség terheli különösen olyan adatok gyűjtése céljából, amelyek a térítési átalány alkalmazandó mértékének a megállapításához szükségesek.

51 Márpedig, ha a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők az előzetesen felszámított HÉA ténylegesen nem elhanyagolható terhét viselik, ez utóbbi célkitűzéssel ellentétes lenne, he e terhet nem kompenzálnák.

52 Ezenkívül a HÉA-irányelv (7) preambulumbekezdése alapján a közös HÉA-rendszernek a verseny semlegességét kell eredményeznie olyan értelemben, hogy mindegyik tagállam területén, akármilyen hosszú is a termelési és értékesítési lánc, a hasonló termékekre és szolgáltatásokra ugyanakkora adóterhet kell kivetni. Amint a főtanácsnok az indítványának 45–48. pontjában megjegyezte, a mezőgazdasági átalányrendszer a lehető legnagyobb mértékben meg kívánja őrizni a HÉA-semlegességet is, mivel a kompenzáció annak elkerülését célozza, hogy az előzetesen felszámított HÉÁ-t továbbgöngyölítsék, és így olyan felárhoz vezessen, amelyet ezen adóval megterhelnek, és amely a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők által értékesített termékeket és nyújtott szolgáltatásokat magában foglaló termelési és értékesítési láncon keresztül folyamatosan emelkedik. Következésképpen úgy értelmezve a szóban forgó rendelkezést, hogy a tagállamok szabadon csökkenthetik a térítési átalány mértékét nullára még akkor is, ha a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők az előzetesen felszámított HÉA nem elhanyagolható terhét viselik, sértené az említett semlegességet.

53 Egy tisztán átalányjellegű egyszerű kompenzációnak a fizetése fogalmilag valóban nem vezet a HÉA teljes semlegességének a biztosításához. Lehetővé teszi azonban a lehető legnagyobb mértékű semlegesség biztosítását, figyelembe véve annak szükségességét, hogy azt és a kompenzáció célkitűzését összehangolják azon szabályok egyszerűsítésének a célkitűzésével, amelyek a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőkre alkalmazandók, amely utóbbi célkitűzés, amint az a jelen ítélet 48. pontjában szerepel, a mezőgazdasági átalányrendszer egyik célkitűzése is.

54 Ilyen körülmények között kizárólag a térítési átalány mértékének a meghatározási módjait, amelyeket a HÉA-irányelv 298. cikke ír elő, nem lehet úgy tekintetni, mint amelyek megkérdőjelezik e célkitűzéseket. Ezért nem elfogadható az, hogy a mezőgazdasági tevékenységek egyszerű mentességét – azért, mert funkcionális szempontból egyenértékű egy nulla mértékű térítési átalány alkalmazásával – a HÉA-irányelv mezőgazdasági átalányrendszerre vonatkozó szabályainak és különösen annak 296–298. cikke megfelelő átültetésének lehessen tekinteni.

55 E tekintetben meg kell továbbá állapítani, hogy annak lehetősége, hogy a térítési átalány mértékeit nullára csökkentsék, az e mértékek HÉA-irányelv 298. cikke második bekezdésének első mondatában szabályozott, fél százalékponttal történő fel- vagy lekerekítéséhez képest további lehetőségnek minősül. Azonban a fenti megállapításokra tekintettel a nulla mértékre való csökkentésnek e lehetősége csak akkor áll a tagállamok rendelkezésére, ha a 298. cikk első bekezdésének megfelelően végzett számításokból adódó mértékek, még ha meg is haladják a 0,5%-ot, nem lennének jelentősek, és következésképpen, ha magát a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők által előzetesen fizetett egész HÉÁ-t elhanyagolhatónak lehet tekinteni.

56 Amint a főtanácsnok az indítványának 20–33. és 56–58. pontjában megjegyezte, egyrészt sem a szóban forgó rendelkezés szövegével, sem a hatodik irányelv előkészítő munkálataival nem ellentétes a HÉA-irányelv 296–298. cikkének ilyen értelmezése, és másrészt a Portugál Köztársaság nem hivatkozhat érvényesen a C-582/08. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2010. július 15-én hozott ítéletre (EBHT 2010., I-7195. o.) annak alátámasztásaként, hogy ezen értelmezést nem lehet vele szemben felhozni.

57 Hangsúlyozni kell továbbá, hogy a Portugál Köztársaság érvelésével ellentétben a szóban forgó rendelkezés olyan értelmezése lenne ellentétes a jogbiztonsággal és az Unió közös HÉA-rendszere szabályainak egységes alkalmazásával, amely lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy a körülményektől függetlenül szabadon nullában állapítsák meg a térítési átalány mértékét.

58 A jelen esetben és anélkül, hogy határozni kellene a Bizottságnak az általa hivatkozott 5,3%-os és 7,9%-os mértékekre alapított érvelésének elfogadhatóságáról vagy relevanciájáról, elegendő megjegyezni, hogy a Portugál Köztársaság elismeri, hogy a nulla mértékű HÉÁ-t a jogszabályába 1992 folyamán vezette be, és hogy a mezőgazdasági termelők által a tevékenységük végzése érdekében általában beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások azóta esettől függően 6%-os és 13%-os HÉA-mérték alá tartoznak. A térítési átalányban részesülő mezőgazdasági portugál termelők így szükségszerűen olyan mértékű, előzetesen felszámított HÉÁ-t fizetnek, amely nem elhanyagolható, és amelyet ezért kompenzálni kell. Ezért e tagállamnak nem volt joga a szóban forgó portugál rendszer alá tartozó mezőgazdasági termelőkre nulla mértékű térítési átalányt alkalmazni.

59 Ezenkívül mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy a Portugál Köztársaság azon érvelését, miszerint csak akkor kell nulla feletti térítési átalányt megállapítani, ha a mezőgazdasági termelők olyan helyzetben vannak, hogy az állammal szemben adójóváírásra jogosultak, nem támasztja alá a HÉA-irányelv szövege. Éppen ellenkezőleg, a Bíróság már megállapította, hogy bár a kizárólag a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőkre vonatkozó makrogazdasági adatok, amelyekre a HÉA-irányelv 298. cikke utal, magukban foglalják, amint a Portugál Köztársaság jelzi, a ráfordításokat (a folyó termelőfelhasználás és a bruttó állóeszköz-felhalmozás) és a kibocsátásokat (végső termelés, beleértve a saját fogyasztást), valamint a ráfordításokra vonatkozó adó teljes összegét, a Bíróság azt is jelezte, hogy a térítési átalány mértéke a ráfordításokra vonatkozó adók ezen egyedüli teljes összegének a kibocsátással való elosztásával kapható meg (a 3/86. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1988. június 28-án hozott ítélet [EBHT 1988., 3369. o.] 8. pontja). A kibocsátások után esetlegesen fizetendő HÉA, és következésképpen a mezőgazdasági termelők, különösen a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők olyan esetleges helyzete, amelyben adójóváírásra jogosultak, nem vehető tehát figyelembe a térítési átalány alkalmazandó mértékének a megállapítása során.

60 Ezt követően a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a kötelezettségszegés megtörténtét a tagállamban az indokolással ellátott véleményben meghatározott határidő lejártakor fennálló helyzet alapján kell megítélni (lásd többek között a C-110/00. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2001. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7545. o.] 13. pontját és a C-487/08. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2010. június 3-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-4843. o.] 34. pontját). Ezenkívül az EUMSZ 258. cikkben meghatározott szabályok anélkül alkalmazandók, hogy a Bizottságnak meghatározott határidőt kellene betartania. Tehát a Bizottságra tartozik annak mérlegelése, hogy

mikor nyújtson be keresetet, és főszabály szerint a Bíróságnak nem feladata e mérlegelés felülvizsgálata (a C-297/08. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2010. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-1749. o.] 87. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

61 Ebből következik, hogy mivel a Portugál Köztársaság az indokolással ellátott véleményben meghatározott határidő lejártakor nem vitatta, hogy a mezőgazdasági termelés tényezőit sújtó és a szóban forgó portugál rendszer alá tartozó mezőgazdasági termelők által viselt teljes HÉA-teher nem elhanyagolható, amint a jelen ítélet 58. pontjában szerepel, a Bizottság keresete megalapozottságának az értékelése szempontjából nincs következménye annak az akár bizonyított ténynek, hogy az e tekintetben Portugáliában fennálló körülmények 1992, sőt 1989 óta lényegében változatlanok.

62 Végül egyrészt a HÉA-irányelv a 296. cikkének (1) bekezdésében kifejezetten kimondja, hogy mezőgazdasági átalányrendszer célja a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők által előzetesen fizetett HÉA kiegyenlítése. Nem lehet tehát elfogadni, hogy e kompenzáció általánosan vonatkozzon a mezőgazdasági üzemmel járó költségekre, és így ne adójellegű legyen, amelynek a kifizetését nem lehet a HÉA-irányelv alapján megkövetelni. Másrészt ezen irányelv a 300. és 301. cikkében előírja azokat a fő módszereket, amelyek alapján azt a tényleges kompenzációt, amelyre a térítési átalányban részesülő adott mezőgazdasági termelő jogosult, meg kell állapítani, és ez utóbbinak ki kell fizetni. Nem lehet tehát elfogadni, hogy a szóban forgó portugál rendszer alá tartozó mezőgazdasági termelők által előzetesen viselt teljes HÉA-terhet más intézkedésekkel lehessen kompenzálni, mint az említett irányelvben előírt térítési átalány.

63 Ilyen körülmények között a Bizottság által keresetének alátámasztására felhozott első kifogást megalapozottnak kell tekinteni.

A HÉA-beszedéssel kapcsolatban fizetendő saját források negatív kompenzációjára vonatkozó második kifogásról

64 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság hivatalból vizsgálhatja, hogy a tagállami kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset benyújtásához az EMUSZ 258. cikkben előírt feltételek fennállnak-e (a C-362/90. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1992. március 31-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-2353. o.] 8. pontja és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 70. pontja).

65 Többek között a Bíróság eljárási szabályzata 38. cikke 1. §-ának c) pontjából és az azzal kapcsolatos ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a keresetlevélnek meg kell jelölnie a jogvita tárgyát, és tartalmaznia kell a jogalapok rövid ismertetését, illetve annak kellően egyértelműnek és pontosnak kell lennie ahhoz, hogy az alperes elő tudja készíteni védekezését, valamint a Bíróság gyakorolhassa felülvizsgálati jogkörét. Mindebből következik, hogy a kereset alapjául szolgáló alapvető ténybeli és jogi elemeknek magából a keresetlevél szövegéből kell egységes és érthető módon következniük (a C-178/00. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 2003. január 9-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-303. o.] 6. pontja és a C-211/08. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2010. június 15-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-5267. o.] 32. pontja).

66 A jelen ügyben a Bizottság által előadott második kifogás nem tesz eleget e követelményeknek. Ezzel ugyanis a Bizottság azt kifogásolja, hogy a Portugál Köztársaság a HÉA-beszedéssel kapcsolatban fizetendő saját forrásokban jelentős negatív kompenzációt hajtott végre. Azonban a jogalapjainak ismertetése során a Bizottság csupán annak említésére szorítkozott, hogy ha Portugália bizonyíthatóan megsértette a HÉA-irányelvet, ami az Unió saját forrásainak a csökkenéséhez vezetett, követelheti az érintett saját források késedelmi kamattal megnövelt teljes összegének a megfizetését. A Bizottság tehát elmulasztott pontos magyarázatot adni arra, hogy e tagállam mely kötelezettségének nem tett az eleget azáltal, hogy ilyen kompenzációt hajtott végre. Ezenkívül a Bizottság a keresetlevelében azt állítja, hogy „a kötelezettségszegés megállapítása iránti ezen eljárásnak nem tárgya annak vizsgálata,

hogy a Portugál Köztársaság mennyiben felelt meg a saját források beszedésének területére vonatkozó szabályozásnak", ellentmondva tehát az általa a Bíróság elé terjesztett kereseti kérelmekben előadott második kifogásnak.

67 Ebből következik, hogy a második kifogást mint elfogadhatatlant el kell utasítani.

68 A fenti megállapítások fényében meg kell állapítani, hogy a Portugál Köztársaság – mivel a mezőgazdasági termelőkre olyan különös rendszert alkalmazott, amely sérti a HÉA-irányelv által bevezetett rendszert, mivel mentesíti azokat a HÉA megfizetése alól, és mivel nulla mértékű térítési átalány alkalmazásával jár – nem teljesítette az említett irányelv 296–298. cikkéből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

69 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a értelmében a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Ugyanezen cikk 3. §-ának első bekezdése értelmében részleges pernyertesség esetén a Bíróság elrendelheti a költségeknek a felek közötti megosztását, vagy határozhat úgy, hogy mindegyik fél maga viselje saját költségeit. A jelen esetben, mivel a Bíróság csak részben adott helyt a Bizottság keresetének, úgy kell határozni, hogy mindegyik fél maga viselje saját költségeit.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) A Portugál Köztársaság – mivel a mezőgazdasági termelőkre olyan különös rendszert alkalmazott, amely ellentétes a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv által bevezetett rendszerrel, mivel mentesíti azokat a hozzáadottérték-adó megfizetése alól, és mivel nulla mértékű térítési átalány alkalmazásával jár – nem teljesítette az említett irányelv 296–298. cikkéből eredő kötelezettségeit.

2) A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.

3) Az Európai Bizottság és a Portugál Köztársaság maguk viselik saját költségeiket.

Aláírások