Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 8. marca 2012 *

„Neizpolnitev obveznosti države — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Členi od 296 do 298 — Skupna pavšalna ureditev za kmete — Ničelna stopnja pavšalnega nadomestila“

V zadevi C-524/10,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 11. novembra 2010,

Evropska komisija, ki jo zastopa M. Afonso, zastopnica, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

proti

Portugalski republiki, ki jo zastopata L. Inez Fernandes in R. Laires, zastopnika,

tožena stranka,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot, predsednik senata, K. Schiemann, L. Bay Larsen, sodnika, C. Toader, sodnica, in E. Jarašiūnas (poročevalec), sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. septembra 2011,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 22. septembra 2011

izreka naslednjo

Sodbo

1 Evropska komisija s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Portugalska republika s tem, da je uvedla posebno ureditev za kmete, ki ne upošteva ureditve iz Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV), saj so ti oproščeni plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), in

* Jezik postopka: portugalščina.

s tem, da je uporabila ničelno stopnjo pavšalnega nadomestila in hkrati za izravnavo obračunanega DDV izvedla znatno negativno kompenzacijo v okviru lastnih sredstev Evropske unije, ni izpolnila svojih obveznosti iz členov od 296 do 298 navedene direktive.

Pravni okvir

Pravo Unije

2 V členih od 295 do 305 Direktive o DDV so določena pravila o skupni pavšalni ureditvi za kmete (v nadaljevanju: pavšalna ureditev za kmete). Ta ureditev je bila do 1. januarja 2007 urejena v členu 25 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 V skladu s členom 295(1), točke od 1 do 5, Direktive o DDV se ta ureditev v bistvu nanaša na dobavo blaga (kmetijske pridelke), pridelanega v okviru kmetijskega, gozdarskega ali ribiškega podjetja, in kmetijskih storitev, naštetih v prilogah VII in VIII k navedeni direktivi, ki jih opravijo kmetje, pri čemer izraz „kmet pavšalist“ pomeni kmeta, za katerega velja pavšalna ureditev za kmete.

4 Člen 295, točka 7, Direktive o DDV določa, da so „odstotki pavšalnega nadomestila“ „odstotki, ki jih določijo države članice v skladu s členi 297, 298 in 299 in ki jih uporabljajo v primerih iz člena 300, da bi omogočile kmetom pavšalistom nadomestiti obračunan vstopni DDV po določeni stopnji“. Ta obračunani vstopni DDV je v skladu s točko 6 navedenega člena „znesek skupnega DDV od blaga in storitev, ki jih kupijo vsa kmetijska, gozdarska in ribiška podjetja posamezne države članice, za katere velja sistem pavšalne ureditve, če bi kmet imel pravico do odbitka davka v skladu s členi 167, 168 in 169 ter členi 173 do 177, če bi zanj veljala splošna ureditev DDV“.

5 Členi od 296 do 298 Direktive o DDV določajo:

„Člen 296

1. Če bi kmetom uporaba splošne ureditve DDV ali posebne ureditve [za mala podjetja] iz poglavja 1 povzročila težave, lahko države članice zanje uporabijo pavšalno ureditev za nadomestitev DDV, obračunanega pri nakupih blaga in storitev, ki jih opravijo kmetje pavšalisti v skladu s tem poglavjem.

2. Vsaka država članica lahko iz pavšalne ureditve izvzame določene kategorije kmetov in kmete, ki jim upoštevanje splošne ureditve DDV ali poenostavljenih postopkov iz člena 281 ne bi povzročalo administrativnih težav.

3. Vsak kmet pavšalist se lahko v skladu s pravili in pogoji, ki jih določi vsaka država članica, odloči za uporabo splošne ureditve DDV ali po potrebi za uporabo poenostavljenih določb iz člena 281.

Člen 297

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

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

Člen 298

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

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

6 Člen 299 Direktive o DDV določa, da odstotki pavšalnega nadomestila ne smejo biti določeni tako, da bi kmetje pavšalisti pridobili večja vračila, kot bi znašal obračunani vstopni DDV.

7 Člen 300 Direktive o DDV določa, da se odstotki pavšalnega nadomestila v bistvu uporabijo na cene brez DDV za kmetijske pridelke in storitve, ki jih kmetje pavšalisti dobavijo oziroma opravijo davčnim zavezancem, razen tistim, ki imajo pravico do te pavšalne ureditve.

8 Člen 301 te direktive določa:

„1. V primeru dobav kmetijskih pridelkov in kmetijskih storitev iz člena 300 države članice zagotovijo, da pavšalno nadomestilo plača pridobitelj ali prejemnik ali državni organi.

2. Pri dobavah kmetijskih pridelkov in kmetijskih storitev, razen pridelkov in storitev iz člena 300, se šteje, da je pavšalno nadomestilo plačal pridobitelj ali prejemnik.“

9 Člen 302 Direktive o DDV določa, da če je kmet pavšalist upravičen do pavšalnega nadomestila, za dejavnosti, ki jih ureja ta pavšalna ureditev, ni upravičen do odbitka.

10 Člen 303(1) navedene direktive v bistvu določa, da če pridobitelj ali prejemnik storitev, ki je davčni zavezanec, plača pavšalno nadomestilo v skladu z navedenim členom 301(1), lahko ta znesek nadomestila odbije od DDV, ki ga je dolžan plačati v državi članici, v kateri opravlja obdavčljive transakcije. V skladu z odstavkom 2 tega člena 303 lahko davčni organi v nekaterih okoliščinah pridobitelju ali prejemniku vrnejo znesek tega nadomestila.

11 Poleg tega je Šesta direktiva v členu 25(12) določala, da kadar se države članice odločijo na svojem ozemlju uvesti pavšalno ureditev za kmete, določijo enotno osnovo za odmero DDV zaradi izvajanja ureditve virov lastnih sredstev Unije z uporabo skupne metode izračuna iz Priloge C k tej direktivi. Ta določba in priloga nista vključeni v Direktivo o DDV, ampak sta zajeti v členu 5(2) Uredbe Sveta (EGS, Euratom) št. 1553/89 z dne 29. maja 1989 o dokončni enotni ureditvi zbiranja lastnih sredstev, pridobljenih iz davka na dodano vrednost (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 1, zvezek 1, str. 197).

12 Na podlagi člena 272(1)(e) Direktive o DDV lahko države članice davčne zavezance, ki so upravičeni do pavšalne ureditve za kmete, oprostijo nekaterih ali vseh obveznosti iz naslova XI, poglavja od 2 do 6, navedene direktive, in sicer zlasti obveznosti, da davčnim organom zaradi identifikacije prijavijo vsako dejavnost, ki jo opravljajo kot davčni zavezanec, obveznosti izstavljanja računov z DDV, obveznosti vodenja knjigovodstva in obveznosti predložitve obračunov DDV.

13 Portugalska republika je v skladu s členom 395 Akta o pogojih pristopa Kraljevine Španije in Portugalske republike ter o prilagoditvah pogodb (UL 1985, L 302, str. 23) v povezavi s Prilogo XXXVI k istemu aktu lahko polno uporabo pravil o skupnem sistemu DDV odložila do 1. januarja 1989.

Nacionalno pravo

14 Z zakonsko uredbo št. 195/89 z dne 12. junija 1989 (*Diário da República*, prva zbirka, št. 133, z dne 12. junija 1989) je bilo v portugalski zakonik o davku na dodano vrednost (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, v nadaljevanju: CIVA), potrjen z zakonsko uredbo št. 394-B/84 z dne 26. decembra 1984 (*Diário da República*, prva zbirka, št. 297, z dne 26. decembra 1984), ki je bila spremenjena in ponovno objavljena z zakonsko uredbo št. 102/2008 z dne 20. junija 2008 (*Diário da República*, prva zbirka, št. 118, z dne 20. junija 2008), popravek št. 44-A/2008 z dne 13. avgusta 2008 (*Diário da República*, prva zbirka, št. 156, z dne 13. avgusta 2008), uvedenih več določb za uskladitev portugalske zakonodaje o DDV s Šesto direktivo. Med spremembami te zakonodaje so tudi določbe o vzpostavitvi posebne ureditve za kmete (v nadaljevanju: zadevna portugalska ureditev).

15 V skladu s členom 9, točka 33, CIVA so „dobave blaga v okviru dejavnosti, navedenih v prilogi A k temu zakoniku, in kmetijske storitve, navedene v prilogi B, če jih je poleg svoje redne dejavnosti opravil kmet ob pomoči delovne sile in običajne mehanizacije kmetijskega ali gozdarskega podjetja“, oproščene plačila DDV. Prilogi A in B k CIVA v bistvenem ustrezata prilogama VII in VIII k Direktivi o DDV.

16 Iz tega člena 9, točka 33, v povezavi s členom 20(1) CIVA izhaja, da kmetje v zameno za zgoraj navedeno oprostitev niso upravičeni niti do odbitka niti do povračila zneskov, ki so jih plačali kot DDV na nakupe blaga in storitev, namenjenih izvedbi navedenih dobav in storitev.

17 V skladu s členom 29(3) CIVA so kmetje, ki izvajajo izključno transakcije, ki so oproščene plačila DDV, oproščeni obveznosti obračunavanja tega davka in njegove prevalitve na stranke, izdajanja računov, davčne napovedi in knjigovodstva, ki jih imajo davčni zavezanci, za katere velja splošna ureditev DDV.

Predhodni postopek

18 Komisija je z uradnim opominom z dne 6. junija 2008 Portugalski republiki sporočila svoje mnenje, da zadevna portugalska ureditev ni skladna z določbami pavšalne ureditve za kmete iz Direktive o DDV, zlasti z njenimi členi od 296 do 298, ker naj portugalska zakonodaja ne bi določala, da kmetje, za katere velja navedena nacionalna ureditev, prejemajo nadomestilo vstopnega DDV, in naj bi določala le oprostitev plačila davkov za kmetijske dejavnosti, če ni mogoče odbiti vstopnega davka.

19 Portugalska republika je v odgovoru z dne 20. avgusta 2008 na navedeni opomin zanikala obstoj neizpolnitve obveznosti in zatrjevala, da člen 298, drugi odstavek, drugi stavek, Direktive o DDV (v nadaljevanju: zadevna določba) državam članicam izrecno dopušča določitev ničelne stopnje pavšalnega nadomestila, in to ne glede na višino vstopnega davka, ki so ga plačali kmetje, za katere velja zadevna portugalska ureditev. Portugalska ureditev naj bi imela učinke, ki ustrezajo ciljem skupne pavšalne ureditve za kmete, predvsem cilju poenostavitve, davčno obravnavanje z ničelno stopnjo nadomestila, ki ga odloča ta ureditev, pa naj bi bilo enakovredno davčnemu obravnavanju dejavnosti, ki so oproščene plačila DDV in pri katerih ni mogoče odbiti vstopnega DDV. Ugotovila je, da ker lahko države članice obliko in način prenosa direktiv, ki so naslovljene nanje, v nacionalno pravo prosto določijo, bi lahko zadevna portugalska ureditev spadala na seznam dejavnosti, ki so oproščene plačila davkov, iz člena 9 CIVA.

20 Ker ta odgovor Komisije ni prepričal, je Portugalski republiki 26. junija 2009 poslala obrazloženo mnenje, v katerem je vztrajala, da zadevna portugalska ureditev ni skladna s členi od 296 do 298 Direktive o DDV.

21 Portugalska republika je z dopisom z dne 31. avgusta 2009 Komisijo obvestila, da zavrača sprejetje ukrepov, potrebnih za uskladitev z navedenim obrazloženim mnenjem, in podrobneje razvila utemeljitev, ki jo je podala v odgovoru na uradni opomin.

22 Ker je Komisija vztrajala pri svojem stališču, da portugalska ureditev ni skladna s členi od 296 do 298 Direktive o DDV, je vložila to tožbo.

Tožba

Trditve strank

23 Komisija najprej poudarja, da sta cilja pavšalne ureditve za kmete poenostavitev, zaradi katere bi bili kmetje pavšalisti oproščeni izpolnjevanja nekaterih obveznosti iz splošne ali poenostavljene ureditve DDV, in nadomestitev obračunanega vstopnega davka, s čimer bi se zagotovilo, da ta vstopni davek ne bi vplival na oblikovanje cen kmetijskih pridelkov kot „skriti DDV“.

24 Če se država članica odloči vzpostaviti navedeno ureditev na svojem ozemlju, mora na podlagi člena 297, prvi odstavek, prvi stavek, Direktive o DDV, po potrebi določiti odstotke pavšalnega nadomestila. Zadevna portugalska ureditev naj torej ne bi bila skladna z obveznostjo nadomestitve obračunanega vstopnega DDV kmetom, za katere velja navedena ureditev.

25 Trditev Portugalske republike v utemeljitev zadevne portugalske ureditve naj ne bi bilo mogoče sprejeti. Prvič, zadevna določba naj ne bi imela obsega, ki ji ga Portugalska republika pripisuje. Na podlagi pripravljalnega gradiva za Šesto direktivo naj ne bi bilo mogoče sprejeti razlage, ki jo je podala Portugalska republika.

26 Drugič, na podlagi značilnosti portugalskega kmetijstva naj ne bi bilo mogoče šteti, da je ničelna stopnja nadomestila, ker naj bi bila še vedno ugodna za portugalske kmete, za katere velja zadevna portugalska ureditev, v vsakem primeru skladna z določbami Direktive o DDV.

27 Tretjič, obveznost določitve pavšalnega nadomestila za obračunan vstopni DDV naj ne bi bila pogojena s tem, da kmetom pavšalistom, kot skupini, zadevna država članica priznava dobropis davka.

28 Četrtič, to, da je Komisija zadevno nacionalno ureditev obravnavala z zamudo, naj ne bi bilo upoštevno, saj naj bi bila ta ureditev v bistvenem vzpostavljena od leta 1992. V zvezi s tem je Komisija med drugim ugotovila, da je postalo šele po pregledu lastnih sredstev, izvedenem na Portugalskem novembra 2007, razvidno, da je znesek DDV, ki ga kmetje, za katere je veljala navedena ureditev, niso odbili, leta 2004 dosegel skoraj 5,3 % njihove prodaje, leta 2005 pa 7,9 %. Ker naj bi portugalski organi menili, da je znesek DDV, obračunanega v kmetijskem sektorju, prevelik, naj bi leta 2004 pri izračunu osnove za lastna sredstva opravili negativno kompenzacijo za približno 70 milijonov EUR.

29 Petič, z zatrjevanim vračilom obračunanega vstopnega DDV s subvencijami in drugimi državnimi pomočmi v korist kmetijskih dejavnosti naj ne bi bilo mogoče nadomestiti pravilne uporabe pavšalne ureditve za kmete, kot jo določa Direktiva o DDV.

30 Šestič, niti Direktiva o DDV, niti uvodne izjave Šeste direktive, niti sodna praksa Sodišče naj ne bi omogočale ugotovitve, da zadevna pavšalna ureditev nima davčne narave.

31 Komisija nato zatrjuje, da se portugalska zakonodaja omejuje na oprostitev plačila DDV in s tem na izključitev vseh kmetov, za katere ne velja splošna ureditev in ki predstavljajo velik del portugalskega kmetijskega sektorja, in sicer 27 % leta 2004 in 29 % leta 2005, iz skupnega sistema DDV. Zadevna portugalska ureditev naj bi zato resno izpodkopavala načelo splošne uporabe DDV.

32 Portugalska republika najprej ugovarja utemeljenosti trditev Komisije. Ko je bila sprejeta Šesta direktiva, naj bi se ničelna stopnja uporabljala zelo redko in prehodno. Zato naj ne bi bilo mogoče šteti, da je uporaba ničelne stopnje nadomestila povezana z uporabo ničelne davčne stopnje za vstopne

nakupe, razen če se šteje, da možnosti, ki je bila dana državam članicam s členom 25(3) Šeste direktive – določbo, ki se zdaj nahaja v členu 298, drugi odstavek, Direktive o DDV – dejansko že od začetka ni bilo mogoče uporabiti v praksi.

33 Poleg tega naj bi se, prvič, Svet Evropske unije odločil spremeniti predlog Šeste direktive, ki ga je pripravila Komisija, s tem, da je dodal navedeno možnost. Vendar glede na to, da je ta predlog že predvideval možnost zaokrožitve odstotkov navzdol ali navzgor in torej možnost zaokrožitve na ničelno stopnjo, kadar so bili blizu nič, naj bi morala sprememba, ki jo je uvedel Svet, nujno poseči dlje kot navedena določba. V uvodnih izjavah tega predloga naj bi Komisija navedla tudi, da bi morale imeti države članice možnost prosto določiti odstotke pavšalnega nadomestila in da so odstotki, ki izhajajo iz upoštevnih makroekonomskih izračunov, le zgornje meje. Beseda „tudi“, ki je dodana v zadevni določbi in naj je v ustrezajoči določbi Šeste direktive ne bi bilo ter naj bi bila zgolj oblikovna sprememba, naj bi potrjevala, da države članice lahko, ne glede na okoliščine, določijo ničelno stopnjo pavšalnega nadomestila.

34 V skladu s sodno prakso Sodišča naj državi članici, katere nacionalna ureditev je v skladu z jasnim in nedvoumnim besedilom določbe Direktive o DDV, ne bi bilo mogoče očitati, da ni izpolnila obveznosti, ki jih ima ravno na podlagi te določbe. Tožbe naj zato ne bi bilo mogoče sprejeti.

35 Drugič, sprejetje razlage Komisije naj bi bilo v nasprotju z načelom gotovosti in pravne varnosti ter ciljem enostavne in enotne uporabe pravil o skupnem sistemu DDV.

36 Tretjič, edina vloga Komisije v okviru pavšalne ureditve za kmete naj bi bilo preverjanje, ali stopnja nadomestila, ki ga je določila država članica, ne vodi k previsokemu nadomestilu. Komisija naj od države članice ne bi mogla zahtevati, naj uporabi višji odstotek nadomestila od tistega, ki se ga je odločila uvesti.

37 Ti različni dejavniki naj bi potrjevali dobesedno razlago zadevne določbe. Poleg tega naj razlaga Portugalske republike ne bi bila v nasprotju niti z zahtevo po enotni uporabi prava Unije niti z načelom enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti. V zvezi s tem ta država članica zatrjuje, da je pavšalna ureditev za kmete sama po sebi taka, da lahko ogrozi to nevtralnost, ker naj bi dopuščala uporabo odstotka pavšalnega nadomestila, določenega zgolj na podlagi ocene.

38 Portugalska republika zaradi celovitosti zatrjuje, da je njena izbira, da ne bo uvedla nadomestila vstopnega DDV kmetom, za katere velja zadevna portugalska ureditev, davčno konsistentna.

39 Prvič, okoliščine, ki so obstajale na Portugalskem ob sprejetju Šeste direktive, naj se v tej državi članici od takrat ne bi zelo spremenile, sedanji položaj glede DDV pa naj bi imel podobne značilnosti tistim, ki so obstajale 1. januarja 1989. Poleg tega, tudi če so se okoliščine, na katere se sklicuje Komisija, spremenile, naj bi se spremenile pred skoraj 17 leti, ko je bila v portugalski zakonodaji marca 1992 odpravljena ničelna stopnja.

40 To, da se odstotki pavšalnega nadomestila določijo „po potrebi“, naj bi pomenilo, da obstajajo okoliščine, v katerih določitev teh odstotkov ni upravičena. Tako naj bi bilo predvsem v primerih, v katerih kmetom, kot skupini, država članica ne priznava dobropisa DDV. Poleg tega naj bi bilo zlasti iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je treba pri izračunu zgornje meje nadomestila upoštevati izstopni DDV, obračunan na podlagi splošne ureditve, in da pavšalna ureditev za kmete državam članicam ne more dopuščati, da kmetom pavšalistom vrnejo višje zneske od vračila DDV, do katerega bi bili upravičeni, če bi zanje veljala splošna ureditev, sicer gre za državno pomoč.

41 Na Portugalskem naj bi bili tako 1. januarja 1989 kot zdaj zneski DDV v zvezi z nakupi blaga in storitev, namenjenih kmetijski dejavnosti, ki se odbijejo v okviru splošne ureditve, nižji od zneskov DDV, dolgovanega državi članici iz naslova obračunavanja in prevalitve tega davka na kupce

kmetijskih pridelkov in storitev. Kmetom, kot skupini, naj država članica torej ne bi priznala dobropisa DDV. Zato naj bi bila določitev odstotka nadomestila vstopnega DDV na ničelno stopnjo v primeru Portugalske republike edina primerna in konsistentna davčna rešitev.

42 V zvezi s tem Portugalska republika navaja, da Komisija niti v predhodnem postopku niti v tožbi ni dokazala, kako je ugotovila stopnjo 5,3 % in 7,9 %, in da ji poleg tega ni znano, od kod izhajajo te stopnje. Ta država članica naj torej ne bi mogla izpodbijati teh stopenj, ki naj jih Komisija zato ne bi smela uporabiti, da bi zahtevala, naj kmetom, za katere velja zadevna portugalska ureditev, odobri nadomestilo po enakih oziroma podobnih stopnjah. V vsakem primeru naj bi te stopnje pomenile le najvišjo zgornjo mejo.

43 Drugič, Portugalska republika zatrjuje, da je zadevna portugalska ureditev skladna s področjem uporabe ureditve, kot je določeno v Direktivi o DDV, ter s ciljem poenostavitve pravil in postopkov, ker nacionalna ureditev kmete, za katere velja ta ureditev, oprošča vseh obveznosti glede izdajanja računov, pobiranja, prijavljanja davkov in knjigovodstva, prevalitve in plačevanja DDV. Poleg tega naj bi bilo le z določitvijo ničelnega odstotka nadomestila mogoče izvesti popolno in zato dejansko poenostavitev. Navedena ureditev naj bi tako ustrezala tudi zahtevam glede obveznosti prenosa sekundarne zakonodaje v nacionalno pravo.

44 Dalje, vračilo zneskov DDV, plačanega v zvezi z nakupi blaga in naročili storitev, namenjenih kmetijski dejavnosti, naj bi bilo skoraj vedno zagotovljeno s pomočmi ali drugimi subvencijami, ki jih dodeljujejo država in drugi javni organi.

45 Tretjič, Portugalska republika zatrjuje, da se Komisija v uradnem opominu oziroma v obrazloženem mnenju ne sklicuje na cilj nadomestitve – v korist kmetov pavšalistov – vstopnega DDV, obračunanega na navedene transakcije. Tako naj, tudi če bi bil ta cilj nadomestitve uresničen, morebitno nadomestilo ne bi bilo davčne narave. Na podlagi Šeste direktiva in Direktive o DDV naj torej ne bi bilo mogoče naložiti obveznosti plačila tega nadomestila.

46 Nazadnje Portugalska republika poudarja, da Komisija sama v tožbi zavrača vprašanje domnevnega portugalskega dolga v okviru lastnih sredstev Unije, povezanih s pavšalno ureditvijo za kmete. Vendar med drugim zatrjuje, da tudi če bi Sodišče sprejelo stališče Komisije, to ne bi moglo pomeniti povečanja portugalskega prispevka k sredstvom Unije, ki izvirajo iz DDV.

Presoja Sodišča

47 Komisija v utemeljitev svoje tožbe navaja ločena očitka, enega v zvezi s tem, da se za kmete, za katere velja zadevna portugalska ureditev, uporablja posebna ureditev, v skladu s katero so oproščeni plačila DDV in ki vključuje ničelno stopnjo pavšalnega nadomestila, in drugega v zvezi z negativno kompenzacijo v okviru lastnih sredstev, ki jih dolguje Portugalska republika iz naslova odmerjenega in pobranega DDV.

Prvi očitek: oprostitev plačila davka in uporaba ničelne stopnje pavšalnega nadomestila

48 Kot izhaja iz členov 272(1)(e) in 296(1) Direktive o DDV je namen pavšalne ureditve za kmete državam članicam omogočiti, da lahko kmete, katerim bi uporaba splošne ureditve ali posebne ureditve za mala podjetja povzročila težave, oprostijo nekaterih ali vseh obveznosti, ki jih imajo običajno davčni zavezanci, za katere velja splošna ureditev DDV, in jim odobrijo pavšalno nadomestilo za vstopni DDV, ki so ga ti kmetje plačali. Ta ureditev torej uresničuje hkrati cilj poenostavitve (sodba z dne 26. maja 2005 v zadevi Stadt Sundern, C-43/04, ZOdl., str. I-4491, točka 28) in cilj nadomestitve obračunanega vstopnega DDV (sodba z dne 15. julija 2004 v zadevi Harbs, C-321/02, ZOdl., str. I-7101, točka 29). Ker se je Komisija, kot je razvidno iz spisa,

predloženega Sodišču, sklicevala na zadnjenavedeni cilj tako v uradnem opominu kot v obrazloženem mnenju, Portugalska republika v nobenem primeru ne navaja utemeljeno, da ji ta cilj v okviru te tožbe ni bil očitan.

49 Poleg tega je treba opozoriti, da je na eni strani pavšalna ureditev za kmete odstopajoča ureditev, ki pomeni izjemo od splošne ureditve Direktive o DDV in jo je torej treba uporabljati samo v obsegu, ki je nujen za uresničitev njenega cilja. Poleg tega je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča vsako odstopanje ali izjemo od splošnega pravila razlagati strogo (zgoraj navedeni sodbi Harbs, točka 27, in Stadt Sundern, točka 27). Na drugi strani Direktiva o DDV ne določa oprostitve plačila DDV za kmetijske dejavnosti. Nasprotno, generalna pravobranilka je v točkah od 46 do 48 sklepnih predlogov poudarila, da čeprav se na prodajo kmetov pavšalistov DDV ne obračuna, pavšalna ureditev za kmete ni bila predvidena kot ureditev z oprostitvami, ker taka ureditev ne bi omogočala odprave obračuna vstopnega DDV in torej zagotovitve nevtralnosti skupnega sistema DDV. Poleg tega je iz člena 296(1) navedene direktive razvidno, da za kmete načeloma velja splošna ureditev, posebna ureditev za mala podjetja ali navedena pavšalna ureditev.

50 Poleg tega, tudi če je poenostavitev upravnih obveznosti, ki jih imajo kmetje pavšalisti, dejansko eden od ciljev, ki jih uresničuje pavšalna ureditev za kmete, prizadevanje za poenostavitev ne more utemeljevati uvedbe oprostitev, ki jih Direktiva o DDV ne določa (glej v tem smislu in po analogiji sodbo z dne 28. septembra 2006 v zadevi Komisija proti Avstriji, C-128/05, ZOdl., str. I-9265, točka 25). To velja toliko bolj, ker mora biti ta cilj poenostavitve v obravnavanem primeru usklajen s ciljem nadomestitve vstopnega DDV, obračunanega zadevnim kmetom, kar nujno pomeni, da se kmetom pavšalistom naložijo minimalne upravne obveznosti, zlasti zaradi zbiranja podatkov, potrebnih za določitev odstotkov pavšalnega nadomestila, ki se uporabijo.

51 Vendar, kadar se kmetom pavšalistom vstopni DDV, ki ni zanemarljiv, dejansko obračuna, bi bilo v nasprotju z zadnjenavedenim ciljem, če jim nadomestilo za tako obremenitev ne bi bilo odobreno.

52 Poleg tega je v sedmi uvodni izjavi Direktive o DDV navedeno, da bi skupni sistem DDV moral voditi k nevtralnosti konkurence, kar pomeni, da bi bili podobni blago in storitve na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenjeni ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz. Kot navaja generalna pravobranilka v točkah od 45 do 48 sklepnih predlogov, je tako cilj pavšalne ureditve za kmete tudi ohranitev čim večje nevtralnosti DDV, pri čemer je namen nadomestitve zagotoviti, da se prejšnje obdavčenje z vstopnim DDV ne prenese na nadaljnje transakcije in ne povzroči pribitka na ceno, ki bi bila obremenjena s tem davkom in bi se postopoma zviševala v vseh nadaljnjih fazah proizvodne in transakcijske verige blaga in storitev kmetov pavšalistov. Zato bi razlaga zadevne določbe, v skladu s katero bi lahko države članice prosto zmanjšale odstotke pavšalnega nadomestila na ničelno stopnjo, čeprav bi bil kmetom pavšalistom obračunan vstopni DDV, ki ni zanemarljiv, ogrozila navedeno nevtralnost.

53 Res je, da samo plačilo nadomestila, ki je povsem pavšalno, po definiciji ne bi zagotavljalo popolne nevtralnosti DDV. Vendar omogoča zagotovitev čim večje nevtralnosti ob upoštevanju potrebe po uskladitvi te nevtralnosti in cilja nadomestitve s ciljem poenostavitve pravil, ki veljajo za kmete pavšaliste, ki je, kot je bilo navedeno že v točki 48 te sodbe, tudi eden od ciljev pavšalne ureditve za kmete.

54 V zvezi s tem ni mogoče šteti, da pravila, ki urejajo določitev odstotka pavšalnega nadomestila, kot so določena v členu 298 Direktive o DDV, povzročajo dvom o teh ciljih. Zato ni mogoče sprejeti stališča, da je samo oprostitev kmetijskih dejavnosti, ker bi bila s funkcionalnega vidika enaka uporabi ničelne stopnje pavšalnega nadomestila, mogoče šteti za primeren prenos pravil Direktive o DDV v zvezi s pavšalno ureditvijo za kmete, zlasti njenih členov od 296 do 298.

55 Glede tega je treba tudi ugotoviti, da je možnost zmanjšanja odstotkov pavšalnega nadomestila na ničelno stopnjo dodatna možnost zaokroževanju teh odstotkov navzgor ali navzdol do najbližje polodstotne točke, ki je določena v členu 298, drugi odstavek, prvi stavek, Direktive o DDV. Vendar imajo ob upoštevanju zgoraj navedenega države članice to možnost zmanjšanja na ničelno stopnjo le takrat, kadar so odstotki, ki so rezultat izračunov na podlagi istega člena 298, prvi odstavek, tudi če so višji od 0,5 %, vseeno zanemarljivi, in zato takrat, kadar je mogoče šteti, da je sam skupni znesek vstopnega DDV, ki se obračuna kmetom pavšalistom, zanemarljiv.

56 Kot zatrjuje generalna pravobranilka v točkah od 20 do 33 in od 56 do 58 sklepnih predlogov, na eni strani niti besedilo zadevne določbe niti pripravljalno gradivo Šeste direktive ne nasprotujeta tej razlagi členov od 296 do 298 Direktive o DDV, na drugi strani pa se Portugalska republika ne more učinkovito sklicevati na sodbo z dne 15. julija 2010 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-582/08, ZOdl., str. I-7195), da bi utemeljila, da te razlage ni mogoče uveljavljati proti njej.

57 Prav tako je treba poudariti, da bi se v nasprotju s trditvami Portugalske republike z razlago zadevne določbe, v skladu katero bi lahko države članice, ne glede na okoliščine, prosto določile ničelno stopnjo pavšalnega nadomestila, kršili pravna varnost in enotna uporaba pravil skupnega sistema DDV v Uniji.

58 V obravnavanem primeru, ne da bi bilo treba odločiti o dopustnosti ali upoštevnosti trditve Komisije v zvezi s stopnjama 5,3 % in 7,9 %, na kateri se sklicuje, zadostuje poudariti, da Portugalska republika priznava, da je bila v njeni zakonodaji ničelna stopnja DDV odpravljena leta 1992 in da so blago in storitve, ki jih na splošno kupujejo kmetje za opravljanje svojih dejavnosti, od takrat, odvisno od primera, obdavčeni s 6-odstotnim ali 13-odstotnim DDV. Portugalskim kmetom pavšalistom se tako nujno obračuna vstopni DDV, ki ni zanemarljiv in mora biti zato nadomeščen. Zato ta država članica za kmete, za katere velja zadevna portugalska ureditev, neutemeljeno uporablja ničelno stopnjo pavšalnega nadomestila.

59 Nato je treba najprej navesti, da za trditev Portugalske republike, da se določi ničelna stopnja pavšalnega nadomestila le, kadar država kmetom priznava dobropis DDV, v besedilu Direktive o DDV ni podlage. Nasprotno, Sodišče je že odločilo, da makroekonomske statistike za kmete pavšaliste, na katere se sklicuje člen 298 Direktive o DDV, kot navaja Portugalska republika, zajemajo vložke (neposredno porabo in vrednost bruto investicij v osnovna sredstva) in izložke (končna proizvodnja, vključno z lastno porabo) ter skupni znesek vstopnih davkov, in navedlo tudi, da se odstotki pavšalnega nadomestila izračunajo tako, da se ta skupni znesek vstopnih davkov deli z izložki (sodba z dne 28. junija 1988 v zadevi Komisija proti Italiji, 3/86, Recueil, str. 3369, točka 8). Morebitni dolgovani izstopni DDV in zato možnost dobropisa DDV, priznanega kmetom, zlasti tistim, za katere velja pavšalna ureditev, se torej pri določitvi odstotka pavšalnega nadomestila, ki se uporabi, ne upošteva.

60 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča je razvidno, da je treba neizpolnitev obveznosti presojati glede na položaj države članice, kakršen je bil ob izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju (glej zlasti sodbi z dne 11. oktobra 2001 v zadevi Komisija proti Avstriji, C-110/00, Recueil, str. I-7545, točka 13, in z dne 3. junija 2010 v zadevi Komisija proti Španiji, C-487/08, ZOdl., str. I-4843, točka 34). Poleg tega je treba pravila iz člena 258 PDEU uporabiti, ne da bi bila Komisija dolžna spoštovati določeni rok. Komisija ima tako diskrecijsko pravico glede datuma vložitve tožbe, Sodišču pa načeloma ni treba nadzirati izvrševanja te pravice (sodba z dne 4. marca 2010 v zadevi Komisija proti Italiji, C-297/08, ZOdl., str. I-1749, točka 87 in navedena sodna praksa).

61 Iz tega izhaja, da ker Portugalska republika ne izpodbija tega, da ob izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju, znesek skupnega DDV na proizvodne dejavnike, ki se obračuna kmetom, za katere velja zadevna portugalska ureditev, kot je navedeno v točki 58 te sodbe, ni bil zanemarljiv, dejstvo – tudi če bi bilo dokazano – da se okoliščine glede tega na Portugalskem od leta 1992, oziroma leta 1989, v bistvu niso spremenile, ne vpliva na presojo utemeljenosti tožbe Komisije.

62 Nazadnje, na eni strani je v členu 296(1) Direktive o DDV izrecno navedeno, da je namen pavšalne ureditve za kmete nadomestitev vstopnega DDV, ki je bil obračunan kmetom pavšalistom. Ni torej mogoče sprejeti stališča, da se to nadomestilo na splošno nanaša na stroške, vezane na kmetijsko podjetje, in tako nima davčne narave ter da njegovo izplačilo ne more biti naloženo na podlagi Direktive o DDV. Na drugi strani člena 300 in 301 Direktive o DDV določata bistvena pravila, na podlagi katerih se določi dejansko nadomestilo, do katerega je kmet pavšalist upravičen, in kako se mu le-to izplača. Zato ni mogoče sprejeti stališča, da je kmetom, za katere velja zadevna portugalska ureditev, obračunani vstopni DDV mogoče nadomestiti z drugimi ukrepi, kot je plačilo pavšalnega nadomestila, ki ga določa ta direktiva.

63 V teh okoliščinah je treba prvi očitek, ki ga je Komisija navedla v utemeljitev tožbe, šteti za utemeljen.

Drugi očitek: negativna kompenzacija v okviru lastnih sredstev, ki se plačujejo iz naslova odmerjenega in pobranega DDV

64 V skladu z ustaljeno sodno prakso lahko Sodišče po uradni dolžnosti preuči, ali so izpolnjeni pogoji iz člena 258 PDEU za vložitev tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti (sodba z dne 31. marca 1992 v zadevi Komisija proti Italiji, C-362/90, Recueil, str. I-2353, točka 8, in zgoraj navedena sodba Komisija proti Španiji, točka 70).

65 Iz člena 38(1)(c) Poslovnika Sodišča in iz sodne prakse v zvezi s to določbo je razvidno, da je treba v vsaki tožbi navesti predmet spora in kratek povzetek tožbenih razlogov ter da morajo biti te navedbe dovolj jasne in natančne, da toženi stranki omogočajo pripravo obrambe in Sodišču nadzor. Iz tega izhaja, da morajo biti temeljni elementi glede dejstev in prava, na katerih tožba temelji, skladno in razumljivo razvidni iz besedila vloge (sodbi z dne 9. januarja 2003 v zadevi Italija proti Komisiji, C-178/00, Recueil, str. I-303, točka 6, in z dne 15. junija 2010 v zadevi Komisija proti Španiji, C-211/08, ZOdl., str. I-5267, točka 32).

66 V obravnavani zadevi drugi očitek, ki ga je navedla Komisija, ne izpolnjuje teh pogojev. Komisija Portugalski republiki namreč očita, da je opravila veliko negativno kompenzacijo v okviru lastnih sredstev, ki se plačujejo iz naslova odmerjenega in pobranega DDV. Vendar Komisija v povzetku tožbenih razlogov zgolj navaja, da bi bila v primeru ugotovitve kršitve Direktive o DDV, ki bi privedla do zmanjšanje lastnih sredstev Unije, Komisija upravičena do skupnega zneska zadevnih lastnih sredstev, povišanega za zamudne obresti. Komisija tako ni podrobneje obrazložila, katere obveznosti ta država članica ni izpolnila s tem, da je opravila to kompenzacijo. Poleg tega Komisija v tožbi zatrjuje, da „namen tega postopka zaradi neizpolnitve obveznosti ni ugotoviti, koliko [je] Portugalska republika izpolnila svoje obveznosti glede pobiranja lastnih sredstev“, s čimer je v protislovju z drugim očitkom, navedenim v predlogih, ki jih je predložila Sodišču.

67 Drugi očitek je zato treba zavreči kot nedopusten.

68 Glede na vse navedeno je treba ugotoviti, da Portugalska republika s tem, da je uvedla posebno ureditev za kmete, ki ne upošteva ureditve iz Direktive o DDV, ker so s to posebno ureditvijo ti oproščeni plačila DDV in ker ta posebna ureditev vsebuje uporabo ničelne stopnje pavšalnega nadomestila, ni izpolnila svojih obveznosti iz členov od 296 do 298 navedene direktive.

Stroški

69 Na podlagi člena 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. V skladu z odstavkom 3, prvi pododstavek, istega člena lahko Sodišče, če vsaka stranka uspe samo deloma, odloči, da se stroški delijo ali da vsaka stranka nosi svoje stroške. Glede na to, da je bilo tožbi Komisije ugodeno le deloma, nosi vsaka stranka svoje stroške.

Iz teh razlogov

je Sodišče (četrti senat)

razsodilo:

1. **Portugalska republika s tem, da je uvedla posebno ureditev za kmete, ki ne upošteva ureditve iz Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ker so s to posebno ureditvijo ti oproščeni davka na dodano vrednost in ker ta posebna ureditev vsebuje uporabo ničelne stopnje pavšalnega nadomestila, ni izpolnila svojih obveznosti iz členov od 296 do 298 navedene direktive.**

2. **V preostalem se tožba zavrne.**

3. **Evropska komisija in Portugalska republika nosita vsaka svoje stroške.**

Podpisi