Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

8 март 2012 година *

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Членове 296—298 — Режим на единна данъчна ставка за земеделските производители — Нулева единна ставка на компенсация“

По дело C-524/10

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258 ДФЕС на 11 ноември 2010 г.

Европейска комисия, за която се явява г-жа M. Afonso, в качеството на представител, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Португалска република, за която се явяват г-н L. Inez Fernandes и г-н R. Laires, в качеството на представители,

ответник,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н J.-C. Bonichot, председател на състав, г-н K. Schiemann, г-н L. Bay Larsen, г-жа C. Toader и г-н E. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 14 септември 2011 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 22 септември 2011 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: португалски.

Решение

1 С исковата си молба Европейската комисия моли Съда да установи, че като прилага за земеделските производители специален режим, несъобразен с установения от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправка в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), поради това че освобождава земеделските производители от плащане на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) и прилага нулева единна ставка на компенсация, и същевременно като извършва съществена отрицателна компенсация от собствените ресурси на Европейския съюз за уравновесяване на събирането на ДДС, Португалската република не изпълнява задълженията си по членове 296—298 от Директивата за ДДС.

Правна уредба

Правото на Съюза

2 Директивата за ДДС урежда в членове 295—305 от нея правилата относно общия режим на единна данъчна ставка за земеделските производители (наричан по-нататък „режим на единна данъчна ставка за земеделските производители“). До 1 януари 2007 г. този режим се урежда от член 25 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

3 Съгласно член 295, параграф 1, точки 1—5 от Директивата за ДДС този режим се отнася по същество до доставките на стоки (земеделски продукти), извършвани в рамките на земеделско, горско или рибно предприятие, както и до изброените съответно в приложения VII и VIII от същата директива земеделски услуги, извършвани от земеделски производител, като изразът „земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка“ означава земеделски производител, за който се прилага режимът на единна данъчна ставка.

4 Член 295, точка 7 от Директивата за ДДС предвижда, че „проценти[те] на компенсация по единна ставка“ са „процентите, фиксирани от държавите членки в съответствие с членове 297, 298, и 299 и прилагани от тях в случаите, определени в член 300, за да могат земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, да приспадат фиксиран процент от ДДС, начислен върху входящите ресурси“. Съгласно точка 6 от посочения член този процент от ДДС съответства на „общия[…] размер на ДДС за стоките и услугите, закупени от всичките земеделски, горски и рибни предприятия на всяка държава членка, подлежащи на режима на единна данъчна ставка, когато този данък би подлежал на приспадане съгласно членове 167, 168 и 169 и членове 173—177 от земеделски производител, за който се прилага общият режим за ДДС“.

5 Членове 296—298 от Директивата за ДДС гласят:

„Член 296

1. Когато прилагането по отношение на земеделските производители на общия режим на ДДС, или[, в зависимост от случая,] специалния режим[за малките предприятия], предвиден в глава 1, има вероятност да породи затруднения, държавите членки могат, в съответствие с настоящата глава, да прилагат по отношение на земеделските производители режима на единна ставка, имащ за цел да компенсира ДДС, начислен върху покупките на стоки и услуги, извършени от земеделски производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка.

2. Всяка държава членка може да изключи от режима на единна ставка определени категории земеделски производители, както и земеделски производители, за които прилагането на общия режим по ДДС, или[, в зависимост от случая,] на опростените процедури, предвидени в член 281, едва ли ще породи административни трудности.

3. Всеки земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, може да избере, при спазване на правилата и условията, които се определят от всяка държава членка, прилагането или на общия режим за ДДС, или, в зависимост от случая, на опростените процедури, предвидени в член 281.

Член 297

Където е необходимо, държавите членки фиксират процентите на компенсацията по единната ставка. Те могат да фиксират различни проценти за горското стопанство, за различните подразделения на селското стопанство и за рибното стопанство.

Държавите членки нотифицират Комисията за процентите на компенсацията по единната ставка, фиксирани съгласно първия параграф, преди да ги приложат.

Член 298

Процентите на компенсацията по единната ставка се изчисляват на база на макроикономическите статистически данни само за земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, за предходните три години.

Процентите могат да се закръгляват нагоре или надолу до най-близкия половин процентен пункт. Държавите членки могат, също така, да намалят процента до нулева ставка“.

6 Член 299 от Директивата за ДДС предвижда, че процентите на компенсацията по единната ставка не могат да имат ефект на получаване от земеделски производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, на възстановени данъци, по-големи от начисления ДДС върху входящите ресурси.

7 Съгласно член 300 от Директивата за ДДС процентите на компенсацията по единната ставка по същество се прилагат към цените, без ДДС, на земеделски продукти и услуги, доставяни или извършвани от земеделски производители, различни от тези, обхванати от режима на единна данъчна ставка.

8 Член 301 от същата директива гласи:

„1. В случая на доставка на земеделски продукти или земеделски услуги, специфицирани в член 300, държавите членки предвиждат компенсацията по единната ставка да се изплаща или от клиента, или от държавните органи.

2. По отношение на всяка доставка на земеделски продукти или земеделски услуги, различни от посочените в член 300, се приема, че компенсацията по единната ставка се изплаща от клиента“.

9 Член 302 от Директивата за ДДС предвижда, че ако даден земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, има право на компенсация по единната ставка, той няма право на приспадане на ДДС по отношение на дейности, обхванати от този режим на единна ставка.

10 В член 303, параграф 1 от посочената директива се уточнява по същество, че когато данъчнозадълженият клиент плаща компенсация по единната ставка съгласно посочения член 301, параграф 1, той има право да приспадне размера на компенсацията от ДДС, за който

е задължен в държавата членка, в която се извършват неговите обложени сделки. Съгласно параграф 2 на този член 303 данъчната администрация може при определени условия да възстанови тази сума на клиента.

11 Освен това Шеста директива предвижда в член 25, параграф 12 от нея, че когато държавите членки решат да приложат режима на единна данъчна ставка на територията си, те определят единната данъчна основа на ДДС, за да прилагат схемата на собствените средства на Съюза, използвайки общия метод на изчисление, предвиден в приложение B към същата директива. Тази разпоредба и това приложение не са възпроизведени в Директивата за ДДС, но попадат в обхвата на член 5, параграф 2 от Регламент (ЕИО, Евратом) № 1553/89 на Съвета от 29 май 1989 година за окончателни унифицирани схеми за събирането на собствените ресурси, набирани от данък добавена стойност (ОВ L 155, стр. 9; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 1, стр. 80).

12 По силата на член 272, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС държавите членки могат да освободят данъчнозадължените лица, обхванати от режима на единната данъчна ставка за земеделски производители, от определени или от всички задължения, посочени в раздел XI, глави 2—6 от споменатата директива, по-специално задължението за регистрация по ДДС пред данъчните органи, за издаване на фактури с ДДС, за водене на счетоводство и подаване на декларации за ДДС.

13 Съгласно член 395 от Акта относно условията за присъединяване на Кралство Испания и на Португалската република и промените в учредителните договори (ОВ L 302, 1985 г., стр. 23) във връзка с приложение XXXVI от същия акт, Португалската република може да отложи до 1 януари 1989 г. цялостното прилагане на правилата на общата система на ДДС.

Националното право

14 С Декрет-закон № 195/89 от 12 юни 1989 г. (Diário da República, серия 1, № 133 от 12 юни 1989 г.) се въвеждат в Закона за данъка върху добавената стойност (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, наричан по-нататък „CIVA“), приет с Декрет-закон № 394-B/84 от 26 декември 1984 г. (Diário da República, серия 1, № 297 от 26 декември 1984 г.), изменен и обнародван отново с Декрет-закон № 102/2008 от 20 юни 2008 г. (Diário da República, серия 1, № 118 от 20 юни 2008 г.), с поправка № 44-A/2008 от 13 август 2008 г. (Diário da República, серия 1, № 156 от 13 август 2008 г.), редица разпоредби за привеждане на португалското законодателство относно ДДС в съответствие с Шеста директива. Сред въведените в това законодателство изменения се съдържат разпоредбите, предвиждащи специалния режим, приложим по отношение на земеделските производители (наричан по-нататък „разглежданият португалски режим“).

15 Съгласно член 9, точка 33 от CIVA от ДДС се освобождават „доставките на стоки, които се извършват в резултат от дейностите, изброени в приложение A към настоящия закон, както и земеделските услуги, посочени в приложение B, доколкото са предоставени допълнително от земеделски производител с използване на собствена работна сила и на оборудването, което обикновено се използва в стопанисваното от него земеделско или горско предприятие“. Споменатите приложения A и B по същество съответстват на приложения VII и VIII към Директивата за ДДС.

16 От прочита на член 9, точка 33 във връзка с член 20, параграф 1 от CIVA следва, че в замяна на посоченото по-горе освобождаване от ДДС земеделските производители не могат повече да приспадат и не може да им се възстановяват сумите, които са платили като ДДС върху получаването на стоки и услуги, предназначени за осъществяването на посочените доставки.

17 Съгласно член 29, параграф 3 от CIVA земеделските производители, които извършват главно освободени от ДДС доставки, са освободени от задължението за начисляване на този данък, издаване на ДДС фактури, подаване на декларации за ДДС и водене на счетоводство, което носят данъчнозадължените лица, за които се прилага общият режим за ДДС.

Досъдебна процедура

18 С официално уведомително писмо от 6 юни 2008 г. Комисията известява Португалската република, че счита разглеждания португалски режим за несъвместим с разпоредбите на режима на единна данъчна ставка за земеделските производители, предвиден в Директивата за ДДС, и по-специално в членове 296—298 от нея, доколкото португалското законодателство не предвиждало компенсация в полза на обхванатите от посочения национален режим земеделски производители за платения ДДС върху входящите ресурси, а само освобождавала земеделските дейности от ДДС и съответно премахвала възможността за приспадане на данъка.

19 В отговора си от 20 август 2008 г. на посоченото писмо Португалската република оспорва наличието на неизпълнение, като отбелязва, че член 298, втора алинея, второ изречение от Директивата за ДДС (наричан по-нататък „разглежданата разпоредба“) изрично позволява на държавите членки да определят нулева единна ставка на компенсация, и то независимо от размера на ДДС върху входящите ресурси, платен от земеделските производители, обхванати от разглеждания португалски режим. Тя поддържа, че португалското законодателство съответства на целите на режима на единна данъчна ставка за земеделските производители, и особено на целта за опростяване на правилата и процедурите и че предвиденото с подобен режим данъчно третиране наред с нулева единна ставка на компенсация може да се сравни с режим на освобождаване от ДДС без право на приспадане. Тя заключава, че предвид възможността на държавите членки да избират формата и средствата за транспониране във вътрешния си правен ред на директивите, които се отнасят за него, разглежданият португалски режим може да попада в съдържащия се в член 9 от CIVA списък на освободените от ДДС дейности.

20 Тъй като намира, че тези аргументи са неубедителни, на 26 юни 2009 г. Комисията изпраща на Португалската република мотивирано становище, в което възпроизвежда позицията си, че разглежданият португалски режим не е съвместим с разпоредбите на членове 296—298 от Директивата за ДДС.

21 С писмо от 31 август 2009 г. Португалската република уведомява Комисията, че отказва да приеме необходимите мерки, за да се съобрази с посоченото мотивирано становище, и развива по-подробно съображенията, които е изложила в отговора си на официалното уведомително писмо.

22 Като поддържа позицията си, че португалското законодателство не е съвместимо с членове 296—298 от Директивата за ДДС, Комисията решава да предяви настоящия иск.

По иска

Доводи на страните

23 На първо място, Комисията посочва, че режимът на единна данъчна ставка за земеделските производители преследва цел за опростяване на правилата и процедурите, като земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, могат да бъдат освободени от тежестта да изпълняват някои задължения, свързани с общия или с опростения режим на ДДС, както и цел за компенсиране на платения данък върху входящите ресурси, за да не се допусне последният да допринася за формирането на цената на земеделските продукти като „скрит ДДС“.

24 При положение че държава членка реши да прилага посочения режим на своята територия, по силата на член 297, първа алинея, първо изречение от Директивата за ДДС тази държава членка била длъжна да определи, доколкото е необходимо, процентите на компенсация по единната ставка. Разглежданият португалски режим обаче не бил съвместим със задължението да се предвиди компенсация в полза на земеделските производители, по отношение на които се прилага този режим за ДДС, който плащат върху входящите ресурси.

25 Доводите, изтъкнати от Португалската република за обосноваване на разглеждания португалски режим, не следвало да се приемат. Първо, разглежданата разпоредба нямала твърдения от тази държава членка обхват. Подготвителната работа във връзка с Шеста директива не позволявала да се възприеме предлаганото от същата държава членка тълкуване.

26 Второ, характеристиките на португалското селско стопанство не позволявали да се счита, че една нулева единна ставка на компенсация, тъй като била благоприятна за португалските земеделски производители, за които се прилага разглежданият португалски режим, би била във всички случаи съвместима с разпоредбите на Директивата за ДДС.

27 Трето, задължението за определяне на компенсация по единната ставка за платения ДДС върху входящите ресурси не било поставено в зависимост от условието земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, като цяло да имат данъчен кредит спрямо съответната държава членка.

28 Четвърто, неотносимо било обстоятелството, че Комисията със закъснение оспорила разглеждания португалски режим, докато той бил въведен по същество от 1992 г. По този въпрос Комисията отбелязва по-специално, че едва след инспекция на собствените ресурси, извършена в Португалия през ноември 2007 г., се установило, че размерът на ДДС, който не е приспаднат от земеделските производители, обхванати от посочения режим, възлиза съответно на приблизително 5,3 % от продажбите им през 2004 г. и на 7,9 % — през 2005 г. Като считат, че размерът на събрания в сектора на селското стопанство ДДС е прекомерен, португалските власти извършват през 2004 г. отрицателна компенсация от около 70 милиона евро при изчисляване на собствените ресурси.

29 Пето, твърдяното възстановяване на платения ДДС върху входящите ресурси посредством помощи и други държавни субсидии в полза на земеделски дейности не можело да замести правилното прилагане на предвидения в Директивата за ДДС режим на единна данъчна ставка за земеделските производители.

30 Шесто, нито Директивата за ДДС, нито мотивите към Шеста директива, нито практиката на Съда позволявали да се счита, че разглежданата компенсация по единната ставка няма данъчен характер.

31 На второ място, Комисията поддържа, че португалското законодателство се ограничава до това да предвиди освобождаване от плащането на ДДС и следователно да изключи от общата система на ДДС всички земеделски производители, за които не се прилага общият режим, които представляват значителна част от португалския селскостопански сектор, а именно 27 % през 2004 г. и 29 % през 2005 г. Поради това разглежданият португалски режим засягал сериозно принципа на всеобщност на облагането с ДДС.

32 Португалската република оспорва, на първо място, основателността на изложените от Комисията доводи. При приемането на Шеста директива нулевата ставка била прилагана едва съвсем остатъчно и временно. Следователно не можело да се счита, че прилагането на нулева ставка на компенсация било свързано с прилагането на нулева ставка за получаването на стоки и услуги във връзка с входящите ресурси, освен ако се допусне, че възможността, която

предоставя на държавите членки член 25, параграф 3 от Шеста директива, разпоредба, съдържаща се вече в член 298, втора алинея от Директивата за ДДС, е била още в самото начало практически неприложима.

33 Освен това, първо, Съветът на Европейския съюз решил да измени изготвеното от Комисията предложение за Шеста директива, като го допълни с посочената възможност. Тъй като това предложение обаче предвиждало вече възможността за закръгляване на процентите нагоре или надолу и следователно възможността за закръгляването им до нулева ставка, когато са близки до това число, внесеното от Съвета изменение по необходимост отивало по-далеч от посоченото предложение. В приложените към него мотиви Комисията посочила и че държавите членки трябва да могат свободно да определят процентите на компенсация по единната ставка и че произтичащите от относимите макроикономически изчисления проценти представляват само пределни граници. Добавянето на думата „също“ в разглежданата разпоредба, което липсвало в съответната разпоредба от Шеста директива и представлявало чисто формално изменение, потвърждавало, че държавите членки могат да определят нулева ставка на компенсация, независимо от обстоятелствата.

34 Съгласно практиката на Съда обаче не би могло да се твърди, че държава членка, чиято национална правна уредба е в съответствие с ясния и точен текст на разпоредба от Директивата за ДДС, не е изпълнила задълженията си, произтичащи точно от тази разпоредба. Следователно искът не трябвало да бъде уважен.

35 Второ, да се допусне възприетото от Комисията тълкуване, би противоречало на принципа на правната сигурност, както и на целта за ясно и еднакво прилагане на правилата на общата система на ДДС.

36 Трето, в рамките на режима на единна данъчна ставка за земеделските производители единствената роля на Комисията била да проверява дали определената от държава членка ставка на компенсация не води до прекалено високо равнище на компенсация. Комисията не разполагала с възможност да поиска от държава членка да приложи по-висок процент на компенсация от този, който държавата членка е решила да въведе.

37 Тези различни елементи потвърждавали буквалното тълкуване на разглежданата разпоредба. Освен това поддържаното от Португалската република тълкуване не противоречало нито на изискването за еднакво прилагане на правото на Съюза, нито на принципа на равно третиране и данъчен неутралитет. В това отношение посочената държава членка поддържа, че режимът на единна данъчна ставка за земеделските производители сам по себе си може да засегне този неутралитет, доколкото допуска прилагането на проценти на компенсация по единната ставка, определени по силата на обикновена преценка.

38 За изчерпателност Португалската република посочва, че решението ѝ да не извършва компенсация на ДДС върху входящите ресурси, платен от земеделските производители, за които се прилага разглежданият португалски режим, е съгласувано от данъчна гледна точка.

39 Първо, обстоятелствата, съществуващи в Португалия към датата на влизане в сила на Шеста директива в тази държава членка, не са се изменили съществено от този момент, като понастоящем положението в областта на ДДС е равностойно на съществуващото към 1 януари 1989 г. Освен това, дори да се предположи, че е настъпило изменение на обстоятелствата, на които се позовава Комисията, то се е осъществило преди около 17 години, като нулевата ставка е премахната в португалското законодателство през март 1992 г.

40 Така обстоятелството, че процентите на компенсация по единната ставка са определени, „когато е необходимо“, предполагало наличието на положения, при които определянето на такива проценти е необосновано. Такъв бил по-специално случаят, когато земеделските производители

като цяло нямат данъчен кредит по ДДС спрямо държавата. Освен това именно от практиката на Съда следвало, че при изчисляването на пределната граница на компенсацията трябва да се вземе предвид ДДС по извършени доставки съгласно общия режим и че режимът на единна данъчна ставка за земеделските производители не може да позволи на държавите членки да възстановяват на земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, суми над размера на възстановяване на ДДС, на което щяха да имат право, ако за тях се прилагаше общият режим, като в противен случай този режим би представлявал държавна помощ.

41 В Португалия обаче от 1 януари 1989 г. до настоящия момент размерът на ДДС, който е свързан с получаването на стоки и услуги, предназначени за земеделски дейности, и който подлежи на приспадане в рамките на общия режим, бил под размера на дължимия на държавата размер на ДДС, произтичащ от начисляването на този ДДС и прехвърлянето му в тежест на получателите на земеделски стоки и услуги. Следователно земеделските производители като цяло нямали данъчен кредит по ДДС спрямо държавата. Така определянето като нулева ставка на процента на компенсация на платения ДДС върху входящите ресурси било единственото подходящо и съгласувано разрешение за Португалската република.

42 В това отношение Португалската република поддържа, че Комисията не е показала нито в досъдебната фаза, нито в исковата си молба по какъв начин е достигнала ставки от 5,3 % и 7,9 % и че впрочем не ѝ е известен произходът на тези проценти. Ето защо тази държава членка нямала възможност да оспори тези проценти, които поради това не можело да бъдат използвани от Комисията, за да ѝ наложи да предостави на земеделските производители, за които се прилага разглежданият португалски режим, компенсация, равна или близка до тези проценти. Във всеки случай последните представлявали само определен таван.

43 На второ място, Португалската република твърди, че разглежданият португалски режим е в съответствие с приложното поле на предвидения в Директивата за ДДС режим, както и с целта за опростяване на правилата и процедурите, тъй като националното законодателство освобождава земеделските производители, за които се прилага посоченият режим, от всяко задължение във връзка с издаването на фактури, начисляването, декларирането, осчетоводяването, прехвърлянето и плащането на ДДС. Освен това само определянето на нулева ставка на компенсация позволявало да се осъществи действително опростяване, тъй като било пълно. Така, посоченият режим отговарял и на условията, уреждащи задължението за транспониране на вторичното право във вътрешното право.

44 Освен това възстановяването на размера на ДДС, платен за получаването на стоки и услуги, предназначени за земеделски дейности, било почти винаги осигурено чрез помощи или други субсидии, предоставени от държавата и други публични органи.

45 На трето място, Португалската република твърди, че целта за компенсация в полза на земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, на ДДС върху входящите ресурси, който са платили за посоченото получаване на стоки и услуги, не е посочена в официалното уведомително писмо или в мотивираното становище. При това положение, дори да е налице тази цел за компенсация, евентуалната компенсация нямала данъчно естество. Следователно не било възможно Шеста директива и Директивата за ДДС да са въвели задължение за плащане на тази компенсация.

46 На последно място, Португалската република подчертава, че в исковата си молба самата Комисия изключва въпроса за твърдения португалски дълг в областта на собствените ресурси на Съюза, свързани с режима на единна данъчна ставка за земеделските производители. Португалската република поддържа обаче, че дори Съдът да приеме позицията на Комисията, това не би могло да предполага увеличаване на португалското участие в ресурсите на Съюза, произтичащи от ДДС.

Съображения на Съда

47 В подкрепа на иска си Комисията поддържа две отделни твърдения за нарушения, едното относно прилагането спрямо земеделските производители, обхванати от разглеждания португалски режим, на специален режим, който ги освобождава от заплащане на ДДС и с който се прилага нулева единна ставка на компенсация, а другото относно отрицателната компенсация от собствените ресурси, дължими от Португалската република във връзка със събирането на ДДС.

По първото твърдение за нарушение относно освобождаването от ДДС и прилагането на нулева единна ставка на компенсация

48 Както е видно от член 272, параграф 1, буква д) и член 296, параграф 1 от Директивата за ДДС, целта на режима на единна данъчна ставка за земеделските производители е да позволи на държавите членки да освободят земеделските производители, за които облагането по общия режим или по специалния режим за малки предприятия би породило затруднения, от определени или от всички задължения, които носят обикновено данъчнозадължените лица, за които се прилага общият режим на ДДС, като същевременно им се предостави компенсация по единната ставка за ДДС, който тези производители са платили върху входящите ресурси. Следователно този режим преследва едновременно цел за опростяване на правилата и процедурите (Решение от 26 май 2005 г. по дело Stadt Sundern, C-43/04, Recueil, стр. I-4491, точка 28) и цел за компенсация на платения върху входящите ресурси ДДС (Решение от 15 юли 2004 г. по дело Harbs, C-321/02, Recueil, стр. I-7101, точка 29). Впрочем, тъй като Комисията, както е видно от представената пред Съда преписка, се е позовала на последната цел както в официалното уведомително писмо, така и в мотивираното становище, във всички случаи Португалската република няма основание да поддържа, че това твърдение не може да ѝ бъде противопоставено в рамките на настоящия иск.

49 Следва да се напомни също, че от една страна, режимът на единна данъчна ставка за земеделските производители е дерогационен режим, който представлява изключение от общия режим на Директивата за ДДС, поради което трябва да се прилага само доколкото е необходимо за постигане на целта му. Освен това съгласно постоянната практика на Съда всяка дерогация или изключение от общо правило трябва да се тълкува ограничително (Решение по дело Harbs, посочено по-горе, точка 27 и Решение по дело Stadt Sundern, посочено по-горе, точка 27). От друга страна, освобождаването от ДДС по отношение на земеделските дейности не е предвидено от Директивата за ДДС. Напротив, както отбелязва генералният адвокат в точки 46—48 от заключението си, макар изобщо да не се начислява ДДС върху продажбите на земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, този режим изобщо не е замислен като режим на освобождаване от данъчно облагане, тъй като подобен режим не би позволил да се премахне плащането на ДДС върху входящите ресурси и следователно да се гарантира неутралитетът на общата система на ДДС. Впрочем от член 296, параграф 1 от посочената директива следва, че за земеделските производители се прилага по принцип или общият режим, или специалният режим за малките предприятия, или режимът на единна данъчна ставка.

50 Освен това, макар опростяването на административните задължения, които носят земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, действително да е сред преследваните от този режим цели, стремежът към опростяване не може да обоснове въвеждането на освобождаване от ДДС, което не е предвидено в Директивата за ДДС (вж. в този смисъл и по аналогия Решение от 28 септември 2006 г. по дело Комисия/Австрия, C-128/05, Recueil, стр. I-9265, точка 25). Това важи в още по-голяма степен, тъй като в случая тази цел за опростяване трябва да бъде съгласувана с целта за компенсация на платения ДДС върху входящите ресурси от съответните земеделски производители, която предполага по

необходимост на земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, да бъде наложен минимален брой административни задължения, по-специално за да се съберат необходимите данни за определянето на приложимите проценти на компенсация по единна ставка.

51 При все това, тъй като обаче земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, действително заплащат ДДС върху входящите ресурси, който не е незначителен, би било в противоречие с последната цел да не им се предостави компенсация за този ДДС.

52 Освен това съгласно съображение 7 от Директивата за ДДС общата система на ДДС трябва да доведе до такава неутралност по отношение на конкуренцията, че в рамките на територията на всяка държава членка подобните стоки и услуги да носят едно и също данъчно бреме, каквато и да е дължината на веригата на производство и разпространение. По този начин, както отбелязва генералният адвокат в точки 45—48 от заключението си, с режима на единна данъчна ставка за земеделските производители се цели също да се съхрани, доколкото е възможно, неутралитетът на ДДС, като с компенсацията се цели да се избегне това платеният ДДС върху входящите ресурси да се прехвърли върху извършените доставки и да доведе до увеличение на цената, върху което също да се начисли този данък и което да нараства прогресивно през цялата верига на производство и разпространение на стоките и услугите, доставяни от земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка. Следователно, ако разглежданата разпоредба се тълкува в смисъл, че предоставя на държавите членки свобода да намаляват процентите на компенсация до нулева ставка, дори когато земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, заплащат ДДС върху входящите ресурси, който не е незначителен, това тълкуване би засегнало посочения неутралитет.

53 Несъмнено изплащането на обикновена компенсация с чисто фиксиран процент по дефиниция не води до осигуряването на пълен неутралитет на ДДС. Все пак тя позволява да се осигури възможно най-добър неутралитет предвид необходимостта този неутралитет и целта за компенсация да се съгласуват с целта за опростяване на правилата, които са приложими за земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, която цел представлява и една от целите на този режим, както това беше посочено вече в точка 48 от настоящото решение.

54 В този контекст не може да се смята, че самите условия за определяне на предвидения в член 298 от Директивата за ДДС процент на компенсация по единната ставка поставят под съмнение тези цели. Ето защо не може да се приеме, че тъй като от функционална гледна точка обикновеното освобождаване на земеделските дейности от ДДС е равностойно на прилагането на нулева ставка на компенсация, това освобождаване може да се счита за подходящо транспониране на правилата на Директивата за ДДС относно режима на единна данъчна ставка за земеделските производители и в частност на членове 296—298 от нея.

55 В това отношение следва да се приеме, че възможността за намаляване на процентите на компенсация до нулева ставка представлява допълнителна възможност към предвидената в член 298, втора алинея, първо изречение от Директивата за ДДС възможност да се закръглят тези проценти нагоре или надолу до най-близкия половин процентен пункт. С оглед на изложените по-горе съображения обаче, тази възможност за намаляване до нулева ставка е предоставена на държавите членки само когато, макар да надвишават 0,5 %, процентите, произтичащи от изчисленията, извършени съгласно първа алинея на същия член 298, не са по-малко незначителни и следователно когато самият общ размер на ДДС върху входящите ресурси, платен от земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, може да се счита за незначителен.

56 Както отбелязва генералният адвокат в точки 20—33 и 56—58 от заключението си, от една страна, както текстът на разглежданата разпоредба, така и подготвителната работа във връзка с Шеста директива допускат това тълкуване на членове 296—298 от Директивата за ДДС и от друга страна, Португалската република няма основание да се позовава на Решение от 15 юли 2010 г. по дело Комисия/Обединено кралство (C-582/08, Сборник, стр. I-7195), за да обоснове, че това тълкуване не може да ѝ бъде противопоставено.

57 Следва да се подчертае също, че противно на поддържаното от Португалската република, тълкуването на разглежданата разпоредба в смисъл, че дава на държавите членки свобода да определят нулева ставка на компенсация независимо от обстоятелствата, е в противоречие с правната сигурност и еднаквото прилагане на правилата на общата система на ДДС в Съюза.

58 В случая, без да е необходимо произнасяне по допустимостта или относимостта на довода на Комисията, основаващ се на ставките от 5,3 % и 7,9 %, на които тя се позовава, е достатъчно да се отбележи, че Португалската република приема, че нулевата ставка на ДДС е отменена в законодателството ѝ в хода на 1992 г. и че стоките и услугите, които получават общо земеделските производители за упражняването на дейността си, са облагани впоследствие, в зависимост от случая, със ставка на ДДС от 6 % или 13 %. Така португалските земеделски производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, заплащат по необходимост ДДС върху входящите ресурси, който не е незначителен и който поради това трябва да бъде компенсиран. Ето защо тази държава членка няма основание да прилага нулева ставка на компенсация спрямо земеделските производители, за които се отнася разглежданият португалски режим.

59 Освен това следва се посочи най-напред, че доводът на Португалската република, че процент на компенсация, по-висок от нулева ставка, следва да се определя само когато земеделските производители имат кредит по ДДС спрямо държавата, не намира никаква подкрепа в текста на Директивата за ДДС. Напротив, Съдът вече е уточнил, че макар в споменатите в член 298 от Директивата за ДДС макроикономически данни само относно земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка, да се съдържат действително, както отбелязва Португалската република, входящите ресурси (междинно потребление и бруто образуване на основен капитал) и изходящите ресурси (крайна продукция, включително за собствени нужди), както и общият размер на данъците, свързани с входящите ресурси, Съдът посочва също, че процентите на компенсация по единна ставка се получават, като този единствен общ размер на свързаните с входящите ресурси данъци се раздели с изходящите ресурси (Решение от 28 юни 1988 г. по дело Комисия/Италия, 3/86, Recueil, стр. 3369, точка 8). Ето защо евентуално дължимият ДДС върху извършените доставки и следователно евентуалният кредит по ДДС, който имат земеделските производители, по специално тези, които са обхванати от режима на единна данъчна ставка, не е взет предвид при определянето на приложимия процент на компенсация по единната ставка.

60 По-нататък, от постоянната практика на Съда следва, че наличието на неизпълнение на задължения от държава членка трябва да се преценява с оглед на положението на държавата членка към момента на изтичането на срока, даден в мотивираното становище (вж. по-специално Решение от 11 октомври 2001 г. по дело Комисия/Австрия, C-110/00, Recueil, стр. I-7545, точка 13 и Решение от 3 юни 2010 г. по дело Комисия/Испания, C-487/08, Recueil, стр. I-4843, точка 34). Освен това предвидените в член 258 ДФЕС правила трябва да се прилагат, без Комисията да е обвързана от спазването на определен срок. Така Комисията има право на преценка на коя дата би могла да предяви иск, и Съдът по принцип не може да осъществи контрол върху тази преценка (Решение от 4 март 2010 г. по дело Комисия/Италия, C-297/08, Сборник, стр. I-1749, точка 87 и цитираната съдебна практика).

61 Ето защо, след като Португалската република не оспорва, че с изтичането на срока, определен в мотивираното становище, общият размер на ДДС върху входящите земеделски ресурси, платен от земеделските производители, за които се прилага разглежданият португалски режим, не е незначителен, както бе установено в точка 58 от настоящото решение, дори да се предположи, че е доказан фактът, че съществуващите в Португалия обстоятелства в това отношение не са се променили съществено от 1992 г. и дори от 1989 г., това обстоятелство е без значение при анализа на основателността на иска на Комисията.

62 Накрая, от една страна, Директивата за ДДС изрично предвижда в член 296, параграф 1 от нея, че режимът на единна данъчна ставка за земеделските производители има за цел да компенсира ДДС върху входящите ресурси, платен от земеделските производители, обхванати от режима на единна данъчна ставка. Следователно не може да се приеме, че тази компенсация се отнася общо до разходите, присъщи на земеделското предприятие, и че поради това няма данъчен характер и плащането ѝ не може да бъде наложено съгласно Директивата за ДДС. От друга страна, тази директива предвижда в членове 300 и 301 от нея главните условия, при които трябва да бъде определена и платена на даден земеделски производител, обхванат от режима на единна данъчна ставка, действителната компенсация, на която той има право. Не може да се приеме също така, че ДДС върху входящите ресурси, платен от земеделските производители, за които се прилага разглежданият португалски режим, може да бъде компенсиран по отношение на тях посредством мерки, различни от плащането на предвидената в посочената директива компенсация по единната ставка.

63 При тези условия първото твърдение на Комисията за нарушение, изтъкнато в подкрепа на нейния иск, трябва да се приеме за основателно.

По второто твърдение за нарушение относно отрицателната компенсация от собствените ресурси за уравновесяване на събирането на ДДС

64 Съгласно постоянната съдебна практика Съдът може да провери служебно дали са изпълнени предвидените в член 258 ДФЕС условия за предявяване на иск за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка (Решение от 31 март 1992 г. по дело Комисия/Италия, C-362/90, Recueil, стр. I-2353, точка 8 и Решение по дело Комисия/Испания, посочено по-горе, точка 70).

65 По-специално от член 38, параграф 1, буква в) от Процедурния правилник на Съда и от свързаната с тази разпоредба съдебна практика следва, че исковата молба или жалбата трябва да посочва предмета на спора, както и кратко изложение на правните основания, като това посочване трябва да е достатъчно ясно и точно, за да позволи на ответника да подготви защитата си, а на Съда — да упражни контрол. От това произтича, че съществените правни и фактически обстоятелства, на които искът или жалбата се основава, трябва да изпъкват по логичен и разбираем начин от текста на самата искова молба или жалба (Решение от 9 януари 2003 г. по дело Италия/Комисия, C-178/00, Recueil, стр. I-303, точка 6 и Решение от 15 юни 2010 г. по дело Комисия/Испания, C-211/08, Recueil, стр. I-5267, точка 32).

66 В случая второто твърдение на Комисията за нарушение не отговаря на тези изисквания. Действително с него Комисията поддържа, че Португалската република е извършила съществена отрицателна компенсация от собствените ресурси на Европейския съюз за уравновесяване на събирането на ДДС. В изложението на мотивите си обаче Комисията само посочва, че ако се установи нарушение на Директивата за ДДС, водещо да намаляване на собствените ресурси на Съюза, тя би имала основание да получи общия размер на съответните собствени ресурси, заедно със свързаните с него мораторни лихви. Така тя не обяснява точно кое свое задължение не е изпълнила тази държава членка, като е извършила подобна компенсация. Освен това Комисията твърди в исковата си молба, че „настоящото производство

по установяване на неизпълнение на задължения от държава членка [няма] за предмет разглеждането на въпроса до каква степен Португалската република се е съобразила с правната уредба в областта на събирането на собствените ресурси“, и по този начин влиза в противоречие с второто твърдение за нарушение, изложено в исканията, които е представила пред Съда.

67 Следователно второто твърдение за нарушение трябва да бъде отхвърлено като недопустимо.

68 Предвид всички съображения, изложени по-горе, следва да се приеме, че като прилага за земеделските производители специален режим, който не е съобразен с установения от Директивата за ДДС, поради това че ги освобождава от плащане на ДДС и предвижда прилагане на нулева единна ставка на компенсация, Португалската република не изпълнява задълженията си по членове 296—298 от посочената директива.

По съдебните разноски

69 Съгласно член 69, параграф 2 от Процедурния правилник, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. Съгласно параграф 3, първа алинея от същия член Съдът може да разпредели съдебните разноски или да реши всяка страна да понесе направените от нея съдебни разноски по-специално ако всяка от страните е загубила по едно или няколко от предявените основания. Тъй като искът на Комисията е уважен само частично, всяка страна следва да понесе направените от нея съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

1) **Като прилага за земеделските производители специален режим, който не е съобразен с установения от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, поради това че ги освобождава от плащане на данъка върху добавената стойност и предвижда прилагане на нулева единна ставка на компенсация, Португалската република не изпълнява задълженията си по членове 296—298 от посочената директива.**

2) **Отхвърля иска в останалата му част.**

3) **Европейската комисия и Португалската република понасят направените от тях съдебни разноски.**

Подписи