



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2012. gada 8. martā*

Valsts pienākumu neizpilde — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma — Direktīva 2006/112/EK — 296.–298. pants — Kopējs vienotas likmes režīms lauksaimniekiem — Vienotās likmes kompensācijas procenti nulles apmērā

Lietā C-524/10

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, kas iesniegta 2010. gada 11. novembrī,

Eiropas Komisija, ko pārstāv *M. Afonso*, pārstāve, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Portugāles Republiku, ko pārstāv *L. Inez Fernandes* un *R. Laires*, pārstāvji,

atbildētāja.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], tiesneši K. Šimans [*K. Schiemann*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], K. Toadere [*C. Toader*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] (referents),

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 14. septembra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2011. gada 22. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Savā prasības pieteikumā Eiropas Komisija lūdz tiesu konstatēt, ka, piemērojot lauksaimniekiem īpašu režīmu, kurā netiek ievērots ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) izveidotais režīms tādēļ, ka ar to viņi tiek atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – PVN)

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

maksāšanas un tiek piemēroti vienotas likmes kompensācijas procenti nulles apmērā, vienlaikus veicot būtisku negatīvu kompensāciju Eiropas Savienības pašu resursos, lai izlīdzinātu PVN iekasēšanu, Portugāles Republika nav izpildījusi savus minētās direktīvas 296.–298. pantā paredzētos pienākumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 2 PVN direktīvas 295.–305. pantā ir noteikti vienotas likmes režīma lauksaimniekiem (turpmāk tekstā – “vienotais likmes režīms lauksaimniekiem”) noteikumi. Līdz 2007. gada 1. janvārim šis režīms tika regulēts ar Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 25. pantu.
- 3 Atbilstoši PVN direktīvas 295. panta 1. punkta 1.–5. apakšpunktam šis režīms būtībā attiecas uz preču (lauksaimniecības produktu) piegādēm, kas veiktas lauksaimniecībā, mežsaimniecībā vai zivsaimniecībā, kā arī uz lauksaimnieciskiem pakalpojumiem, kas attiecīgi uzskaitīti šīs pašas direktīvas VII un VIII pielikumā, ko veic lauksaimnieks, ar jēdzienu “vienotas likmes lauksaimnieks” apzīmējot lauksaimnieku, kam tiek pievienots vienotas likmes režīms lauksaimniekiem.
- 4 PVN direktīvas 295. panta 7. punktā ir paredzēts, ka “vienotās likmes kompensācijas procenti” ir “procenti, ko saskaņā ar 297., 298. un 299. pantu noteikušas dalībvalstis un ko tās piemēro 300. pantā norādītajos gadījumos, lai dotu iespēju vienotas likmes lauksaimniekiem pēc vienotas likmes kompensēt aprēķināto priekšnodokli”. Šis aprēķinātais priekšnodoklis atbilstoši šī panta 6. punktam ir “PVN kopsumma, kas pievienota katras dalībvalsts lauksaimniecības, mežsaimniecības un zivsaimniecības uzņēmumu iepirktajām precēm un pakalpojumiem saskaņā ar vienotās likmes režīmu, ja saskaņā ar 167., 168. un 169. pantu un 173. līdz 177. pantu atbilstīgi parastajiem PVN noteikumiem lauksaimniekam šāds nodoklis būtu atskaitāms”.
- 5 PVN direktīvas 296.–298. pantā ir noteikts:

“296. pants

1. Ja parastais PVN režīms vai, attiecīgā gadījumā, 1. nodaļā paredzētais īpašais režīms lauksaimniekiem [mazajiem uzņēmumiem] varētu radīt grūtības, dalībvalstis var minētajiem lauksaimniekiem saskaņā ar šo nodaļu piemērot vienotās likmes režīmu, kas paredzēts, lai kompensētu PVN, kas samaksāts par vienotas likmes lauksaimnieku precēm un pakalpojumiem.

2. Katra dalībvalsts var izslēgt konkrētas lauksaimnieku kategorijas no vienotās likmes režīma piemērošanas, kā arī lauksaimniekus, par kuriem nav paredzams, ka parastā PVN režīma vai 281. pantā paredzēto vienkāršoto procedūru piemērošana viņiem varētu radīt administratīvas grūtības.

3. Katrs vienotas likmes lauksaimnieks, ievērojot katras dalībvalsts paredzētos noteikumus un nosacījumus, var izvēlēties, lai tam piemērotu parasto PVN režīmu vai, attiecīgos apstākļos, 281. pantā paredzētās vienkāršotās procedūras.

297. pants

Ja nepieciešams, dalībvalstis var noteikt vienotās likmes kompensācijas procentus. Tās var noteikt atšķirīgus procentus mežsaimniecībai, dažādām lauksaimniecības apakšnozarēm un zivsaimniecībai.

Pirms piemērot vienotās likmes kompensācijas procentus, kas noteikti saskaņā ar pirmo punktu, dalībvalstis par tiem informē Komisiju.

298. pants

Vienotās likmes kompensācijas procentus aprēķina, pamatojoties uz vienotās likmes lauksaimnieku makroekonomikas statistiku par iepriekšējiem trim gadiem.

Procentus var noapaļot uz augšu vai uz leju līdz tuvākajai pusvienībai. Dalībvalstis var arī samazināt šos procentus līdz nullei.”

- 6 PVN direktīvas 299. pantā ir noteikts, ka vienotas likmes kompensācijas procentu piemērošanai nedrīkst būt tāds iznākums, ka vienotas likmes lauksaimniekiem atmaksā summu, kas pārsniedz aprēķināto priekšnodokli.
- 7 Atbilstoši PVN direktīvas 300. pantam vienotas likmes kompensācijas procentus būtībā piemēro lauksaimniecības preču un lauksaimniecisko pakalpojumu, ko vienotās likmes lauksaimnieki piegādā nodokļa maksātājiem, uz kuriem neattiecas vienotas likmes režīms, cenām bez PVN.
- 8 Šīs paša direktīvas 301. pantā ir noteikts:

“1. Attiecībā uz 300. pantā paredzētajām lauksaimniecības produktu piegādēm un lauksaimniecisko pakalpojumu sniegšanu dalībvalstis nodrošina, ka vienotās likmes kompensāciju maksā vai nu pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai arī publiskas iestādes.

2. Attiecībā uz 300. pantā neparedzētu lauksaimniecības produktu piegādi vai lauksaimniecisko pakalpojumu sniegšanu uzskata, ka vienotās likmes kompensāciju maksā pircējs vai pakalpojumu saņēmējs.”
- 9 PVN direktīvas 302. pantā ir noteikts, ka, ja vienotas likmes lauksaimniekam piemēro vienotās likmes kompensāciju, viņam nav tiesību uz PVN atskaitīšanu par darbībām, uz kurām attiecas šis vienotās likmes režīms.
- 10 Minētās direktīvas 303. panta 1. punktā būtībā ir noteikts, ka, ja pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs, maksā vienotas likmes kompensāciju saskaņā ar 301. panta 1. punktu, tad viņam ir tiesības minēto kompensācijas summu atskaitīt no PVN, ko viņš maksā dalībvalstī, kurā viņš veic savus ar nodokli apliktos darījumus. Saskaņā ar šī 303. panta 2. punktu noteiktās situācijās ieguvējs vai saņēmējs var saņemt šīs summas kompensāciju no nodokļu administrācijas.
- 11 Turklāt Sestās direktīvas 25. panta 12. punktā ir paredzēts, ka, ja dalībvalstis nolemj savā teritorijā piemērot vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem, tās nosaka vienotu pievienotās vērtības nodokļa aprēķinu pamatu, lai piemērotu pašu resursu sistēmu, lietojot C pielikumā minēto kopējo aprēķina metodi. Šī tiesību norma un šis pielikums nav pārņemti PVN direktīvā, bet uz to attiecas Padomes 1989. gada 29. maija Regulas (EEK, Euratom) Nr. 1553/89 par galīgajiem vienotajiem pasākumiem, lai iekasētu pašu resursus, ko veido pievienotās vērtības nodokļi (OV L 155, 9. lpp.), 5. panta 2. punkts.
- 12 Atbilstoši PVN direktīvas 272. panta 1. punkta e) apakšpunktam dalībvalstis var atbrīvot nodokļu maksātājus, kam piemēro vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem, no noteiktiem vai visiem pienākumiem, kas norādīti minētās direktīvas XI pielikuma 2.–6. nodaļā, proti, it īpaši no pienākuma kā nodokļu maksātājam deklarēt nodokļu iestādēs jebkuru darbību, lai tiktu identificēti, iesniegt PVN rēķinus, kārtot grāmatvedību un iesniegt PVN deklarācijas.
- 13 Saskaņā ar Akta par Spānijas Karalistes un Portugāles Republikas pievienošanās nosacījumiem un Līgumu pielāgojumiem (OV 1985, L 302, 23. lpp.) 395. pantu, skatītu kopā ar šī paša akta XXXVI pielikumu, Portugāles Republika līdz 1989. gada 1. janvārim varēja atlikt kopējo PVN sistēmu veidojošo noteikumu pilnu piemērošanu.

Valsts tiesības

- 14 Ar 1989. gada 12. jūnija Dekrētlukumu Nr. 195/89 (*Diário da República*, 1. sērija, Nr. 133, 1989. gada 12. jūnijs) Portugāles pievienotās vērtības nodokļa kodeksā (*Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, turpmāk tekstā – “CIVA”), kas ir apstiprināts ar 1984. gada 26. decembra Dekrētlukumu Nr. 394-B/84 (*Diário da República*, 1. sērija, Nr. 297, 1984. gada 26. decembris), kas ir grozīts un no jauna publicēts ar 2008. gada 20. jūnija Dekrētlukumu Nr. 102/2008 (*Diário da República*, 1. sērija, Nr. 118, 2008. gada 20. jūnijs), 2008. gada 13. augusta Paziņojums par labojumiem Nr. 44-A/2008 (*Diário da República*, 1. sērija, Nr. 156, 2008. gada 13. augusts), tika ieviestas vairākas tiesību normas, lai Portugāles tiesību aktus par PVN saskaņotu ar Sesto direktīvu. Šajos tiesību aktos izdarīto grozījumu vidū ir tiesību normas, ar kurām ir izveidots īpašs režīms, kas piemērojams lauksaimniecības produktiem (turpmāk tekstā – “aplūkots Portugāles režīms”).
- 15 Saskaņā ar CIVA 9. panta 33. punktu no PVN ir atbrīvotas “preču piegādes, kas notiek, veicot CIVA A pielikumā uzskaitītās darbības, kā arī B pielikumā minētie lauksaimnieciskie pakalpojumi, ciktāl lauksaimnieks tos veic kā papildu darbu ar sava darbaspēka un sava lauksaimniecības vai mežsaimniecības uzņēmuma aprikojuma palīdzību”. CIVA A un B pielikums būtībā atbilst PVN sistēmas direktīvas VII un VIII pielikumam.
- 16 No kopīgas CIVA minētā 9. panta 33. punkta un 20. panta 1. punkta interpretācijas izriet, ka kompensācijai par minēto atbrīvojumu lauksaimnieki nevar veikt atskaitīšanu vai saņemt summu, ko tie ir samaksājuši kā PVN par minēto piegāzi un pakalpojumu īstenošanai paredzētu preču un pakalpojumu iegādi, atlīdzību.
- 17 Saskaņā ar CIVA 29. panta 3. punktu lauksaimnieki, kuri veic tikai darījumus, kas ir atbrīvoti no PVN, ir atbrīvoti no pienākumiem saistībā ar šī nodokļa iekasēšanu un iekļaušanu klientu rēķinos, no rēķinu izdošanas, nodokļu deklarēšanas un grāmatvedības kārtēšanas pienākuma, kas ir nodokļu maksātājiem, uz kuriem attiecas parastais PVN režīms.

Pirmstiesas procedūra

- 18 2008. gada 6. jūnija brīdinājuma vēstulē Komisija Portugāles iestādēm norādīja, ka uzskata aplūkoto Portugāles režīmu par nesaderīgu ar PVN direktīvā, it īpaši tās 296.–298. pantā, paredzēto kopējo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem, jo Portugāles tiesiskajā regulējumā neesot paredzēta priekšnodokļa kompensācija lauksaimniekiem, uz kuriem attiecas minētais valsts režīms, un tajā ir paredzēts tikai lauksaimniecisku darbību atbrīvojums no nodokļa apvienojumā ar neiespējamību atskaitīt priekšnodokli.
- 19 2008. gada 20. augusta atbildē uz minēto vēstuli Portugāles Republika noliedza, ka būtu pieļauts pārkāpums, apgalvojot, ka PVN direktīvas 298. panta otrās daļas otrajā teikumā (turpmāk tekstā – “aplūkotā tiesību norma”) esot ietverta skaidra atļauja noteikt vienotās likmes kompensācijas procentus nulles apmērā, turklāt neatkarīgi no vienotas likmes lauksaimnieku samaksātā priekšnodokļa apjoma. Tā apgalvoja, ka Portugāles tiesiskais regulējums atbilstot arī vienotas likmes režīma lauksaimniekiem mērķiem, it īpaši vienkāršošanas mērķim, un ka šajā režīmā paredzētā nodokļu kārtība kopā ar kompensāciju nulles apmērā esot pielīdzināma atbrīvojumam no PVN bez tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Tā secināja, ka, ja dalībvalstis varot brīvi izvēlēties tām adresētu direktīvu transponēšanas formu un līdzekļus, aplūkots Portugāles režīms var ietilpt CIVA 9. pantā minēto atbrīvoto darbību sarakstā.
- 20 Tā kā šis arguments Komisiju nepārliecināja, tā 2009. gada 26. jūnijā nosūtīja Portugāles valdībai argumentētu paziņojumu, kurā sīkāk izstrādāja nostāju, ka Portugāles tiesiskais regulējums nav saderīgs ar PVN direktīvas 296.–298. pantu.

- 21 2009. gada 31. augusta vēstulē Komisijai Portugāles Republika atteicās izpildīt argumentētajā paziņojumā izvirzītās prasības un plašāk izklāstīja savu atbildē uz brīdinājuma vēstuli izteikto argumentāciju.
- 22 Paliekot pie uzskata, ka Portugāles tiesiskais regulējums nav saderīgs ar PVN direktīvas 296.–298. pantu, Komisija nolēma celt šo prasību.

Par prasību

Lietas dalībnieku argumenti

- 23 Komisija norāda, pirmām kārtām, ka vienotās likmes režīma lauksaimniekiem mērķis ir vienkāršošana, jo vienotas likmes lauksaimnieki var tikt atbrīvoti no noteikta skaita pienākumu, kas ir raksturīgi PVN parastajam vai vienkāršotajam režīmam, ievērošanas, kā arī mērķis ir priekšnodokļa atmaksāšana, lai novērstu, ka tas kā “slēptais PVN” ietekmē lauksaimniecības produktu cenu veidošanos.
- 24 Ja dalībvalsts nolemj piemērot šo režīmu savā teritorijā, tai atbilstoši PVN direktīvas 297. panta pirmās daļas pirmajam teikumam ir jānosaka, ciktāl nepieciešams, vienotas likmes kompensācijas procenti. Aplūkots Portugāles režīms nebūtu saderīgs ar pienākumu paredzēt lauksaimniekiem, uz kuriem attiecas šis režīms, kompensāciju par priekšnodokli samaksāto PVN.
- 25 Portugāles Republikas izvirzītajiem argumentiem, lai attaisnotu aplūkoto Portugāles režīmu, nevar piekrist. Pirmkārt, attiecīgajai tiesību normai nav tāds saturs, kādu tai piešķir dalībvalsts. Sestās direktīvas sagatavošanas darbi neļauj izdarīt tādu interpretāciju, kādu tā izvirza.
- 26 Otrkārt, Portugāles lauksaimniecības īpašības neļauj uzskatīt, ka kompensācija nulles apmērā katrā ziņā būtu saderīga ar PVN direktīvas normām tāpēc, ka tā saglabā priekšrocības Portugāles lauksaimniekiem, uz kuriem attiecas aplūkots režīms.
- 27 Treškārt, pienākums noteikt vienotas likmes kompensāciju par priekšnodokli samaksāto PVN nav atkarīgs no nosacījuma, ka vienotas likmes lauksaimnieki kopumā ir pārmaksājuši nodokli attiecīgajai dalībvalstij.
- 28 Ceturtkārt, nebūtu nozīmes faktam, ka Komisija ir apstrīdējusi aplūkoto valsts režīmu tik vēlu, lai gan būtībā tas ir izveidots kopš 1992. gada. Šajā jautājumā Komisija it īpaši norāda, ka tikai pēc pašu resursu pārbaudes misijas Portugālē 2007. gada novembrī tika noskaidrots, ka PVN summa, ko lauksaimnieki neatskaita un uz ko attiecas minētais režīms, sasniedz apmēram 5,3 % no to pārdevumiem 2004. gadā un 7,9 % – 2005. gadā. Portugāles iestādes, uzskatot, ka lauksaimniecības nozarē iekasētā PVN summa ir pārmērīga, tādējādi 2004. gadā, aprēķinot pašu resursus, piemēroja negatīvu kompensāciju apmēram EUR 70 miljonu apmērā.
- 29 Piektkārt, apgalvotā priekšnodokli samaksātā PVN atgūšana ar subsīdiju un cita publiskā atbalsta lauksaimniecībai starpniecību nevar aizstāt tāda vienotas likmes režīma lauksaimniekiem, kāds ir paredzēts PVN direktīvā, pareizu piemērošanu.
- 30 Sestkārt, ne PVN direktīva, ne Sestās direktīvas pamatojuma izkāsts, ne arī Tiesas judikatūra neļauj uzskatīt, ka aplūkotajai vienotas likmes kompensācijai nebūtu nodokļu tiesību rakstura.
- 31 Otrām kārtām, Komisija apgalvo, ka Portugāles tiesiskais regulējums tikai atbrīvo no PVN maksāšanas un tātad izslēdz no kopējās PVN sistēmas visus lauksaimniekus, uz kuriem neattiecas parastais režīms, kuri pārstāv būtisku Portugāles lauksaimniecības nozares daļu, proti, 27 % 2004. gadā un 29 % 2005. gadā. Aplūkojamais Portugāles režīms tātad nopietni ietekmē PVN vispārējās piemērojamības principu.

- 32 Portugāles Republika, pirmkārt, apstrīd Komisijas izvirzīto argumentu pamatotību. Kad Sestā direktīva tika pieņemta, likme nulles apmērā esot tikusi piemērota tikai atsevišķos gadījumos un pagaidām. Tomēr nevarēja uzskatīt, ka kompensācijas procentu nulles apmērā piemērošana būtu saistīta ar nodokļa ar likmi nulles apmērā piemērošanu iegādēm, kas veiktas iepriekš, izņemot, ja pieļauj, ka Sestās direktīvas 25. panta 3. punktā, tiesību normā, kas turpmāk ir iekļauta PVN direktīvas 298. panta otrajā daļā, dalībvalstīm sniegtā iespēja bija praktiski nepiemērojama jau no paša sākuma.
- 33 Turklāt, pirmkārt, Padome esot nolēmusi grozīt Komisijas izstrādāto priekšlikumu Sestajai direktīvai, pievienojot tam minēto iespēju. Tomēr, tā kā šajā priekšlikumā jau bija ietverta iespēja noapaļot procentus uz augšu vai uz leju un tātad pienākums tos samazināt līdz nullei, ja tie ir tuvi šim skaitlīm, Padomes iesniegtais grozījums noteikti būtu pārsniedzis to, kas ietverts minētajā priekšlikumā. Tam pievienotajā pamatojuma izklāstā Komisija esot arī norādījusi, ka dalībvalstīm jābūt iespējai brīvi noteikt vienotas likmes kompensācijas procentus un ka procenti, kas izriet no atbilstošajiem makroekonomiskajiem aprēķiniem, ir tikai maksimālās robežas. Termina “arī” pievienošana aplūkotajā normā, kas nebija atbilstošajā Sestās direktīvas normā un ir tīri formāls grozījums, esot apstiprinājusi, ka dalībvalstis var noteikt vienotas likmes kompensācijas procentus nulles apmērā neatkarīgi no apstākļiem.
- 34 Atbilstoši Tiesas judikatūrai dalībvalstij, kuras valsts tiesiskais regulējums ir saderīgs ar PVN direktīvas normas skaidru un precīzu tekstu, nevarot pārmest, ka tā nebūtu izpildījusi pienākumus, kas tai precīzi ir noteikti šajā tiesību normā. Tātad prasība neesot pieņemama.
- 35 Otrkārt, Komisijas veiktās interpretācijas pieļaušana esot pretēja noteiktības un tiesiskās drošības principam, kā arī mērķim vienkārši un vienoti piemērot PVN kopējās sistēmas noteikumus.
- 36 Treškārt, vienotas likmes režīma lauksaimniekiem ietvaros Komisijas vienīgais uzdevums esot pārbaudīt, vai dalībvalsts noteiktais kompensācijas apjoms nav pārmērīgs. Tā nevarot lūgt dalībvalsti piemērot lielākus kompensācijas procentus par tiem, ko tā nolēmusi ieviest.
- 37 Šie dažādie elementi apstiprinot aplūkotās tiesību normas gramatisku interpretāciju. Portugāles Republikas atbalstītā interpretācija tostarp neesot pretēja ne prasībai vienoti piemērot Savienības tiesības, ne vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes principam. Šajā ziņā šī dalībvalsts apgalvo, ka vienotas likmes režīms lauksaimniekiem pats par sevi var apdraudēt šo neitralitāti, jo tas ļaujot piemērot vienotas likmes kompensācijas procentus, kas tiek noteikti atbilstoši vienkāršam vērtējumam.
- 38 Pakārtoti Portugāles Republika apgalvo, ka tās izvēle nekompensēt PVN, ko priekšnodokli ir samaksājuši lauksaimnieki, uz kuriem attiecas attiecīgais Portugāles režīms, no nodokļu tiesību viedokļa esot atbilstoša.
- 39 Pirmkārt, apstākļi, kas bija Portugālē Sestās direktīvas stāšanās spēkā laikā šajā dalībvalstī, kopš tā laika neesot būtiski mainījušies, pašreizējā situācija PVN jomā lielos vilcienos esot līdzīga situācijai, kāda bija 1989. gada 1. janvārī. Turklāt, pat pieņemot, ka apstākļi mainījās, kā to norāda Komisija, tas esot noticis pirms gandrīz 17 gadiem, jo likme nulles apmērā no Portugāles tiesību aktiem tika izslēgta 1992. gada martā.
- 40 Tādējādi tas, ka vienotas likmes kompensācijas procenti tiek noteikti tad, “ja nepieciešams”, nozīmējot, ka pastāv situācijas, kurās šādu procentu noteikšana nav pamatota. Tas tā it īpaši esot tad, ja lauksaimnieki kopumā nebūtu pārmaksājuši PVN valstij. Turklāt it īpaši no Tiesas judikatūras izrietot, ka kompensācijas maksimālās robežas aprēķinā ir jāņem vērā saskaņā ar parasto režīmu priekšnodokli samaksātais PVN un ka vienotas likmes režīms lauksaimniekiem nevar ļaut dalībvalstīm atlīdzināt vienotas likmes lauksaimniekiem summas, kas pārsniedz PVN atlīdzināšanu, uz ko viņiem būtu tiesības, ja uz viņiem attiektos parastais režīms, pretējā gadījumā tas būtu valsts atbalsts.

- 41 Portugālē gan 1989. gada 1. janvārī, gan šobrīd ar preču un pakalpojumu, kas paredzēti lauksaimniecībai, iegādi saistītās PVN summas, ko var atskaitīt parastā režīma ietvaros, esot mazākas par valstij maksājama PVN summām, kas izriet no tā iekasēšanas no lauksaimniecības preču un lauksaimniecisko pakalpojumu pircējiem un iekļaušanas to rēķinos. Lauksaimnieki tātad kopumā neesot pārmaksājuši valstij PVN. Tādējādi priekšnodokli samaksātā PVN kompensācijas procentu noteikšana nulles apmērā Portugāles Republikas gadījumā esot vienīgais piemērotais un atbilstošais nodokļu tiesiskais risinājums.
- 42 Šajā ziņā Portugāles Republika uzskata, ka ne pirmstiesas posmā, ne prasības pieteikumā Komisija neesot pierādījusi, kādā veidā tā noskaidroja 5,3 % un 7,9 % likmes, un ka vispār tai neesot zināma to izcelsme. Šī dalībvalsts tātad nevarot apstrīdēt šīs likmes, ko tādējādi Komisija nevarot izmantot, lai tai liktu piešķirt lauksaimniekiem, uz ko attiecas aplūkotais Portugāles režīms, kompensāciju, kas atbilst tai vai ir tai tuva. Katrā ziņā tā esot tikai maksimālā robeža.
- 43 Otrkārt, Portugāles Republika apgalvo, ka aplūkotais Portugāles režīms ir saderīgs ar PVN direktīvā paredzētā režīma piemērošanas jomu, kā arī ar mērķi vienkāršot procedūras noteikumus, jo valsts tiesiskajā regulējumā lauksaimnieki, uz kuriem attiecas šis režīms, esot atbrīvoti no visiem pienākumiem attiecībā uz rēķinu izdošanu, norēķiniem, deklarēšanu, grāmatvedību, PVN iekļaušanu rēķinos un samaksu. Turklāt tikai kompensācijas procentu noteikšana nulles apmērā ļaujot īstenot patiesu vienkāršošanu, jo tā ir pilnīga. Tātad minētais režīms atbilstot arī tām prasībām, kādas ir atvasināto tiesību transponēšanas iekšējās tiesībās pienākumam.
- 44 Tostarp PVN summu, kas samaksātas par preču un pakalpojumu iegādi, kuri paredzēti lauksaimniecībai, atgūšana gandrīz vienmēr tiekot nodrošināta ar valsts atbalsta vai citu valsts un citu valstisku organizāciju piešķirtu subsīdiju starpniecību.
- 45 Treškārt, Portugāles Republika apgalvo, ka mērķis vienotas likmes lauksaimniekiem kompensēt PVN, ko tie ir samaksājuši kā priekšnodokli par minētajām iegādēm, neesot norādīts brīdinājuma vēstulē vai argumentētajā atzinumā. Taču pat tad, ja šis kompensēšanas mērķis būtu pierādīts, iespējamajai kompensācijai neesot nodokļu tiesību rakstura. Tātad Sestā direktīva un PVN direktīva nevarot likt to maksāt.
- 46 Visbeidzot, Portugāles Republika uzsver, ka Komisija pati savā prasības pieteikumā noraida jautājumu par apgalvoto Portugāles parādu Savienības pašu resursiem saistībā ar vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem. Tomēr tā it īpaši apgalvo, ka, lai gan Tiesa piekrit Komisijas nostājai, tas nevar nozīmēt, ka ir jāpalielina Portugāles līdzdalība Savienības resursos no ienākumiem no PVN.

Tiesas vērtējums

- 47 Savas prasības pamatojumam Komisija izvirza divus atsevišķus iebildumus, viens attiecas uz īpaša režīma piemērošanu lauksaimniekiem, uz kuriem attiecas aplūkotais Portugāles režīms, kas tos atbrīvo no PVN un ietver vienotas likmes kompensācijas procentu nulles apmērā piemērošanu, otrs attiecas uz negatīvu kompensāciju pašu resursos, kas jāmaksā Portugāles Republikai, lai izlīdzinātu PVN iekasēšanu.

Par pirmo iebildumu, kas attiecas uz atbrīvošanu un vienotas likmes kompensācijas procentu nulles apmērā piemērošanu

- 48 Kā izriet no PVN direktīvas 272. panta 1. punkta e) apakšpunkta un 296. panta 1. punkta, vienotas likmes režīms lauksaimniekiem ir vērsts uz to, lai ļautu dalībvalstīm atbrīvot lauksaimniekus, kuriem nodokļu uzlikšana atbilstoši parastajam režīmam vai īpašajam režīmam mazajiem uzņēmumiem saskaras ar grūtībām, no dažiem vai visiem pienākumiem, kas parasti ir nodokļu maksātājiem, uz kuriem attiecas parastais PVN režīms, viņiem piešķirot vienotas likmes kompensāciju par PVN, ko šie

lauksaimnieki ir samaksājuši kā priekšnodokli. Šis režīms tāpat vienlaikus atbilst vienkāršošanas mērķim (2005. gada 26. maija spriedums lietā C-43/04 *Stadt Sundern*, Krājums, I-4491. lpp., 28. punkts) un mērķim kompensēt PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis (2004. gada 15. jūlija spriedums lietā C-321/02 *Harbs*, Krājums, I-7101. lpp., 29. punkts). Tā kā Komisija tostarp, kā tas izriet no Tiesai iesniegtās lietas, ir atsaukusies uz pēdējo mērķi gan brīdinājuma vēstulē, gan argumentētajā atzinumā, Portugāles Republika katrā ziņā nevar pamatoties uz apgalvojumu, ka šajā procedūrā tas tai nav uzrādīts.

- 49 Vispirms ir jāatgādina arī, ka, pirmkārt, vienotas likmes režīms lauksaimniekiem ir izņēmuma režīms, kas ir izņēmums no vispārējā PVN direktīvā noteiktā režīma un kam tādējādi jātiek piemērotam tikai, ciktāl nepieciešams, lai sasniegtu tā mērķi. Turklāt atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai ikviena atkāpe vai izņēmums no vispārējā noteikuma ir jāinterpretē sašaurināti (iepriekš minētie spriedumi lietā *Harbs*, 27. punkts, un lietā *Stadt Sundern*, 27. punkts). Turklāt lauksaimniecības atbrīvojums no PVN nav paredzēts PVN direktīvā. Tieši otrādi, kā ģenerālvokāte norāda savu secinājumu 46.–48. punktā, lai gan no vienotas likmes lauksaimnieku pārdevumiem netiek iekasēts nekāds PVN, vienotas likmes režīms lauksaimniekiem nav konkrēti ticis pieņemts kā atbrīvojumu režīms, jo šāds režīms neļautu atbrīvot no PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, un tāpat nodrošināt kopējās PVN sistēmas neitralitāti. Tostarp no minētās direktīvas 296. panta 1. punkta izriet, ka lauksaimnieki būtībā ir pakļauti vai nu parastajam režīmam, vai arī īpašajam mazo uzņēmumu režīmam, vai arī vienotas likmes režīmam.
- 50 Turklāt, ja vienotas likmes lauksaimnieku administratīvo pienākumu vienkāršošana tiešām ir viens no vienotas likmes režīma lauksaimniekiem mērķiem, PVN direktīvā neparedzēta atbrīvojuma ieviešana nevar tikt attaisnota ar vienkāršošanas mērķi (šajā ziņā un pēc analogijas skat. 2006. gada 28. septembra spriedumu lietā C-128/05 Komisija/Austrija, Krājums, I-9265. lpp., 25. punkts). Tas tā ir it īpaši tādēļ, ka šis vienkāršošanas mērķis šajā gadījumā ir jāsaskaņo ar mērķi kompensēt PVN, ko attiecīgie lauksaimnieki ir samaksājuši kā priekšnodokli, kas noteikti nozīmē, ka vienotas likmes lauksaimniekiem tiek noteikts minimāls administratīvo pienākumu daudzums, it īpaši, lai savāktu datus, kas nepieciešami, lai noteiktu piemērojamos vienotas likmes kompensācijas procentus.
- 51 Tā kā vienotas likmes lauksaimnieki faktiski maksā PVN kā priekšnodokli, kas nav nenozīmīgs, šis pēdējais mērķis netiktu ievērots, ja samaksātais nodoklis netiktu kompensēts.
- 52 Turklāt, kā noteikts PVN direktīvas preambulas septītajā apsvērumā, kopējai PVN sistēmai ir jārada konkurences neitralitāte tādā veidā, ka katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas ķēdes garuma. Tādējādi, kā ģenerālvokāte ir norādījusi savu secinājumu 45.–48. punktā, vienotas likmes režīms lauksaimniekiem ir vērsts arī uz to, lai, cik iespējams, saglabātu PVN neitralitāti, jo kompensācija ir paredzēta, lai novērstu to, ka priekšnodokli samaksātais PVN tiek pārnests uz sākuma posmu un tāpat papildus palielinātu cenu, kurai, savukārt, tiktu pievienots šis nodoklis un kura sekojoši palielinātos visā vienotas likmes lauksaimnieku preču un pakalpojumu aptverošas ražošanas un izplatīšanas gaitā. Līdz ar to, interpretējot aplūkoto tiesību normu tādējādi, ka tā ļauj dalībvalstīm brīvi samazināt vienotas likmes kompensācijas procentus līdz nulles apmēram, ja vienotas likmes lauksaimnieki sākuma posmā maksā PVN, kas nav nenozīmīgs, tiktu ietekmēta minētā neitralitāte.
- 53 Protams, vienkāršas vienotas likmes kompensācijas samaksāšana likumsakarīgi nenodrošina pilnīgu PVN neitralitāti. Tomēr tā ļauj nodrošināt labāko iespējamo neitralitāti, ņemot vērā vajadzību saskaņot to un kompensēšanas mērķi, ar noteikumu, kam pakļauti vienotas likmes lauksaimnieki, vienkāršošanas mērķi, kas ir arī viens no vienotās likmes režīma lauksaimniekiem mērķiem, kā tas jau ir ticis norādīts šī sprieduma 48. punktā.
- 54 Šādos apstākļos nevar uzskatīt, ka vienīgi vienotas likmes kompensācijas procentu noteikšanas noteikumi, kas ir paredzēti PVN direktīvas 298. pantā, rada šaubas par šiem mērķiem. Tādējādi nevar piekrist, ka lauksaimniecības vienkārša atbrīvošana, jo no funkcionālā viedokļa tā būtu pielīdzināma

vienotās likmes kompensācijas procentu nulles apmērā piemērošanai, var tikt uzskatīta par atbilstošu PVN direktīvas noteikumu, kas attiecas uz vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem, un it īpaši tās 296.–298. panta transpozīciju.

- 55 Šajā ziņā ir jākonstatē arī, ka iespēja samazināt vienotās likmes kompensācijas procentus līdz nullei ir papildu iespēja PVN direktīvas 298. panta otrās daļas pirmajā teikumā paredzētajai šo procentu noapaļošanai uz augšu vai uz leju līdz tuvākajai pusvienībai. Tomēr, ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, šī samazināšanas līdz nullei iespēja dalībvalstīm ir tikai tad, ja procenti, kas izriet no aprēķiniem, kuri veikti saskaņā ar šī paša 298. panta pirmo daļu, pat tad, ja tie pārsniedz 0,5 %, tomēr ir nenozīmīgi un ja līdz ar to kopējais PVN, ko vienotas likmes lauksaimnieki ir samaksājuši priekšnodokli, pats var tikt uzskatīts par nenozīmīgu.
- 56 Kā ģenerālvokāte norāda savu secinājumu 20.–33. un 56.–58. punktā, pirmkārt, ne vienīgi aplūkotās tiesību normas teksts, ne Sestās direktīvas sagatavošanas darbi neliedz šādi interpretēt PVN direktīvas 296.–298. pantu un, otrkārt, Portugāles Republika nevar derīgi atsaukties uz 2010. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-582/08 Komisija/Apvienotā Karaliste (Krājums, I-7195. lpp.), lai apgalvotu, ka šī interpretācija tai nav uzrādīta.
- 57 Ir jāuzsver arī, ka pretēji tam, ko apgalvo Portugāles Republika, tas, ka aplūkotā tiesību norma tiek interpretēta kā tāda, kas ļauj dalībvalstīm brīvi noteikt vienotas likmes procentus nulles apmērā, neatkarīgi no apstākļiem ir pretēji tiesiskajai drošībai un kopējās PVN sistēmas noteikumu vienotai piemērošanai Savienībā.
- 58 Šajā gadījumā un neņemot par Komisijas argumentācijas, kas balstīta uz tās norādīto 5,3 % un 7,9 % likmi, pieņemamību vai atbilstību, pietiek norādīt, ka Portugāles Republika piekrīt, ka PVN likme nulles apmērā tika izslēgta no tās likumdošanas aktiem 1992. gadā un ka precēm un pakalpojumiem, ko vispār iegādājās lauksaimnieki savas darbības veikšanai, kopš tā laika atkarībā no gadījuma tiek piemērota PVN likme 6 % vai 13 % apmērā. Portugāles vienotas likmes lauksaimnieki tādējādi noteikti maksā PVN priekšnodokli, kas nav nenozīmīgs un kas tādēļ ir jākompensē. Tādējādi šī dalībvalsts nav pamatojusi vienotas likmes kompensācijas procentu nulles apmērā piemērošanu lauksaimniekiem, uz kuriem attiecas aplūkotais Portugāles režīms.
- 59 Tostarp vispirms ir jānorāda, ka Portugāles Republikas argumentācijai, ka vienotas likmes kompensācijas procenti lielāki par nulli būtu jānosaka tikai tad, ja lauksaimnieki būtu pārmaksājuši PVN valstij, nav nekāda pamatojuma PVN direktīvas tekstā. Tieši otrādi, Tiesa jau ir precizējusi, ka, ja makroekonomiskie rādītāji tikai attiecībā uz vienotas likmes lauksaimniekiem, uz kuriem attiecas PVN direktīvas 298. pants, ietver gan, kā to norāda Portugāles Republika, ienākošos darījumus (starpzosma patēriņš un bruto pamatkapitāla veidošanās) un izejošos darījumus (gala produkcija, ietverot pašpatēriņu), kā arī nodokļu, kas attiecas uz ienākošajiem darījumiem, kopējo summu, tā arī norādīja, ka vienotas likmes kompensācijas procenti tiek iegūti, dalot šo vienīgo kopējo nodokļu, kas attiecas uz ienākošajiem darījumiem, summu ar izejošajiem darījumiem (1988. gada 28. jūnija spriedums lietā 3/86 Komisija/Itālija, *Recueil*, 3369. lpp., 8. punkts). Tātad iespējami kā priekšnodoklis maksājamais PVN un tātad iespējamā lauksaimnieku, it īpaši vienotas likmes lauksaimnieku, veikta nodokļu pārmaxa netiek ņemta vērā, nosakot piemērojamo vienotas likmes procentu apmēru.
- 60 Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru jautājums par to, vai dalībvalsts ir izpildījusi savus pienākumus, ir jāizvērtē, ņemot vērā stāvokli, kāds dalībvalsti pastāvēja, beidzoties argumentētajā atzinumā noteiktajam termiņam (it īpaši skat. 2001. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-110/00 Komisija/Austrija, *Recueil*, I-7545. lpp., 13. punkts, un 2010. gada 3. jūnija spriedumu lietā C-487/08 Komisija/Spānija, Krājums, I-4843 lpp., 34. punkts). Turklāt LESD 258. pantā minētie noteikumi ir jāpiemēro, neuzliekot Komisijai pienākumu ievērot noteiktu termiņu. Tādējādi tā var izlemt, kad ir lietderīgi celt prasību, un būtībā Tiesai nav jāpārbauda šāda lēmuma pieņemšana (2010. gada 4. marta spriedums lietā C-297/08 Komisija/Itālija, Krājums, I-1749. lpp., 87. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 61 No minētā izriet, ka, tā kā Portugāles Republika neapstrīd to, ka argumentētajā atzinumā noteiktā termiņa beigās PVN kopējais apjoms, kas apgrūtina lauksaimniecības faktorus lauksaimniekiem, uz kuriem attiecas aplūkotais Portugāles režīms, nebija nenozīmīgs, kā tas ir konstatēts šī sprieduma 58. punktā, fakts, pat ja pieņem, ka ir tas pierādīts, ka šajā ziņā Portugālē valdošie apstākļi būtiski nav mainījušies kopš 1992. gada vai 1989. gada, neietekmē Komisijas prasības analīzes pamatotību.
- 62 Visbeidzot, pirmkārt, PVN direktīvas 296. panta 1. punktā ir skaidri noteikts, ka vienotas likmes režīms lauksaimniekiem ir vērsts uz to, lai kompensētu PVN, ko priekšnodokļi ir samaksājuši vienotas likmes lauksaimnieki. Tātad nevar pieļaut, ka šī kompensācija vispārēji attiecas uz izmaksām, kas piemīt lauksaimniecībai un kas tādējādi nav saistītas ar nodokļu tiesībām un kuru samaksa nevar tikt noteikta, piemērojot PVN direktīvu. No otras puses, tās 300. un 301. pantā ir paredzēti galvenie noteikumi, saskaņā ar kuriem ir jānosaka un attiecīgajam tiesīgajam vienotas likmes lauksaimniekam jāsamaksā faktiskā kompensācija. Tātad nav pieļaujams, ka PVN, ko priekšnodokļi ir samaksājuši lauksaimnieki, uz kuriem attiecas aplūkotais Portugāles režīms, tiktu kompensēts ar pasākumu starpniecību, kas nav minētajā direktīvā paredzētā vienotas likmes kompensācijas samaksa.
- 63 Šādos apstākļos pirmais Komisijas izvirzītais iebildums savas prasības atbalstam ir jāuzskata par pamatotu.

Par otro iebildumu, kas attiecas uz negatīvu kompensāciju pašu resursos, lai izlīdzinātu iekasēto PVN

- 64 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesa pēc savas ierosmes var izvērtēt, vai ir izpildīti nosacījumi, kas paredzēti LESD 258. pantā prasības sakarā ar valsts pienākumu neizpildi celšanai (1992. gada 31. marta spriedums lietā C-362/90 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-2353. lpp., 8. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Itālija, 70. punkts).
- 65 It īpaši no Tiesas Reglamenta 38. panta 1. punkta c) apakšpunkta un ar to saistītās judikatūras izriet, ka prasības pieteikumā ir jāietver strīda priekšmets un izvirzīto pamatu kopsavilkums un tie ir jānorāda pietiekami skaidri un precīzi, lai atbildētājs varētu sagatavot savu aizstāvību un lai Tiesa varētu veikt pārbaudi. No tā izriet, ka galvenie faktiskie un tiesiskie apstākļi, ar kuriem ir pamatota prasība, prasības pieteikumā ir jānorāda loģiskā un saprotamā veidā un ka prasības pieteikumā ietvertajiem prasījumiem ir jābūt formulētiem nepārprotami (2003. gada 9. janvāra spriedums lietā C-178/00 Itālija/Komisija, *Recueil*, I-303. lpp., 6. punkts, un 2010. gada 15. jūnija spriedums lietā C-211/08 Komisija/Spānija, Krājums, I-5267. lpp., 32. punkts).
- 66 Šajā lietā Komisijas izteiktais otrais iebildums neatbilst šīm prasībām. Ar šo iebildumu Komisija pārmet Portugāles Republikai, ka tā ir veikusi būtisku negatīvu kompensāciju pašu resursos, lai izlīdzinātu iekasēto PVN. Tomēr savu argumentu izklāstā Komisija vienīgi norāda, ka, ja ir pierādīts PVN direktīvas pārkāpums, kura rezultāts ir Savienības pašu resursu samazināšana, tai esot pamats saņemt visu attiecīgo pašu resursu summu, kam pievienoti attiecīgie nokavējuma procenti. Tādējādi tā precīzi nepaskaidro, kādu savu pienākumu nav izpildījusi dalībvalsts, veicot šādu kompensāciju. Turklāt Komisija apstiprina šajā prasības pieteikumā, ka “šīs procedūras sakarā ar valsts pienākumu neizpildi priekšmets nav pārbaude, kādā mērā Portugāles Republika ir izpildījusi tiesisko regulējumu pašu resursu iekasēšanas jomā”, kas tādējādi ir pretrunā otram iebildumam, kas ir izteikts secinājumos, ko tā iesniedza Tiesā.
- 67 No minētā izriet, ka otrais iebildums ir jānoraida kā nepieņemams.
- 68 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ir jākonstatē, ka, piemērodama lauksaimniekiem īpašu, no PVN direktīvas atšķirīgu režīmu, saskaņā ar kuru tie tiek atbrīvoti no PVN maksāšanas un tiem tiek piemēroti vienotās likmes kompensācijas procenti nulles apmērā, Portugāles Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai paredzēti minētās direktīvas 296.–298. pantā.

Par tiesāšanās izdevumiem

- ⁶⁹ Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Atbilstoši šī panta 3. punkta pirmajai daļai Tiesa var nolemt, ka tiesāšanās izdevumi ir jāsadala vai ka lietas dalībnieki sedz savus tiesāšanās izdevumus paši, it īpaši, ja spriedums ir nelabvēlīgs lietas dalībniekiem attiecībā uz vienu vai vairākiem prasījumiem. Ņemot vērā, ka Komisijas prasība tika apmierināta tikai daļēji, ir jānolemj, ka katrs lietas dalībnieks sedz savus tiesāšanās izdevumus pats.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

- 1) **piemērodama lauksaimniekiem īpašu, no Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu atšķirīgu režīmu, saskaņā ar kuru tie tiek atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas un tiem tiek piemēroti vienotās likmes kompensācijas procenti nulles apmērā, Portugāles Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai paredzēti minētās direktīvas 296.–298. pantā;**
- 2) **pārējā daļā prasību noraidīt;**
- 3) **Eiropas Komisija un Portugāles Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.**

[Paraksti]