



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 22 september 2011¹

Mål C-524/10

**Europeiska kommissionen
mot**

Republiken Portugal

”Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Ingående mervärdesskatt — Schablonbeskattning av jordbrukare — Schablonberäknad kompensation i stället för avdrag för ingående mervärdesskatt — Schablonberäknat procentuellt kompensationstal som uppgår till noll — Villkor”

I – Inledning

1. I det gemensamma mervärdesskattesystemet² gäller principen att mervärdesskatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt i alla led av produktion och distribution. Varje företag i produktions- och distributionskedjan ska lägga på mervärdesskatt på nettopriset på sina produkter eller tjänster och betala in den till skattemyndigheten. Ett sådant mervärdesskattepliktigt företag har emellertid rätt att dra av ingående mervärdesskatt, det vill säga det kan dra av den mervärdesskatt som det har betalat till sina egna leverantörer. Sålunda betalar varje företag enbart mervärdesskatt för det mervärde som det själv har skapat. I ekonomiskt hänseende bär kunden i fråga, och ytterst enbart slutkonsumenten, den mervärdesskatt som uttas i de olika leden.

2. Vad gäller jordbrukare, på vilka det skulle vara svårt att tillämpa denna normala mervärdesskattereglering, kan medlemsstaterna tillämpa en särskild ordning, den så kallade gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare. Enligt denna kan de befria jordbrukare från skyldigheten att påföra mervärdesskatt, varvid en schablonberäknad kompensation ersätter det normala konkret beräknade avdraget för ingående mervärdesskatt.

3. I förevarande fördragsbrottsförfarande har Europeiska kommissionen i huvudsak riktat invändningar mot att Portugal har fastställt ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal som uppgår till noll, så att de portugisiska jordbrukare som omfattas av denna lagstiftning inte erhåller någon kompensation för ingående mervärdesskatt.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet eller enbart direktivet).

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionslagstiftningen

4. I avdelning XI i direktivet, som har rubriken ”Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara”, föreskrivs i kapitel 7, ”Övriga bestämmelser”, närmare bestämt i artikel 272.1 första stycket e, att medlemsstaterna får befria beskattningsbara personer som omfattas av den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare från vissa eller alla skyldigheter som avses i kapitlen 2–6. Till dessa hör skyldigheten att anmäla sig till skattemyndigheten såsom person som är beskattningsbar för mervärdesskatt, utfärda fakturor med mervärdesskatt, föra räkenskaper och inge mervärdesskattedecklaration.

5. I avdelning XII, ”Särskilda ordningar”, i direktivet regleras i kapitel 2, som omfattar artiklarna 295–305, den ”Gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare”.

6. Enligt artikel 296.1 i direktivet får medlemsstaterna, om tillämpningen på jordbrukare av de normala mervärdesskattereglerna eller, i förekommande fall, den särskilda ordningen för små företag skulle leda till svårigheter, tillämpa en ordning för schablonbeskattning för att kompensera för ingående mervärdesskatt på deras ingående transaktioner. Den schablonberäknade kompensation som föreskrivs ersätter avdragsrätten (artikel 302). En schablonbeskattad jordbrukare kan emellertid även välja att de normala mervärdesskattereglerna ska vara tillämpliga (artikel 296.3).

7. I artikel 297 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall vid behov bestämma schablonberäknade procentuella kompensationstal. De får bestämma olika schablonberäknade procentuella kompensationstal för skogsbruk, för de olika underavdelningarna av jordbruk och för fiske.

Medlemsstaterna skall anmäla de schablonberäknade procentuella kompensationstal som fastställs med stöd av första stycket till kommissionen innan de tillämpar dem.”

8. I artikel 298 i direktivet föreskrivs följande:

”De schablonberäknade procentuella kompensationstalen skall bygga på makroekonomiska statistiska uppgifter enbart för schablonbeskattade jordbrukare under de föregående tre åren.

Procenttalen får avrundas uppåt eller nedåt till närmaste halva procentenhet. *Medlemsstaterna får även välja att minska dessa procenttal ned till noll.*”³

9. De schablonberäknade procentuella kompensationstalen får inte leda till att de schablonbeskattade jordbrukarna sammantaget ges återbetalningar som är större än den ingående mervärdesskatten (artikel 299). Den schablonberäknade kompensation som den enskilda jordbrukaren har rätt till beräknas genom att det relevanta schablonberäknade procentuella kompensationstalet tillämpas på nettopriset på de jordbruksprodukter som de har levererat och de tjänster som de har tillhandahållit (artikel 300). Den schablonberäknade kompensationen ska betalas antingen av förvärvaren eller av myndigheterna (artikel 301). När den beskattningsbara förvärvaren betalar den har han rätt att dra av den från mervärdesskatten på sina egna utgående transaktioner eller begära återbetalning från skattemyndigheten (artikel 303).

3 — Min kursivering.

B – Portugisisk rätt

10. Enligt artikel 9 punkt 33 i mervärdesskattelagen (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, nedan kallad CIVA)⁴ är leveranser av varor som sker i samband med verksamheter som anges i bilaga A i ”förteckning över produktionsverksamheter i jordbruket” i CIVA, samt de jordbrukstjänster som nämns i bilaga B ”förteckning över jordbrukstjänster”, befriade från mervärdesskatt i den mån de tillhandahålls av en jordbrukare med hjälp av dennes arbetskraft och den normala utrustningen från dennes jord- eller skogsbruksverksamhet. Nämnda bilagor A och B motsvarar i huvudsak bilagorna VII och VIII i direktivet.

11. Enligt artikel 29.3 CIVA är jordbrukare som uteslutande genomför transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt befriade från de normala skyldigheterna att ta ut skatt, utfärda faktura, deklarerar skatten och föra räkenskaper. De kan välja att tillämpa den normala ordningen med avdrag för ingående mervärdesskatt, men måste tillämpa den valda ordningen i fem år (artikel 12).

III – Bakgrund, det administrativa förfarandet och parternas yrkanden

12. Genom skrivelse av den 6 juni 2008 meddelade kommissionen de portugisiska myndigheterna att den ansåg att den fakultativa ordningen för jordbrukare som gällde i Portugal var oförenlig med den gemensamma ordningen för schablonbeskattning i direktivet. I den portugisiska lagstiftningen föreskrivs nämligen inte någon kompensation för ingående mervärdesskatt, utan enbart ett undantag från skatteplikt för jordbruksverksamhet, samtidigt som det inte finns någon möjlighet att dra av ingående mervärdesskatt.

13. De portugisiska myndigheterna bestred i sitt svar av den 20 augusti 2008 att direktivet hade åsidosatts. Enligt artikel 298 andra stycket andra meningen i direktivet har medlemsstaterna uttryckligen rätt att fastställa de schablonberäknade procenttalen till noll och detta oavsett storleken på den ingående mervärdesskatt som de schablonbeskattade jordbrukarna har erlagt. Den portugisiska lagstiftningen är även förenlig med syftena med den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare, i synnerhet syftet att förenkla. Dessutom kan den omtvistade ordningen jämföras med ett undantagande från mervärdesskatt utan avdragsrätt. För övrigt kan medlemsstaterna fritt välja form och medel för införlivandet av direktiv, vilket innebär att det inte finns någonting som talar emot den portugisiska lagstiftningen.

14. Eftersom dessa argument inte övertygade kommissionen, skickade den ett motiverat yttrande till Republiken Portugal i vilket den vidhöll att den portugisiska lagstiftningen inte var förenlig med artiklarna 296–298 i direktivet.

15. Genom skrivelse till kommissionen av den 31 augusti 2009 meddelade Republiken Portugal att den inte hade för avsikt att följa det motiverade yttrandet och utvecklade sin ståndpunkt vidare.

16. Kommissionen anser fortfarande att den portugisiska regeringen åsidosätter unionsrätten och har sålunda med förevarande talan, som inkom till domstolen den 11 november 2010, yrkat att domstolen ska

1. fastställa att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 296–298 i mervärdesskattedirektivet 2006/112 genom att på jordbrukare tillämpa en särskild ordning som avviker från direktivet, enligt vilken jordbrukarna är befriade från mervärdesskatt och enligt vilken ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal som uppgår till noll är tillämpligt på jordbrukarna, samtidigt som den företar en väsentlig negativ kompensation i sina egna medel för att kompensera uppbörderna av mervärdesskatt, och

4 — I dess lydelse enligt lagdekret nr 195/89 av den 12 juni 1989, offentliggjort i ny version genom lagdekret nr 102/2008 av den 20 juni 2008 (i dess lydelse enligt rättelse nr 44-A/2008 av den 13 augusti 2008).

2. förplikta Republiken Portugal att ersätta rättegångskostnaderna.
17. Republiken Portugal har yrkat att domstolen ska
 1. ogilla talan, och
 2. förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.
18. Efter det skriftliga förfarandet hölls en muntlig förhandling den 14 september 2011.

IV – Rättslig bedömning

A – Anmärkningen beträffande fastställandet av det schablonberäknade procentuella kompensationstalet till noll

1. Tolkningen av artikel 298 andra stycket andra meningen i direktivet

19. För att lösa förevarande rättstvist ska det i första hand klargöras under vilka förutsättningar medlemsstaterna och sålunda även Portugal är berättigade enligt direktivet att inom ramen för ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare föreskriva ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal på noll. Resultatet av en sådan nollsats är att det inte föreligger någon kompensation för den mervärdesskatt som jordbrukarna erlägger för sina ingående transaktioner.

- a) Ordalydelsen i artikel 298 andra stycket andra meningen i direktivet

20. Portugal anser att en nollsats utan vidare är tillåten och hänvisar till ordalydelsen i artikel 298 andra stycket andra meningen i direktivet. I denna bestämmelse föreskrivs det faktiskt uttryckligen att "[m]edlemsstaterna ... även [får] välja att minska dessa procenttal ned till noll".

21. Kommissionen anser emellertid att detta inte ska tolkas som att medlemsstaterna har fria händer. Tvärtom är en nollsats enbart tillåten under vissa omständigheter, nämligen när det direktivkonforma schablonberäknade procentuella kompensationstalet är nästan noll eller om jordbrukarnas ingående transaktioner är befriade från mervärdesskatt, så att det inte föreligger något behov av kompensation.

22. Av ordalydelsen i artikel 298 andra stycket andra meningen i direktivet kan det inte utläsas någon sådan begränsning av medlemsstaternas möjlighet att minska det schablonberäknade procentuella kompensationstalet ned till noll. Enligt ordalydelsen är emellertid den restriktiva tolkning som kommissionen har gjort gällande inte heller utesluten. Sålunda ska det systematiska sammanhanget samt syftet med bestämmelsen⁵ och dess förarbeten⁶ undersökas i syfte att finna ytterligare belägg för i vilken riktning denna bestämmelse ska tolkas.

- b) Bakgrunden till artikel 298 andra stycket andra meningen i direktivet

23. Vad avser bakgrunden till artikel 298 andra stycket andra meningen i direktivet, vilken parterna särskilt har åberopat, så ska det först konstateras att det redan i artikel 25.3 första stycket fjärde meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388⁷, som ändrades genom direktiv 2006/112, från början föreskrevs att "[m]edlemsstaterna kan välja att minska dessa procenttal till noll".

5 — Se dom av den 15 juli 2004 i mål C-321/02, Harbs (REG 2004, s. I-7101), punkt 28, av den 26 maj 2005 i mål C-43/04, Stadt Sundern (REG 2005, s. I-4491), punkt 24, och av den 9 mars 2010 i mål C-518/07, kommissionen mot Tyskland (REU 2010, s. I-1885), punkt 17.

6 — Se dom av den 23 april 2009 i mål C-533/07, Falco Privatstiftung och Rabitsch (REG 2009, s. I-3327), punkt 20, av den 10 september 2009 i mål C-199/08, Eschig (REG 2009, s. I-8295), punkt 58, och av den 28 oktober 2010 i mål C-203/09, Volvo Car Germany (REU 2010, s. I-10721), punkt 40.

7 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

24. Denna bestämmelse förefaller härröra från ett ändringsförslag från Irland till kommissionens ursprungliga förslag till direktiv.⁸ I den ”slutliga kompromisstexten” i fråga om den särskilda ordningen för jordbrukare⁹, i vilken ”vissa av de ändringar som företagits vid Corepers sammanträde den 3 december 1976” beaktas, återfinns en ny fjärde mening i artikel 27.3¹⁰ första stycket, enligt vilken ”[m]edlemsstaterna får välja att minska denna ersättning ned till noll”. I en fotnot påpekas att Coreper tillfogade denna mening på begäran av den irländska delegationen.

25. I rådets anteckning R/3260/76 (FIN 892) av den 21 december 1976¹¹ beträffande Corepers sammanträden den 3 och den 8 december 1976 anges det sedan att ”[s]amtliga delegationer ... förespråkar att medlemsstaterna ska ha möjlighet att välja att minska dessa kompensationstal ned till noll”.

26. I en skrivelse av den 19 november 1976 från den ständiga representanten för Irland¹² riktad till rådet beträffande artikel 27 i sjätte mervärdesskattedirektivet, ”Särskild ordning för jordbrukare”, återfinns emellertid inte det aktuella förslaget, och man kan av skrivelsen inte heller dra några slutsatser i fråga om de överväganden som ligger bakom förslaget. I skrivelsen sägs endast helt allmänt ”att den aktuella versionen medför stora svårigheter för Irland. Kommissionen har underrättats om dessa svårigheter vad avser en justering av utkastet. ...”

27. Kommissionen har i förevarande mål gjort gällande att den aktuella bestämmelsen särskilt kan förklaras med att vissa medlemsstater, däribland Irland, på den tiden tillämpade en nollskattesats på produktionsfaktorer inom jordbruket och att detta var fortsatt tillåtet enligt direktiv 77/388, om dock inom snäva gränser.¹³ För sådana situationer hade rådet föreskrivit en möjlighet för medlemsstaterna att fastställa ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal på noll.

28. Det ska här emellertid påpekas att en schablonberäknad kompensation logiskt sett förutsätter att ingående mervärdesskatt erläggs,¹⁴ vilket innebär att det vid en nollsats på ingående transaktioner redan från början inte kan bli aktuellt med ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal som överstiger noll och att det följaktligen inte krävs något uttryckligt medgivande för detta. Dessutom föreskrevs i artikel 27.3¹⁵ redan när den här aktuella bestämmelsen togs in i förslaget till direktiv 77/388 att medlemsstaterna ”vid behov” ska bestämma schablonberäknade procentuella kompensationstal. Om det föreligger en nollsats för ingående transaktioner så föreligger det just inte något sådant behov, vilket innebär att det inte heller krävs något medgivande för att fastställa ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal på noll.

29. Portugal har å sin sida hänvisat till kommissionens motivering till dess ursprungliga direktivförslag från juni 1973¹⁶, i vilket kommissionen vad gäller punkterna 4 och 5 i artikel 27, ”Ordning för schablonbeskattning av jordbrukare”, själv uppgav att medlemsstaterna inom det tak som fastställts i punkt 3 fritt kan fastställa de schablonberäknade procentuella kompensationstalen. I den tyska språkversionen av motiven till förslaget saknas visserligen ordet ”fritt”, men i den franska texten föreskrivs det konkret ”peuvent librement fixer”, i den engelska ”may freely fix”, i den italienska ”possono liberamente fissare” och i den nederländska texten ”vrijelijk kunnen vaststellen”.

8 — KOM(73) 950 slutlig, tillgängligt på <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf>.

9 — Denna skickades till delegationerna med rådets skrivelse R/2892/1/76 (FIN 758) REV 1 av den 7 december 1976. Tillgänglig på <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf>. Den tyska, den danska, den italienska, den nederländska och den engelska versionen är från den 8 december 1976.

10 — Det är fråga om den senare artikel 25 i direktiv 77/388.

11 — Tillgänglig på <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf>. Den tyska versionen är från den 23 december 1976, den danska, den italienska, den nederländska och den engelska versionen däremot från den 22 december 1976.

12 — Rådets dokument R/2855/76 (FIN 750) av den 23 respektive den 24 november 1976, tillgängligt på <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>.

13 — Kommissionen har i detta avseende hänvisat till dom av den 21 juni 1988 i mål 415/85, kommissionen mot Irland (REG 1988, s. 3097), punkterna 29 och 30. I detta mål hade kommissionen bland annat riktat klagomål mot att Irland tillämpade en skattesats på noll på foder- och gödselmedel samt utsäde, men domstolen ansåg att nollsatsen på dessa produktionsfaktorer inom jordbruket var förenlig med direktiv 73/388.

14 — Se domen i målet kommissionen mot Irland (ovan fotnot 13), punkt 25.

15 — Vilken senare blev artikel 25.3 i direktiv 77/388 och därefter artikel 297 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

16 — Se fotnot 8.

30. Den generositet som antyds här är överraskande. Om kommissionen faktiskt hade velat ge medlemsstaterna helt fria händer under det nämnda taket, så skulle det klart enklaste ha varit att tillsammans med rådet skriva detta i direktivtexten. Detta skedde emellertid inte. Tvärtom enades rådet först efter påtryckningar från Irland vid ett ganska sent skede i förhandlingarna om en reglering som är betydligt mer otydlig vad avser medlemsstaternas utrymme för skönmässig bedömning.

31. Dessutom befattade sig rådet under den tidsperiod som det behandlade det irländska ändringsförslaget även med ett tillägg som den tyska ständiga representanten¹⁷ hade föreslagit till artikel 27.3 första stycket¹⁸ och som vederbörande ansåg ”tvingande nödvändigt”, nämligen att de schablonberäknade procentuella kompensationstalen skulle få avrundas uppåt eller nedåt till närmaste halva procentenhet. Detta förslag infördes som femte mening.¹⁹ Om delegationerna redan vid det ursprungliga direktivförslaget eller senast efter infogandet av den fjärde meningen, som kan hänföras till det irländska förslaget, hade utgått från att medlemsstaterna under ett visst tak helt fritt kunde fastställa det schablonberäknade procentuella kompensationstalet, så hade det inte krävts en sådan avrundningsregel. Tvärtom talar de snäva villkoren just mot att medlemsstaterna skulle ha ett obegränsat utrymme för skönmässig bedömning.

32. Kommissionens resonemang i motiven till det ursprungliga direktivförslaget kan sålunda inte anses utslagsgivande för i vilken riktning den här aktuella bestämmelsen ska tolkas.

33. Förarbetena till artikel 298 andra stycket andra meningen i mervärdesskattedirektivet ger således inte något klart besked om huruvida bestämmelsen ska tolkas i enlighet med kommissionens eller med Portugals åsikt.

c) Det systematiska sammanhanget och syftet

i) Det konkreta systematiska sammanhanget

34. I resonemanget beträffande förarbetena har även redan vissa systematiska överväganden behandlats.

35. Sålunda har det redan konstaterats att schablonberäknade procentuella kompensationstal enligt artikel 297 första stycket i direktivet²⁰ ska fastställas enbart om det föreligger ett behov. Om det inte ska erläggas någon ingående mervärdesskatt på produktionsfaktorerna inom jordbruket, så föreligger det inte något sådant behov och artikel 298 andra stycket andra meningen i direktivet skulle i princip inte vara nödvändig för att fastställa en nollsat för kompensationen.

36. I artikel 299 i direktivet²¹ föreskrivs på ett liknande sätt att de schablonberäknade procentuella kompensationstalen inte får leda till att de schablonbeskattade jordbrukarna sammantaget ges återbetalningar som är större än den ingående mervärdesskatten. På detta sätt ska det säkerställas att ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare inte innehåller något inslag av stöd.²²

37. Dessa båda systematiska aspekter talar snarare för att artikel 298 andra stycket andra meningen utgör en självständig bestämmelse och att medlemsstaterna ska ha möjlighet att föreskriva nollkompensation även när de ingående transaktionerna är belagda med mervärdesskatt.

17 — Telex till rådet av den 19 november 1976, rådets dokument R/2847/76 (FIN 747) av den 22 respektive den 24 november 1976, tillgänglig på <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>.

18 — Se, i detta avseende, rådets dokument R/2892/1/76 (FIN 758) REV 1 av den 7 december 1976 (ovan fotnot 9).

19 — Se artikel 25.3 första stycket femte meningen i direktiv 77/388 och artikel 298 andra stycket första meningen i mervärdesskattedirektivet.

20 — Tidigare artikel 25.3 första meningen i direktiv 77/388.

21 — En motsvarande bestämmelse föreskrevs i förslaget till direktiv 77/388 i artikel 27.1 första stycket tredje meningen redan innan fjärde och femte meningarna infogades, se rådets dokument R/2892/1/76 (FIN 758) REV 1 av den 7 december 1976 (ovan fotnot 9).

22 — Se ett liknande resonemang från kommissionen redan i samband med det ursprungliga förslaget till direktiv 77/388 (ovan fotnot 8), som emellertid avsåg artikel 27.11 i detta förslag, där det i den bifogade motiveringen uppgavs att en förhöjd kompensation kan likställas med ett ekonomiskt stöd. Se även dom av den 28 juni 1988 i mål 3/86, kommissionen mot Italien (REG 1988, s. 3369), punkt 14.

38. Vid en sådan tolkning är det emellertid svårt att föreställa sig att grunden för denna bestämmelse faktiskt var att Irland hade "allvarliga svårigheter" på grund av den nollskattesats på produktionsfaktorer inom jordbruket som gällde där. Vid den tidpunkt då Irland gentemot rådet gjorde gällande att det förelåg "allvarliga svårigheter"²³ innehöll förslaget till direktiv 77/388 nämligen redan en bestämmelse motsvarande artikel 299 i mervärdesskattedirektivet,²⁴ och när föregångaren till artikel 298 andra stycket andra meningen i mervärdesskattedirektivet, på Irlands förslag, infogades i förslaget till direktiv 77/388²⁵ föreskrevs det redan i den bestämmelse som föregick artikel 297 första stycket i mervärdesskattedirektivet,²⁶ att medlemsstaterna enbart skulle bestämma schablonberäknade procentuella kompensationsstal "vid behov".²⁷

39. Den ovannämnda avrundningsregeln i artikel 298 andra stycket första meningen i direktivet kan sålunda snarare anses tala mot en sådan tolkning av andra meningen som innebär att fastställandet av en nollskatt inte är knutet till några villkor. Om det enligt artikel 298 andra stycket andra meningen i direktivet, som tillkom tidigare, verkligen hade stått medlemsstaterna fritt att föreskriva nollkompensation trots en väsentlig ingående mervärdesskatt, skulle det inte ha krävts någon bestämmelse enligt vilken det är tillåtet att avrunda det enligt vissa kriterier schablonberäknade procentuella kompensationsstalet uppåt eller nedåt till närmaste halva procentenhet.

40. Den andra meningen kan systematiskt sett emellertid inte enbart anses utgöra en komplettering till första meningen på så sätt att avrundningen även kan leda till en nollskatt. För det första var ordningsföljden nämligen den omvända i direktiv 77/388 vad gäller dessa meningar, för det andra gör den kronologiska ordning i vilken dessa meningar infogades i förslaget till direktiv 77/388 att ett sådant synsätt är uteslutet och för det tredje ligger det i sakens natur att en avrundning även kan leda till en nollskatt. För fullständighetens skull vill jag även påpeka att ordet "även" i artikel 298 andra stycket andra meningen i mervärdesskattedirektivet infördes först i och med detta direktiv. Eftersom denna ändring inte räknas upp i de bestämmelser som rör dess införlivande och ikraftträdande²⁸ i enlighet med skäl 3 i nämnda direktiv, så åsyftas emellertid inte någon materiell ändring. För den tolkning som ska göras här kan man inte utläsa några klargörande besked av denna rent redaktionella ändring.

41. Eftersom de systematiska överväganden avseende tolkningen av artikel 298 andra stycket andra meningen i mervärdesskattedirektivet som hittills har behandlats inte otvetydigt pekar åt något håll, ska bestämmelsen placeras i ett vidare sammanhang och dessutom ska syftet med ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare beaktas.

ii) Det vidare sammanhanget och syftet med ordningen för schablonbeskattning

42. Ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare hör till de särskilda ordningarna i det gemensamma mervärdesskattesystemet och ska som sådan tolkas restriktivt.²⁹

23 — Se den ständiga representanten för Irlands skrivelse av den 19 november 1976 (ovan fotnot 12).

24 — Artikel 27.3 första stycket tredje meningen, som blev artikel 25.3 första stycket tredje meningen i direktiv 77/388.

25 — Artikel 27.3 första stycket fjärde meningen, som blev artikel 25.3 första stycket fjärde meningen i direktiv 77/388.

26 — Artikel 27.3 första stycket första meningen, som blev till artikel 25.3 första stycket första meningen i direktiv 77/388.

27 — Se de olika utkaststadierna som framgår av rådets dokument R/2514/76 (FIN 663) av den 22 oktober 1976 (den tyska versionen är från den 27 oktober 1976), tillgänglig på <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf>, R/2892/1/76 (FIN 758) av den 25 november 1976 (den tyska versionen är från den 1 december 1976), tillgänglig på <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>, och R/2892/1/76 (FIN 758) REV 1 av den 7 december 1976 (ovan fotnot 9).

28 — Se artikel 412 i direktivet.

29 — Domarna i målen Harbs (ovan fotnot 5), punkt 27 och Stadt Sundern (ovan fotnot 5), punkt 27. Beträffande den särskilda ordningen för små företag, se dom av den 28 september 2006 i mål C-128/05, kommissionen mot Österrike (REG 2006, s. I-9265), punkt 22, samt mitt förslag till avgörande av den 17 juni 2010 i mål C-97/09, Schmelz, där domstolen meddelade dom den 26 oktober 2010 (REU 2010, s. I-10465), punkt 32.

43. Såsom redan antyds i rubriken till det tillämpliga kapitel 2 i avdelning XII i mervärdesskattedirektivet, ”Gemensam ordning för schablonbeskattning av jordbrukare”, och såsom det konkret uppges i artiklarna 296 och 302 i förening med artikel 272.1 första stycket i direktivet, är syftet med denna särskilda ordning att sådana jordbrukare för vilka de normala mervärdesskattereglerna, eller till och med den särskilda ordningen för små företag, skulle leda till svårigheter ska kunna erhålla en schablonberäknad kompensation för den ingående mervärdesskatten.³⁰ Denna ordning är uppbyggd så, att de jordbrukare som omfattas varken påför eller betalar någon mervärdesskatt men i gengäld inte har någon avdragsrätt i detta avseende. Den ingående mervärdesskatten ska i stället utjämnas genom en schablonberäknad kompensation.

44. I detta sammanhang ska det erinras om att avdragsrätten enligt fast rättspraxis utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt³¹ och att den i princip inte får inskränkas.³² Genom rätten att göra avdrag för mervärdesskatt säkerställs nämligen mervärdesskattens neutralitet.³³

45. Genom den schablonberäknade kompensationen kan man visserligen inte uppnå någon mervärdesskatteneutralitet på samma individuella basis som genom avdragsrätten, men den grundläggande idén är att säkerställa mervärdesskattens neutralitet för den sammanlagda gruppen av schablonbeskattade jordbrukare³⁴ och att komma så nära den som möjligt på individuell basis. Detta uppnås genom att de schablonberäknade procentuella kompensationstalen – vilka enligt artikel 295.1 punkt 7 i direktivet syftar till att kompensera för ingående mervärdesskatt – enligt artikel 298 första stycket i direktivet beräknas på grundval av de makroekonomiska statistiska uppgifter som gäller för denna grupp³⁵ och sedan enligt artikel 300 i direktivet tillämpas på den enskilda schablonbeskattade jordbrukarens försäljningspriser.

46. Till skillnad från de beskattningsbara personer som faller under den normala ordningen medför ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare visserligen att ingen mervärdesskatt påförs på deras utgående transaktioner, och man kan sålunda fråga sig varför den ingående mervärdesskatten överhuvudtaget ska kompenseras när det, såsom Portugal har anfört, enligt artikel 168 i direktivet inte heller föreligger någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid utgående transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt.

47. Den särskilda ordningen för jordbrukare utformades emellertid inte som ett undantag från skatteplikt. Eftersom jordbrukarna, såsom kommissionen har anfört, i regel utgör den första länken i en lång produktions- och distributionskedja fram till slutkonsumenten,³⁶ skulle ett enkelt undantagande från skatteplikt för deras utgående transaktioner medföra att mervärdesskatten på deras ingående transaktioner fördes vidare som dold mervärdesskatt och att mervärdesskatt även påfördes på de motsvarande skattebeloppen i senare led, vilket skulle innebära att transaktionen beskattades flera gånger och att mervärdesskattesystemets neutralitet därigenom äventyrades.

30 — Se även skäl 50 i direktivet.

31 — Dom av den 10 juli 2008 i mål C-25/07, Sosnowska (REG 2008, s. I-5129), punkt 14, av den 30 september 2010 i mål C-392/09, Uszodaépitó (REU 2010, s. I-8791), punkt 15, och av den 12 maj 2011 i mål C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3 (REU 2011, s. I-3873), punkt 31.

32 — Dom av den 11 december 2008 i mål C-371/07, Danfoss och AstraZeneca (REG 2008, s. I-9549), punkt 26, av den 15 juli 2010 i mål C-368/09, Pannon Gép Centrum (REU 2010, s. I-7467), punkt 37, och av den 22 december 2010 i mål C-277/09, RBS Deutschland Holdings (REU 2010, s. I-13805), punkt 39.

33 — Domarna i målen Danfoss och AstraZeneca (ovan fotnot 32), punkt 26, och Uszodaépitó (ovan fotnot 31), punkt 35, samt dom av den 22 december 2010 i mål C-438/09, Dankowski (REU 2010, s. I-14009), punkt 24.

34 — Se artikel 295.1 punkterna 6 och 7.

35 — Se, i detta avseende, domen i målet kommissionen mot Italien (ovan fotnot 22), punkt 8.

36 — I domen i målet kommissionen mot Irland (ovan fotnot 13), punkt 29, och i dom av den 21 juni 1988 i mål 416/85, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1988, s. 3127), punkt 20, har domstolen likväl ansett att en leverans av produktionsmedel inom jordbruket hade ett tillräckligt nära samband med slutkonsumenten i samband med frågan huruvida man på leveransen undantagsvis fortsatt får tillämpa en nollsats.

48. Just för att undvika att den schablonberäknade kompensationen får sådana konsekvenser föreskrivs i artikel 303 i direktivet, för det fall den beskattningsbara förvärvaren betalar den schablonberäknade kompensationen till jordbrukaren i stället för till skattemyndigheten, att förvärvaren kan dra av detta belopp från sina egna utgående transaktioner eller begära återbetalning. På detta sätt säkerställs att ingen dold mervärdesskatt förs vidare.

49. Enligt artikel 298 andra stycket andra meningen i direktivet är det emellertid möjligt att helt utesluta kompensation för ingående mervärdesskatt genom att det schablonberäknade procentuella kompensationstalet även kan fastställas till noll. Härvid är det inte fråga om något slags undantag från undantaget som leder tillbaka till huvudregeln och som sålunda skulle ges en extensiv tolkning,³⁷ utan behandlingen av schablonbeskattade jordbrukare skiljer sig därigenom ännu mer från den normala ordningen än vad som redan är fallet. Artikel 298 andra stycket andra meningen ska sålunda tolkas restriktivt.

50. Såsom framgår av motiven till kommissionens ursprungliga förslag är den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare ”enbart ett tekniskt och praktiskt skattetillämpningsvillkor” genom vilket de schablonbeskattade jordbrukarna ska erhålla en schablonberäknad kompensation för den avdragsgilla ingående mervärdesskatten. Den infördes som övergångsordning framför allt för att befria små jordbruksföretag från de formaliteter som är nödvändiga enligt de normala bestämmelserna.³⁸

51. För att säkerställa att de egna inkomsterna uppbärs på ett enhetligt sätt och för att motverka snedvridningar av konkurrensen på grund av tillämpningen av mervärdesskatt i de enskilda medlemsstaterna får, enligt motiven till det ursprungliga förslaget, den gemensamma ordningen för schablonbeskattning inte vara förknippad med ekonomiska för- eller nackdelar för samtliga jordbrukare.³⁹ Det är enligt samma motiv uppenbart att tillämpningen av ordningen för schablonbeskattning, vad avser uppbörden av de egna inkomsterna och snedvridningen av konkurrensen mellan jordbrukare i olika medlemsstater, inte skulle få samma konsekvenser om de schablonbeskattade jordbrukarna i en av dessa stater erhöi en schablonberäknad kompensation medan schablonbeskattade jordbrukare i de andra staterna inte var berättigade till någon sådan kompensation.⁴⁰

52. Även om det ursprungliga direktivförslaget har ändrats i flera avseenden förefaller de avsnitt av de tillhöriga motiven som har återgetts emellertid fortfarande på ett riktigt sätt beskriva syftet med den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare. Om en medlemsstat fritt kunde föreskriva att schablonberäknad kompensation inte ska beviljas trots väsentlig ingående mervärdesskatt, skulle den gemensamma ordningen för schablonbeskattning urholkas. En sådan tolkning skulle följaktligen inte vara förenlig med syftet med denna ordning.

53. Portugal har emellertid gjort gällande att det huvudsakliga syftet med den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare är att förenkla mervärdesskattesystemet för de schablonbeskattade jordbrukarna och att de nationella bestämmelserna uppfyller detta mål genom att de medför en maximal förenkling. Med hjälp av sifferuppgifter för år 2005 har Portugal hänvisat till att dess jordbruk nästan uteslutande består av små familjeföretag, att graden av utbildning delvis är mycket låg och att nästan hälften av jordbrukarna redan är äldre än 65 år. Ett positivt schablonberäknat procentuellt kompensationstal skulle oundvikligen medföra vissa minimiskyldigheter för jordbrukarna, i synnerhet i fråga om bokföring och utfärdande av fakturor.

37 — Se dom av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (REG 2003, s. I-6729), punkt 72, och av den 28 oktober 2010 i mål C-175/09, Axa UK (REU 2010, s. I-10701), punkt 30.

38 — Se det ovan i fotnot 8 nämnda förslaget till motiv till artikel 27.1, 27.6, 27.12, 27.13 och 27.16.

39 — Se det ovan i fotnot 8 nämnda förslaget till motiv till artikel 27.1.

40 — Se det ovan i fotnot 8 nämnda förslaget till motiv till artikel 27.2 fjärde och femte strecksatserna.

54. Det råder inget tvivel om att syftet med den gemensamma ordningen för schablonbeskattning, såsom i synnerhet framgår av artikel 296.1 jämförd med artikel 272.1 första stycket e i direktivet, är att förenkla mervärdesskattesystemet för vissa jordbrukare.⁴¹ Direktivet innebär emellertid inte att förenkling ska ske till varje pris. Förenklingen är i stället knuten till en mekanism som medför att mervärdesskattens neutralitet så långt som möjligt bevaras genom den schablonberäknade kompensationen för den ingående mervärdesskatten.

d) Förslag i denna del

55. Mot denna bakgrund och med hänsyn till att artikel 298 andra stycket andra meningen i direktivet ska tolkas restriktivt, ska nämnda bestämmelse – med beaktande av syftet med den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare – tolkas så, att den inte medger medlemsstaterna ett obegränsat utrymme för skönmässig bedömning med stöd av vilket de får fastställa ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal till noll oberoende av den faktiska ingående mervärdesskatten. Tvärtom är en sådan nollsats enbart tillåten om den är motiverad på grund av den ingående mervärdesskatten, genom att det antingen inte föreligger någon sådan skatt eller att den är så ringa att den kan lämnas utan hänseende.

e) Argumentet att det inte är tillåtet med en tolkning som syftar till att rätta till ett fel från unionslagstiftarens sida

56. Portugal har med hänvisning till dom av den 15 juli 2010 i målet kommissionen mot Förenade kungariket⁴² invänt mot ett sådant tolkningsförslag. Enligt denna dom kan en medlemsstat vars nationella lagstiftning är förenlig med den klara och tydliga lydelsen i en direktivbestämmelse inte klandras för att ha underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt denna bestämmelse på grund av sin underlåtenhet att göra en tolkning som syftar till att rätta till nämnda bestämmelse, för att på så sätt iaktta den allmänna logiken i det gemensamma systemet för mervärdesskatt och avhjälpa unionslagstiftarens fel.

57. Nämnda mål rörde ytterst frågan huruvida Förenade kungariket skulle tolka och tillämpa artikel 2.1 i trettonde direktivet 86/560,⁴³ i vilken det enbart hänvisas till artikel 169 a och b i mervärdesskattedirektivet, på så sätt att hänvisningen även gällde artikel 169 c. Kommissionen motiverade detta med de aktuella bestämmelsernas förarbeten, systematik och syfte. Domstolen godtog emellertid inte kommissionens påståenden om att det förelåg ett faktiskt fel och påpekade att det, även om det skulle föreligga ett sådant fel och kommissionens tolkning av de aktuella bestämmelserna var mer förenlig med logiken i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, inte ankommer på domstolen att göra en sådan tolkning som har till syfte att rätta till unionslagstiftarens fel.⁴⁴

58. I förevarande mål är situationen emellertid en annan. Artikel 298 andra stycket andra meningen i mervärdesskattedirektivet är betydligt otydligare än den omtvistade bestämmelsen i domen i målet kommissionen mot Förenade kungariket. Här uppkommer i stället helt enkelt frågan, mot bakgrund av systematiken och syftet med den gemensamma ordningen för schablonbeskattning – i vilken den berörda bestämmelsen ingår – under vilka förutsättningar en nollsats får fastställas. Såsom jag har uppgett ovan medför en teleologisk tolkning som är förenlig med ordalydelsen att artikel 298 andra stycket andra meningen i direktivet inte ger medlemsstaterna helt fria händer. En klarare formulering av

41 — Se även domen i målet Stadt Sundern (ovan fotnot 5), punkt 28.

42 — Dom av den 15 juli 2010 i mål C-582/08, kommissionen mot Förenade kungariket (REU 2010, s. I-7195), punkt 48.

43 — Rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium (EGT L 326, s. 40; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 130).

44 — Domen i målet kommissionen mot Förenade kungariket (ovan fotnot 42), punkterna 28, 29, 36 och 46.

bestämmelsen skulle med säkerhet ha överensstämt bättre med rättssäkerhetsprincipen. Bestämmelsens innehåll kunde emellertid fastställas genom de gängse tolkningsmetoderna, och mot bakgrund av detta tolkningsresultat är en nationell bestämmelse, enligt vilken det trots väsentlig ingående mervärdesskatt inte beviljas någon schablonberäknad kompensation, oförenlig med direktivet.

2. Fråga huruvida den ingående mervärdesskatten är väsentlig

59. Efter att ha konstaterat att medlemsstaterna inte har ett obegränsat utrymme för skönsmässig bedömning med stöd av vilket de kan fastställa ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal på noll oberoende av den faktiska ingående mervärdesskatt som de schablonbeskattade jordbrukarna erlägger, ska jag vidare pröva huruvida det föreligger ett "behov" i Portugal att bevilja en schablonberäknad kompensation eller huruvida den ingående mervärdesskatt som ska erläggas uppgår till noll eller närmare noll.

60. Kommissionen har i sin ansökan hänvisat till att de flesta ingående transaktioner inom jordbruket i Portugal enligt CIVA omfattas av en mervärdesskattesats på 6 procent och att en skattesats på 13 procent gäller för maskiner, utrustning och drivmedel. Portugal har i huvudsak bekräftat detta i sitt svaromål.

61. Kommissionen har vidare uppgett att den ingående mervärdesskatt som de portugisiska schablonbeskattade jordbrukarna inte kunde dra av åren 2004 och 2005 motsvarade 5,3 respektive 7,9 procent av deras försäljning. Detta ska de portugisiska myndigheterna ha uppgett för kommissionen i samband med en kontroll av de egna medlen för dessa år som kommissionen genomförde i Portugal i november 2007.

62. Parterna är oense beträffande sifferuppgifternas riktighet och ursprung. Såsom kommissionen har påpekat i sin replik är det emellertid i förevarande förfarande inte fråga om att fastställa de konkreta schablonberäknade procentuella kompensationstalen, utan fråga om huruvida förutsättningarna för att fastställa en nollkompensation är uppfyllda. Kommissionen har genom dessa sifferuppgifter avsett att visa att de schablonbeskattade jordbrukarnas ingående mervärdesskatt är väsentlig. Portugal har inte i sak bestritt detta och det är också rimligt med tanke på de mervärdesskattesatser som gäller i Portugal på transaktioner inom jordbruket.

63. Det kan sålunda konstateras att Portugal tillämpar ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal som uppgår till noll trots att de portugisiska schablonbeskattade jordbrukarna erlägger väsentlig ingående mervärdesskatt och det följaktligen föreligger ett behov av att kompensera för denna skatt.

3. Portugals ytterligare försvarsargument

a) Schablonberäknad kompensation enbart vid skattetilgodohavande inom jordbruket

64. Portugal har gjort gällande att medlemsstaterna i samband med ordningen för schablonbeskattning även får beakta den mervärdesskatt som de schablonbeskattade jordbrukarna skulle ha erlagt om de hade omfattats av den normala ordningen. Nämda regering anser uppenbarligen att en positiv schablonberäknad kompensation måste beviljas enbart om, vid tillämpning av den normala ordningen, den ingående mervärdesskatten skulle överstiga den skatt som ska betalas in och samtliga schablonbeskattade jordbrukare hade ett skattetilgodohavande gentemot staten. I Portugal skulle emellertid, vid tillämpning av den normala ordningen, den skatt som ska betalas in överstiga den avdragsgilla ingående mervärdesskatten. Nollkompensationen är sålunda rationell i budgethänseende och medför inte några nackdelar för de schablonbeskattade jordbrukarna.

65. Såsom kommissionen har påpekat i sin replik finns det dock inte något stöd i direktivet för att en positiv schablonberäknad kompensation får beviljas enbart i det ovanliga fallet att den ingående mervärdesskatt som ska erläggas för hela den ekonomiska sektorn överstiger den mervärdesskatt på utgående transaktioner som skulle ha erlagts vid tillämpning av den normala ordningen. Portugals synsätt innebär att ordningen för schablonbeskattning skulle avvika betydligt från den normala ordningen och från den avdragsmöjlighet som tillhandahålls där, och det skulle i normalfallet inte hindra att dold mervärdesskatt fördes vidare.

66. I den mån rena budgethänsyn ligger bakom Portugals anförande vill jag påpeka att den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare enbart utgör en valfri särskild ordning och att medlemsstaterna inte är skyldiga att tillämpa den. Om de emellertid beslutar sig för att tillämpa denna särskilda ordning så måste deras införlivandebestämmelser hålla sig inom den ram som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet. I detta avseende är Portugals argument att det är medlemsstaternas sak att välja form och medel för införlivande inte relevant.

b) Ingen förändring av mervärdesskattesituationen inom jordbruket

67. Portugal har vidare gjort gällande att kommissionen felaktigt utgår från att den mervärdesskatterättsliga situationen inom jordbrukssektorn i Portugal har ändrat sig i sådan grad att det i motsats till tidigare numera inte längre är möjligt att föreskriva ett schablonberäknat procentuellt kompensationstal som uppgår till noll. Även om skattesatserna har ändrat sig så är den nuvarande situationen jämförbar med situationen år 1989, när Portugal efter en övergångsfrist var tvunget att anpassa sig till direktiv 77/388 vad avser beskattningen av ingående och utgående transaktioner. Även om man skulle anta att det föreligger en väsentlig ändring så ägde denna rum redan för 17 år sedan när Portugal 1992 avskaffade nollsatserna på vissa produktionsfaktorer inom jordbruket.

68. I detta avseende är det tillräckligt med en hänvisning till fast rättspraxis enligt vilken förekomsten av ett fördragsbrott ska bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av den frist som har angetts i det motiverade yttrandet⁴⁵ och enligt vilken det enbart är kommissionens sak att bedöma huruvida⁴⁶ och när⁴⁷ den ska inleda ett fördragsbrottsförfarande. Hur situationen såg ut åren 1989 och 1992 saknar följaktligen betydelse.

c) Kompensation på annat sätt

69. Slutligen har Portugal gjort gällande att den schablonberäknade kompensationen, för det fall den verkligen måste beviljas, till skillnad från avdragsrätten inte är av skatterättslig karaktär. Snarare är det enbart fråga om att ge de schablonbeskattade jordbrukarna ekonomisk kompensation för deras driftkostnader. I Portugal sker detta nästan alltid genom stöd, ersättning, premier och andra statliga subventioner.

45 — Dom av den 26 april 2005 i mål C-494/01, kommissionen mot Irland (REG 2005, s. I-3331), punkt 29, av den 28 januari 2010 i mål C-333/08, kommissionen mot Frankrike (REU 2010, s. I-757), punkt 55, och av den 7 april 2011 i mål C-20/09, kommissionen mot Portugal (REU 2010, s. I-2637), punkt 31.

46 — Dom av den 26 juni 2003 i mål C-233/00, kommissionen mot Frankrike (REG 2003, s. I-6625), punkt 31, av den 2 juni 2005 i mål C-266/03, kommissionen mot Luxemburg (REG 2005, s. I-4805), punkt 35, av den 21 januari 2010 i mål C-17/09, kommissionen mot Tyskland, , punkt 20, och av den 26 maj 2011 i mål C-306/08, kommissionen mot Spanien (REU 2011, s. I-4541), punkt 66.

47 — Dom av den 1 februari 2001 i mål C-333/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-1025), punkt 25, av den 4 mars 2010 i mål C-297/08, kommissionen mot Italien (REU 2010, s. I-1749), punkt 87, och av den 28 oktober 2010 i mål C-350/08, kommissionen mot Litauen (REU 2010, s. I-10525), punkt 33, samt domen i målet kommissionen mot Spanien (ovan fotnot 46), punkt 66.

70. Den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare är emellertid otvivelaktigt en del av det gemensamma mervärdesskattesystemet såsom det är reglerat i direktivet. Det förefaller mig inte hållbart att anse att denna särskilda ordning inte är av skatterättslig karaktär. Dessutom medför kravet på en enhetlig tillämpning av detta system att det inte är tillåtet att välja stöd eller andra statliga subventioner som ersättning för avsaknaden av kompensation för ingående mervärdesskatt.

4. Förslag i denna del

71. Mot denna bakgrund kan det sålunda konstateras att Portugal har åsidosatt den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare genom att fastställa det schablonberäknade procentuella kompensationstalet till noll fastän den ingående mervärdesskatt som de schablonbeskattade jordbrukarna ska erlägga varken uppgår till noll eller ligger nära noll.

B – Anmärkningen beträffande beräkningen av de egna medlen

72. Kommissionen har genom sin talan anmärkt inte enbart på den särskilda ordning som Portugal tillämpar på schablonbeskattade jordbrukare, utan även på att Portugal samtidigt företar en väsentlig negativ kompensation i sina egna medel för att uppväga uppbörden av mervärdesskatt.

73. Till skillnad från vad som är fallet med anmärkningen beträffande den särskilda ordningen har parterna i sina skriftliga yttranden behandlat denna andra del av kommissionens ansökan enbart i förbigående.

74. Kommissionen har i sin ansökan enbart använt en kort punkt till detta. I denna har den uppgett att förevarande förfarande visserligen inte syftar till att fastställa i vilken utsträckning Portugal har uppfyllt sina skyldigheter i samband med uppbörden av egna medel, men att det ska påpekas att kommissionen kan kräva betalning i efterskott jämte ränta ifall Portugal har åsidosatt direktivet och detta har medfört en minskning av Europeiska unionens egna medel. I samband med dess resonemang beträffande tolkningen av artikel 298 i direktivet påpekade kommissionen snarast i förbigående att Portugal år 2004 vid beräkningen av de egna medlen företog en negativ kompensation på ungefär 70 miljoner euro i syfte att ta hänsyn till den ingående mervärdesskatt som schablonbeskattade jordbrukare inte hade dragit av.

75. Portugal har behandlat denna punkt lika knapphändigt och har härvid anfört att förevarande förfarande visserligen grundar sig på oenighet mellan kommissionen och Portugal vad gäller den riktiga beräkningen av egna medel i samband med den särskilda ordningen för jordbrukare, men att detta inte är själva föremålet för förfarandet, vilket kommissionen själv har uppgett. Även om domstolen skulle följa den tolkning som kommissionen har gjort av den gemensamma ordningen för schablonbeskattning kan detta inte medföra en höjning av det portugisiska bidraget till de egna medlen, eftersom den maximala nivån redan har nåtts. I sin duplik har Portugal dessutom påpekat att kommissionen stöder sig på bestämmelserna i sjätte direktivet 77/388 beträffande beräkningen av de egna medlen i förening med den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare,⁴⁸ vilka sedan länge, men senast sedan ikraftträdandet av förordning nr 1553/89,⁴⁹ inte längre är tillämpliga och vilka inte har någon motsvarighet i mervärdesskattedirektivet.

76. Portugal har visserligen inte uttryckligen bestritt att landet med avseende på den ordning som tillämpas på schablonbeskattade jordbrukare företar en negativ kompensation i sina egna medel och har gjort det särskilt år 2004. Med tanke på kommissionens ovannämnda resonemang, vilket efter förfrågan bekräftades vid den muntliga förhandlingen och enligt vilket förfarandet inte avser uppbörden av egna medel, kan detta emellertid inte göras gällande gentemot Portugal. Det följer nämligen av artikel 38.1 c i domstolens rättegångsregler och av rättspraxis avseende dessa regler att en ansökan genom vilken en

48 — Artikel 25.12 jämförd med bilaga C till sjätte direktivet 77/388.

49 — Rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1553/89 av den 29 maj 1989 om den slutliga enhetliga ordningen för uppbörd av egna medel som härrör från mervärdesskatt (EGT L 155, s. 9; svensk specialutgåva, område 1, volym 2, s. 107).

talans väcks ska innehålla uppgifter om föremålet för talan och en kortfattad framställning av grunderna för denna. Dessa uppgifter ska vara så klara och precisa att svaranden kan förbereda sitt försvar och domstolen kan pröva talan. Av detta följer att de faktiska och rättsliga omständigheter som talan grundar sig på, på ett konsekvent och begripligt sätt, ska framgå av innehållet i själva ansökan.⁵⁰ Detta krav är inte uppfyllt i kommissionens ansökan vad gäller den andra delen av talan.

77. Kommissionen har inte uttryckligen återkallat den andra delen av talan, varför domstolen måste behandla den. Talan ska dock avvisas i den delen, eftersom grunderna inte har angetts i tillräcklig omfattning.

V – Rättegångskostnader

78. Eftersom båda parterna har yrkat att den andra parten ska bära rättegångskostnaderna, och båda delvis har tappat målet, anser jag att vardera parten ska bära sin kostnad enligt artikel 69.3 i rättegångsreglerna.

VI – Förslag till avgörande

79. Jag föreslår därför att domstolen meddelar följande dom:

- 1) Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 296–298 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt genom att på jordbrukare tillämpa en särskild ordning som avviker från direktivet, enligt vilken jordbrukarna inte behöver betala mervärdesskatt och enligt vilken ett schablonberäknat procentuellt kompensationsstal som uppgår till noll är tillämpligt på jordbrukarna.
- 2) Talan ogillas i övrigt.
- 3) Vardera parten ska bära sina rättegångskostnader.

50 — Dom av den 21 februari 2008 i mål C-412/04, kommissionen mot Italien (REG 2008, s. I-619), punkt 103, av den 16 juli 2009 i mål C-165/08, kommissionen mot Polen (REG 2009, s. I-6843), punkt 42, och av den 5 maj 2011 i mål C-267/09, kommissionen mot Portugal (REU 2011, s. I-3197), punkt 25.