

62010CC0524

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2011 m. rugsėjo 22 d. (1)

Byla C-524/10

Europos Komisija

prieš

Portugalijos Respubliką

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Direktyva 2006/112/EB — Pirkimo PVM našta — Kininkams skirta vienodo tarifo schema — Vienodo tarifo schema vietoj PVM atskaitos — Nulinis vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis — Sąlygos“

I – Žanga

1.

Pridėtinės vertės mokesčio bendroje sistemoje (2) iš esmės nustatyta, kad pridėtinės vertės mokestis turėtų būti taikomas kuo bendresniu būdu ir apimti visus gamybos ir paskirstymo etapus. Kiekviena gamybos ar paskirstymo grandinėje veikianti įmonė prie savo prekių arba paslaugų neto kainos turi pridėti pridėtinės vertės mokestį ir jį pervesti mokesčiui administratoriui. Įmonė, esanti PVM mokėtoja, turi teisę į pirkimo PVM atskaitą, t. y. ji gali atskaityti tiekėjams sumokėtą pirkimo PVM. Dėl to kiekviena įmonė moka PVM tik nuo savo sukurtos pridėtinės vertės. Žvelgiant iš ekonominės perspektyvos, skirtinguose etapuose pirkimo PVM moka konkretus klientas, o galiausiai visų pirkimo PVM sumoka galutinis vartotojas.

2.

Kai prastos PVM schemos taikymas kininkams sukelia sunkumų, valstybės narės gali taikyti jiems specialią schemą, vadinamąją bendrą vienodo tarifo schemą. Pagal ją valstybės narės gali atleisti kininkus nuo PVM rinkimo ir, užuot atskaitę įsios prastę ir tiksliai apskaitę PVM, taikyti vienodo tarifo kompensaciją už sumokėtą pirkimo PVM.

3.

Šioje procedūroje dėl įsipareigojimų nevykdymo Europos Komisija iš esmės teigia, kad Portugalija nustatė nulinį vienodo tarifo kompensacinį dydį ir dėl to Portugalijos kininkams, kuriems taikoma tokia schema, nėra kompensuojamas pirkimo PVM.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisės aktai

4.

Pagal PVM direktyvos XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų

neapmokestinamąjį asmenį prievolių“ 7 skyriaus „Vairios nuostatos“ 272 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos e punktą valstybės narės gali atleisti apmokestinamuosius asmenis, kuriems taikoma žemė ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema, nuo tam tikrų ar visų 2–6 skyriuose nurodytų prievolių. Prie šių prievolių priskiriama prievolių mokesčių institucijoje registruotis kaip PVM mokėtojai, išrašyti sąskaitas fakturas, tvarkyti apskaitą ir teikti PVM deklaracijas.

5.

PVM direktyvos XII antraštinės dalies „Specialios schemos“ 2 skyriaus 295–305 straipsniuose reglamentuojama žemė ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema.

6.

Pagal direktyvos 296 straipsnio 1 dalį valstybės narės gali žemė ūkininkams taikyti vienodo tarifo schemą, skirtą kompensuoti pirkimo PVM, tada, kai žemė ūkininkams prastos PVM procedūros arba smulkaus verslo ūmonių skirtos specialios schemos taikymas sudarytų sunkumų. Pagal direktyvos 302 straipsnį vienodo tarifo kompensacija taikoma vietoje PVM atskaitymo už veiklą. Tačiau pagal direktyvos 296 straipsnio 3 dalį žemė ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, gali pasirinkti, kad vietoj vienodo tarifo jiems būtų taikoma prasta PVM procedūra.

7.

Direktyvos 297 straipsnyje nustatyta:

„Prireikus valstybės narės nustato vienodo tarifo kompensacinius procentinius dydžius. Jos gali nustatyti skirtingus procentinius dydžius, skirtus miškininkystei, žemė ūkiams žemės ūkio sektoriams ir žuvininkystei.

Prieš pradėdamos taikyti pagal pirmą pastraipą nustatytus vienodo tarifo kompensacinius procentinius dydžius, valstybės narės praneša apie juos Komisijai.“

8.

Direktyvos 298 straipsnyje nustatyta:

„Vienodo tarifo kompensaciniai procentiniai dydžiai apskaičiuojami remiantis trejų praėjusių metų makroekonominiais statistiniais duomenimis tik apie žemė ūkininkus, kuriems taikomas vienodas tarifas.

Procentinius dydžius galima suapvalinti iki artimiausio didesnio ar mažesnio pusės procento dydžio. Valstybės narės taip pat gali sumažinti tokius procentinius dydžius iki nulio.“ (3)

9.

Pagal direktyvos 299 straipsnį vienodo tarifo kompensaciniai procentiniai dydžiai negali turėti tokio poveikio, kad žemė ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, grąžinamas PVM būtų didesnis už privalomą mokėti pirkimo PVM. Pagal direktyvos 300 straipsnį žemė ūkininkui priklausanti vienodo tarifo kompensacija apskaičiuojama taikant vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį žemė ūkininko patiektų produktų ir suteiktų paslaugų neto kainoms. Pagal direktyvos 301 straipsnį vienodo tarifo kompensaciją turi sumokėti prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo arba valstybės valdžios institucijos. Pagal direktyvos 303 straipsnį, kai prekes ar paslaugas įsigyjantis apmokestinamasis asmuo moka vienodo tarifo kompensaciją, jis gali atskaityti kompensacijos sumą iš PVM, taikomo jo paties parduodamiems produktams ir paslaugoms, arba prašyti mokesčių institucijos grąžinti šią kompensacijos sumą.

B – Portugalijos teisės aktai

10.

Pagal Código do Importo sobre o Valor Acrescentado (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas, toliau – CIVA) (4) 9 straipsnio 33 punktą PVM neapmokestinamos A priede „Žemės ūkio gamybos veiklos rėšis sėrašas“ ir B priede „Žemės ūkio paslaugų sėrašas“ nurodytos prekės ir paslaugos, kurias tiekia ar teikia ūkininkas, naudodamas savo darbo jėgą ir įrangą, paprastai esančios jo valdomame žemės arba miškininkystės ūkyje. Minėti A ir B priedai iš esmės sutampa su PVM direktyvos VII ir VIII priedais.

11.

Pagal CIVA 29 straipsnį ūkininkai, išimtinai besiveršiantys PVM neapmokestinama veikla, atleidžiami nuo įprastų prievolių, susijusių su mokesčių rinkimu, sėskaitė išrašinjimu, mokesčių deklaravimu ir apskaitos tvarkymu. Pagal CIVA 12 straipsnį ūkininkai gali pasirinkti įprastą PVM procedūrą, tačiau penkerius metus negali keisti pasirinktos tvarkos.

III – Faktinės aplinkybės, ikiteisminė procedūra ir reikalavimai

12.

2008 m. birželio 6 d. raštu Komisija pranešė Portugalijos valdžios institucijoms, kad Portugalijoje galiojanti ūkininkams skirta alternatyvi schema prieštarauja PVM direktyvoje nustatytai bendro vienodo tarifo schemai. Portugalijos vyriausybės nustatytoje schemae nėra numatyta pirkimo PVM kompensacija, o tik nustatyta, kad ūkininkų veikla nėra apmokestinama ir dėl to negalima taikyti PVM atskaitos.

13.

Portugalijos valdžios institucijos 2008 m. rugpjūčio 20 d. atsakyme teigia, kad pažeidimo nėra, nes PVM direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje aiškiai nustatyta, jog valstybės narės gali sumažinti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį iki nulio, neatsižvelgdamos į tai, kokio dydžio pirkimo PVM sumoka ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas. Portugalijos taikoma schema atitinka tikslus, kurių siekiama bendra vienodo tarifo schema, visų pirma kiek tai susiję su supaprastinimu. Ginėjama schema panaši į atleidimą nuo mokesčių, kai negalima atskaityti PVM. Be to, valstybės narės gali pačios pasirinkti direktyvos įgyvendinimo formą ir būdą. Todėl nėra pagrindo teigti, kad Portugalijos taikoma schema prieštarauja direktyvai.

14.

Komisijos neėtikino šie Portugalijos argumentai, todėl ji 2009 m. birželio 26 d. Portugalijos vyriausybei išsiuntė pagręstą nuomonę ir nurodė, kad Portugalijos taikoma schema nesuderinama su PVM direktyvos 296–298 straipsniais.

15.

Portugalijos Respublika 2009 m. rugpjūčio 31 d. raštu atsisakė vykdyti Komisijos pagręstą nuomonę ir toliau laikėsi ankstesnės pozicijos.

16.

Komisija tebemano, kad Portugalijos vyriausybė pažeidė Sąjungos teisę, todėl pareiškė šį ieškinį,

kur? Teisingumo Teismas gavo 2010 m. lapkri?io 11 d. ir kuriuo prašo:

1)

pripažinti, kad taikydama ?kininkams kitoki? nei nustatyta PVM direktyvoje speciali? schem?, pagal kuri? ?kininkai atleidžiami nuo PVM mokėjimo ir jiems taikomas nulinio dydžio vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis, ir taip vykdydama esmin? negatyvi? savo ištekli? kompensacij?, siekdama subalansuoti PVM surinkim?, Portugalijos Respublika ne?vykdo? ?sipareigojim? pagal PVM direktyvos 296–298 straipsnius;

2)

priteisti iš Portugalijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

17.

Portugalijos Respublika prašo:

1)

atmesti ieškin?;

2)

priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

18.

Pasibaigus rašytinei proceso daliai, Teisingumo Teismas 2011 m. rugsėjo 2 d. sureng? posėd?.

IV – Teisinis vertinimas

A – Kaltinimas dėl nulinio vienodo tarifo kompensacinio procentinio dydžio

1. Dėl direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antro sakinio aiškinimo

19.

Siekiant išspręsti kilus? ginč?, vis? pirma reikia išsiaiškinti, kokioms sąlygoms esant pagal PVM direktyv? valstyb?s nar?s, tarp j? ir Portugalija, gali ?kininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, sumažinti vienodo tarifo kompensacin? procentin? dyd? iki nulio. Taikant tok? nulin? tarif?, ?kininkams galiausiai nebūt? kompensuojamas pirkimo PVM, taikomas j? ?sigyjamoms prekėms ir paslaugoms.

a) Dėl direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antro sakinio formuluot?s

20.

Portugalija remiasi direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antro sakinio formuluote ir teigia, kad nulin? tarif? galima taikyti bes?lygiškai. Šioje nuostatoje numatyta, kad „valstyb?s nar?s taip pat gali sumažinti tokius procentinius dydžius iki nulio“.

21.

Tačiau Komisija mano, kad ši nuostata neturėtų būti suprantama kaip bes?lyginis leidimas taikyti

nulin? tarif?. Anot Komisijos, nulinis tarifas leistinas tik esant tam tikroms s?lygoms, pavyzdžiui, kai vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis, apskai?iuotas laikantis direktyvos reikalavim?, yra artimas nuliui arba kai ?kininkai yra atleisti nuo pirkimo PVM mok?jimo ir tod?l jiems n?ra k? kompensuoti.

22.

Direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje n?ra numatytas draudimas valstyb?ms nar?ms sumažinti vienodo tarifo kompensacin? procentin? dyd? iki nulio. Ta?iau pagal jo formuluot? nedraudžiamas ir Komisijos pateikiamas siauras aiškinimas. Tod?l siekiant išsiaiškinti, kaip reikia aiškinti šį nuostat?, b?tina atsižvelgti ? jos visum?, prasm?, tiksl? (5) ir genez? (6).

b) D?l direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antro sakinio genez?s

23.

Kiek tai susij? su direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antro sakinio geneze, kuri? ypa? pabr?žia abi šalys, vis? pirma reikia pasteb?ti, kad PVM direktyva pakeistos Direktyvos 77/388/EEB (7) 25 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos ketvirtame sakinyje iš pat pradži? buvo nustatyta, kad „valstyb?s nar?s turi teis? sumažinti tokius procentus iki nulio“.

24.

Panašu, kad ši nuostata yra susijusi su Airijos pasi?lytu Komisijos direktyvos pradinio projekto (8) pakeitimu. Po konsultacij? Komisijos parengtame specialios schemos ?kininkams projekto „galutiniame kompromisiniame variante“ (9), kuriame iš dalies atsižvelgiama ? 1976 m. gruodžio 3 d. valstybi? nari? nuolatini? atstov? pasitarime priimtus pakeitimus, ? 27 straipsnio (10) 3 dalies pirm? pastraip? buvo ?trauktas naujas ketvirtas sakinys, pagal kur? „valstyb?s nar?s turi teis? sumažinti tokius procentus iki nulio“. Vienoje šio projekto išnašoje nurodoma, kad min?tas sakinyss valstybi? nari? nuolatini? atstov? sutarimu buvo ?trauktas Airijos delegacijos prašymu.

25.

1976 m. gruodžio 21 d. Tarybos dokumente R/3260/76 (FIN 892) (11), susijusiame su valstybi? nari? nuolatini? atstov? pasitarimu, vykusiu 1976 m. gruodžio 3 ir 8 d., nurodoma, jog „visos delegacijos <...> pritar? tam, kad valstyb?s nar?s gal?t? sumažinti kompensacijos procentus iki nulio“ .

26.

Airijos nuolatini? atstov? 1976 m. lapkri?io 19 d. rašte Tarybai (12), susijusiame su Direktyvos 77/388/EEB 27 straipsnyje nustatyta specialia schema ?kininkams, n?ra kalbama apie š? Airijos pasi?lym?. Šiame rašte tik bendrai nurodoma, kad „dabartinis direktyvos projektas kelia dideli? sunkum? Airijai. Komisija buvo informuota apie šiuos sunkumus, susijusius su projekto derinimu“.

27.

Komisija teigia, jog aiškinant gin?ijam? schem? reikia atsižvelgti ? tai, kad tuo metu kai kurios valstyb?s nar?s, tarp j? ir Airija, žem?s ?kio gamybos veiksniams taik? nulin? tarif?, tod?l Direktyvoje 77/388/EEB buvo leista toliau tam tikrais išimtiniais atvejais taikyti nulin? tarif? (13). Taryba leido valstyb?ms nar?ms tokiais atvejais nustatyti nulin? vienodo tarifo kompensacin? procentin? dyd?.

28.

Tačiau vienodo tarifo kompensacijos taikymo sąlyga yra pirkimo PVM mokėjimas (14), nes prekėms taikant nulinį PVM tarifą nulinis vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis tampa nebesvarbus, o taikyti nulinį PVM tarifą specialaus leidimo nereikia. Be to, tuo metu, kai nagrinėjama schema įtraukta į Direktyvos 77/338/EEB projektą, 27 straipsnio 3 dalyje (15) buvo nustatyta, kad valstybės narės „prireikus“ gali nustatyti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį. Tačiau kai taikomas nulinis pirkimo PVM, tokio poreikio nėra. Todėl nereikia leidimo nustatyti nulinį vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį.

29.

Portugalija remiasi Komisijos 1973 m. birželio mėnesio direktyvos pradinio projekto pagrindimu (16), kuriame Komisija, kalbėdama apie 27 straipsnio 4 ir 5 dalyse nustatytą kininkams skirtą vienodo tarifo schemą, nurodė, kad valstybės narės, atsižvelgusios į 3 dalyje nustatytus maksimalius leistinus dydžius, gali pačios savarankiškai nustatyti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį. Nors šio projekto pagrindime vokiečių kalba žodžio „savarankiškai“ nėra, tekste prancūzų kalba yra paminėta „peuvent librement fixer“, anglų kalba – „may freely fix“, italų kalba – „possono liberamente fissare“ ir olandų kalba – „vrijelijk kunnen vaststellen“.

30.

Toks Portugalijos argumentas stebina savo užmojais. Jei Komisija būtų ketinusi valstybėms narėms suteikti visišką laisvę neperžengiant leistiną ribą nustatyti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį, Komisija ir Taryba tikrai būtų rašiusios į direktyvos tekstą. Tačiau taip nevyko. Priešingai, Taryba, Airijai paprašius, derybų vylyvojoje stadijoje priėmė tokia schemą, pagal kurią dar sunkiau suprasti, kokią diskreciją turi valstybės narės.

31.

Be to, svarstydamą Airijos pasiūlymą Taryba nagrinėjo ir Vokietijos nuolatinės atstovybės pasiūlymą (17) papildyti 27 straipsnio 3 dalies pirmą pastraipį, numatant, kad vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis gali būti suapvalintas iki artimiausio didesnio ar mažesnio pusės procento dydžio, nes toks papildymas (18), anot Vokietijos nuolatinės atstovybės, yra „būtinai reikalingas“. Šis Vokietijos nuolatinės atstovybės pasiūlymas buvo įtrauktas į 27 straipsnio 3 dalies penktą sakinį (19). Jei delegacijos pradiniam direktyvos projekte arba vėliausiai po to, kai Airijos iniciatyva buvo įtrauktas ketvirtas sakinys, būtų ketinusių valstybėms narėms suteikti visišką laisvę neperžengiant leistiną ribą nustatyti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį, suapvalinimo taisyklė būtų buvusi nebereikalinga. Tačiau tai, kad buvo nustatyta suapvalinimo taisyklė, rodo, jog valstybėms narėms nenorėta suteikti visišką laisvę nustatyti vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį.

32.

Komisijos pateiktą argumentą, susijusį su direktyvos pradinio projekto aiškinimu, nepakanka, kad būtų galima nustatyti, kaip iš tiesų reiktų aiškinti nagrinjamą schemą.

33.

Todėl pateiktos iš PVM direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antro sakinio genezės nėra aišku, kaip reiktų aiškinti šią nuostatą: taip, kaip ją aiškina Komisija, ar taip, kaip aiškina Portugalija.

c) Dėl sisteminio ryšio, prasmės ir tikslo

i) Konkretus sisteminis kontekstas

34.

Kai kurie sisteminiai svarstymai jau buvo paminėti, kalbant apie šios nuostatos genezę.

35.

Kaip jau minėta, pagal direktyvos 297 straipsnio 1 dalį (20) vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis nustatomas tik tais atvejais, kai to prireikia. Jei žemės ūkio gamybos veiksniams nėra taikomas PVM, tokio poreikio nėra, todėl, siekiant nustatyti nulinę kompensacijos dydį, direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antru sakiniu remtis nereikia.

36.

Direktyvos 299 straipsnyje (21) šiuo klausimu nustatyta, kad vienodo tarifo kompensaciniai procentiniai dydžiai negali turėti tokio poveikio, kad ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, grąžinamas PVM būtų didesnis už priklausantį sumokėti pirkimo PVM. Taip siekiama užtikrinti, kad ūkininkams taikoma vienodo tarifo schema neturėtų pagalbos požymių (22).

37.

Manoma, kad šie sisteminiai aspektai leidžia teigti, jog direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje numatyta savarankiška schema, kuria norima valstybėms narėms suteikti galimybę nustatyti nulinio dydžio kompensaciją net ir tada, kai taikomas pirkimo PVM.

38.

Taip aiškinant sunku sivaizduoti, kad Airijos „dideli sunkumai“, susiję su žemės ūkio gamybos veiksniais Airijoje taikomu nuliniu PVM, būtų buvę priežastis priimti tokia schema. Tuo metu, kai Airija atkreipė Tarybos dėmesį į „didelius sunkumus“ (23), Direktyvos 77/388/EEB projekte jau buvo įtraukta nuostata (24), atitinkanti PVM direktyvos 299 straipsnį. Tuo metu, kai Airijos siūlymu į Direktyvos 77/388/EEB projektą buvo įtraukta PVM direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrasis sakinis atitinkanti nuostata (25), Direktyvos 77/388/EEB nuostatoje (26), kuri atitiko PVM direktyvos 297 straipsnio 1 dalį, jau buvo nustatyta, kad prireikus valstybės narės nustato vienodo tarifo kompensacinius procentinius dydžius (27).

39.

Manoma, kad procentinio dydžio sumažinimas iki nulio pagal direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrąjį sakinį nepriklauso nuo jokių sąlygų, neleidžia direktyvos 298 straipsnio 2 dalies pirmame sakinyje nustatyta suapvalinimo taisyklę. Jei valstybės narės pagal genezės požįriu ankstesnę direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antro sakinio nuostatą, nepaisant didelės PVM naštos, būtų turėjusios visišką laisvę nustatyti nulinio dydžio kompensaciją, nebebūtų reikalinga nuostata, kuria leidžiama pagal tam tikrus parametrus suapvalinti procentinius dydžius iki artimiausio didesnio ar mažesnio pusės procento dydžio.

40.

Sisteminio požįriu antras sakinytis nėra vien pirmo sakinio papildymas ta prasme, kad apvalinant galima suapvalinti iki nulio. Pirma, Direktyvoje 77/388/EEB šie sakiniai buvo sukeisti vietomis,

antra, tai patvirtina ir ši sakinių traukimo Direktyvos 77/388/EEB projektą genezė, trečia, jau pats apvalinimas savaime reiškia, kad galima suapvalinti iki nulio. Papildomai reiktų dar paminėti, kad PVM direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje esanti dalelytė „taip pat“ yra šios direktyvos naujovė. Bet kadangi šis pakeitimas pagal direktyvos trečią konstatuojamąją dalį nebuvo trauktas nuostatos, susijusios su direktyvos įgyvendinimu ir įsigaliojimu (28), šia dalelyte nebuvo siekiama pakeisti šios nuostatos turinio. Taigi šis redakcinis pakeitimas nėra reikšmingas aiškinant šią nuostatą.

41.

Kadangi ir iš šių sisteminių svarstymų nėra aišku, kaip iš tiesų reiktų aiškinti PVM direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje esančią nuostatą, jį reikia analizuoti esant platesniam kontekstui ir atsižvelgti į kininkams skirtos vienodo tarifo schemos prasmę ir tikslą.

ii) Kitos aplinkybės ir vienodo tarifo schemos prasmė bei tikslas

42.

Kininkams skirta vienodo tarifo schema yra viena iš bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos specialioji schema, taigi turėtų būti aiškinama siaurai (29).

43.

Kaip matyti iš PVM direktyvos XII antraštinės dalies 2 skyriaus pavadinimo „kininkams skirta bendra vienodo tarifo schema“ ir konkrečių direktyvos 296 ir 302 straipsnių, aiškinamą kartu su 272 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio e punktu, pagal šią specialioji schema kininkai, kuriems prasta schema arba smulkaus verslo žmonėms skirta schema gali sudaryti sunkumų, už savo sumokėtą pirkimo PVM gali gauti vienodo tarifo kompensaciją (30). Ši schema yra tokia, kad vykdydami pardavimų kininkai neapskaičiuoja ir neperveda jokio mokesčio, todėl neturi teisės PVM atskaitę. Pirkimo PVM kompensuojamas taikant vienodą tarifą.

44.

Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką teisė PVM atskaitę yra pagrindinis bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos principas (31) ir ši teisė negali būti ribojama (32). Būtent teisė PVM atskaitę garantuoja pridėtinės vertės mokesčio neutralumą (33).

45.

Nors vienodo tarifo kompensacija kai kuriais atvejais neužtikrina tokio PVM neutralumo, kaip antai teisės PVM atskaitę atveju, pagrindinis schemos tikslas išlieka užtikrinti PVM neutralumą visai kininkų, kuriems taikomas vienodas tarifas, kategorijai (34) ir kiek manoma geriau tai pritaikyti konkrečiu atveju. Norint tai pasiekti, vienodo tarifo kompensaciniai procentiniai dydžiai, kurie pagal direktyvos 295 straipsnio 1 dalies 7 punktą yra skirti kompensuoti sumokėtą pirkimo PVM, pagal direktyvos 298 straipsnio 1 dalį yra apskaičiuojami (35) remiantis makroekonominiais duomenimis apie kininkus, kuriems taikomas vienodas tarifas, ir atsižvelgiant į direktyvos 300 straipsnį toliau yra taikomi kiekvieno kininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, vykdomam pardavimui.

46.

Kitaip nei pagal prastą schemą apmokestinamą asmenį atveju, taikant kininkams skirtą vienodo tarifo schemą jį vykdomam pardavimui nėra taikomas PVM ir todėl galima būtų kelti klausimą,

kodėl apskritai pirkimo PVM turi būti kompensuojamas, jei, kaip pažymi Portugalijos vyriausybė, PVM neapmokestinamo pardavimo atžvilgiu teisė PVM atskaitę pagal direktyvos 168 straipsnį neatsiranda.

47.

Žkininkams taikoma speciali schema nebuvo sukurta kaip atleidimas nuo mokesčio. Kadangi, kaip teigia Komisija, žkininkai paprastai laikomi pirmąja ilgos gamybos ir paskirstymo galutiniams vartotojams grandinėje dalimi (36), paprasčiausias jų pardavimo sandorių neapmokestinimas PVM lemtų, kad jie vykdomiems pirkimams taikomas PVM, kaip paslėptas PVM, būtų perkeltas į vėlesnius etapus ir atitinkamos PVM sumos būtų apskaičiuotos vėlesniuose etapuose, o tai reikštų apmokestinimą kelis kartus, kuris keltų pavojų pridėtinės vertės mokesčio sistemos neutralumui.

48.

Būtent siekiant išvengti tokio vienodo tarifo kompensacijos pasekmės, direktyvos 303 straipsnyje numatyta, kad prekės ar paslaugų sigyjantis klientas, kuris yra PVM mokėtojas ir kuris pats, o ne valstybės išdas, sumoka gamintojui vienodo tarifo kompensaciją, gali atskaityti šią kompensacijos sumą iš PVM, kurį jis turi mokėti už savo paties pardavimo sandorius, arba turi teisę ją susigrąžinti. Taip garantuojama, kad paslėptas PVM nebūtų perkeliamas į vėlesnius etapus.

49.

Tačiau pagal direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrą sakinį leidžiama visiškai panaikinti sumokėto PVM kompensaciją, nes vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis gali būti lygus nuliui. Tai nėra išimtis iš pagrindinėje taisyklėje numatytos išimties, ir tai reikštų, kad tokia išimtis laikytina pagrindine taisykle, kurią būtų galima aiškinti plačiau (37), bet, priešingai, PVM taikymas žkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, dar labiau nei dabar skirtųsi nuo įprastos schemos. Todėl 298 straipsnio 2 dalies antrą sakinį reikia aiškinti siaurai.

50.

Kaip matyti iš pradinio Komisijos pasiūlymo pagrindimo, žkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema yra „tik techninė ir praktinė mokesčio pritaikymo procedūra“, pagal kurią žkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, numatyta vienodo tarifo kompensacija už atskaitytiną pirkimo PVM. Ji įvesta kaip pereinamojo laikotarpio schema, daugiausia skirta atleisti smulkius žkininkus nuo formalumų, kurie būtų pagal įprastą schemą (38).

51.

Siekiant užtikrinti tinkamą nuosavų išteklių surinkimą ir išvengti konkurencijos iškraipymų dėl PVM taikymo valstybėse narėse, žkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema, kaip nurodyta pradiniam pasiūlyme, neturėtų būti susijusi su finansiniais pranašumais ar trūkumais (39). Savaiame suprantama, kad vienodo tarifo schemos taikymo, kuris susijęs su nuosavų išteklių surinkimu ir skirtingų šalių žkininkų tarpusavio konkurencijos sąlygomis, pasekmės būtų nevienodos, jei vienos iš šių šalių žkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, galėtų gauti vienodo tarifo kompensaciją, o kitos šalies žkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, tokios teisės neturėtų (40).

52.

Nors daugelis pradinio direktyvos projekto nuostatų buvo pakeistos, man atrodo, kad nurodytos atitinkamo pagrindimo ištraukos, nepaisant to, tinkamai apibūdina žkininkams taikomos bendros vienodo tarifo schemos prasmę ir tikslą. Jeigu valstybė narė galėtų laisvai nuspręsti, kad vienodo

tarifo kompensacija už dideles sumokėto pirkimo PVM sumas vis dėlto neskiriama, bendra vienodo tarifo schema netektų prasmės. Taigi toks aiškinimas neatitiktų schemos prasmės ir tikslo.

53.

Tačiau Portugalija teigia, kad pagrindinis tikslas taikomas bendros vienodo tarifo schemos tikslas yra supaprastinti PVM schemą tikslas, kuriems taikomas vienodas tarifas, ir kad jos teisės nuostatos atitinka šį tikslą, nes pagal jas nustatytas didžiausias manomas supaprastinimas. Remdamasi 2005 m. duomenimis, Portugalija nurodė, kad jos žemės ūkio beveik išimtinai sudaro itin smulkios šeimos ūkiai, kai kurių tikslas išsilavinimas labai menkas ir beveik pusė iš jų yra sulaukę 65 metų amžiaus. Didesnis už nulį vienodo tarifo kompensacijos procentinis dydis neišvengiamai lemtų kelis tikslus taikytinus minimalius reikalavimus, ypač susijusius su apskaita ir sąskaitų išrašymu.

54.

Neginėjina, kad bendros vienodo tarifo schemos, kokia būtų numatyta direktyvos 296 straipsnio 1 dalyje, aiškinamoje kartu su 272 straipsnio 1 dalies pirmo sakinio e punktu, tikslas yra pridėti vertės mokesčio sistemos supaprastinimas kai kuriems tikslams (41). Tačiau direktyva nėra siekiama supaprastinimo bet kokia kaina. Supaprastinimas veikiau yra susijęs su mechanizmu, pagal kurį, vienu tarifu kompensuojant pirkimo PVM, kuo labiau būtų užtikrinamas PVM neutralumas.

d) Tarpinė išvada

55.

Atsižvelgiant į šias aplinkybes ir į tai, kad direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrasis sakinis reikalauja aiškinti siaurai, tikslas, skirtas vienodo tarifo schemos prasmę ir tikslas reikalauja šio nuostatos aiškinti taip, kad valstybės narės neturi neribotos diskrecijos nustatyti nulį vienodo tarifo kompensacijos procentinį dydį, neatsižvelgdamos į pirkimo PVM dydį. Iš tikrųjų toks nulinis procentinis dydis leistinas tik tuomet, kai pirkimo PVM dydis lygus nuliui arba yra toks menkas, kad jo galima nepaisyti.

e) Dėl argumentų, susijusių su „taisomojo“ aiškinimo nepriimtumu

56.

Anot Portugalijos toks aiškinimas, koks pateikiamas, prieštarauja 2010 m. liepos 15 d. Sprendimui Komisija prieš Jungtinę Karalystę (42). Pagal jį negalima kaltinti valstybės narės, kurios nacionalinės teisės aktai atitinka aiškiai ir tiksliai direktyvos formuluotą, dėl to, kad ji nevykdėsipareigojimų būtų pagal šio nuostatos, nes neišaiškino jos, siekdama jį ištaisyti, kad būtų laikomasi bendrosios PVM sistemos bendros logikos ir ištaisyta Bendrijos teisės aktų klaida.

57.

Toje byloje iš esmės buvo nagrinėjama, ar Jungtinę Karalystę turėjo suprasti ir taikyti Tryliktosios direktyvos 86/560 (43) 2 straipsnio 1 dalį, kurioje buvo nuoroda tik į PVM direktyvos 169 straipsnio a ir b punktus, taip, lyg joje taip pat būtų nuoroda ir į c punktą. Komisija rėmėsi parengiamaisiais dokumentais ir ginčijamą nuostatą struktūrai bei tikslu. Tačiau Teisingumo Teismas negalėjo remtis Komisijos argumentais, kad buvo padaryta fakto klaida, ir pažymėjo, jog net jeigu ji būtų nustatyta ir Komisijos aiškinimas labiau atitiktų bendrosios PVM sistemos logiką, Teisingumo Teismas neturėtų imtis tokio „taisomojo“ aiškinimo (44).

58.

Tačiau šioje byloje situacija yra kitokia. PVM direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antras sakiny yra daug mažiau aiškus nei byloje Komisija prieš Jungtinę Karalystę ginąta nuostata, be to, atsižvelgiant į bendros vienodo tarifo schemos, kuriai ši nuostata priklauso, struktūrą, prasmę ir tikslą, kyla konkretus klausimas, kada galima nustatyti nulinį procentinį dydį. Kaip minėjau, remiantis formuluote atitinkančiu teleologiniu aiškinimu, pagal direktyvos 298 straipsnio 2 dalies antrą sakinį visiškai laisvų valstybų narų nesuteikiama. Be abejo, teisinio tikrumo principas labiau atitiktų aiškesnę nuostatą formuluotą. Tačiau šios nuostatos turinį galima nustatyti remiantis paprastais aiškinimo metodais, o tai nustatius galima daryti išvadą, kad nacionalinė nuostata, pagal kurią, nepaisant didelės pirkimo PVM naštos, nėra mokama vienodo tarifo kompensacija, nesuderinama su šia direktyvos nuostata.

2. Dėl didelės pirkimo PVM naštos buvimo

59.

Nustatius, kad valstybų narų neturi visiškai laisvų nustatyti nulinį vienodo tarifo kompensacijos procentinį dydį, neatsižvelgdamos į realią įtaką, kuriems taikomas vienodas tarifas, pirkimo PVM našta, reikia išnagrinėti, ar Portugalijoje egzistuoja „poreikis“ suteikti vienodo tarifo kompensaciją arba ar įtaką, kuriems taikomas vienodas tarifas, pirkimo PVM našta yra lygi arba beveik lygi nuliui.

60.

Savo ieškinyje Komisija nurodo, kad pagal CIVA daugeliui žemės ūkio gamyboje suvartojamų prekių ir paslaugų yra taikomas 6 % PVM tarifas, o mašinoms, įrenginiams ir degalams – 13 % PVM tarifas. Tai Portugalija iš esmės patvirtino savo atsiliepime į ieškinį.

61.

Komisija taip pat nurodė, kad pirkimo PVM suma, kurios portugalų įtakos, kuriems taikomas vienodas tarifas, 2004 ir 2005 m. negalėjo atskaityti, sudarė 5,3–7,9 % nuo jų pardavimo sandorių sumos. Šiuos duomenis Komisijai pateikė Portugalijos valdžios įstaigos, 2007 m. lapkritį Portugalijoje atlikusios tą metų nuosavų išteklių patikrinimą.

62.

Šalys ginąta minėtų skaičių įvairių šaltinius ir tikslumą. Dublike Komisija teisingai nurodo, kad šiame procese reikia ne nustatyti konkretų vienodo tarifo kompensacijos procentinį dydį, bet atsakyti į klausimą, ar egzistuoja sąlygos nustatyti nulinį jos dydį. Šiuos duomenis Komisija pateikė siekdama parodyti, kad įtakos, kuriems taikomas vienodas tarifas, patiria didelę pirkimo PVM našta. To Portugalija iš esmės neginą ir, atsižvelgiant į žemės ūkio gamyboje naudojamoms prekėms ir paslaugoms Portugalijoje taikomus PVM tarifus, tai atrodo tikėtina.

63.

Taigi darytina išvada, kad Portugalija taiko nulinį vienodo tarifo kompensacinį procentinį dydį, nors portugalų įtakos, kuriems taikomas vienodas tarifas, perkamų prekių ir paslaugų PVM yra didelis ir todėl jį reikia kompensuoti.

3. Dėl kitų Portugalijos gynybos argumentų

a) Bendra vienodo tarifo kompensacija tik esant mokestiniams ?siskolinimams žem?s ?kyje

64.

Portugalija teigia, kad valstyb?s nar?s, taikydamos vienodo tarifo schem?, taip pat gali atsižvelgti ? PVM, kur? ?kininkai prival?t? mok?ti, jeigu jiems b?t? taikoma ?prasta schema. Anot Portugalijos, vienodo tarifo schema svarstyti tik tuo atveju, kai taikant ?prast? schem? pirkimo PVM b?t? didesnis nei ? biudžet? mok?tinas mokestis, ir d?l to ?kininkai tapt? valstyb?s mokestiniais kreditoriais. Ta?iau Portugalijoje taikant ?prast? schem? mok?tinas ? biudžet? mokestis buvo didesnis nei PVM, kur? galima atskaityti. Tod?l biudžetinis racionalumas pateisina nulinio dydžio kompensacijos taikym? ir ?kininkams nesukelia joki? nepatogum?.

65.

Komisija nesutinka su šiais Portugalijos argumentais ir teisingai pastebi, kad direktyvoje n?ra joki? nuorod?, jog didesn?s už nul? vienodo tarifo kompensacijos taikymas b?t? galimas tik tokiu ne?prastu atveju, kai visam ?kio sektoriui taikomas pirkimo PVM yra didesnis už parduodamiems produktams ar paslaugoms taikom? PVM, kur? taikant ?prast? schem? galima b?t? atskaityti. Jei pritartume Portugalijos argumentams, vieno tarifo schema tur?t? mažai k? bendra su ?prasta schema, pagal kuri? galima atskaityti pirkimo PVM. Tuomet b?t? ne?manoma išvengti pasl?pto PVM ?traukimo v?lesniuose etapuose.

66.

Jei šie Portugalijos argumentai nulemti su biudžetu susijusi? svarstym?, reikia pasteb?ti, kad bendra vieno tarifo schema ?kininkams iš ties? yra tik speciali schema, kuri n?ra privaloma, tod?l valstyb?s nar?s neprivalo jos taikyti. Ta?iau jei valstyb?s nar?s nusprendžia taikyti šią speciali? schem?, nacionalin?s teis?s nuostatos, kuriomis ji perkeliama, neturi peržengti PVM direktyvos nustatyt? rib?. Tod?l Portugalijos argumentas, kad valstyb?s nar?s savarankiškai gali pasirinkti direktyvos ?gyvendinimo form? ir b?d?, šiuo atveju yra nepagr?stas.

b) N?ra joki? pasikeitim?, susijusi? su PVM sistema žem?s ?kyje

67.

Portugalija taip pat teigia, jog Komisija neteisi, sakydama, kad Portugalijoje žem?s ?kyje PVM mokes?io situacija pasikeit? tiek, kad nebegalima taikyti nulinio vienodo tarifo kompensacinio procentinio dydžio, kaip tai buvo galima anks?iau. Net jei b?t? pasikeit? mokes?io tarifai, 1989 m. buvusi? situacij?, kai Portugalija po pereinamojo laikotarpio tur?jo ?gyvendinti Direktyv? 77/388/EEB, kiek tai susij? su perkam? ir parduodam? preki? bei paslaug? apmokestinimu, b?t? galima palyginti su šiuo metu esan?ia situacija. Net jei per šį laikotarp? b?t? ?vyk? esmini? pasikeitim?, reik?t? pasteb?ti, kad Portugalija jau 17 met? – nuo 1992 m. – nebetaiko nulinio tarifo ?vairiems žem?s ?kio gamybos veiksniams.

68.

Kaip matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos, ?sipareigojim? ne?vykdytas turi b?ti vertinamas pagal pad?t? valstyb?je nar?je pagr?stoje nuomon?je nustatyto termino pabaigoje (45), ir tik Komisija turi diskrecij? nuspr?sti, ar (46) ir kada (47) pareikšti ieškin? d?l ?sipareigojim? ne?vykdomo. Šiuo atveju n?ra svarbu, kokia situacija buvo per laikotarp? nuo 1989 iki 1992 met?.

c) Kompensacija kitokiu b?du

69.

Galiausiai Portugalija teigia, kad net jei iš tiesų reikėtų suteikti vienodo tarifo kompensaciją, tai ji, priešingai nei teisė PVM atskaitai, būtų nemokestinio pobūdžio. Tokia kompensacija siekiama tik finansiškai kompensuoti žemėininkams jų veiklos išlaidas. Portugalijoje šios išlaidos beveik visada būtų davo kompensuojamos paramos, kompensacijų, premijų ir kitokių valstybinių subsidijų forma.

70.

Nėra jokios abejonės, kad direktyvoje reglamentuojama bendra vienodo tarifo schema žemėininkams yra bendros PVM sistemos dalis. Nemanau, kad yra pagrindo teigti, jog ši speciali schema, pagal kurią numatyta bendro tarifo kompensacija, yra nemokestinio pobūdžio. Be to, PVM sistema privalo būti taikoma vienodai, todėl PVM kompensacijos negalima pakeisti parama ar kitomis valstybinėmis subsidijomis.

4. Išvada

71.

Todėl reikia daryti išvadą, kad nustačiusi nulinių vienodo tarifo kompensacijų procentinę dydį, kai žemėininkų mokėtinas pirkimo PVM nėra lygus ar artimas nuliui, Portugalija pažeidė žemėininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą.

B – Kaltinimas dėl nuosavų išteklių apskaičiavimo

72.

Savo ieškinyje Komisija skundžia ne tik anksčiau nagrinėtą Portugalijos taikomą žemėininkams specialią schemą, bet ir tai, kad siekdama subalansuoti PVM surinkimą Portugalija vykdo reikšmingą savo išteklių negatyvią kompensaciją.

73.

Priešingai nei kaltinimui, susijusiu su specialia schema, ši Komisijos ieškinio antrąjį dalį abi šalys savo rašytiniuose pareiškimuose aptaria tik trumpai.

74.

Komisija savo ieškinyje tam skiria tik trumpą punktą. Anot Komisijos, nors šioje byloje nėra siekiama nustatyti, kaip Portugalija vykdo žemėininkų pajamų, susijusių su nuosavų išteklių surinkimu, vis dėlto, jei būtų nustatyta, kad Portugalija pažeidė direktyvą ir dėl to sumažėjo Europos Sąjungos nuosavi ištekliai, Komisija galėtų pareikalauti sumokėti palūkanas. Savo argumentuose, susijusiuose su direktyvos 298 straipsniu, Komisija tik trumpai nurodo, kad Portugalijos institucijos, siekdamos atsižvelgti į žemėininkus, kuriems taikomas vienodas tarifas, neatskaitytų pirkimo PVM, 2004 m. apskaičiuodamos PVM nuosavų išteklių bazę pritaikę neigiamą maždaug 70 milijonų eurų kompensaciją.

75.

Portugalija atsiliepime į ieškinį apie tai kalba trumpai. Nepaisant to, kad šis procesas kilo dėl Komisijos ir Portugalijos nesutarimų dėl teisingo nuosavų išteklių, susijusių su specialia schema žemėininkams, apskaičiavimo, Komisija nurodo, jog tai nėra šios bylos dalykas. Net jei Teisingumo Teismas pritartų Komisijos vienodo tarifo schemas aiškinimui, tai nepadidintų Portugalijos indėlio į

nuosavus išteklius, nes jau buvo pasiektas maksimalus tokio indėlio leistinas dydis. Dublike Portugalija taip pat nurodo, kad Komisija remiasi Direktyvos 77/388/EEB nuostatomis, kurios susijusios su nuosavų išteklių apskaičiavimu dėl vienodo tarifo schemos įkininkams (48) ir kurios jau seniai, t. y. nuo tada, kai Įsigaliojojo Reglamentas Nr. 1553/89 (49), nebėra taikomos ir nėra minimos PVM direktyvoje.

76.

Portugalija aiškiai neneigė to, kad taikydama įkininkams skirtą schemą ji vykdė nuosavų išteklių negatyvių kompensacijų ir ypač tai darė 2004 metais. Tačiau atsižvelgiant į tai, kas minėta, ir į Komisijos per posėdį, kai jos buvo paprašyta, pakartotinai patvirtintus argumentus, kad ši byla nėra susijusi su nuosavų išteklių surinkimu, remtis tuo prieš Portugaliją negalima. Teisingumo Teismo procedūros reglamento 38 straipsnio 1 dalies c punkte ir su juo susijusioje teismo praktikoje nustatyta, kad ieškinyje turi būti nurodomas ginčo dalykas ir pagrindas, kuriais remiamasi, santrauka, ir ši nuoroda turi būti pakankamai aiški ir tiksli, kad atsakovas galėtų pasirengti gynybai, o Teisingumo Teismas – vykdyti kontrolę. Todėl pagrindinis teisinis ir faktinis aplinkybės, kuriomis pagrįstas ieškinys, turi būti nuosekliai išdėstytos (50). Komisijos ieškinio antroji dalis neatitiko šios sąlygos.

77.

Kadangi Komisija aiškiai neatsisakė ieškinio antrosios dalies, reikėtų nuspręsti, kad ši ieškinio dalis dėl nepakankamų motyvų yra nepriimtina.

V – Dėl bylinėjimosi išlaidų

78.

Abi šalys prašė, kad kita šalis padengtų bylinėjimosi išlaidas, o kadangi abiejų šalių dalis reikalavimų buvo atmesti, remdamasi Procedūros reglamento 69 straipsnio 3 dalimi siūlau kiekvienai šaliai pačiai padengti savo bylinėjimosi išlaidas.

VI – Išvada

79.

Todėl siūlau Teisingumo Teismui nuspręsti taip:

1.

Taikydama įkininkams su direktyva nesuderintą specialią schemą, pagal kurią jie atleidžiami nuo PVM mokėjimo ir pagal kurią jiems taikomas nulinis vienodo tarifo kompensacinis procentinis dydis, Portugalija nevykdė įsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 296–298 straipsnius.

2.

Atmesti likusį ieškinio dalį.

3.

Kiekviena šalis padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

(1) Originalo kalba: vokiečių.

(2) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva arba direktyva).

(3) Kursyvu išskirta mano.

(4) 1989 m. birželio 12 d. Dekretu įstatymu Nr. 195/89 pakeista redakcija, kuri buvo iš naujo paskelbta 2008 m. birželio 20 d. Dekretu įstatymu Nr. 102/2008 (Pranešimo Nr. 44-A/2008, 2008 m. rugpjūčio 13 d. redakcija).

(5) 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas Harbs (C-321/02, Rink. p. I-7101, 28 punktas), 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas Stadt Sundern (C-43/04, Rink. p. I-4491, 24 punktas) ir 2010 m. kovo 9 d. Sprendimas Komisija prieš Vokietiją (C-518/07, Rink. p. I-1885, 17 punktas).

(6) 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimas Falco Privatstiftung ir Rabitsch (C-533/07, Rink. p. I-3327, 20 punktas), 2009 m. rugsėjo 10 d. Sprendimas Eschig (C-199/08, Rink. p. I-8295, 58 punktas) ir 2010 m. spalio 28 d. Sprendimas Volvo Car Germany (C-203/09, Rink. p. I-10721, 40 punktas).

(7) 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

(8) COM (73) 950 galutinis, su šiuo projektu galima susipažinti internete:
<http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf>.

(9) 1976 m. gruodžio 7 d. Tarybos dokumentas R/2892/1/76 (FIN 758), kuris buvo persiųstas delegacijoms. Su šiuo projektu galima susipažinti internete:
<http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf>. Šio projekto versija vokiečių, danų, italų, olandų ir anglų kalbomis priimta 1976 m. gruodžio 8 d.

(10) Čia turimas omenyje Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnis.

(11) Su šiuo dokumentu galima susipažinti internete:
<http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf>. Šio dokumento versija vokiečių kalba priimta 1976 m. gruodžio 23 d., o danų, italų, olandų ir anglų kalbomis – 1976 m. gruodžio 22 d.

(12) Su šiuo 1976 m. lapkričio 23 ir 24 d. Tarybos dokumentu R/2855/76 (FIN 750) galima susipažinti internete: <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>.

(13) Komisija remiasi 1988 m. birželio 21 d. Sprendimu Komisija prieš Airiją (415/85, Rink. p. 3097, 29 ir 30 punktai). Toje byloje, be kita ko, Komisija teigė, kad Airija nulinis tarifas pašarams, trąšoms ir sėkloms taikė neteisėtai, tačiau Teisingumo Teismas nusprendė, kad nulinio tarifo taikymas šiems žemės ūkio gamybos veiksniams neprieštaravo Direktyvai 77/388/EEB.

(14) Žr. Sprendimą Komisija prieš Airiją (minutas 13 išnašoje, 25 punktas).

(15) Ši nuostata numatyta Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnio 3 dalyje, vėliau ji buvo įtraukta į PVM direktyvos 297 straipsnio 1 dalį.

(16) Žr. 8 išnašą.

(17) Su 1976 m. lapkričio 19 d. teleksu Tarybai, esančiu 1976 m. lapkričio 22 ir 24 d. Tarybos dokumente R/2847/76 (FIN 747), galima susipažinti internete:

<http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>.

(18) Žr. 1976 m. gruodžio 7 d. Tarybos dokument? R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 (min?tas 9 išnašoje).

(19) Žr. Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos penkt? sakin? ir PVM direktyvos 298 straipsnio 2 dalies pirm? sakin?.

(20) Anks?iau tai buvo Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnio 3 dalies pirmas sakiny.

(21) Prieš papildym? ketvirtu ir penktu sakiniiais atitinkama nuostata buvo Direktyvos 77/388/EEB projekto 27 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos tre?iame sakinyje; žr. 1976 m. gruodžio 7 d. Tarybos dokument? R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 (min?tas 9 išnašoje).

(22) Žr. panaši? Komisijos nuomon? d?l Direktyvos 77/388/EEB pradinio projekto (min?tas 8 išnašoje), kur? pagrindžiant d?l jo 27 straipsnio 11 dalies nurodyta, kad per didel? kompensacija turi poveik?, tolyg? valstyb?s ekonominei pagalbai; žr. 1988 m. birželio 28 d. Sprendim? Komisija prieš Italij? (3/86, Rink. p. 3369, 14 punktas).

(23) Žr. 1976 m. lapkri?io 19 d. Airijos nuolatin?s atstovyb?s rašt? (min?tas 12 išnašoje).

(24) 27 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos tre?ias sakiny, v?liau tap?s Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos tre?iu sakiniu.

(25) 27 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos ketvirtas sakiny, v?liau tap?s Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos ketvirtu sakiniu.

(26) 27 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos pirmas sakiny, v?liau tap?s Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnio 3 dalies pirmos pastraipos pirmu sakiniu.

(27) Žr. skirtingas projekto svarstymo stadijas, nurodytas 1976 m. spalio 22 d. Tarybos dokumente R/2514/76 (FIN 663) (šio dokumento versija vokie?i? kalba priimta 1976 m. spalio 27 d.), su kuriuo galima susipažinti internete: <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf>, 1976 m. lapkri?io 25 d. Tarybos dokumente R/2892/1/76 (FIN 758) (šio dokumento versija vokie?i? kalba priimta 1976 m. gruodžio 1 d.), su kuriuo galima susipažinti internete: <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf> ir 1976 m. gruodžio 7 d. Tarybos dokumente R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 (min?tas 9 išnašoje).

(28) Žr. direktyvos 412 straipsn?.

(29) Sprendimai Harbs (min?tas 5 išnašoje, 27 punktas) ir Stadt Sundern (min?tas 5 išnašoje, 27 punktas); d?l specialios smulkaus verslo ?mon?ms skirtos schemos žr. 2006 m. rugs?jo 28 d. Sprendim? Komisija prieš Austrij? (C-128/05, Rink. p. I-9265, 22 punktas) ir mano 2010 m. birželio 17 d. išvad? byloje Schmelz (C-97/09, Rink. p. I-10465, 32 punktas).

(30) Taip pat žr. direktyvos 50 konstatuojam?j? dal?.

(31) 2008 m. liepos 10 d. Sprendimas Sosnowska (C-25/07, Rink. p. I-5129, 14 punktas), 2010 m. rugs?jo 30 d. Sprendimas Uszodaépit? (C-392/09, Rink. p. I-8791, 15 punktas) ir 2011 m. geguž?s 12 d. Sprendimas Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, Rink. p. I-3873, 31 punktas).

(32) 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas Danfoss ir AstraZeneca (C-371/07, Rink. p. I-9549, 26 punktas), 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas Pannon Gép Centrum (C-368/09, Rink. p. I-7467, 37

punktas) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Rink. p. I-13805, 39 punktas).

(33) Sprendimai Danfoss ir AstraZeneca (min?tas 32 išnašoje, 26 punktas), Uszodaépít? (min?tas 31 išnašoje, 35 punktas) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas Dankowski (C-438/09, Rink. p. I-14009, 24 punktas).

(34) Žr. 295 straipsnio 1 dalies 6 ir 7 punktus.

(35) Žr. Sprendim? Komisija prieš Italij? (min?tas 22 išnašoje, 8 punktas).

(36) Sprendime Komisija prieš Airij? (min?tas 13 išnašoje, 29 punktas) ir 1988 m. birželio 21 d. Sprendime Komisija prieš Jungtin? Karalyst? (416/85, Rink. p. 3127, 20 punktas) Teisingumo Teismas taip pat nusprend?, jog žem?s ?kio produkcijos žaliav? tiekimas yra pakankamai susij?s su galutiniu vartotoju, kad b?t? galima toliau taikyti nulin? tarif?.

(37) Žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendim? MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rink. p. I-6729, 72 punktas) ir 2010 m. spalio 28 d. Sprendim? Axa UK (C-175/09, Rink. p. I-10701, 30 punktas).

(38) Žr. 8 išnašoje nurodyt? projekto pagrindim? d?l 27 straipsnio 1, 6, 12, 13 ir 16 dali?.

(39) Žr. 8 išnašoje nurodyt? projekto pagrindim? d?l 27 straipsnio 1 dalies.

(40) Žr. 8 išnašoje nurodyt? projekto pagrindim? d?l 27 straipsnio 2 dalies ketvirtos ir penktos ?trauk?.

(41) Žr. Sprendim? Stadt Sundern (min?tas 5 išnašoje, 28 punktas).

(42) 2010 m. liepos 15 d. Sprendimas Komisija prieš Jungtin? Karalyst? (C-582/08, Rink. p. I-7195, 48 punktas).

(43) 1986 m. lapkri?io 17 d. Tryliktoji Tarybos direktyva d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? suderinimo – prid?tin?s vert?s mokes?io gr?žinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie n?ra ?sisteig? Bendrijos teritorijoje, tvarkos (OL L 326, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk. 1 t., p. 129).

(44) Sprendimas Komisija prieš Jungtin? Karalyst? (min?tas 42 išnašoje, 28 ir paskesni, 36 ir 46 punktai).

(45) 2005 m. balandžio 26 d. Sprendimas Komisija prieš Airij? (C-494/01, Rink. p. I-3331, 29 punktas), 2010 m. sausio 28 d. Sprendimas Komisija prieš Pranc?zij? (C-333/08, Rink. p. I-757, 55 punktas) ir 2011 m. balandžio 7 d. Sprendimas Komisija prieš Portugalij? (C-20/09, Rink. p. I-2637, 31 punktas).

(46) 2003 m. birželio 26 d. Sprendimas Komisija prieš Pranc?zij? (C-233/00, Rink. p. I-6625, 31 punktas), 2005 m. birželio 2 d. Sprendimas Komisija prieš Liuksemburg? (C-266/03, Rink. p. I-4805, 35 punktas), 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas Komisija prieš Vokietij? (C-17/09, 20 punktas) ir 2011 m. geguž?s 26 d. Sprendimas Komisija prieš Ispanij? (C-306/08, Rink. p. I-4541, 66 punktas).

(47) 2001 m. vasario 1 d. Sprendimas Komisija prieš Pranc?zij? (C-333/99, Rink. p. I-1025, 25 punktas), 2010 m. kovo 4 d. Sprendimas Komisija prieš Italij? (C-297/08, Rink. p. I-1749, 87 punktas), 2010 m. spalio 28 d. Sprendimas Komisija prieš Lietuv? (C-350/08, Rink. p. I-10525, 33

punktas) ir Sprendimas Komisija prieš Ispaniją (minutės 46 išnašoje, 66 punktas).

(48) Direktyvos 77/388/EEB 25 straipsnio 12 dalis, skaitoma kartu su C priedu.

(49) 1989 m. gegužės 29 d. Tarybos reglamentas (EEB, Euratomas) Nr. 1553/89 dėl galutinių vienos nuosavos išteklės, kaupiamos iš pridėtinės vertės mokesčio, surinkimo priemonių (OL L 155, p. 9; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 1 sk., 1 t., p. 197).

(50) 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas Komisija prieš Italiją (C-412/04, Rink. p. I-619, 103 punktas), 2009 m. liepos 16 d. Sprendimas Komisija prieš Lenkiją (C-165/08, Rink. p. I-6843, 42 punktas) ir 2011 m. gegužės 5 d. Sprendimas Komisija prieš Portugaliją (C-267/09, Rink. p. I-3197, 25 punktas).