

|

61994C0215

Conclusões do advogado-geral Jacobs apresentadas em 23 de Novembro de 1995. - Jürgen Mohr contra Finanzamt Bad Segeberg. - Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. - IVA - Conceito de prestação de serviços - Abandono definitivo da produção leiteira - Indemnização recebida com base no Regulamento (CEE) n. 1336/86. - Processo C-215/94.

Colectânea da Jurisprudência 1996 página I-00959

Conclusões do Advogado-Geral

++++

1 No presente processo, o Bundesfinanzhof (tribunal fiscal federal alemão) solicita uma decisão prejudicial do Tribunal sobre a interpretação da Sexta Directiva do Conselho (77/388/CEE) de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (1) (a seguir «Sexta Directiva»). O Bundesfinanzhof suscita a importante questão do estatuto - para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado - da compensação recebida por produtores agrícolas a troco do compromisso de cessar a produção de determinadas culturas ou produtos.

2 Juergen Mohr, recorrente no processo principal, era proprietário de uma exploração agrícola em que tinha um efectivo leiteiro. Em Março de 1987, requereu ao Serviço Federal da Alimentação e Florestas (Bundesamt fuer Ernaehrung und Forstwirtschaft) uma indemnização pela cessação de produção de leite. O pedido baseava-se no regulamento alemão de 6 de Agosto de 1986 (EG-Milchaufgabeverguetungsverordnung (2)) que fixa as indemnizações em caso de abandono definitivo da produção de leite. No requerimento, comprometeu-se a cessar a produção de leite e a não fazer qualquer pedido de uma quantidade de referência de leite nos termos do artigo 5.º C do Regulamento (CEE) n.º 804/68 do Conselho, de 27 de Junho de 1968 (3), na versão do Regulamento (CEE) n.º 1335/86 (4). Foi-lhe atribuído o montante de 385 980 DM, pago numa só vez em 23 de Setembro de 1987. Vendeu o gado e transformou a exploração em centro de equitação. Assim, cessou toda a produção de leite em 1987.

3 O recorrente não incluiu o montante dessa indemnização na declaração que fez ao Finanzamt (Serviço de Finanças) do seu volume de negócios de 1987.

4 O Finanzamt, recorrido no processo principal, considerou a indemnização uma contrapartida recebida por uma prestação tributável, concretamente o abandono da produção de leite, e tributou-a em imposto sobre o volume de negócios.

5 O recorrente impugnou sem êxito a decisão do Finanzamt no Finanzgericht, que confirmou a decisão de tributar a indemnização. Recorreu então para o Bundesfinanzhof. Este observou que o

Tribunal de Justiça não tinha ainda decidido se os subsídios concedidos aos produtores com fundamentos relacionados com as organizações comuns de mercado eram tributáveis nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, 6.º, n.º 1, e 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. Observou também que o tratamento dado para efeitos de IVA à indemnização pela cessação da produção agrícola variava de Estado-Membro para Estado-Membro. Assim, submeteu ao Tribunal de Justiça as duas questões seguintes:

«1. Um contribuinte que é agricultor e abandona definitivamente a produção de leite efectua uma prestação de serviços, na acepção do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (77/388/CEE)?

2. A indemnização concedida por esse abandono, com base no Regulamento (CEE) n.º 1336/86, de 6 de Maio de 1986 (JO L 119, p. 21), constitui uma prestação pecuniária que deve ser tributada nos termos do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva?»

A legislação comunitária

6 O artigo 2.º da Sexta Directiva dispõe:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

- as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

- as importações de bens.»

7 O artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe:

«1. Por 'prestação de serviços' entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º

Essa prestação pode, designadamente, consistir:

- na cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título;

- na obrigação de não fazer ou de tolerar um acto ou uma situação;

- na execução de um serviço prestado em consequência de acto da Administração Pública ou em seu nome ou por força de lei.»

8 O artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva dispõe:

«A matéria colectável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas na alínea b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações.»

9 O Regulamento n.º 1336/86 do Conselho, de 6 de Maio de 1986, que fixa uma indemnização ao abandono definitivo da produção leiteira, estabeleceu um regime nos termos do qual um produtor que se comprometa a cessar definitivamente a produção de leite receberá uma indemnização financiada pela Comunidade. Em especial, diz-se no terceiro considerando:

«... para facilitar a diminuição das entregas e das vendas directas que a redução das quantidades globais implica, é conveniente estabelecer um regime comunitário de financiamento ao abandono

da produção leiteira por meio da atribuição a todos os produtores, a pedido destes e com a condição de que preencham certas condições de elegibilidade, de uma indemnização contra o compromisso da parte daqueles de cessarem definitivamente a totalidade da produção leiteira.»

10 O artigo 1.º do Regulamento n.º 1336/86 dispõe que será concedida uma indemnização aos produtores que se comprometam a abandonar definitivamente a produção leiteira. O artigo 2.º do regulamento fixa o montante da indemnização a pagar aos produtores, prevê que a Comunidade financiará o pagamento da indemnização e que esta será paga durante sete anos.

11 O artigo 2.º, n.º 2, do Regulamento (CEE) n.º 2321/86 da Comissão, de 24 de Julho de 1986 (5), que estabelece as regras de execução do Regulamento n.º 1336/86, dispõe:

«Para cada produtor, ... o pedido inclui, pelo menos, as seguintes indicações:

...

c) Uma declaração do produtor atestando que se compromete:

- a abandonar a produção leiteira definitivamente no máximo até 31 de Março seguinte à data de aceitação do seu pedido,

- a renunciar a qualquer direito a uma quantidade de referência no âmbito do regime previsto pelo artigo 5.º C do Regulamento (CEE) n.º 804/68.»

Os antecedentes do Regulamento n.º 1336/86

12 Antes de me debruçar sobre as questões do órgão jurisdicional nacional, pode ser útil descrever sucintamente os antecedentes do Regulamento n.º 1336/86. Através do Regulamento n.º 804/68, de 27 de Junho de 1968 (6), foi instituída uma organização comum de mercado do leite e dos produtos lácteos. A organização comum de mercado pretende realizar os objectivos fixados no artigo 39.º do Tratado. O regulamento instituiu um mecanismo de «preços-alvo» acompanhado de medidas de intervenção para garantir o preço-alvo acordado. Todavia, depressa se tornou patente que havia um desequilíbrio entre a oferta e a procura no mercado comunitário: a produção de leite excedia a procura. Assim, a partir de 1974, a Comunidade adoptou uma série de medidas para estimular a procura de leite e produtos lácteos, incluindo subsídios pela utilização de determinados tipos de produtos lácteos, subsídios ao consumo de leite por crianças em idade escolar, bem como restituições à exportação para incentivar as vendas nos mercados mundiais.

13 Contudo, estas medidas não se revelaram suficientes para obviar ao desequilíbrio entre a oferta e a procura. Assim, o Conselho adoptou o Regulamento (CEE) n.º 1079/77, de 17 de Maio de 1977, relativo a uma taxa de co-responsabilidade e a medidas destinadas a alargar os mercados no sector do leite e dos produtos lácteos (7). A finalidade do regulamento era aplicar, a todo o leite entregue a uma central leiteira, uma imposição entre 1,5% e 4% do preço-alvo, de forma a que os produtores suportassem uma parte do custo da sua produção excedentária. O Conselho adoptou também o Regulamento (CEE) n.º 1978/77, de 17 de Maio de 1977, que institui um regime de prémios de não comercialização do leite e dos produtos lácteos e de reconversão dos efectivos bovinos de orientação leiteira (8). O objectivo deste regulamento, segundo o seu primeiro considerando, é o de encorajar a tendência dos produtores de cessar a produção de leite ou a comercialização de leite e de produtos lácteos. Para esse efeito, os produtores que se comprometessem a comercializar leite e produtos lácteos durante cinco anos e os que se comprometessem a reconverter o seu efectivo leiteiro em produção de carne durante um período de quatro anos receberiam uma indemnização paga por fundos públicos proporcionados pela Secção Orientação e pela Secção Garantia do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola. Nos termos do terceiro considerando do regulamento:

«... o montante dos prémios deve ser fixado a um nível que permita considerá-los como certa compensação para a perda de rendimentos resultante da comercialização dos produtos em questão ...»

14 Outro sistema introduzido pelo Conselho para controlar a produção de leite foi o regime de quotas. Foi inicialmente instituído em 1984 pelo Regulamento (CEE) n.º 856/84 do Conselho, de 31 de Março de 1984 (9), que altera o Regulamento n.º 804/68 que estabelece a organização comum de mercado no sector do leite e dos produtos lácteos. O regime de quotas tem sido desde então a medida principal para restringir a oferta.

15 A Comunidade instituiu as medidas acima descritas para reduzir a produção excedentária, em vez de decidir reduzir os preços. Na altura, entendeu-se que não podia fazer-se uma redução directa dos preços suficiente para restabelecer o equilíbrio do mercado sem provocar uma redução drástica dos rendimentos dos agricultores (10). Tal redução de rendimentos teria consequências sociais e regionais dramáticas.

16 Assim, o Regulamento n.º 1336/86 deve ser considerado no contexto de uma série de medidas adoptadas pela Comunidade para limitar a produção de leite sem redução brusca do rendimento dos agricultores em causa. Efectivamente, em muitos aspectos o Regulamento n.º 1336/86 é a continuação da política prosseguida pelo Regulamento n.º 1078/77, só que o Regulamento n.º 1336/86 exige que o produtor se comprometa a abandonar definitivamente a produção de leite e não durante um número determinado de anos, como se especifica no Regulamento n.º 1078/77.

17 Além disso, pode observar-se que o Regulamento n.º 1336/86 não é o único que prevê a concessão de uma indemnização aos produtores, paga por fundos comunitários, para se comprometerem a cessar ou a limitar a produção. Efectivamente, existe um grande número de regulamentos dessa natureza. O Regulamento (CEE) n.º 1765/92 do Conselho, de 30 de Junho de 1992, que institui um sistema de apoio aos produtores de determinadas culturas arvenses (11) prevê que será paga uma compensação aos produtores que procedam à «retirada» de terras do cultivo. O Regulamento (CEE) n.º 1200/90 do Conselho, de 7 de Maio de 1990, relativo à regularização da produção comunitária de maçãs, prevê a concessão de um prémio aos produtores de maçãs que se comprometam a proceder ao arranque de pomares ou a renunciar à plantação de macieiras (artigo 2.º) (12). O Regulamento (CEE) n.º 1442/88 do Conselho, de 24 de Maio de 1988, relativo à concessão, para as campanhas vitícolas de 1988/1989 a 1995/1996, de prémios de abandono definitivo de superfícies vitícolas (13), contém disposições semelhantes no que se refere à vinha. No sector agrícola mais em geral, o artigo 5.º do Regulamento (CEE)

n.º 4256/88 do Conselho, de 19 de Dezembro de 1988, que estabelece disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2052/88 no que respeita ao FEOGA, Secção Orientação (14), contém uma lista dos tipos de acções empreendidas pelos Estados-Membros para promover a adaptação das estruturas agrícolas e que podem ser apoiadas pelos Fundos Estruturais comunitários. O artigo 21.º, n.º 6, do Regulamento (CEE) n.º 4253/88 do Conselho, de 19 de Dezembro de 1988, que estabelece as disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2052/88 no que respeita à coordenação entre as intervenções dos diferentes Fundos Estruturais, por um lado, e entre estas e as do Banco Europeu de Investimento e dos outros instrumentos financeiros existentes, por outro (15), prevê que as acções empreendidas pelos Estados-Membros acima referidas podem ser destinadas a apoiar os rendimentos agrícolas.

18 Fora do domínio da agricultura, o Regulamento (CEE) n.º 1101/89 do Conselho, de 27 de Abril de 1989, relativo ao saneamento estrutural da navegação interior (16), prevê o pagamento de um prémio aos proprietários de embarcações que se comprometam a desmantelá-las para reduzir o excesso de capacidade na frota do Reno. Contudo, nesse regulamento o prémio não era financiado pelo orçamento da Comunidade, mas por contribuições pagas para um fundo pelas próprias empresas.

19 Toda a legislação comunitária acima mencionada tem um ponto comum: o financiamento é proporcionado sob a forma de indemnizações, prémios ou apoio ao rendimento como incentivo para os produtores de bens ou os prestadores de serviços adaptarem a sua oferta, no interesse da gestão do mercado em causa. É claro que o Regulamento n.º 1336/86 é apenas um dos muitos que incentivam os produtores ou os prestadores a reduzir a oferta.

As alegações

20 Os Governos alemão e italiano sustentam que um produtor de leite que se compromete a abandonar a produção presta um serviço, na acepção do artigo 6.º, n.º 1, da directiva, e que a indemnização recebida pelo produtor é um pagamento tributável por força do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da directiva.

21 O ponto de partida da tese do Governo alemão é que a operação envolvida na aplicação do Regulamento n.º 1336/86 constitui uma prestação tributável, efectuada a título oneroso, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Para aquele Governo, o pagamento da indemnização e o compromisso de abandonar a produção são condições interdependentes. Em consequência disso, existe o nexo directo entre o serviço prestado pelo produtor de leite e o pagamento da indemnização que, nos termos do acórdão no processo *Staatssecretaris van Financiën/Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* GA (17), é necessária para que uma operação seja considerada tributável nos termos da directiva. Além disso, o Governo alemão alega que o compromisso de abandonar a produção de leite constitui um serviço, na acepção do artigo 6.º, n.º 1, segundo travessão, uma vez que é uma obrigação de não praticar o acto de produzir leite. A indemnização recebida é paga ao produtor como preço do compromisso de cessar a produção de leite e, assim, o seu montante é a matéria colectável, na acepção do artigo 11.º da directiva.

22 O Governo italiano alega também que o prémio pago nos termos do Regulamento n.º 1336/86 não se destina a compensar a perda do efectivo, mas é pago como contrapartida do compromisso de abandonar a produção de leite. Embora a instituição do sistema possa ter como motivo o interesse público, esse motivo é irrelevante quando se trata de caracterizar a operação para efeitos fiscais. Para o Governo italiano, a actividade do produtor, quando este deixa de produzir leite, é económica, porque ele recebe uma contrapartida financeira pelo comportamento que se compromete a adoptar.

23 O Governo francês e a Comissão sustentam que o produtor de leite que abandona a produção não faz uma entrega de bens ou uma prestação de serviços tributável, na acepção da Sexta

Directiva. O Governo francês sustenta que o compromisso de cessar a produção não é uma entrega tributável, na acepção do artigo 2.º da directiva, e não constitui um serviço, tal como este é definido no artigo 6.º, n.º 1. Alega que o produtor de leite não está a prestar um serviço de natureza individual ao organismo que paga a indemnização: o serviço prestado é de ordem geral e é prestado na prossecução de um objectivo de interesse público. Além disso, o Governo francês sustenta que o montante da indemnização é fixado em conformidade com considerações gerais de interesse público, que pode variar de um Estado-Membro para outro e que pode mesmo, como acontece no caso da França, estar sujeito à adaptação a um certo nível de produção. Assim, segundo o Governo francês, não há relação directa entre o montante da compensação paga a um determinado produtor e qualquer «benefício» recebido pelo organismo pagador. Daqui resulta que o montante da indemnização não é a matéria colectável, na acepção do artigo 11.º da directiva. Por fim, o Governo francês sustenta que a indemnização não é uma subvenção «directamente relacionada com o preço» do fornecimento, na acepção do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da directiva, porque o produtor de leite não está a fornecer nada por que seja cobrado um preço aos clientes.

24 A Comissão alega, como o Governo francês, que a operação prevista no Regulamento n.º 1336/86 não constitui uma entrega de bens ou uma prestação de serviços tributável, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da directiva. Para a Comissão, uma operação torna-se tributável se existir um prestador que presta um serviço que beneficie directa e individualmente um destinatário. Apesar de o organismo nacional de intervenção, que paga a indemnização, e o produtor de leite estarem vinculados por obrigações mútuas, o organismo de intervenção não se torna beneficiário de um serviço prestado pelo produtor. De igual modo, segundo a Comissão, o produtor não presta qualquer serviço ao organismo de intervenção. A Comissão sustenta que a situação é análoga àquela em que um viajante troca a viagem em automóvel pela viagem de comboio porque a companhia ferroviária oferece uma tarifa mais baixa, subsidiada pelo Estado, para reduzir o tráfego rodoviário. O passageiro dos caminhos-de-ferro recebe um prémio sob a forma de um bilhete a preço mais baixo, mas não presta qualquer serviço, na acepção jurídica, a não ser o facto de contribuir para a realização de um objectivo de interesse público. A Comissão conclui que, à luz da sua interpretação dos artigos 2.º, n.º 1, e 6.º, n.º 1, da directiva, é desnecessário considerar se a indemnização é a matéria colectável, na acepção do artigo 11.º

Apreciação jurídica

25 Para responder à questão do tribunal nacional, é necessário considerar os objectivos da legislação comunitária sobre o IVA e as características do imposto introduzido. O artigo 2.º da Primeira Directiva do Conselho (67/227/CEE), de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (18), dispõe:

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

26 Assim, o IVA é um imposto genérico sobre o consumo de bens e serviços. Em conformidade com o objectivo de neutralidade fiscal que está subjacente à legislação sobre o IVA, a definição dada de «entrega de um bem» no artigo 5.º da Sexta Directiva e a definição residual de «prestação de serviços» no artigo 6.º, n.º 1, garantem a aplicação ampla do imposto a todas as formas de consumo (19). Assim, por exemplo, um serviço pode consistir apenas no compromisso de não

praticar um acto (20). É também irrelevante que uma entrega de bens ou uma prestação de serviços seja feita por ordem de uma autoridade pública ou por força da lei (21). Assim sendo, é irrelevante o facto de ser imposto por lei um encargo sobre certos serviços, como o fornecimento de energia, telecomunicações ou transportes (22).

27 O âmbito do imposto é contudo limitado pela sua natureza de imposto sobre o consumo. Um comerciante deve entregar bens ou fornecer serviços para consumo por consumidores identificáveis, a troco de um preço pago pelo cliente ou por um terceiro. No presente caso, essa exigência não se encontra preenchida. Como resulta do exposto nos n.os 9 a 17, supra, ao compensar os agricultores - por intermédio das autoridades nacionais competentes - pela perda de rendimentos resultante da cessação da produção de leite, a Comunidade não adquire bens ou serviços para seu uso próprio, mas actua no interesse comum de promover o funcionamento correcto do mercado comunitário do leite. Assim, o presente caso distingue-se claramente de casos que se alegou serem análogos, por exemplo o de o transmitente de uma empresa que se compromete para com o adquirente a não criar uma empresa concorrente; aí, o adquirente recebe um serviço que o beneficia directamente, sob a forma do compromisso de não praticar determinados actos. Também se distingue dos casos em que uma autoridade pública é a destinatária directa de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços que ela utiliza para as suas actividades públicas, por exemplo como quando compra material e equipamento de escritório ou obtém terrenos por expropriação para a construção de estradas. Nesses casos, a autoridade pública é uma consumidora, como numa transacção privada. No presente caso, as autoridades públicas, comunitárias ou nacionais, não podem ser consideradas consumidoras de um serviço.

28 De igual modo, os produtores que continuam a produzir leite não podem ser considerados consumidores de um serviço prestado pelos produtores que abandonam a produção. Pode ser verdade que obtêm uma vantagem, na medida em que o programa de abandono instituído pelo Regulamento n.º 1336/86 lhes permite continuar no mercado sem sofrerem a redução de rendimentos que teria resultado da diminuição dos preços-alvo. Contudo, esse benefício é especulativo e insusceptível de quantificação. Além disso, é do tipo de que beneficiam os comerciantes que permanecem em qualquer mercado em que as autoridades públicas intervêm no interesse geral, para obviar a uma situação de excesso de oferta e para apoiar preços.

29 A inexistência de consumo em sentido real distingue o presente processo de outros anteriores, como o caso *Apple and Pear Development Council/Commissioners of Customs and Excise* (23). Neste último caso, o Tribunal sustentou que a contribuição obrigatória exigida aos produtores de maçãs e de peras pelo Development Council para financiar as actividades por ele desenvolvidas em benefício da indústria não constituía uma contrapartida por serviços prestados. Contudo, parece-me que a razão de ser da decisão do Tribunal foi menos a inexistência de um grupo identificável de clientes a quem eram prestados serviços do que a conjugação específica de uma contribuição obrigatória e da inexistência de qualquer relação entre a contribuição e os benefícios recebidos pelos produtores individualmente. Assim, não penso que esse caso possa ter aqui relevância.

30 Por fim, parece-me que a conclusão de que o abandono definitivo da produção de leite não é uma entrega ou prestação tributável não implica o risco de evasão fiscal. Se o produtor de leite vender bens no caso de abandonar a produção, essa venda será uma entrega de bens tributável, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Além disso, por força do artigo 5.º, n.º 7, alínea c), da directiva, os Estados-Membros podem considerar a detenção de bens por um sujeito passivo, na caso de cessação de uma actividade económica tributável, quando esses bens tenham conferido direito a dedução do IVA, como uma entrega de bens a título oneroso.

Conclusão

31 Assim, entendo que deve responder-se da seguinte forma às questões submetidas pelo Bundesfinanzhof:

Um produtor que se compromete a abandonar definitivamente a produção de leite, em conformidade com o artigo 1.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 1336/86 do Conselho, de 6 de Maio de 1986, que fixa uma indemnização ao abandono definitivo da produção leiteira, não efectua uma entrega de bens ou uma prestação de serviços a título oneroso, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva do Conselho (77/388/CEE) de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme. A indemnização recebida como contrapartida desse abandono não é tributável nos termos da directiva.

(1) - JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

(2) - Bundesgesetzblatt I 1986, 1277.

(3) - JO L 148, p. 13; EE 03 F2 p. 146.

(4) - JO 1986, L 119, p. 19.

(5) - JO 1986, L 202, p. 13.

(6) - Referido na nota 3.

(7) - JO 1977, L 131, p. 6; EE 03 F12 p. 148.

(8) - JO 1977, L 131, p. 1; EE 03 F12 p. 143.

(9) - JO 1984, L 90, p. 10; EE 03 F30 p. 61.

(10) - Relatório especial n.º 4/93 do Tribunal de Contas sobre a aplicação do regime de quotas que visa o controlo da produção leiteira acompanhado da resposta da Comissão, JO 1994, C 12, pp. 1, 11.

(11) - JO 1992, L 181, p. 12 (Corrigenda: JO 1992, L 208, p. 34, e JO 1993, L 90, p. 37).

(12) - JO 1990, L 119, p. 63.

(13) - JO 1988, L 132, p. 3.

(14) - JO 1988, L 374, p. 25.

(15) - JO 1988, L 374, p. 1.

(16) - JO 1989, L 116, p. 25.

(17) - Processo 154/80, Recueil 1981, p. 445. V. também o acórdão C-16/93, Tolsma/Inspecteur der Omzetbelasting, Colect. 1994, p. I-743.

(18) - JO 1967, p. 1301; EE 09 F1 p. 3.

(19) - *Farmer e Lyal, EC Tax Law, Oxford 1994, p. 93.*

(20) - *Artigo 6.º, n.º 1, segundo parágrafo, segundo travessão.*

(21) - *V. artigos 5.º, n.º 4, alínea a), e 6.º, n.º 1, segundo parágrafo, segundo travessão.*

(22) - *Farmer e Lyal, op. cit., p. 125.*

(23) - *Processo 102/86, Recueil 1988, p. 1443.*