

62010CC0524

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 22 septembrie 2011 (1)

Cauza C-524/10

Comisia Europeană

împotriva

Republicii Portugheze

„Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — TVA-ul aferent taxelor achitate în amonte — Regim comun forfetar pentru agricultori — Reducere forfetară în locul deducerii — Procent zero de compensare în cota forfetară — Condiții”

I — Introducere

1.

Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (2) prevede în principiu că TVA-ul trebuie perceput în cea mai mare măsură posibil în toate etapele de producție și de distribuție. Fiecare întreprindere care participă la procesul de producție, respectiv de distribuție trebuie să aplice la prețul net al produselor sau serviciilor sale taxa pe valoarea adăugată pe care trebuie să o plătească autoritățile fiscale. O astfel de întreprindere imposibilă are însă dreptul să efectueze o deducere, și anume poate deduce taxa pe valoarea adăugată pe care a plătit-o propriilor furnizori. În final, fiecare întreprindere achită doar taxa pe valoarea adăugată aferentă plusvalorii create de aceasta. Pe plan economic, taxa pe valoarea adăugată percepută în diferitele etape este suportată de clientul respectiv, iar în final numai de consumatorul final.

2.

Agricultorilor, în cazul căror aplicarea acestui regim normal de TVA întâmpină dificultăți, statele membre le pot aplica un regim special, adică numitul regim comun forfetar pentru producătorii agricoli. Conform acestui regim, statele membre pot scuti agricultorii de obligația de a plăti taxa pe valoarea adăugată, înlocuind calculul concret obișnuit al deducerii taxelor în amonte cu o compensație forfetară.

3.

În prezenta cauză în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, Comisia Europeană reproșează Portugaliei, în principal, faptul că a aplicat un procent zero de compensare forfetară, astfel încât agricultorii portughezi, care intră sub incidența acestei norme, nu beneficiază de compensarea taxelor în amonte.

II — Cadrul juridic

4.

Titlul XI din Directiva privind sistemul de TVA, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, prevede în capitolul 7 „Dispoziții diverse”, articolul 272 alineatul (1) litera (e), că statele membre pot scuti persoanele impozabile care beneficiază de regimul comun forfetar pentru producători agricoli de anumite sau de toate obligațiile prevăzute în capitolele 2-6. Acestea includ obligația de identificare față de autoritatea fiscală ca persoană plătitoare de TVA, de a emite facturi cu TVA, de a ține evidențe contabile și de a depune declarații de TVA.

5.

Titlul XII, „Regimuri speciale”, din Directiva privind sistemul de TVA reglementează în capitolul 2, care cuprinde articolele 295-305, „Regimul comun forfetar pentru producători agricoli”.

6.

În temeiul articolului 296 alineatul (1) din directivă, statele membre pot aplica producătorilor agricoli, în cazul căror aplicarea regimului normal de TVA sau a regimului special pentru întreprinderi mici întâmpină dificultăți, un regim forfetar având scopul de a compensa TVA-ul plătit în amonte. Compensarea în cotă forfetară înlocuiește dreptul la deducere (articolul 302). Un producător agricol forfetar poate opta însă și pentru aplicarea regimului normal de TVA [articolul 296 alineatul (3)].

7.

Articolul 297 din directiva menționată are următorul cuprins:

„După caz, statele membre stabilesc procente de compensare în cotă forfetară. Statele membre pot fixa procente diferite pentru domeniul forestier, pentru diversele subdiviziuni ale agriculturii și pescuitului.

Comisiei îi sunt comunicate de către statele membre procente de compensare în cotă forfetară stabilite în conformitate cu primul paragraf înainte de aplicarea acestora.”

8.

Articolul 298 din directivă prevede:

„Procente de compensare în cotă forfetară se calculează pe baza statisticilor macroeconomice realizate exclusiv asupra producătorilor agricoli forfetari pentru cei trei ani anteriori.

Procente se pot rotunji cu o jumătate de punct în sus sau în jos. Statele membre pot de asemenea să reducă aceste procente până la zero.” (3)

9.

Procente de compensare în cotă forfetară nu pot avea efectul de a genera pentru producătorii agricoli forfetari rambursări mai mari decât TVA-ul impus anterior (articolul 299). Compensarea în cotă forfetară aplicabilă producătorului agricol forfetar individual se calculează prin aplicarea procentului relevant de compensare în cotă forfetară asupra prețurilor nete ale bunurilor furnizate și serviciilor prestate de el (articolul 300). Compensarea forfetară se plătește fie de către client, fie

de către autoritățile publice (articolul 301). În cazul în care un client persoană fizică poate deduce din TVA-ul pe care are obligația de a îl plăti pentru vânzările sale sau poate solicita autorităților fiscale rambursarea valorii compensării în cotă forfetară (articolul 303).

B — Dreptul portughez

10.

În temeiul articolului 9 punctul 33 din Codul portughez privind taxa pe valoarea adăugată (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, denumit în continuare „CIVA”) (4), livrările de bunuri realizate în cadrul activităților menționate în anexa A la CIVA, intitulată „Lista activităților de producție agricolă”, precum și serviciile agricole menționate în anexa B, „Lista serviciilor agricole”, sunt scutite de TVA în măsura în care acestea sunt realizate în mod subsidiar de către un producător agricol cu ajutorul forței sale de muncă și cu echipamentul normal al întreprinderii sale agricole sau forestiere. Anexele A și B menționate corespund, în esență, anexelor VII și VIII la Directiva privind sistemul de TVA.

11.

Conform articolului 29 alineatul 3 din CIVA, producătorii agricoli care realizează exclusiv venituri scutite de TVA sunt scutiți de asemenea de obligația obișnuită de percepere a TVA-ului, de facturare, de depunere a declarațiilor și de ținere a evidenței contabile. Aceștia pot opta pentru regimul normal, inclusiv pentru dreptul de deducere, însă trebuie să adere timp de cinci ani la regimul ales (articolul 12).

III — Situația de fapt, procedura precontencioasă și concluziile părților

12.

Prin scrisoarea din 6 iunie 2008, Comisia a comunicat autorităților portugheze că, în opinia sa, regimul facultativ pentru agricultori aplicabil în Portugalia ar fi incompatibil cu regimul comun forfetar prevăzut de Directiva privind sistemul de TVA. Motivul pentru aceasta este că regimul portughez nu prevede compensarea TVA-ului plătit în amonte, ci se limitează mai degrabă să prevadă în realitate o scutire fiscală pentru activitățile agricole, însoțită de imposibilitatea deducerii taxei achitate în amonte.

13.

Prin răspunsul din 20 august 2008, autoritățile portugheze au contestat existența unei încălcări, considerând că articolul 298 al doilea paragraf a doua teză din Directiva privind sistemul de TVA permite statelor membre în mod expres să stabilească la zero procentul de compensare în cotă forfetară, indiferent de valoarea TVA-ului plătit de producătorii agricoli forfetari. Regimul portughez corespunde și obiectivelor regimului comun pentru producătorii agricoli, în special celui de simplificare. În plus, regimul în discuție este comparabil cu o scutire de impozit fără dreptul de deducere a TVA-ului plătit. În continuare, statele membre sunt libere să aleagă forma și mijloacele de transpunere a directivelor, astfel încât nu există niciun fel de critică privind regimul portughez.

14.

Întrucât această argumentare nu a convins Comisia, aceasta a adresat Republicii Portugheze, la 26 iunie 2009, un aviz motivat în care a insistat asupra faptului că regimul portughez nu este compatibil cu articolele 296-298 din Directiva privind sistemul de TVA.

15.

Prin scrisoarea din 31 august 2009, adresată Comisiei, Republica Portugheză a refuzat să se conformeze avizului motivat și și-a prezentat în continuare punctul de vedere.

16.

Comisia consideră în continuare că regimul portughez încalcă dreptul Uniunii și solicită, prin urmare, prin prezenta acțiune, care a fost primită de grefa Curții la 11 noiembrie 2010:

1)

constatarea faptului că, prin aplicarea în privința producătorilor agricoli a unui regim special ce derogă de la Directiva privind sistemul de TVA 2006/112, în temeiul căruia aceștia sunt scutiți de plata TVA-ului, și prin aplicarea unui procent zero de compensare în cotă forfetară, procedând în același timp la o compensare negativă substanțială a resurselor sale proprii pentru a contrabalansa colectarea TVA-ului, Republica Portugheză a încălcat articolele 296-298 din directiva menționată;

2)

obligarea Republicii Portugheze la plata cheltuielilor de judecată.

17.

Republica Portugheză solicită Curții:

1)

respingerea acțiunii;

2)

obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

18.

La sfârșitul procedurii scrise, Curtea a ținut o ședință la 14 septembrie 2011.

IV — Aprecieri juridice

A — Cu privire la motivul întemeiat pe procentul zero de compensare în cotă forfetară

1. Cu privire la interpretarea articolului 298 al doilea paragraf a doua teză din directivă

19.

În vederea soluționării prezentului litigiu, trebuie clarificat, în primul rând, în ce condiții statele membre și, prin urmare, și Portugalia au dreptul să prevadă un procent zero de compensare în cotă forfetară în temeiul Directivei privind sistemul de TVA în cadrul regimului forfetar pentru producătorii agricoli. Printr-o astfel de cotă zero nu se ajunge în cele din urmă la o compensare a TVA-ului aferent achizițiilor producătorilor agricoli.

a) Cu privire la modul de redactare a articolului 298 al doilea paragraf a doua teză din directivă

20.

Portugalia consideră că o cotă zero este pe deplin admisibilă și face trimitere la modul de redactare a articolului 298 al doilea paragraf a doua teză din directivă. Acesta prevede într-adevăr în mod expres că „[s]tatele membre pot [...] reduce aceste procente până la zero”.

21.

Comisia consideră însă că acest lucru nu trebuie înțeles ca o „carte albă”. Cota zero este admisibilă, dimpotrivă, numai în anumite condiții, și anume dacă procentul de compensare în cotă forfetară calculat conform directivei se situează aproape de zero sau dacă achizițiile produselor agricole sunt scutite de TVA, astfel încât nu există nimic de compensat.

22.

În modul de redactare a articolului 298 al doilea paragraf a doua teză din directivă nu se găsește însă niciun temei pentru o astfel de restricționare a posibilității oferite statelor membre de a stabili la zero procentul de compensare în cotă forfetară. Acest mod de redactare nici nu exclude însă interpretarea strictă susținută de Comisie. Prin urmare, se impune examinarea contextului sistematic, precum și a sensului și a obiectivelor reglementării (5) și a genezei (6) acesteia, pentru alte criterii care să indice modul de interpretare a normei.

b) Cu privire la geneza articolului 298 al doilea paragraf a doua teză din directivă

23.

În ceea ce privește geneza articolului 298 al doilea paragraf a doua teză, comisia parlamentară îi acordă atâtă importanță, trebuie subliniat în primul rând că deja articolul 25 alineatul (3) primul paragraf a patra teză din Așezarea directivă TVA 77/388 (7), modificată prin Directiva privind sistemul de TVA, a prevăzut de la bun început că „[s]tatele membre pot [...] reduce aceste procente până la zero”.

24.

După cum se constată, această dispoziție își are originea într-o propunere a Irlandei de modificare a propunerii de directivă inițiale a Comisiei (8). În „textul final de compromis” privind regimul special pentru producătorii agricoli elaborat de Comisie în cadrul dezbaterilor privind propunerea sa (9) și care a ținut seama de „câteva modificări făcute în cadrul Comitetului reprezentanților permanenți din 3 decembrie 1976” se regăsește o nouă a patra teză la articolul 27 (10) alineatul (3) primul paragraf, în temeiul căreia [s]tatele membre pot [...] reduce aceste rambursări până la zero”. Într-o notă de subsol se indică faptul că adugarea acestei teze de către Comitetul reprezentanților permanenți a fost convenită la cererea delegației irlandeze.

25.

În observația Consiliului R/3260/76 (FIN 892) din 21 decembrie 1976 cu privire la deciziunile Comitetului reprezentanților permanenți din 3 și din 8 decembrie 1976 (11) se afirmă că „[t]oate delegațiile [...] s-au exprimat în sensul acordării statelor membre a posibilității de a reduce cotele corespunzătoare de compensare până la zero”.

26.

Într-o scrisoare a reprezentantului permanent al Irlandei din 19 noiembrie 1976 (12) adresat Consiliului referitoare la articolul 27 din A ?asea directiv? TVA – regimul special pentru produc?torii agricoli nu se reg?se?te îns? propunerea în discu?ie, iar scrisoarea nu permite nici s? se trag? concluzii privind considera?iile subiacente. În această scrisoare foarte general? se afirm? simplu „c? versiunea actual? ridic? dificult??i majore pentru Irlanda. Comisia a fost informat? cu privire la aceste dificult??i în scopul adapt?rii acestei propuneri. [...]”

27.

Comisia sus?ine în prezenta ac?iune c? reglementarea în discu?ie poate fi explicat? în principal prin faptul c? în acel moment anumite state membre, printre care ?i Irlanda, au aplicat factorilor de produc?ie agricol? o cot? zero, iar Directiva 77/388 a permis acest lucru, chiar dac? numai în limite foarte strânse (13). Pentru astfel de situa?ii, Consiliul a acordat statelor membre posibilitatea s? prevad? un procent zero de compensare în cot? forfetar?.

28.

Acestui lucru i se opune îns? faptul c? compensarea forfetar? presupune în mod logic plata de TVA în amonte (14), astfel încât un procent de compensare în cot? forfetar? mai mare de zero este de la bun început de neconceput atunci când achizi?iile se fac la o cot? zero ?i, prin urmare, nu a fost necesar? o autorizare expres? în acest sens. În plus, la momentul în care reglementarea în discu?ie a fost preluat? în Propunerea de directiv? 77/388, articolul 27 alineatul (3) (15), aceasta a cuprins deja o formulare în sensul c? statele membre pot stabili procentele de compensare în cot? forfetar? „dac? este necesar”. În cazul în care pentru achizi?ii se aplic? o cot? zero, atunci chiar nu exist? o asemenea necesitate, astfel încât nici nu a fost necesar? o autorizare pentru stabilirea unui procent zero de compensare în cot? forfetar?.

29.

Portugalia face la rândul s?u trimitere la motivarea Comisiei cu privire la Propunerea de directiv? ini?ial? din iunie 1973 (16) în care Comisia precizeaz? cu privire la alineatele (4) ?i (5) ale articolului 27, intitulat „Regimul forfetar pentru produc?torii agricoli”, c? statele membre sunt libere s? stabileasc? procentele de compensare în cot? forfetar?, în cadrul limitei maxime impuse de alineatul (3). În versiunea german? a expunerii de motive privind propunerea lipse?te într-adev?r cuvântul „frei” [liber], în textul în limba francez? se prevede îns? „peuvent librement fixer”, în cel în limba englez? „may freely fix”, în limba italian? „possono liberamente fissare”, iar în textul olandez „vrijelijk kunnen vaststellen”.

30.

Perspectiva generoas? care rezult? de aici este surprinz?toare. Dac? Comisia ar fi dorit într-adev?r s? acorde statelor membre libertate deplin? sub limita maxim? indicat?, ar fi fost foarte u?or atât pentru aceasta, cât ?i pentru Consiliu s? includ? acest lucru ca atare în textul directivei. Totu?i, aceasta nu s-a întâmplat. Dimpotriv?, Consiliul a fost de acord abia într-un stadiu foarte avansat al negocierilor ?i doar la presiunea Irlandei cu un regim care, în ceea ce prive?te marja de apreciere a statelor membre, este mult mai pu?in clar.

31.

În plus, la momentul în care Consiliul a examinat propunerea de modificare a Irlandei, acesta s-a ocupat ?i de o completare propus? (17) de Reprezentant?a Permanent? a Germaniei a articolului

27 alineatul (3) primul paragraf (18) pe care aceasta a considerat-o „imperios necesar?”, și anume posibilitatea rotunjirii procentelor de compensare în cot? forfetar? cu jum?tate de punct în sus sau în jos. Aceast? propunere a fost preluat? ca a cincea teză a acestei dispozi?ii (19). În cazul în care delega?iile ar fi considerat deja, odat? cu propunerea ini?ial? de directiv? sau cel târziu ulterior introducerii, la cererea Irlandei, a celei de a patra teze, c? statele membre sunt pe deplin libere s? stabileasc? procentul de compensare în cot? forfetar? sub o limit? maxim?, nu ar mai fi fost necesar? o norm? de rotunjire. Dimpotriv?, termenii stric?i ai normei de rotunjire constituie în mod precis un argument împotriva unei aprecieri libere din partea statelor membre.

32.

Considera?iile Comisiei din expunerea de motive a propunerii ini?iale de directiv? nu pot fi astfel decisive pentru stabilirea modalit??ii de interpretare a reglement?rii în discu?ie.

33.

Geneza articolului 298 al doilea paragraf a doua teză din Directiva privind sistemul de TVA nu ofer? astfel indicii clare cu privire la aspectul dac? interpretarea trebuie f?cut? în sensul sus?inut de Comisie sau în cel sus?inut de Portugalia.

c) Cu privire la contextul sistematic și la sensul și obiectivul dispozi?iei

i) Contextul sistematic concret

34.

Considera?iile privitoare la geneză con?in deja unele aspecte privind economia.

35.

Astfel, s-a constatat deja c? stabilirea procentelor de compensare în cot? forfetar? în temeiul articolului 297 primul paragraf din directiv? (20) este în orice caz prev?zut? numai în caz de necesitate. Dac? factorii de produc?ie agricol? nu sunt greva?i de TVA, nu exist? o astfel de necesitate și, în definitiv, nu ar fi nevoie de articolul 298 al doilea paragraf a doua teză din directiv? pentru a putea stabili o cot? de compensare zero.

36.

În acest sens, articolul 299 din directiv? (21) prevede c? procentele de compensare în cot? forfetar? nu pot avea efectul de a genera pentru produc?torii agricoli forfetari ramburs?ri mai mari decât TVA-ul pl?tit anterior. Astfel, se asigur? c? regimul forfetar pentru agricultori nu con?ine elemente de ajutoare (22).

37.

Aceste dou? aspecte sistematice constituie mai degrab? un argument în sensul c? articolul 298 al doilea paragraf a doua teză din directiv? stabile?te un regim de sine st?t?tor care dore?te s? ofere statelor membre posibilitatea de a realiza o compensare în cot? zero chiar și atunci când achizi?iilor li se aplic? TVA-ul în amonte.

38.

În cazul unei astfel de interpret?ri este îns? greu imaginabil c? motivul pentru stabilirea acestui regim ar fi putut fi „dificult?ile majore” întâmpinate de Irlanda, din cauza cotei de impozitare zero

care se aplica factorilor de producție agricoli. Întrucât momentul în care Irlanda a invocat în fața Consiliului „dificultăți majore” (23), Propunerea de directivă 77/388 conținea deja o normă corespunzătoare articolului 299 din Directiva privind sistemul de TVA (24), iar la momentul în care s-a inclus, la propunerea Irlandei, norma predecesoare articolului 298 al doilea paragraf a doua teză din Directiva privind sistemul de TVA în Propunerea de directivă 77/388 (25), norma predecesoare articolului 297 alineatul (1) din Directiva privind sistemul de TVA (26) a prevăzut deja că statele membre stabilesc procentele de compensare în cotă forfetară doar „dacă este necesar”. (27)

39.

Norma de rotunjire deja menționată prevăzută la articolul 298 al doilea paragraf prima teză din directivă este însă mai degrabă un argument împotriva interpretării celei de a doua teze în sensul că stabilirea unei cote zero nu este supusă niciunei condiții. În cazul în care statele membre ar fi fost într-adevăr libere să prevadă o compensare zero în pofida sarcinii semnificative privind TVA-ul plătit în amonte, conform articolului 298 al doilea paragraf a doua teză, anterior din punctul de vedere al genezei, nu ar mai fi necesară o normă care să autorizeze rotunjirea cu jumătate de punct în sus sau în jos a procentului de compensare în cotă forfetară, calculat în funcție de anumiți parametri.

40.

Din punct de vedere sistematic, a doua teză nu este însă o simplă completare a primei teze în sensul că rotunjirea poate duce și la o cotă zero. În primul rând, ordinea acestor teze a fost inversă în Directiva 77/388, în al doilea rând cronologia introducerii acestor teze în Propunerea de directivă 77/388 exclude un asemenea punct de vedere, iar în al treilea rând, este inerent naturii cauzei ca o rotunjire să poată avea ca finalitate o cotă zero. Pentru motive de exhaustivitate, subliniem că termenul „de asemenea” de la articolul 298 al doilea paragraf a doua teză din Directiva privind sistemul de TVA reprezintă o noutate a acestei directive. Întrucât această modificare nu este însă enumerată, conform considerentului (3) al directivei, în dispozițiile care reglementează transpunerea și intrarea în vigoare a acesteia (28), nu s-a urmărit prin aceasta o modificare de fond. Din această modificare de ordin pur redacțional nu pot fi deduse alte indicii mai importante pentru interpretarea care trebuie făcută în speță.

41.

Întrucât considerațiile sistematice examinate până în acest moment nu înclină în mod clar interpretarea articolului 298 al doilea paragraf a doua teză din Directiva privind sistemul de TVA în nicio direcție, această dispoziție trebuie integrată în contextul mai larg, iar în plus trebuie incluse în examinare sensul și obiectivele regimului forfetar pentru producătorii agricoli.

ii) Contextul mai larg, precum și sensul și obiectivele regimului forfetar

42.

Regimul forfetar pentru producătorii agricoli face parte din regimurile speciale ale sistemului comun al TVA-ului și trebuie interpretat, ca atare, în sens strict (29).

43.

Astfel cum indică deja denumirea relevantului capitol 2 din titlul XII al Directivei privind sistemul de TVA, „Regimul comun forfetar pentru producători agricoli”, și după cum precizează articolele 296 și 302 coroborate cu articolul 272 alineatul (1) primul paragraf litera (e) din directivă, acest regim

special are drept obiectiv ca producătorii agricoli, în cazul căror regimul normal sau chiar și regimul special pentru întreprinderi mici pot întâmpina dificultăți, să obțină o compensare forfetară pentru TVA-ul achitat în amonte (30). Acest regim este conceput astfel încât producătorii agricoli, care intră sub incidența sa, nu percep și nu achită TVA-ul [către autoritățile fiscale] pentru vânzările lor, iar în schimb, în această măsură, nu au nici dreptul de deducere. Se are în vedere mai degrabă compensarea forfetară a TVA-ului plătit.

44.

În acest context, trebuie menționat că, potrivit jurisprudenței constante, dreptul de deducere este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului (31), a cărei restricționare este în principiu interzisă (32). Dreptul de deducere garantează de fapt neutralitatea TVA-ului (33).

45.

Prin compensarea forfetară nu se atinge într-adevăr o neutralitate a TVA-ului pe o bază oarecum individuală, precum în cazul dreptului de deducere, ideea fundamentală a regimului fiind însă pstrarea neutralității TVA-ului pentru întreaga categorie a producătorilor agricoli forfetari (34) și apropierea cât mai mult posibil de această neutralitate pe plan individual. Acest lucru se realizează prin calcularea procentelor de compensare în cotă forfetară, care servesc, conform articolului 295 alineatul (1) punctul 7 din directivă, compensării TVA-ului plătit anterior, conform articolului 298 primul paragraf din directivă, pe baza statisticilor macroeconomice (35) care se aplică ulterior în temeiul articolului 300 din directivă vânzătorilor fiecărei producător agricol forfetar.

46.

Spre deosebire de cazul persoanelor impozabile care intră sub incidența regimului normal, regimul forfetar pentru producătorii agricoli are drept obiectiv neperceperea de TVA asupra vânzătorilor lor și, prin urmare, se poate pune problema motivului pentru care este necesară o compensare a TVA-ului plătit în amonte cât timp, astfel cum susține Portugalia, în cazul vânzătorilor scutiți de TVA nu există, conform articolului 168 din directivă, niciun drept de deducere.

47.

Regimul special pentru producătorii agricoli nu a fost conceput în mod precis ca scutire fiscală. Întrucât producătorii agricoli se numără în general printre primele verigi ale lanțurilor lungi de producție și de distribuție până la consumatorul final (36), astfel cum susține Comisia, simpla scutire fiscală a vânzătorilor acestora ar avea drept rezultat faptul că TVA-ul aferent achizițiilor lor să fie transmis mai departe ca TVA ascuns, iar în cadrul etapelor ulterioare să se perceapă de asemenea TVA pentru valoarea corespunzătoare a acestor taxe, astfel încât să ajungă la o impozitare în lanț, ceea ce ar pune în pericol neutralitatea sistemului de TVA.

48.

Pentru a evita astfel de efecte ale compensării forfetare, articolul 303 din directivă prevede că, în cazul în care clientul persoană impozabilă plătește compensarea forfetară în locul fiscului producătorului agricol, clientul poate deduce această sumă din TVA-ul pe care îl datorează, aferent propriilor vânzări, sau poate solicita rambursarea acesteia. Astfel se asigură lipsa unei repercuzi a unui TVA ascuns.

49.

Articolul 298 al doilea paragraf a doua teză din directivă permite însă excluderea în totalitate a compensării TVA-ului plătit prin stabilirea la zero a procentului de compensare în cotă forfetară.

Nu este vorba îns? despre o excep?ie de la excep?ie care conduce înapoi la norma de baz? ?i care trebuie interpretat?, prin urmare, în sens larg (37), ci, dimpotriv?, despre faptul c? tratamentul regimului de TVA al produc?torilor agricoli se îndepe?teaz? ?i mai mult de la regimul normal, fa?? de cum se întâmpl? deja oricum. Prin urmare, articolul 298 al doilea paragraf a doua teză din directiv? trebuie s? se interpreteze în sens restrâns.

50.

Astfel cum reiese din expunerea de motive a propunerii ini?iale a Comisiei, regimul comun forfetar pentru produc?torii agricoli este „numai o modalitate tehnic? ?i practic? de aplicare a impozitelor”, prin care se urm?re?te s? se acorde produc?torilor agricoli forfetari o compensare forfetar? pentru TVA-ul pl?tit în amonte deductibil. Aceast? reglementare a fost introdus? cu titlu tranzitoriu, pentru a scuti mai ales exploata?iile agricole mici de formalit?iile necesare în cazul regimului normal (38).

51.

Potrivit expunerii de motive, pentru a asigura perceperea uniform? a propriilor venituri ?i pentru a evita denaturarea concuren?ei ca urmare a aplic?rii TVA-ului în diferitele state membre, regimul comun forfetar nu poate prezenta avantaje sau dezavantaje financiare pentru totalitatea produc?torilor agricoli forfetari (39). Este de la sine în?eles c? aplicarea regimului forfetar nu ar avea acelea?i efecte în ceea ce prive?te perceperea propriilor venituri ?i condi?iile de concuren?? între produc?torii agricoli din diferitele state membre dac? produc?torii agricoli forfetari ai uneia dintre aceste ??ri ar ob?ine compensa?ia forfetar?, în timp ce produc?torii agricoli forfetari din celelalte ??ri nu beneficiaz? de un asemenea drept de compensare (40).

52.

Chiar dac? propunerea ini?ial? de directiv? a fost modificat? în multe privin?e, în opinia noastr?, pasajele redate din expunerea de motive aferent? descriu totu?i în continuare în mod adecvat sensul ?i obiectivele regimului comun forfetar pentru produc?torii agricoli. În cazul în care un stat membru ar putea stabili în mod liber c?, în pofida TVA-ului considerabil pl?tit în amonte, nu se acord? o compensare forfetar?, regimul comun forfetar ar fi lipsit de con?inut. Prin urmare, o astfel de interpretare nu ar fi conform? cu sensul ?i obiectivele regimului.

53.

Portugalia sus?ine îns? c? obiectivul principal al regimului comun forfetar pentru produc?torii agricoli este simplificarea sistemului de TVA pentru produc?torii agricoli forfetari, iar reglementarea sa respect? acest obiectiv, realizând o simplificare maxim?. Cu ajutorul statisticilor pentru anul 2005 Portugalia arat? c? agricultura sa este format? aproape în exclusivitate din exploata?ii familiale foarte mici, nivelul educa?ional fiind par?ial foarte redus, iar aproape jum?tate dintre agricultori au deja o vârst? de peste 65 de ani. Un procent de compensare forfetar? în cot? pozitiv? ar determina pentru produc?torii agricoli în mod necesar anumite obliga?ii minime, în special în ceea ce prive?te contabilitatea ?i facturarea.

54.

Este indiscutabil c? regimul comun forfetar, astfel cum rezult? în special din articolul 296 alineatul (1) coroborat cu articolul 272 alineatul (1) primul paragraf litera (e) din directiv?, are drept obiectiv o simplificare a sistemului de TVA pentru anumi?i produc?tori agricoli (41). Directiva nu prevede îns? o simplificare cu orice pre?. Dimpotriv?, simplificarea prive?te un mecanism care men?ine cât mai mult posibil neutralitatea TVA-ului prin intermediul compens?rii forfetare a TVA-ului pl?tit în

amonte.

d) Concluzie intermediară?

55.

În acest context și având în vedere faptul că articolul 298 al doilea paragraf a doua teză din Directivă trebuie interpretat în sens strict, sensul și obiectivele regimului comun forfetar pentru producătorii agricoli impun interpretarea acestei norme în sensul că nu acordă statelor membre o deplină libertate de a stabili la zero procentul de compensare în cotă forfetară, indiferent de valoarea efectivă a TVA-ului plătit în amonte. O astfel de cotă zero este admisibilă numai dacă TVA-ul plătit în amonte oferă un astfel de privilegiu, în sensul că este ori inexistent, ori atât de redus încât poate fi neglijat.

e) Cu privire la argumentul întemeiat pe inadmisibilitatea interpretării rectificative

56.

Portugalia se opune oricărei interpretări prin care se ajunge la soluția identificată aici, invocând Hotărârea Comisia/Regatul Unit din 15 iulie 2010 (42). Conform acestei hotărâri, unui stat membru a cărui reglementare națională este în conformitate cu textul clar și precis al unei dispoziții a directivei nu i se poate imputa că nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul acestei dispoziții întrucât nu ar fi făcut o interpretare prin care să corecteze dispoziția menționată, pentru a respecta logica generală a sistemului comun al TVA-ului și pentru a îndrepta o eroare a legiuitorului Uniunii.

57.

Întrebarea relevantă din acea cauză a fost în cele din urmă dacă Regatul Unit trebuie să interpreteze și să aplice articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă 86/560 (43), care face trimitere numai la articolul 169 literele (a) și (b) din Directiva privind sistemul de TVA, în sensul că face trimitere și la litera (c) a acestuia. Comisia a motivat acest lucru pe baza lucrărilor pregătitoare, a sistematicii și a obiectivului dispozițiilor în discuție. Curtea de Justiție nu a urmat însă argumentația Comisiei cu privire la existența unei erori factuale și a arătat că, chiar dacă există o asemenea eroare, iar interpretarea Comisiei corespunde mai degrabă logicii sistemului comun al TVA-ului, nu este obligația Curții să efectueze o asemenea interpretare, care să vizeze corectarea (44).

58.

În prezenta acțiune, situația se prezintă însă în mod diferit. Articolul 298 al doilea paragraf a doua teză din Directiva privind sistemul de TVA este mai puțin clar decât dispoziția în discuție din Hotărârea Comisia/Regatul Unit și, dimpotrivă, economia, sensul și scopul regimului comun forfetar de care aparține această dispoziție ridică mai mult problema momentului la care poate fi stabilită o cotă zero. Astfel cum am prezentat deja, interpretarea teleologică, compatibilă cu modul de redactare, are drept rezultat faptul că articolul 298 al doilea paragraf a doua teză din Directivă nu acordă statelor membre o libertate deplină. Desigur, o formulare mai clară a dispoziției ar fi corespuns mai bine principiului securității juridice. Conținutul acestei dispoziții a putut fi însă determinat cu ajutorul metodelor obișnuite de interpretare, iar în temeiul rezultatului acestei interpretări, o reglementare națională conform căreia, în pofida TVA-ului considerabil plătit în amonte, nu se acordă o compensare forfetară nu este compatibilă cu aceasta.

2. Cu privire la existența TVA-ului considerabil plătit în amonte

59.

După ce s-a constatat că statele membre nu dispun de o libertate deplină pentru a stabili, independent de sarcina TVA-ului efectiv plătit în amonte de producătorii agricoli forfetari, un procent zero de compensare forfetară, trebuie să se verifice dacă în Portugalia există o „necesitate” de a acorda o compensare forfetară sau dacă sarcina TVA-ului plătit în amonte care revine producătorilor agricoli este zero sau aproape de zero.

60.

Comisia arată în cererea introductivă că, potrivit CIVA, cele mai multe achiziții agricole din Portugalia sunt supuse unei cote de impozitare de 6 %, iar utilajele, mașinile și carburanții sunt supuse unei cote de impozitare de 13 %. Portugalia a confirmat acest lucru în esență prin memoriul în răspuns.

61.

Comisia a precizat în continuare că TVA-ul plătit în amonte, pe care producătorii agricoli forfetari portughezi nu au putut să îl deducă în anii 2004 și 2005, a fost de 5,3, respectiv 7,9 % din vânzările lor. Autoritățile portugheze au indicat acest lucru Comisiei cu ocazia unui control al resurselor proprii din acești ani, efectuat de Comisie în Portugalia în luna noiembrie 2007.

62.

Originea și corectitudinea acestor cifre sunt contestate în special între părți. În replica sa, Comisia indică însă în mod întemeiat că prezenta acțiune nu are în vedere stabilirea procentelor concrete de compensare în cotă forfetară, ci clarificarea problemei dacă sunt îndeplinite condițiile pentru stabilirea unei compensări în cotă de zero. Cu ajutorul acestor cifre, Comisia a dorit să arate că sarcina privind TVA-ul plătit în amonte care revine producătorilor agricoli forfetari este considerabilă. Portugalia nu a contestat că acest lucru este adevărat și această sarcină este și plauzibilă având în vedere cotele de TVA care se aplică în Portugalia achizițiilor agricole.

63.

Prin urmare, trebuie să se rețină că Portugalia aplică un procent zero de compensare în cotă forfetară, în pofida faptului că în ceea ce privește achizițiile producătorilor agricoli forfetari portughezi se percepe într-o măsură semnificativă TVA și, prin urmare, există o necesitate de a compensa acest TVA.

3. Cu privire la celelalte argumente invocate în apărarea Portugaliei

a) Compensarea forfetară este preconizată numai în caz de credit fiscal în agricultură

64.

Portugalia susține că statele membre pot lua de asemenea în considerare în cadrul regimului forfetar și TVA-ul pe care producătorii agricoli forfetari ar trebui să îl achite, dacă li s-ar aplica regimul normal. Portugalia consideră că o compensare forfetară pozitivă trebuie luată în considerare numai atunci când, în cadrul regimului normal, TVA-ul aferent achizițiilor ar depăși TVA-ul care trebuie achitat în amonte, iar totalitatea producătorilor agricoli forfetari s-ar afla fața de stat într-o situație de credit fiscal. În Portugalia, în cazul aplicării regimului normal, impozitul

care trebuie achitat în amonte ar depăși însă TVA-ul deductibil. Compensarea în cotă zero corespunde astfel realității bugetare și nu implică dezavantaje pentru producătorii agricoli forfetari.

65.

Astfel cum arată Comisia în mod corect în replica sa, directiva nu conține niciun indiciu în sensul că o compensare forfetară pozitivă se acordă numai în cazul atipic în care TVA-ul plătit în amonte al întregului sector economic depășește TVA-ul aplicat vânzărilor, care ar trebui achitat în cazul aplicării regimului normal. Dacă s-ar urma punctul de vedere al Portugaliei, regimul forfetar s-ar îndepărta cu mult față de regimul normal și de posibilitatea de deducere a taxei plătite în amonte; acest lucru nu ar împiedica în mod precis, în general, transmiterea mai departe a TVA-ului ascuns.

66.

În măsura în care acest argument al Portugaliei se întemeiază pe considerații pur bugetare, trebuie subliniat în plus că regimul comun forfetar pentru producătorii agricoli reprezintă doar un regim special facultativ, iar statele membre nu sunt obligate să îl aplice. În cazul în care statele membre se decid totuși să aplice acest regim special, normele lor de transpunere trebuie să se mențină în cadrul impus de Directiva privind sistemul de TVA. În această privință, este lipsit de temei și argumentul Portugaliei conform căruia ar fi de competența statelor membre să aleagă forma și mijloacele de transpunere.

b) Nicio modificare a situației TVA-ului în agricultură

67.

Portugalia susține în continuare că Comisia pleacă în mod eronat de la premisa că situația TVA-ului din sectorul agricol portughez s-ar fi modificat atât de mult încât, comparativ cu perioadele anterioare, nu ar mai fi posibil în prezent un procent zero de compensare în cotă forfetară. Chiar dacă cotele de impozitare s-ar fi modificat, situația din 1989 când Portugalia a trebuit, după o perioadă de tranziție, să își adapteze legislația la Directiva 77/388 și situația din prezent cu privire la cotele de impozitare a achizițiilor și vânzărilor sunt comparabile. Chiar dacă s-ar admite că a avut loc o modificare importantă, aceasta s-a produs deja în urmă cu 17 ani, atunci când Portugalia a desființat în anul 1992 cota zero asupra diferitor factori de producție agricoli.

68.

În această privință, este suficientă trimiterea la jurisprudența constantă conform căreia existența unei neîndepliniri a obligațiilor trebuie apreciată în funcție de situația în care s-a aflat statul membru la expirarea termenului care i-a fost acordat prin avizul motivat (45) și este de competența exclusivă a Comisiei să decidă dacă (46) și când (47) introduce o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor. Prin urmare, prezentarea situației din anii 1989 și 1992 poate rămâne în afara discuției.

c) Compensarea în alt mod

69.

În sfârșit, Portugalia susține că, spre deosebire de dreptul de deducere, compensarea forfetară, în cazul în care chiar trebuie acordată, nu are o natură fiscală. Obiectivul este, dimpotrivă, de a oferi producătorilor agricoli forfetari o compensare financiară pentru costurile lor de exploatare. În Portugalia, acest lucru are loc aproape întotdeauna prin intermediul ajutoarelor, al indemnizațiilor, al primelor și al altor subvenții de stat.

70.

Regimul comun forfetar pentru producătorii agricoli face parte în mod necontestabil din sistemul comun al TVA-ului, astfel cum este acesta reglementat prin directivă. În opinia noastră, calificarea acestui regim special, în măsura în care prevede o compensare forfetară, ca nefiind fiscal este neîntemeiată. În plus, necesitatea aplicării unitare a acestui sistem nu permite alegerea ajutoarelor sau a altor subvenții de stat ca substituent pentru lipsa compensării taxelor plătite în amonte.

4. Concluzie

71.

Cu titlu de concluzie, trebuie să se rețină că Portugalia a încercat regimul comun forfetar pentru producătorii agricoli, prin stabilirea la zero a procentului de compensare în cotă forfetară, în pofida faptului că sarcina privind TVA-ul plătit în amonte care revine producătorilor agricoli forfetari nu este nici zero, nici aproape de zero.

B — Cu privire la motivul întemeiat pe calcularea resurselor proprii

72.

Prin cererea sa introductivă, Comisia nu critică doar regimul special examinat până acum, pe care Portugalia îl aplică producătorilor agricoli forfetari, ci și faptul că Portugalia a procedat în același timp la o compensare negativă substanțială a propriilor resurse pentru a contrabalansa colectarea TVA-ului.

73.

Spre deosebire de cazul motivului întemeiat pe regimul special, ambele părți abordează această a doua parte a concluziilor formulate de Comisie, în memoriile lor, doar în mod superficial.

74.

În cererea sa introductivă, Comisia a consacrat acestui aspect numai un punct scurt. Comisia precizează în această cerere că prezenta acțiune nu are drept obiect să se stabilească în ce măsură Portugalia și-a îndeplinit obligațiile referitoare la perceperea resurselor proprii, însă trebuie amintit că, în cazul în care Portugalia ar fi încercat directiva, iar acest lucru ar fi avut drept rezultat reducerea resurselor proprii ale Uniunii Europene, Comisia ar putea solicita o plată ulterioară a resurselor proprii plus dobânzi. În cadrul observațiilor referitoare la interpretarea articolului 298 din directivă, Comisia a arătat mai degrabă în trecere că în anul 2004 Portugalia a aplicat, cu ocazia calculării resurselor proprii, o compensare negativă de aproximativ 70 de milioane de euro, pentru a ține seama de TVA-ul care nu a fost dedus de producătorii agricoli forfetari.

75.

În memoriul în răspuns, Portugalia abordează, în consecință, acest punct numai în mod sumar. Prezenta acțiune însă are într-adevăr originea în divergențele de opinie dintre Comisie și Portugalia cu privire la calcularea corectă a resurselor proprii în contextul regimului special pentru agricultori, însă, astfel cum precizează însăși Comisia, acest lucru nu constituie obiectul prezentei acțiuni. Chiar dacă Curtea de Justiție ar trebui să urmeze interpretarea dată de Comisie cu privire la regimul comun forfetar, acest lucru nu poate determina o majorare a contribuției portugheze la resursele proprii, întrucât nivelul maxim este deja atins. În replica sa, Portugalia indică, în plus, că

Comisia se întemeiază pe dispozițiile celei de A șasea directive 77/388 privind calcularea resurselor proprii în contextul regimului comun forfetar pentru agricultori (48), care nu se mai aplică de mult timp, cel târziu însă de la intrarea în vigoare a Regulamentului nr. 1553/89 (49), și care nici nu mai găsește un echivalent în Directiva privind sistemul de TVA.

76.

Portugalia nu a contestat într-adevăr în mod expres aplicarea unei compensări negative în privința resurselor proprii care are legătură cu regimul pe care îl aplică agricultorilor forfetari și în special faptul că a făcut acest lucru în anul 2004. Având însă în vedere considerațiile de mai sus ale Comisiei pe care aceasta le-a reiterat în cursul procedurii orale atunci când a fost interogată cu privire la acest aspect, conform cărora prezenta acțiune nu privește perceperea resurselor proprii, acest lucru nu poate fi imputat Portugaliei. Trebuie de asemenea amintit că din articolul 38 alineatul (1) litera (c) din Regulamentul de procedură al Curții și din jurisprudența referitoare la acesta rezultă că orice cerere de sesizare a instanței trebuie să indice obiectul litigiului și expunerea sumară a motivelor și că această mențiune trebuie să fie suficient de clară și de precisă pentru a-i permite părâtului să își pregătească apărarea, iar Curții să își exercite controlul. Din cele menționate rezultă că elementele esențiale de fapt și de drept pe care se întemeiază o acțiune trebuie să reiasă într-un mod coerent și inteligibil chiar din textul cererii introductive (50). Cererea introductivă a Comisiei, mai exact cea de a doua parte a concluziilor, nu îndeplinește această condiție.

77.

Întrucât Comisia nu a renunțat în mod expres la partea a doua a cererii sale introductive, Curtea trebuie, prin urmare, să se pronunțe cu privire la aceasta și trebuie să o respingă ca fiind inadmisibilă pentru lipsa unei motivări suficiente.

V — Cu privire la cheltuielile de judecată

78.

Întrucât ambele părți au solicitat ca cealaltă parte să fie obligată la plata cheltuielilor de judecată, iar ambele părți au cerut în pretenții în parte, propunem ca, în conformitate cu articolul 69 alineatul (3) din Regulamentul de procedură, fiecare dintre acestea să suporte propriile cheltuieli de judecată.

VI — Concluzie

79.

În consecință, propunem Curții de Justiție să dispună după cum urmează:

„1)

Republica Portugheză a încalcat articolele 296-298 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, prin faptul că a aplicat producătorilor agricoli un regim special care derogă de la directivă în temeiul căruia aceștia sunt scutiți de la plata TVA-ului și li se aplică un procent zero de compensare în cotă forfetară.

2)

Respinge acțiunea cu privire la restul motivelor.

3)

Fiecare parte suport? propriile cheltuieli de judecat?."

(1) Limba original?: germana.

(2) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7, denumit? în continuare „Directiva privind sistemul comun de TVA” sau pur ?i simplu „directiva”).

(3) Sublinierea noastr?.

(4) În versiunea modificat? prin Decretul-lege nr. 195/89 din 12 iunie 1989, republicat prin Decretul-lege nr. 102/2008 din 20 iunie 2008 (în versiunea Declara?iei rectificative nr. 44-A/2008 din 13 august 2008).

(5) A se vedea Hot?rârea din 15 iulie 2004, Harbs (C-321/02, Rec., p. I-7101, punctul 28), Hot?rârea din 26 mai 2005, Stadt Sundern (C-43/04, Rec., p. I-4491, punctul 24), ?i Hot?rârea din 9 martie 2010, Comisia/Germania (C-518/07, Rep., p. I-1885, punctul 17).

(6) A se vedea Hot?rârea din 23 aprilie 2009, Falco Privatstiftung ?i Rabitsch (C-533/07, Rep., p. I-3327, punctul 20), Hot?rârea din 10 septembrie 2009, Eschig (C-199/08, Rep., p. I-8295, punctul 58), ?i Hot?rârea din 28 octombrie 2010, Volvo Car Germany (C-203/09, Rep., p. I-10721, punctul 40).

(7) A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1).

(8) COM(73) 950 final, poate fi accesat? la adresa <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf>.

(9) Transmis delega?iilor cu observa?ia R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 a Consiliului din 7 decembrie 1976, poate fi accesat la adresa <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf>. Versiunile în limbile german?, danez?, italian?, olandez? ?i englez? dateaz? din 8 decembrie 1976.

(10) Este vorba despre articolul 25 ulterior din Directiva 77/388.

(11) Poate fi accesat la adresa <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf>. Versiunea german? dateaz? din 23 decembrie 1976, versiunile în limbile danez?, italian?, olandez? ?i englez? dateaz? în schimb din 22 decembrie 1976.

(12) Documentul Consiliului R/2855/76 (FIN 750) din 23, respectiv din 24 noiembrie 1976 poate fi accesat la adresa <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>.

(13) Comisia face în aceast? privin??, printre altele, trimitere la Hot?rârea din 21 iunie 1988, Comisia/Irlanda (415/85, Rec., p. 3097, punctele 29 ?i 30). În cadrul acelei ac?iuni, Comisia a reclamat, printre altele, faptul c? Irlanda aplic? furajelor, îngr???mintelor ?i semin?elor o cot? zero, îns? Curtea de Justi?ie a considerat aceast? cot? zero aplicat? factorilor de produc?ie agricol? ca fiind conform? cu Directiva 77/388.

- (14) A se vedea Hotărârea Comisia/Irlanda (citată la nota de subsol 13, punctul 25).
- (15) Devenit în prezent articolul 25 alineatul (3) din Directiva 77/388, iar ulterior devenit articolul 297 alineatul (1) din Directiva privind sistemul comun de TVA.
- (16) A se vedea nota de subsol 8.
- (17) Telex din 19 noiembrie 1976 adresat Consiliului, documentul Consiliului R/2847/76 (FIN 747) din 22, respectiv din 24 noiembrie 1976 poate fi accesat la adresa <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>.
- (18) A se vedea în această privință documentul R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 al Consiliului din 7 decembrie 1976 (citată la nota de subsol 9).
- (19) A se vedea articolul 25 alineatul (3) primul paragraf a cincea teză din Directiva 77/388 și articolul 298 al doilea paragraf prima teză din Directiva privind sistemul comun de TVA.
- (20) Anterior articolul 25 alineatul (3) prima teză din Directiva 77/388.
- (21) O normă corespunzătoare a cuprins Propunerea de directivă 77/388 deja la articolul 27 alineatul (1) primul paragraf a treia teză, înainte de introducerea celei de a patra și a celei de a cincea teze; a se vedea Documentul R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 al Consiliului din 7 decembrie 1976 (citată la nota de subsol 9).
- (22) A se vedea cu privire la considerații similare ale Comisiei pe care aceasta le formulase deja în contextul Propunerii de directivă 77/388 inițiale (citată la nota de subsol 8), deși cu privire la articolul 27 alineatul (11) din acea propunere, motivarea consacrată acestuia conform căreia o compensare excesivă ar fi similară unui ajutor de natură economică. A se vedea și Hotărârea din 28 iunie 1988, Comisia/Italia (3/86, Rec., p. 3369, punctul 14).
- (23) A se vedea scrisoarea reprezentantului permanent al Irlandei din 19 noiembrie 1976 (citată la nota de subsol 12).
- (24) Articolul 27 alineatul (3) primul paragraf a treia teză, care a devenit articolul 25 alineatul (3) primul paragraf a treia teză din Directiva 77/388.
- (25) Articolul 27 alineatul (3) primul paragraf a patra teză, care a devenit articolul 25 alineatul (3) primul paragraf a patra teză din Directiva 77/388.
- (26) Articolul 27 alineatul (3) primul paragraf prima teză, care a devenit articolul 25 alineatul (3) primul paragraf prima teză din Directiva 77/388.
- (27) A se vedea diferitele etape ale propunerii, astfel cum rezultă din documentele Consiliului R/2514/76 (FIN 663) din 22 octombrie 1976 (versiunea în limba germană datează din 27 octombrie 1976), care poate fi accesat la adresa <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf>, R/2892/1/76 (FIN 758), din 25 noiembrie 1976 (versiunea în limba germană datează din 1 decembrie 1976), care poate fi accesat la adresa <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>, și R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1, din 7 decembrie 1976 (citată la nota de subsol 9).
- (28) A se vedea articolul 412 din directivă.
- (29) Hotărârea Harbs (citată la nota de subsol 5, punctul 27) și Hotărârea Stadt Sundern (citată

la nota de subsol 5, punctul 27); a se vedea, cu privire la regimul special pentru întreprinderi mici, Hotărârea din 28 septembrie 2006, Comisia/Austria (C-128/05, Rec., p. I-9265, punctul 22), precum și punctul 32 din Concluziile pe care le-am prezentat la 17 iunie 2010 în cauza Schmelz (C-97/09, Rep., p. I-10465).

(30) A se vedea și considerentul (50) al directivei.

(31) Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 14), Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépít? (C-392/09, Rep., p. I-8791, punctul 15), și Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, Rep., p. I-3873, punctul 31).

(32) Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca (C-371/07, Rep., p. I-9549, punctul 26), Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Rep., p. I-7467, punctul 37), și Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Rep., p. I-13805, punctul 39).

(33) Hotărârea Danfoss și AstraZeneca (citate la nota de subsol 32, punctul 26), Hotărârea Uszodaépít? (citat? la nota de subsol 31, punctul 35) și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski (C-438/09, Rep., p. I-14009, punctul 24).

(34) A se vedea în această privință articolul 295 alineatul (1) punctele 6 și 7.

(35) A se vedea în această privință Hotărârea Comisia/Italia (citat? la nota de subsol 22, punctul 8).

(36) În Hotărârea Comisia/Irlanda (citat? la nota de subsol 13, punctul 29), precum și în Hotărârea din 21 iunie 1988, Comisia/Regatul Unit (416/85, Rec., p. 3127, punctul 20), Curtea de Justiție a considerat totuși că furnizarea mijloacelor de producție agricol? este suficient de apropiat? de consumatorul final pentru ca în privința acestor livrări să se poată aplica în continuare în mod excepțional o cot? zero.

(37) A se vedea Hotărârea din 26 iunie 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec., p. I-6729, punctul 72), și Hotărârea din 28 octombrie 2010, Axa UK (C-175/09, Rep., p. I-10701, punctul 30).

(38) A se vedea în propunerea citat? la nota de subsol 8 motivarea referitoare la articolul 27 alineatele (1), (6), (12) și (13), precum și (16).

(39) A se vedea în propunerea citat? la nota de subsol 8 motivarea privind articolul 27 alineatul (1).

(40) A se vedea în propunerea citat? la nota de subsol 8 motivarea privind articolul 27 alineatul (2) a patra și a cincea liniuță.

(41) A se vedea și Hotărârea Stadt Sundern (citat? la nota de subsol 5, punctul 28).

(42) Hotărârea din 15 iulie 2010, Comisia/Regatul Unit (C-582/08, Rep., p. I-7195, punctul 48).

(43) A treisprezecea directiv? 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (JO L 326, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 81).

(44) Hotărârea Comisia/Regatul Unit (citat? la nota de subsol 42, punctele 28 și următorul, 36 și

46).

(45) Hotărârea din 26 aprilie 2005, Comisia/Irlanda (C-494/01, Rec., p. I-3331, punctul 29), Hotărârea din 28 ianuarie 2010, Comisia/Franța (C-333/08, Rep., p. I-757, punctul 55), și Hotărârea din 7 aprilie 2011, Comisia/Portugalia (C-20/09, Rep., p. I-2637, punctul 31).

(46) Hotărârea din 26 iunie 2003, Comisia/Franța (C-233/00, Rec., p. I-6625, punctul 31), Hotărârea din 2 iunie 2005, Comisia/Luxemburg (C-266/03, Rec., p. I-4805, punctul 35), Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Comisia/Germania (C-17/09, punctul 20), și Hotărârea din 26 mai 2011, Comisia/Spania (C-306/08, Rep., p. I-4541, punctul 66).

(47) Hotărârea din 1 februarie 2001, Comisia/Franța (C-333/99, Rec., p. I-1025, punctul 25), Hotărârea din 4 martie 2010, Comisia/Italia (C-297/08, Rep., p. I-1749, punctul 87), Hotărârea din 28 octombrie 2010, Comisia/Lituania (C-350/08, Rep., p. I-10525, punctul 33), și Hotărârea Comisia/Spania (citată la nota de subsol 46, punctul 66).

(48) Articolul 25 alineatul (12) coroborat cu anexa C la A șasea directivă 77/388.

(49) Regulamentul (CEE, Euratom) nr. 1553/89 al Consiliului din 29 mai 1989 privind regimul unitar definitiv de colectare a resurselor proprii provenite din taxa pe valoarea adăugată (JO L 155, p. 9, Ediție specială, 01/vol. 1, p. 80).

(50) Hotărârea din 21 februarie 2008, Comisia/Italia (C-412/04, Rep., p. I-619, punctul 103), Hotărârea din 16 iulie 2009, Comisia/Polonia (C-165/08, Rep., p. I-6843, punctul 42), și Hotărârea din 5 mai 2011, Comisia/Portugalia (C-267/09, Rep., p. I-3197, punctul 25).