Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 8ης Μαρτίου 2012*

«Παράβαση κράτους μέλους — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 296 έως 298 — Κοινό κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών — Μηδενικό κατ' αποκοπή ποσοστό συμψηφισμού»

Στην υπόθεση C-524/10,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 258 ΣΛΕΕ λόγω παραβάσεως, που ασκήθηκε στις 11 Νοεμβρίου 2010,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Afonso, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Πορτογαλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τους L. Inez Fernandes και R. Laires,

καθής,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot, πρόεδρο τμήματος, K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader και E. Jarašiūnas (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 14ης Σεπτεμβρίου 2011,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 22ας Σεπτεμβρίου 2011,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

Απόφαση

1 Με την προσφυγή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, στο μέτρο που εφάρμοσε στους παραγωγούς αγροτικών προϊόντων ειδικό καθεστώς που δεν συμβαδίζει με το προβλεπόμενο στην οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), καθόσον απαλλάσσει τους εν λόγω παραγωγούς από την καταβολή ΦΠΑ, και στο μέτρο που εφάρμοσε μηδενικό κατ' αποκοπή ποσοστό συμψηφισμού, προβαίνοντας ταυτοχρόνως, σε σημαντική αρνητική αντιστάθμιση των ίδιων πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε σχέση με την είσπραξη του ΦΠΑ, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 296 έως 298 της οδηγίας αυτής.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

2 Η οδηγία ΦΠΑ θεσπίζει, με τα άρθρα της 295 έως 305, τους κανόνες που αφορούν το κοινό κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών (στο εξής: κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών). Μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2007, το καθεστώς αυτό διεπόταν από το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

3 Κατά το άρθρο 295, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 5, της οδηγίας ΦΠΑ, το καθεστώς αυτό αφορά, κατ' ουσίαν, τις παραδόσεις αγαθών (αγροτικών προϊόντων) οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο αγροτικών, δασοκομικών ή αλιευτικών εκμεταλλεύσεων καθώς και τις απαριθμούμενες στα παραρτήματα VII και VIII της ίδιας οδηγίας παροχές αγροτικών υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιούν οι αγρότες, εξυπακουομένου ότι ως «αγρότης του κατ' αποκοπή καθεστώτος» νοείται ο αγρότης στον οποίο εφαρμόζεται το κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών.

4 Το άρθρο 295, σημείο 7, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι τα «κατ' αποκοπή ποσοστά συμψηφισμού» είναι τα «ποσοστά που καθορίζονται από τα κράτη μέλη, σύμφωνα με τα άρθρα 297, 298 και 299, τα οποία εφαρμόζονται στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 300, για να μπορούν οι αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος να τυγχάνουν του κατ' αποκοπή συμψηφισμού της επιβάρυνσης με τον ΦΠΑ εισροών». Η επιβάρυνση αυτή αντιστοιχεί, κατά το σημείο 6 του ίδιου άρθρου, στη «συνολική επιβάρυνση ΦΠΑ των αγαθών και των υπηρεσιών που αγοράσθηκαν από το σύνολο των υπαγόμενων στο κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτικών, δασοκομικών και αλιευτικών εκμεταλλεύσεων, εφόσον ο φόρος αυτός θα ήταν δυνατόν να εκπεσθεί σύμφωνα με τα άρθρα 167, 168 και 169 και τα άρθρα 173 έως 177, στην περίπτωση αγρότη που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς εφαρμογής του ΦΠΑ».

5 Τα άρθρα 296 έως 298 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζουν τα εξής:

«*Άρθρο 296*

1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν για τους αγρότες, η υπαγωγή των οποίων στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ ή, ενδεχομένως, στο ειδικό καθεστώς [μικρών επιχειρήσεων] που προβλέπεται στο κεφάλαιο 1 θα προσέκρουε σε δυσχέρειες, ένα κατ' αποκοπή καθεστώς, το οποίο αποσκοπεί στον συμψηφισμό της επιβάρυνσης με ΦΠΑ ο οποίος καταβάλλεται για τις αγορές αγαθών και υπηρεσιών των αγροτών του κατ' αποκοπή καθεστώτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου.

2. Κάθε κράτος μέλος μπορεί να εξαιρεί από το κατ' αποκοπή καθεστώς ορισμένες κατηγορίες αγροτών καθώς και τους αγρότες για τους οποίους η εφαρμογή του κανονικού καθεστώτος του ΦΠΑ ή, ενδεχομένως, των απλοποιημένων μεθόδων που προβλέπονται στο άρθρο 281 δεν παρουσιάζει δυσχέρειες διοικητικής φύσης.

3. Κάθε αγρότης του κατ' αποκοπή καθεστώτος έχει το δικαίωμα να επιλέγει την υπαγωγή στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ ή, ενδεχομένως, στο προβλεπόμενο στο άρθρο 281 απλουστευμένο καθεστώς, σύμφωνα με τους όρους και διαδικασίες που καθορίζονται από κάθε κράτος μέλος.

Άρθρο 297

Τα κράτη μέλη καθορίζουν, εφόσον παρίσταται ανάγκη, κατ' αποκοπή ποσοστά συμψηφισμού. Μπορούν να καθορίζουν διαφορετικά κατ' αποκοπή ποσοστά συμψηφισμού για τη δασοκομία, τους διάφορους αγροτικούς κλάδους και την αλιεία.

Τα κράτη μέλη γνωστοποιούν στην Επιτροπή τα κατ' αποκοπή ποσοστά συμψηφισμού που προσδιορίζονται σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο πριν από την έναρξη εφαρμογής τους.

Άρθρο 298

Τα κατ' αποκοπή ποσοστά συμψηφισμού καθορίζονται με βάση τα μακροοικονομικά δεδομένα των τριών τελευταίων ετών, που αναφέρονται μόνο στους αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος.

Τα ποσοστά είναι δυνατόν να στρογγυλοποιούνται κατά μισή μονάδα προς τα κάτω ή προς τα πάνω. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να μειώνουν τα ποσοστά αυτά μέχρι μηδενισμού τους.»

6 Το άρθρο 299 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι τα κατ' αποκοπή ποσοστά συμψηφισμού δεν επιτρέπεται να έχουν ως αποτέλεσμα να επιστρέφονται στο σύνολο των αγροτών του κατ' αποκοπή καθεστώτος ποσά που υπερβαίνουν τις επιβαρύνσεις με τον ΦΠΑ εισροών.

7 Κατά το άρθρο 300 της οδηγίας ΦΠΑ, τα κατ' αποκοπή ποσοστά συμψηφισμού εφαρμόζονται, κατ' ουσίαν, στις τιμές χωρίς ΦΠΑ των αγροτικών προϊόντων και υπηρεσιών που οι αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος παραδίδουν ή παρέχουν σε υποκείμενους στον φόρο εκτός από αυτούς που εντάσσονται στο παρόν κατ' αποκοπή καθεστώς.

8 Το άρθρο 301 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Για τις παραδόσεις αγροτικών προϊόντων και τις παροχές υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 300, τα κράτη μέλη προβλέπουν ότι η καταβολή των κατ' αποκοπή συμψηφισμών πραγματοποιείται είτε από τον αποκτώντα ή το λήπτη είτε από τις δημόσιες αρχές.

2. Για τις παραδόσεις αγροτικών προϊόντων και τις παροχές αγροτικών υπηρεσιών, εκτός από αυτές που αναφέρονται στο άρθρο 300, η καταβολή των κατ' αποκοπή συμψηφισμών θεωρείται ότι γίνεται από τον αποκτώντα ή τον λήπτη.»

9 Το άρθρο 302 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι, εφόσον ένας αγρότης του κατ' αποκοπή καθεστώτος επωφελείται από τον κατ' αποκοπή συμψηφισμό, αυτός δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για δραστηριότητες που διέπονται από το εν λόγω κατ' αποκοπή καθεστώς.

10 Το άρθρο 303, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας διευκρινίζει, κατ' ουσίαν, ότι όταν ο υποκείμενος στον φόρο αποκτών ή λήπτης πληρώνει κατ' αποκοπή συμψηφισμό σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο 301, παράγραφος 1, έχει το δικαίωμα να εκπίπτει το ποσό του εν λόγω συμψηφισμού από τον

ΦΠΑ που οφείλει εντός του κράτους μέλους στο οποίο πραγματοποιεί τις φορολογούμενες πράξεις του. Κατά την παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου 303, η φορολογική αρχή μπορεί επίσης, σε ορισμένες περιπτώσεις, να επιστρέφει στον αποκτώντα ή τον λήπτη το ποσό αυτό.

11 Επιπλέον, η έκτη οδηγία προέβλεπε, στο άρθρο της 25, παράγραφος 12, ότι, όταν τα κράτη μέλη αποφασίζουν να εφαρμόσουν στο έδαφός τους το κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών, καθορίζουν, εν όψει της εφαρμογής του καθεστώτος των ιδίων πόρων της Ένωσης, την ομοιόμορφη βάση του φόρου προστιθεμένης αξίας, εφαρμόζοντας την κοινή μέθοδο υπολογισμού του παραρτήματος Γ της ίδιας οδηγίας. Τόσο η διάταξη αυτή όσο και το προαναφερθέν παράρτημα καλύπτονται από το άρθρο 5, παράγραφος 2, του κανονισμού (ΕΟΚ, Ευρατόμ) 1553/89 του Συμβουλίου, της 29ης Μαΐου 1989, για το ομοιόμορφο οριστικό καθεστώς είσπραξης των ιδίων πόρων που προέρχονται από τον φόρο επί της προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 155, σ. 9).

12 Δυνάμει του άρθρου 272, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο που υπάγονται στο κατ' αποκοπή καθεστώς των αγροτών από ορισμένες ή όλες τις υποχρεώσεις που προβλέπει ο τίτλος XI, κεφάλαια 2 έως 6, της εν λόγω οδηγίας, ήτοι, μεταξύ άλλων, από την υποχρέωση απόκτησης και χρήσης έναντι της φορολογικής αρχής ατομικού αριθμού φορολογικού μητρώου ως υποκειμένου σε ΦΠΑ, καθώς και από τις υποχρεώσεις έκδοσης τιμολογίων με ΦΠΑ, τήρησης λογιστικών βιβλίων και υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ.

13 Κατά το άρθρο 395 της Πράξης για τους όρους προσχώρησης του Βασιλείου της Ισπανίας και της Πορτογαλικής Δημοκρατίας και για τις προσαρμογές των Συνθηκών (ΕΕ 1985, L 302, σ. 23), σε συνδυασμό με το παράρτημα XXXVI της ίδιας πράξης, επιτράπηκε στην Πορτογαλική Δημοκρατία να αναβάλει μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1989 την πλήρη εφαρμογή στο έδαφός της των κανόνων του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

Το εθνικό δίκαιο

14 Το νομοθετικό διάταγμα 195/89 της 12ης Ιουνίου 1989 (*Diário da República*, 1η σειρά, αριθ. 133, της 12ης Ιουνίου 1989) εισήγαγε στον κώδικα για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, στο εξής: CIVA), ο οποίος εγκρίθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 394-B/84 της 26ης Δεκεμβρίου 1984 (*Diário da República*, 1η σειρά, αριθ. 297, της 26ης Δεκεμβρίου 1984), ενώ τροποποιήθηκε και αναδημοσιεύτηκε με το νομοθετικό διάταγμα 102/2008 της 20ής Ιουνίου 2008 (*Diário da República*, 1η σειρά, αριθ. 118, της 20ής Ιουνίου 2008), διορθωτική δήλωση 44-A/2008 της 13ης Αυγούστου 2008 (*Diário da República*, 1η σειρά, αριθ. 156, της 13ης Αυγούστου 2008), διάφορες διατάξεις με σκοπό την προσαρμογή της πορτογαλικής νομοθεσίας περί ΦΠΑ προς τις επιταγές της έκτης οδηγίας. Μεταξύ των τροποποιήσεων που επήλθαν στην εν λόγω νομοθεσία περιλαμβάνονται οι διατάξεις που θεσπίζουν το ειδικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στους αγρότες (στο εξής: επίμαχο πορτογαλικό καθεστώς).

15 Κατά το άρθρο 9, σημείο 33, του CIVA, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων που απαριθμούνται στο παράρτημα A του παρόντος κώδικα, καθώς και οι αγροτικές υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο παράρτημα B, εφόσον αυτές πραγματοποιούνται ή παρέχονται συμπληρωματικά από αγρότη και με τη βοήθεια του εργατικού του δυναμικού και του συνήθους εξοπλισμού της αγροτικής ή δασοκομικής εκμεταλλεύσεώς του». Τα προαναφερθέντα παραρτήματα A και B του CIVA αντιστοιχούν, κατ' ουσίαν, στα παραρτήματα VII και VIII της οδηγίας ΦΠΑ.

16 Από τον συνδυασμό του εν λόγω άρθρου 9, σημείο 33, του CIVA και του άρθρου 20, παράγραφος 1, του ίδιου κώδικα προκύπτει ότι, ως αντάλλαγμα για τη χορηγούμενη απαλλαγή, οι αγρότες δεν έχουν δυνατότητα εκπτώσεως ή επιστροφής ποσών που κατέβαλαν ως ΦΠΑ για αποκτήσεις αγαθών και υπηρεσιών προοριζόμενες για την πραγματοποίηση των εν λόγω παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών.

17 Κατά το άρθρο 29, παράγραφος 3, του CIVA, οι αγρότες που διενεργούν αποκλειστικά απαλλασσόμενες του ΦΠΑ πράξεις απαλλάσσονται από τις υποχρεώσεις χρέωσης και μετακύλισης του εν λόγω φόρου στους πελάτες, εκδόσεως τιμολογίων, υποβολής φορολογικών δηλώσεων και τηρήσεως λογιστικών βιβλίων, υποχρεώσεις που υπέχουν οι υποκείμενοι στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Η προ της ασκήσεως προσφυγής διαδικασία

18 Με έγγραφο οχλήσεως της 6ης Ιουνίου 2008, η Επιτροπή γνωστοποίησε στην Πορτογαλική Δημοκρατία ότι, κατά τη γνώμη της, το επίμαχο πορτογαλικό καθεστώς δεν είναι σύμφωνο με τις διατάξεις του κατ' αποκοπή καθεστώτος αγροτών της οδηγίας ΦΠΑ, και ειδικότερα με τα άρθρα 296 έως 298 της οδηγίας αυτής, κατά το μέτρο που η πορτογαλική νομοθεσία δεν προβλέπει συμψηφισμό του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, αλλά περιορίζεται στο να θεσπίζει φοροαπαλλαγή για αγροτικές δραστηριότητες, συνοδευόμενη από αδυναμία εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου εισροών.

19 Με την από 20 Αυγούστου 2008 απάντησή της, η Πορτογαλική Δημοκρατία αμφισβήτησε την ύπαρξη παραβάσεως, υποστηρίζοντας ότι το άρθρο 298, δεύτερο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ (στο εξής: επίμαχη διάταξη) επιτρέπει ρητώς στα κράτη μέλη να καθορίζουν μηδενικά κατ' αποκοπή ποσοστά συμψηφισμού, ανεξαρτήτως του ύψους του φόρου εισροών που έχουν καταβάλει οι αγρότες του επίμαχου πορτογαλικού καθεστώτος. Επιπλέον, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστήριξε ότι η έννομη κατάσταση που προκύπτει από την πορτογαλική νομοθεσία συμβαδίζει επίσης με τους σκοπούς του κατ' αποκοπή καθεστώτος αγροτών, ιδίως με αυτόν της απλουστεύσεως, καθώς και ότι η φορολογική μεταχείριση την οποία προβλέπει το καθεστώς αυτό, οσάκις συνοδεύεται από μηδενικό συμψηφισμό, ισοδυναμεί με εκείνη η οποία επιφυλάσσεται στις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ δραστηριότητες ως προς τις οποίες δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα εκπτώσεως. Η Πορτογαλική Δημοκρατία κατέληξε ότι, δεδομένου ότι απόκειται στα κράτη μέλη να επιλέγουν τη μορφή και τα μέσα με τα οποία προτίθενται να μεταφέρουν στο εσωτερικό δίκαιο τις οδηγίες των οποίων είναι αποδέκτες, το επίμαχο πορτογαλικό καθεστώς μπορεί να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στον κατάλογο των απαλλασσόμενων δραστηριοτήτων του άρθρου 9 του CIVA.

20 Εκτιμώντας ότι η απάντηση αυτή δεν είναι ικανοποιητική, η Επιτροπή, στις 26 Ιουνίου 2009, απηύθυνε στην Πορτογαλική Δημοκρατία αιτιολογημένη γνώμη εμμένοντας στην άποψη ότι το επίμαχο πορτογαλικό καθεστώς δεν είναι σύμφωνο προς τις διατάξεις των άρθρων 296 έως 298 της οδηγίας ΦΠΑ.

21 Με έγγραφο της 31ης Αυγούστου 2009 που απηύθυνε στην Επιτροπή, η Πορτογαλική Δημοκρατία αρνήθηκε να θεσπίσει τα αναγκαία μέτρα για να συμμορφωθεί προς την προαναφερθείσα αιτιολογημένη γνώμη, αναπτύσσοντας πιο εμπεριστατωμένα την επιχειρηματολογία που είχε παραθέσει με την απάντησή της στο έγγραφο οχλήσεως.

22 Η Επιτροπή, εμμένοντας στην άποψη ότι η πορτογαλική νομοθεσία δεν είναι σύμφωνη με τα άρθρα 296 έως 298 της οδηγίας ΦΠΑ, αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επιχειρήματα των διαδίκων

23 Η Επιτροπή επισημαίνει, πρώτον, ότι το κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών επιδιώκει ένα σκοπό απλουστεύσεως, στο μέτρο που οι αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος μπορούν να απαλλαγούν από την υποχρέωση τηρήσεως ορισμένων απαιτήσεων που προσιδιάζουν στο κανονικό ή στο απλουστευμένο καθεστώς ΦΠΑ, καθώς και ένα σκοπό συμψηφισμού του καταβληθέντος φόρου εισροών, προς αποφυγή του ενδεχομένου ο φόρος αυτός να συμβάλει στη διαμόρφωση της τιμής των αγροτικών προϊόντων ως «συγκεκαλυμμένος ΦΠΑ».

24 Μόλις ένα κράτος μέλος αποφασίσει να εφαρμόσει στο έδαφός του το εν λόγω καθεστώς, υποχρεούται, δυνάμει του άρθρου 297, πρώτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, να καθορίσει, εφόσον παρίσταται ανάγκη, κατ' αποκοπή ποσοστά συμψηφισμού. Το επίμαχο πορτογαλικό καθεστώς όμως δεν ανταποκρίνεται στην υποχρέωση των κρατών μελών να προβλέπουν υπέρ των αγροτών που υπάγονται στο καθεστώς αυτό συμψηφισμό του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών.

25 Τα επιχειρήματα που προβάλλει η Πορτογαλική Δημοκρατία προς δικαιολόγηση του επίμαχου πορτογαλικού καθεστώς δεν μπορούν να γίνουν δεκτά. Πρώτον, η επίμαχη διάταξη δεν έχει το περιεχόμενο που της αποδίδει το εν λόγω κράτος μέλος. Από τις προπαρασκευαστικές εργασίες σχετικά με την έκτη οδηγία προκύπτει ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτή η ερμηνεία που προτείνει η Πορτογαλική Δημοκρατία.

26 Δεύτερον, από τα χαρακτηριστικά της πορτογαλικής γεωργίας δεν μπορεί να συναχθεί ότι ο μηδενικός συμψηφισμός, καθόσον αποβαίνει προς όφελος των Πορτογάλων αγροτών που υπάγονται στο επίμαχο πορτογαλικό καθεστώς, συνάδει εν πάση περιπτώσει με τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ.

27 Τρίτον, η υποχρέωση καθορισμού κατ' αποκοπή συμψηφισμού της επιβάρυνσης με ΦΠΑ εισροών δεν εξαρτάται από τον όρο οι αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος να υπάγονται, στο σύνολό τους, σε κατηγορία δικαιούμενη πίστωσης φόρου έναντι του ενδιαφερόμενου κράτους.

28 Τέταρτον, ουδεμία επιρροή ασκεί το γεγονός ότι η Επιτροπή καθυστέρησε να θέσει υπό αμφισβήτηση το επίμαχο πορτογαλικό καθεστώς, λαμβανομένου υπόψη ότι το εν λόγω καθεστώς θεσπίστηκε, κατά τα ουσιώδη στοιχεία του, το 1992. Συναφώς, η Επιτροπή επισημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι το γεγονός ότι το ποσό του ΦΠΑ που δεν εξέπιπταν οι αγρότες που υπάγονταν στο εν λόγω καθεστώς ανερχόταν περίπου στο 5,3 % των πωλήσεών τους το 2004 και στο 7,4 % το 2005 αποκαλύφθηκε μόλις τον Νοέμβριο του 2007, στο πλαίσιο αποστολής ελέγχου των ιδίων πόρων της Ένωσης που πραγματοποιήθηκε στην Πορτογαλία. Οι πορτογαλικές αρχές, θεωρώντας ότι το ποσό του ΦΠΑ που εισέπρατταν στον τομέα της γεωργίας ήταν υπέρμετρο, προέβησαν, το έτος 2004, κατά τον καθορισμό της βάσης υπολογισμού των ιδίων πόρων, σε αρνητική αντιστάθμιση ύψους 70 εκατομμυρίων ευρώ περίπου.

29 Πέμπτον, η φερόμενη επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών μέσω επιδοτήσεων και λοιπών δημόσιων ενισχύσεων υπέρ των γεωργικών δραστηριοτήτων δεν μπορούν να υποκαταστήσουν την ορθή εφαρμογή του κατ' αποκοπή καθεστώτος αγροτών που προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ.

30 Έκτον, ούτε από την οδηγία ΦΠΑ ούτε από τις αιτιολογικές σκέψεις της έκτης οδηγίας αλλά ούτε και από τη νομολογία του Δικαστηρίου μπορεί να συναχθεί ότι ο επίμαχος κατ' αποκοπή συμψηφισμός παρουσιάζει μη φορολογικό χαρακτήρα.

31 Δεύτερον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η πορτογαλική νομοθεσία αρκείται στη χορήγηση απαλλαγής από την καταβολή του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, στον αποκλεισμό από το κοινό σύστημα ΦΠΑ όλων των αγροτών που δεν υπόκεινται στο κανονικό καθεστώς και οι οποίοι αντιπροσωπεύουν σημαντικό τμήμα του πορτογαλικού γεωργικού τομέα, ήτοι 27 % το 2004 και 29 % το 2005. Επομένως, το επίμαχο πορτογαλικό καθεστώς συνεπάγεται σοβαρή προσβολή της αρχής της γενικής εφαρμογής του ΦΠΑ.

32 Η Πορτογαλική Δημοκρατία αμφισβητεί, πρώτον, το βάσιμο των επιχειρημάτων που προβάλλει η Επιτροπή. Όταν εκδόθηκε η έκτη οδηγία, ο μηδενικός συντελεστής εφαρμοζόταν μόνον κατ' εξαίρεση και μεταβατικά. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η εφαρμογή μηδενικού ποσοστού συμψηφισμού συνδέεται με τη φορολόγηση με μηδενικό συντελεστή των αποκτήσεων που πραγματοποιούνται επί των εισροών, εκτός αν γίνει δεκτό ότι η δυνατότητα που παρείχε στα κράτη μέλη το άρθρο 25, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, διάταξη η οποία περιλαμβάνεται σήμερα στο άρθρο 298, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, ήταν εξαρχής πρακτικά μη εφαρμόσιμη.

33 Επιπλέον, πρώτον, το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποφάσισε να τροποποιήσει την πρόταση για την έκτη οδηγία που είχε επεξεργασθεί η Επιτροπή προσθέτοντας την εν λόγω δυνατότητα. Εντούτοις, δεδομένου ότι η πρόταση της Επιτροπής προέβλεπε ήδη τη δυνατότητα στρογγυλοποίησης των ποσοστών προς τα κάτω ή προς τα πάνω και, επομένως, μηδενισμού τους σε περίπτωση που κυμαίνονταν εγγύς του μηδενός, η τροποποίηση που επέφερε το Συμβούλιο υπερακόντισε αναγκαστικά την πρόταση αυτή. Με τις αιτιολογικές σκέψεις της εν λόγω πρότασης οδηγίας, η Επιτροπή επισήμανε επίσης ότι τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίσουν ελεύθερα τα κατ' αποκοπή ποσοστά συμψηφισμού και ότι τα ποσοστά που προκύπτουν από τους σχετικούς μακροοικονομικούς υπολογισμούς συνιστούν απλώς ανώτατα όρια. Η προσθήκη του όρου «επίσης» στην επίμαχη διάταξη, ο οποίος απουσίαζε στην αντίστοιχη διάταξη της έκτης οδηγίας και αποτελεί αμιγή τροποποίηση, επιβεβαιώνει ότι τα κράτη μέλη δύνανται να καθορίζουν μηδενικό κατ' αποκοπή ποσοστό συμψηφισμού ανεξαρτήτως περιστάσεων.

34 Κατά τη νομολογία όμως του Δικαστηρίου, δεν μπορεί να προσαφθεί σε κράτος μέλος του οποίου η εθνική κανονιστική ρύθμιση είναι σύμφωνη με το σαφές και ακριβές γράμμα διατάξεως της οδηγίας ΦΠΑ ότι παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από αυτήν ακριβώς τη διάταξη. Επομένως, η προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

35 Δεύτερον, αν γίνει δεκτή η ερμηνεία που προτείνει η Επιτροπή, τούτο θα έχει ως συνέπεια την παραβίαση των αρχών της βεβαιότητας και της ασφάλειας δικαίου καθώς και τη διακύβευση του σκοπού της απλής και ομοιόμορφης εφαρμογής των κανόνων του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

36 Τρίτον, στο πλαίσιο του κατ' αποκοπή καθεστώτος αγροτών, ο μοναδικός ρόλος της Επιτροπής είναι να εξακριβώνει ότι το ύψος του συμψηφισμού που ορίζουν τα κράτη μέλη δεν καταλήγει σε υπέρμετρα υψηλό συμψηφισμό. Το θεσμικό αυτό όργανο δεν έχει την εξουσία να απαιτεί από τα κράτη μέλη να εφαρμόσουν υψηλότερο ποσοστό συμψηφισμού από εκείνο το οποίο αποφάσισαν να θεσπίσουν.

37 Τα διαφορετικά αυτά στοιχεία επιβεβαιώνουν τη γραμματική ερμηνεία της επίμαχης διάταξης. Επιπλέον, η ερμηνεία που προτείνει η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν αντίκειται ούτε στην επιταγή ομοιόμορφης εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης ούτε στις αρχές της ίσης μεταχείρισης και της φορολογικής ουδετερότητας. Συναφώς, το εν λόγω κράτος μέλος υποστηρίζει ότι το κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών και μόνον είναι ικανό να υπονομεύσει την ουδετερότητα αυτή, στο μέτρο κατά το οποίο δέχεται την εφαρμογή κατ' αποκοπή ποσοστών συμψηφισμού καθοριζόμενων βάσει απλής εκτιμήσεως.

38 Επαλλήλως, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η επιλογή της να μην πραγματοποιήσει συμψηφισμό του ΦΠΑ εισροών που κατέβαλαν οι υπαγόμενοι στο επίμαχο πορτογαλικό καθεστώς αγρότες είναι από φορολογικής απόψεως ορθολογική.

39 Πρώτον, οι συνθήκες που επικρατούσαν στην Πορτογαλία κατά την ημερομηνία θέσεως σε ισχύ της έκτης οδηγίας στο εν λόγω κράτος μέλος δεν έχουν έκτοτε μεταβληθεί σημαντικά, με αποτέλεσμα η σημερινή κατάσταση στον τομέα του ΦΠΑ να παρουσιάζει σε γενικές γραμμές αντίστοιχα χαρακτηριστικά με εκείνα που παρατηρούνταν την 1η Ιανουαρίου 1989. Επιπλέον, ακόμα και αν υποτεθεί ότι επήλθε μεταβολή των συνθηκών τις οποίες επικαλείται η Επιτροπή, τούτο συνέβη προ 17 περίπου ετών, ενώ ο μηδενικός συντελεστής καταργήθηκε στην πορτογαλική νομοθεσία τον Μάρτιο του 1992.

40 Επομένως, το γεγονός ότι τα κατ' αποκοπή ποσοστά συμψηφισμού καθορίζονται «εφόσον παρίσταται ανάγκη» συνεπάγεται ότι υφίστανται ορισμένες καταστάσεις που δεν δικαιολογούν τον καθορισμό τέτοιων ποσοστών. Τούτο ισχύει, μεταξύ άλλων, όταν οι αγρότες δεν υπάγονται, στο σύνολό τους, σε κατηγορία δικαιούμενη πίστωσης ΦΠΑ έναντι του Δημοσίου. Επιπλέον, από τη νομολογία του Δικαστηρίου απορρέει, μεταξύ άλλων, ότι ο υπολογισμός του ανώτατου ορίου συμψηφισμού πρέπει να λαμβάνει υπόψη τον ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των εισροών κατά τα προβλεπόμενα στο κανονικό καθεστώς καθώς και ότι το κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών δεν μπορεί να παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιστρέφουν στους αγρότες που υπάγονται στο καθεστώς αυτό ποσά υψηλότερα από το ποσό του ΦΠΑ την επιστροφή του οποίου θα δικαιούνταν αν υπάγονταν στο κανονικό καθεστώς, διότι τούτο θα συνιστούσε κρατική ενίσχυση.

41 Στην Πορτογαλία όμως, τόσο κατά την 1η Ιανουαρίου 1989 όσο και σήμερα, τα ποσά του ΦΠΑ του συνδεόμενου με αποκτήσεις αγαθών και υπηρεσιών για αγροτικές δραστηριότητες τα οποία θα εξέπιπταν στο πλαίσιο του κανονικού καθεστώτος είναι χαμηλότερα από τα ποσά του οφειλόμενου στο Δημόσιο ΦΠΑ τα οποία θα προέκυπταν από τη χρέωση και μετακύλιση του φόρου αυτού στους αποκτώντες αγροτικά αγαθά και υπηρεσίες. Επομένως, οι αγρότες δεν υπάγονται, στο σύνολό τους, σε κατηγορία δικαιούμενη πίστωσης ΦΠΑ έναντι του Δημοσίου. Επομένως, στην περίπτωση της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, ο καθορισμός μηδενικού ποσοστού συμψηφισμού του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών αποτελεί, από φορολογικής απόψεως, τη μόνη κατάλληλη και ορθολογική λύση.

42 Συναφώς, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ούτε κατά το στάδιο που προηγήθηκε της ασκήσεως της προσφυγής αλλά ούτε και με το δικόγραφο της προσφυγής της πώς κατέληξε στους συντελεστές 5,3 % και 7,9 % και ότι, κατά τα λοιπά, αγνοεί την προέλευση των συντελεστών αυτών. Συνεπώς, το εν λόγω κράτος μέλος δεν είναι σε θέση να αντικρούσει τα επιχειρήματα σχετικά με τους εν λόγω συντελεστές, οπότε η Επιτροπή δεν μπορεί να τους χρησιμοποιεί για να της επιβάλει υποχρέωση να χορηγήσει στους αγρότες που υπάγονται στο επίμαχο πορτογαλικό καθεστώς αντισταθμιστικό ποσό υπολογιζόμενο βάσει συντελεστή ισοδύναμου ή παραπλήσιου με τους συντελεστές αυτούς. Εν πάση περιπτώσει, οι εν λόγω συντελεστές αντιπροσωπεύουν απλώς ένα ανώτατο όριο.

43 Δεύτερον, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι το επίμαχο πορτογαλικό καθεστώς είναι σύμφωνο με το πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος που προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ καθώς και με τον σκοπό απλουστεύσεως των κανόνων και των διαδικασιών, δεδομένου ότι η εθνική νομοθεσία απαλλάσσει τους αγρότες που υπάγονται σε αυτό από οποιαδήποτε υποχρέωση έκδοσης τιμολογίων, χρέωσης, υποβολής δήλωσης, τήρησης λογιστικών βιβλίων, μετακύλισης και καταβολής του ΦΠΑ. Επιπλέον, μόνον ο καθορισμός μηδενικού ποσοστού συμψηφισμού παρέχει τη δυνατότητα πραγματικής απλούστευσης, δεδομένου ότι η απλούστευση αυτή είναι ολοκληρωτική. Επομένως, το εν λόγω καθεστώς πληροί και τους όρους που διέπουν την υποχρέωση μεταφοράς του παράγωγου δικαίου στην εσωτερική έννομη τάξη.

44 Εκτός αυτού, η ανάκτηση των ποσών του ΦΠΑ που καταβάλλονται για αποκτήσεις αγαθών και υπηρεσιών προοριζόμενων για αγροτικές δραστηριότητες εξασφαλίζεται σχεδόν πάντοτε μέσω ενισχύσεων ή άλλων επιδοτήσεων που χορηγούν το Δημόσιο και οι λοιποί δημόσιοι φορείς.

45 Τρίτον, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι ούτε με το έγγραφο οχλήσεως ούτε με την αιτιολογημένη γνώμη έγινε επίκληση του σκοπού που συνίσταται στον υπέρ των αγροτών του κατ' αποκοπή καθεστώτος συμψηφισμό του ΦΠΑ εισροών που καταβάλλουν οι εν λόγω αγρότες για τις αποκτήσεις αυτές. Παρά ταύτα, ακόμα και αν διαπιστωνόταν τέτοιος σκοπός αντιστάθμισης, ο ενδεχόμενος συμψηφισμός δεν είχε φορολογικό χαρακτήρα. Επομένως, η καταβολή του συμψηφιστικού ποσού δεν μπορούσε να επιβληθεί μέσω της έκτης οδηγίας και της οδηγίας ΦΠΑ.

46 Τέλος, η Πορτογαλική Δημοκρατία υπογραμμίζει ότι η ίδια η Επιτροπή, με το δικόγραφο της προσφυγής της, αποφεύγει να θίξει το ζήτημα της φερόμενης πορτογαλικής οφειλής στον τομέα των ίδιων πόρων της Ένωσης που συνδέονται με το κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών. Ωστόσο, το εν λόγω κράτος μέλος υποστηρίζει μεταξύ άλλων ότι, ακόμα και αν το Δικαστήριο δεχτεί τη θέση της Επιτροπής, τούτο δεν μπορεί να συνεπάγεται αύξηση της πορτογαλικής συμμετοχής στους ίδιους πόρους της Ένωσης που προέρχονται από τον ΦΠΑ.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

47 Προς στήριξη της προσφυγής της, η Επιτροπή προβάλλει δύο χωριστές αιτιάσεις, εκ των οποίων η πρώτη αφορά την εφαρμογή στους αγρότες που υπάγονται στο επίμαχο πορτογαλικό καθεστώς ενός ειδικού καθεστώτος που τους απαλλάσσει από την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ και περιλαμβάνει την εφαρμογή μηδενικού κατ' αποκοπή ποσοστού συμψηφισμού, και η δεύτερη αφορά την αρνητική αντιστάθμιση των ίδιων πόρων της Ένωσης τους οποίους οφείλει να εισφέρει η Πορτογαλική Δημοκρατία σε σχέση με την είσπραξη του ΦΠΑ.

Επί της πρώτης αιτιάσεως, που αφορά την απαλλαγή και την εφαρμογή μηδενικού κατ' αποκοπή ποσοστού συμψηφισμού

48 Όπως προκύπτει από τα άρθρα 272, παράγραφος 1, στοιχείο ε', και 296, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, το κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών αποσκοπεί στο να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να απαλλάξουν τους αγρότες, η υπαγωγή των οποίων στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ ή στο ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων θα προσέκρουε σε δυσχέρειες, από ορισμένες ή όλες τις υποχρεώσεις τις οποίες υπέχουν συνήθως οι υποκείμενοι στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ, χορηγώντας στους εν λόγω αγρότες κατ' αποκοπή συμψηφισμό της επιβάρυνσης του ΦΠΑ εισροών που αυτοί κατέβαλαν. Συνεπώς, το καθεστώς αυτό επιδιώκει ταυτόχρονα σκοπό απλουστεύσεως (απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, C-43/04, Stadt Sundern, Συλλογή 2005, σ. I-4491, σκέψη 28) και σκοπό αντιστάθμισης της επιβάρυνσης του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών (απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, C-321/02, Harbs, Συλλογή 2004, σ. I-7101, σκέψη 29). Επιπλέον, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει και από τη δικογραφία που υποβλήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου, η Επιτροπή παρέπεμψε στον τελευταίο αυτό σκοπό τόσο με το έγγραφο οχλήσεως όσο και με την αιτιολογημένη γνώμη, είναι εν πάση περιπτώσει αβάσιμος ο ισχυρισμός της Πορτογαλικής Δημοκρατίας ότι ο προαναφερθείς σκοπός δεν μπορεί να της αντιταχθεί στο πλαίσιο της υπό κρίση προσφυγής.

49 Επιπλέον, επισημαίνεται ότι, αφενός, το κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών συνιστά καθεστώς παρεκκλίσεων που εισάγει εξαίρεση από το γενικό καθεστώς της οδηγίας ΦΠΑ και το οποίο πρέπει, ως εκ τούτου, να εφαρμόζεται μόνον κατά το μέτρο που είναι αναγκαίο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού. Επιπροσθέτως, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κάθε παρέκκλιση ή εξαίρεση από ένα γενικό κανόνα πρέπει να ερμηνεύεται στενά (προπαρατεθείσες αποφάσεις Harbs, σκέψη 27, και Stadt Sundern, σκέψη 27). Αφετέρου, η οδηγία ΦΠΑ δεν προβλέπει απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις αγροτικές δραστηριότητες. Αντιθέτως, όπως επισήμανε και η γενική εισαγγελέας με τα σημεία 46 έως 48 των προτάσεών της, μολονότι οι αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος δεν καταβάλλουν τελικώς καθόλου ΦΠΑ επί των πωλήσεών τους, εντούτοις, στην πραγματικότητα, το κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών δεν έχει σχεδιαστεί ως καθεστώς φοροαπαλλαγής, διότι ένα τέτοιο καθεστώς δεν θα παρείχε τη δυνατότητα εξάλειψης της επιβάρυνσης του ΦΠΑ εισροών και, ως εκ

τούτου, διασφάλισης της ουδετερότητας του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Επιπλέον, από το άρθρο 296, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι οι αγρότες υπάγονται καταρχήν είτε στο κανονικό καθεστώς είτε στο ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων είτε στο εν λόγω κατ' αποκοπή καθεστώς.

50 Επιπλέον, μολονότι η απλούστευση των διοικητικών υποχρεώσεων που βαρύνουν τους αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος όντως συγκαταλέγεται μεταξύ των σκοπών του κατ' αποκοπή καθεστώτος αγροτών, εντούτοις, η επιδίωξη απλουστεύσεως δεν μπορεί να δικαιολογήσει τη θέσπιση απαλλαγής μη προβλεπόμενης στην οδηγία ΦΠΑ (βλ., συναφώς και κατ' αναλογία, απόφαση της 28ης Σεπτεμβρίου 2006, C-128/05, Επιτροπή κατά Αυστρίας, Συλλογή 2006, σ. I-9265, σκέψη 25). Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο καθόσον ο εν λόγω σκοπός απλουστεύσεως πρέπει, εν προκειμένω, να συμβιβαστεί με τον σκοπό της αντιστάθμισης του ΦΠΑ εισροών που καταβάλλουν οι ενδιαφερόμενοι αγρότες, σκοπό ο οποίος συνεπάγεται αναγκαστικά την επιβολή ενός ελάχιστου αριθμού διοικητικών υποχρεώσεων στους αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να διασφαλιστεί η συλλογή των δεδομένων που είναι απαραίτητα για τον καθορισμό των εφαρμοστέων κατ' αποκοπή ποσοστών συμψηφισμού.

51 Δεδομένου όμως ότι οι αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος πράγματι φέρουν μια επιβάρυνση του ΦΠΑ εισροών η οποία δεν είναι αμελητέα, η μη αντιστάθμιση της επιβάρυνσης αυτής σαφώς αντίκειται στον τελευταίο αυτό σκοπό.

52 Επιπλέον, κατά την έβδομη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας ΦΠΑ, το κοινό σύστημα ΦΠΑ θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό, υπό την έννοια ότι, στο έδαφος κάθε κράτους μέλους, παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής. Όπως επισήμανε και η γενική εισαγγελέας με τα σημεία 45 έως 48 των προτάσεών της, το κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών αποβλέπει επίσης στο να διασφαλίσει όσο το δυνατόν περισσότερο την ουδετερότητα του ΦΠΑ, λαμβανομένου υπόψη ότι ο συμψηφισμός σκοπεί να αποφευχθεί το ενδεχόμενο η επιβάρυνση του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών να μετακυλιθεί στις εκροές με αποτέλεσμα να σημειωθεί προσαύξηση της τιμής, η οποία με τη σειρά της θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ ενώ θα αυξάνεται κλιμακωτά σε όλη την έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής ενσωματώνοντας προϊόντα και υπηρεσίες παρεχόμενες από αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος. Κατά συνέπεια, αν η επίμαχη διάταξη ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αναγνωρίζει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να μηδενίζουν τα κατ' αποκοπή ποσοστά συμψηφισμού ακόμα και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος βαρύνονται με μη αμελητέο ΦΠΑ εισροών, τούτο θα έχει ως συνέπεια την παραβίαση της εν λόγω ουδετερότητας.

53 Ασφαλώς, η καταβολή απλής αντιστάθμισης που έχει αμιγώς κατ' αποκοπή χαρακτήρα δεν οδηγεί, εξ ορισμού, στη διασφάλιση απόλυτης ουδετερότητας του ΦΠΑ. Εντούτοις, η αντιστάθμιση αυτή παρέχει τη δυνατότητα διασφάλισης ουδετερότητας κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο, λαμβανομένης υπόψη της ανάγκης να συμβιβαστεί τόσο η ουδετερότητα αυτή όσο και ο σκοπός αντισταθμίσεως με τον σκοπό απλουστεύσεως των κανόνων στους οποίους υπάγονται οι αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος, πράγμα που επίσης συνιστά έναν από τους σκοπούς του κατ' αποκοπή καθεστώτος αγροτών, όπως ήδη επισημάνθηκε στη σκέψη 48 της παρούσας αποφάσεως.

54 Στο πλαίσιο αυτό, ο τρόπος καθορισμού του κατ' αποκοπή ποσοστού συμψηφισμού που προβλέπει το άρθρο 298 της οδηγίας ΦΠΑ δεν μπορεί να θεωρείται ότι θέτει υπό αμφισβήτηση τους σκοπούς αυτούς. Επομένως, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η απλή απαλλαγή των αγροτικών δραστηριοτήτων, για τον λόγο και μόνον ότι, από λειτουργικής απόψεως, θα ισοδυναμούσε με εφαρμογή μηδενικού ποσοστού συμψηφισμού, δύναται να θεωρηθεί κατάλληλη μεταφορά των κανόνων της οδηγίας ΦΠΑ σχετικά με το κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών και, ειδικότερα, με τα άρθρα 296 έως 298 της οδηγίας αυτής.

55 Συναφώς, διαπιστώνεται επίσης ότι η δυνατότητα μηδενισμού των κατ' αποκοπή ποσοστών συμψηφισμού συνιστά πρόσθετη δυνατότητα σε σχέση με τη δυνατότητα στρογγυλοποίησης των ποσοστών αυτών στη μισή χαμηλότερη ή υψηλότερη ποσοστιαία μονάδα που προβλέπει το άρθρο 298, δεύτερο εδάφιο, πρώτη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ. Εντούτοις, λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, αυτή η δυνατότητα μηδενισμού προσφέρεται στα κράτη μέλη μόνο στην περίπτωση που τα ποσοστά που προκύπτουν από υπολογισμούς πραγματοποιούμενους βάσει του πρώτου εδαφίου του ίδιου άρθρου 298 είναι μεν υψηλότερα του 0,5 %, παραμένουν ωστόσο αμελητέα, και, κατά συνέπεια, στην περίπτωση που ο συνολικός ΦΠΑ εισροών που καταβάλλουν οι αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος μπορεί αυτός καθαυτόν να χαρακτηριστεί αμελητέος.

56 Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας με τα σημεία 20 έως 33 και 56 έως 58 των προτάσεών της, αφενός, η ερμηνεία αυτή των άρθρων 296 έως 298 της οδηγίας ΦΠΑ ούτε προσκρούει στο γράμμα της επίμαχης διάταξης ούτε διαψεύδεται από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της έκτης οδηγίας και, αφετέρου, η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν μπορεί λυσιτελώς να επικαλείται την απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-582/08, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2010, σ. I-7195) για να υποστηρίξει ότι η ερμηνεία αυτή δεν μπορεί να της αντιταχθεί.

57 Υπογραμμίζεται επίσης ότι, αντιθέτως προς τα υποστηριζόμενα από την Πορτογαλική Δημοκρατία, αυτό που όντως συνιστά παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου και διακινδύνευση της ομοιόμορφης εφαρμογής των κανόνων του κοινού συστήματος ΦΠΑ στην Ένωση είναι ακριβώς η ερμηνεία της επίμαχης διάταξης υπό την έννοια ότι αναγνωρίζει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να μηδενίζουν τα κατ' αποκοπή ποσοστά συμψηφισμού ανεξαρτήτως περιστάσεων.

58 Εν προκειμένω, και χωρίς να απαιτείται να εξεταστεί το παραδεκτό ή η λυσιτέλεια της επιχειρηματολογίας της Επιτροπής που βασίζεται στους συντελεστές του 5,3 % και του 7,9 % που το θεσμικό αυτό όργανο επικαλείται, αρκεί να επισημανθεί ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία παραδέχεται ότι ο μηδενικός συντελεστής ΦΠΑ καταργήθηκε στην εθνική νομοθεσία της κατά τη διάρκεια του 1992 και ότι, έκτοτε, τα αγαθά και οι υπηρεσίες που αποκτούν υπό κανονικές συνθήκες οι αγρότες για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους υπόκεινται, αναλόγως της περιπτώσεως, σε συντελεστή ΦΠΑ ύψους 6 % ή 13 %. Επομένως, οι Πορτογάλοι αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος φέρουν αναγκαστικά επιβάρυνση ΦΠΑ εισροών που δεν μπορεί να θεωρηθεί αμελητέα και η οποία πρέπει, γι' αυτόν ακριβώς τον λόγο, να αντισταθμιστεί. Συνεπώς, το εν λόγω κράτος μέλος δεν δικαιολογείται να εφαρμόζει στους αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος μηδενικό ποσοστό συμψηφισμού.

59 Επιπλέον, επισημαίνεται, καταρχάς, ότι το επιχείρημα της Πορτογαλικής Δημοκρατίας σύμφωνα με το οποίο το κατ' αποκοπή ποσοστό συμψηφισμού μπορεί να είναι υψηλότερο του μηδενός μόνον όταν οι αγρότες υπάγονται σε κατηγορία δικαιούμενη πίστωσης ΦΠΑ έναντι του Δημοσίου δεν βρίσκει κανένα έρεισμα στο κείμενο της οδηγίας ΦΠΑ. Αντιθέτως, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, μολονότι τα μακροοικονομικά δεδομένα που αφορούν αποκλειστικά τους αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος και στα οποία αναφέρεται το άρθρο 298 της οδηγίας ΦΠΑ περιλαμβάνουν, όπως επισημαίνει η Πορτογαλική Δημοκρατία, τόσο τις εισροές (ενδιάμεση κατανάλωση και ακαθάριστες επενδύσεις παγίου κεφαλαίου) και τις εκροές (τελική παραγωγή συμπεριλαμβανομένης της ιδιοκατανάλωσης) όσο και το συνολικό ποσό των φορολογικών επιβαρύνσεων που αφορούν τις εισροές, εντούτοις υπενθύμισε επίσης ότι τα κατ' αποκοπή ποσοστά συμψηφισμού υπολογίζονται με διαίρεση του ποσού αυτού διά των εκροών (απόφαση της 28ης Ιουνίου 1988, 3/86, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1988, σ. 3369, σκέψη 8). Επομένως, ο ΦΠΑ που ενδεχομένως οφείλεται επί των εκροών και, ως εκ τούτου, η ενδεχομένη κατάσταση πίστωσης φόρου στην οποία περιέρχονται οι αγρότες, ιδιαιτέρως εκείνοι που υπάγονται στο κατ' αποκοπή καθεστώς, δεν λαμβάνεται υπόψη στο πλαίσιο καθορισμού του εφαρμοστέου κατ' αποκοπή ποσοστού συμψηφισμού.

60 Εν συνεχεία, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η ύπαρξη παραβάσεως πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα την κατάσταση του κράτους μέλους κατά την εκπνοή της προθεσμίας που τάχθηκε με την αιτιολογημένη γνώμη (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Οκτωβρίου 2001, C-110/00, Επιτροπή κατά Αυστρίας, Συλλογή 2001, σ. I-7545, σκέψη 13, και της 3ης Ιουνίου 2010,

C-487/08, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2010, σ. I-4843, σκέψη 34). Εκτός αυτού, οι κανόνες του άρθρου 258 ΣΛΕΕ έχουν εφαρμογή χωρίς η Επιτροπή να υποχρεούται να τηρήσει ορισμένη προθεσμία. Επομένως, το εν λόγω θεσμικό όργανο έχει την εξουσία να εκτιμά κατά ποιο χρονικό σημείο πρέπει να ασκηθεί η προσφυγή, η εκτίμηση δε αυτή δεν υπόκειται, καταρχήν, στον έλεγχο του Δικαστηρίου (απόφαση της 4ης Μαρτίου 2010, C-297/08, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2010, σ. I-1749, σκέψη 87 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

61 Επομένως, δεδομένου ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν αμφισβητεί ότι, κατά την εκπνοή της προθεσμίας που τάχθηκε με την αιτιολογημένη γνώμη, το συνολικό ποσό του ΦΠΑ που βάρυνε τους συντελεστές της γεωργικής παραγωγής και τον οποίον κατέβαλλαν οι αγρότες του επίμαχου κατ' αποκοπή καθεστώτος δεν ήταν αμελητέο, όπως διαπιστώθηκε με τη σκέψη 58 της παρούσας αποφάσεως, το γεγονός, ακόμα και αν θεωρηθεί αποδειχθέν, ότι οι επικρατούσες στην Πορτογαλία περιστάσεις στον τομέα αυτό παρέμεναν αμετάβλητες από το 1992, αν όχι από το 1989, δεν ασκεί επιρροή στην εξέταση του βάσιμου της προσφυγής της Επιτροπής.

62 Τέλος, αφενός, η οδηγία ΦΠΑ προβλέπει ρητώς, στο άρθρο της 296, παράγραφος 1, ότι το κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών αποσκοπεί στον συμψηφισμό της επιβάρυνσης με τον ΦΠΑ εισροών που καταβάλλουν οι αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι ο συμψηφισμός αυτός αφορά γενικά τα έξοδα της γεωργικής εκμετάλλευσης και ότι, επομένως, έχει μη φορολογικό χαρακτήρα, μη δυνάμενος να επιβληθεί κατ' εφαρμογή της οδηγίας ΦΠΑ. Αφετέρου, η οδηγία ΦΠΑ προβλέπει, στα άρθρα της 300 και 301, την κύρια μέθοδο καθορισμού και καταβολής του πραγματικού αντισταθμιστικού ποσού το οποίο δικαιούνται οι αγρότες του κατ' αποκοπή καθεστώτος. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ούτε και ότι η επιβάρυνση του ΦΠΑ εισροών που καταβάλλουν οι αγρότες που υπάγονται στο επίμαχο πορτογαλικό καθεστώς μπορεί να συμψηφιστεί προς όφελός τους μέσω άλλων μέτρων πλην της καταβολής κατ' αποκοπή αντισταθμιστικού ποσού όπως το προβλεπόμενο στην εν λόγω οδηγία.

63 Υπό τις περιστάσεις αυτές, πρέπει να κριθεί βάσιμη η πρώτη αιτίαση που προβάλλει η Επιτροπή προς στήριξη της προσφυγής της.

Επί της δεύτερης αιτιάσεως, η οποία αφορά την αρνητική αντιστάθμιση των ίδιων πόρων της Ένωσης που οφείλονται σε σχέση με την είσπραξη του ΦΠΑ

64 Κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο μπορεί να εξετάσει αυτεπαγγέλτως αν πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 258 ΣΛΕΕ για την άσκηση προσφυγής λόγω παραβάσεως (απόφαση της 31ης Μαρτίου 1992, C-362/90, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1992, σ. I-2353, σκέψη 8, και προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας, σκέψη 70).

65 Από το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου και από τη σχετική νομολογία προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι το εισαγωγικό της δίκης έγγραφο πρέπει να προσδιορίζει το αντικείμενο της διαφοράς και να περιέχει συνοπτική έκθεση των ισχυρισμών, καθώς και ότι ο προσδιορισμός αυτός πρέπει να είναι αρκούντως σαφής και ακριβής προκειμένου ο καθού να μπορεί να προετοιμάσει την άμυνά του και το Δικαστήριο να ασκήσει τον έλεγχό του. Επομένως, τα ουσιώδη πραγματικά και νομικά στοιχεία επί των οποίων στηρίζεται μια προσφυγή πρέπει να προκύπτουν κατά τρόπο εύλογο και κατανοητό από το ίδιο το κείμενο του δικογράφου της προσφυγής (βλ. αποφάσεις της 9ης Ιανουαρίου 2003, C-178/00, Ιταλία κατά Επιτροπής, Συλλογή 2003, σ. I-303, σκέψη 6, και της 15ης Ιουνίου 2010, C-211/08, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2010, σ. I-5267, σκέψη 32).

66 Εν προκειμένω, η δεύτερη αιτίαση της Επιτροπής δεν πληροί τις εν λόγω προϋποθέσεις. Συγκεκριμένα, με την αιτίαση αυτή, η Επιτροπή προσάπτει στην Πορτογαλική Δημοκρατία ότι προέβη σε σημαντική αρνητική αντιστάθμιση των ίδιων πόρων της Ένωσης τους οποίους όφειλε σε σχέση με την είσπραξη του ΦΠΑ. Εντούτοις, με την έκθεση των ισχυρισμών της, η Επιτροπή αρκείται να επισημάνει ότι, σε

περίπτωση διαπιστωθείσας παραβάσεως της οδηγίας ΦΠΑ η οποία συνεπάγεται μείωση των ίδιων πόρων της Ένωσης, το θεσμικό αυτό όργανο βασίμως μπορεί να αξιώσει την καταβολή του συνολικού ποσού των ίδιων πόρων περί των οποίων πρόκειται, προσαυξημένου με τους νόμιμους τόκους υπερημερίας. Παραλείπει όμως με τον τρόπο αυτό να διευκρινίσει ποια ακριβώς από τις υποχρεώσεις του παρέβη το εν λόγω κράτος μέλος προβαίνοντας στον επίμαχο συμψηφισμό. Επιπλέον, με το δικόγραφο της προσφυγής της, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι «η παρούσα διαδικασία δεν αποσκοπεί, βέβαια, στην εξέταση του κατά πόσον η Πορτογαλική Δημοκρατία συμμορφώθηκε προς την κανονιστική ρύθμιση σχετικά με την είσπραξη των ιδίων πόρων», πράγμα που αντιφάσκει προς τη δεύτερη αιτίαση που προβάλλει το θεσμικό αυτό όργανο με τα αιτήματά του ενώπιον του Δικαστηρίου.

67 Επομένως, η δεύτερη αιτίαση πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

68 Κατόπιν των προεκτεθέντων, διαπιστώνεται ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, στο μέτρο που εφάρμοσε στους παραγωγούς αγροτικών προϊόντων ειδικό καθεστώς που δεν συμβαδίζει με το προβλεπόμενο στην οδηγία ΦΠΑ, καθόσον απαλλάσσει τους εν λόγω παραγωγούς από την καταβολή ΦΠΑ και προβλέπει την εφαρμογή μηδενικού κατ' αποκοπή ποσοστού συμψηφισμού, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 296 έως 298 της οδηγίας αυτής.

Επί των δικαστικών εξόδων

69 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Η παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, του ίδιου άρθρου ορίζει ότι το Δικαστήριο μπορεί να κατανείμει τα δικαστικά έξοδα ή να αποφασίσει ότι κάθε διάδικος φέρει τα δικαστικά έξοδά του, ειδικότερα αν οι διάδικοι ηττηθούν σε ένα ή πλείονα αιτήματά τους. Δεδομένου ότι η προσφυγή της Επιτροπής γίνεται μόνο μερικώς δεκτή, το Δικαστήριο αποφασίζει ότι κάθε διάδικος φέρει τα δικαστικά του έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Η Πορτογαλική Δημοκρατία, στο μέτρο που εφάρμοσε στους παραγωγούς αγροτικών προϊόντων ειδικό καθεστώς που δεν συμβαδίζει με το προβλεπόμενο στην οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθόσον απαλλάσσει τους εν λόγω παραγωγούς από την καταβολή ΦΠΑ και προβλέπει την εφαρμογή μηδενικού κατ' αποκοπή ποσοστού συμψηφισμού, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 296 έως 298 της εν λόγω οδηγίας.

2) Απορρίπτει κατά τα λοιπά την προσφυγή.

3) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και η Πορτογαλική Δημοκρατία φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.

(υπογραφές)