

62010CC0524

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 22 september 2011 (1)

Zaak C-524/10

Europese Commissie

tegen

Portugese Republiek

„Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Btw-voordruk — Forfaitaire regeling voor landbouwers — Forfaitaire compensatie in plaats van vooraf trek — Forfaitair compensatiepercentage van nihil — Voorwaarden”

I – Inleiding

1.

Het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (2) houdt in beginsel in dat de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van de productie en de distributie omvat. Elke onderneming uit de productie- respectievelijk distributieketen is verplicht boven op de nettoprijs van haar producten of diensten belasting over de toegevoegde waarde te berekenen en het desbetreffende bedrag af te dragen aan de belastingautoriteit. Een dergelijke btw-plichtige onderneming is evenwel bevoegd tot aftrek van de voorbelasting, dat wil zeggen van de btw die zij aan haar eigen leveranciers heeft betaald. Per saldo draagt derhalve elke onderneming alleen de belasting op de door haar zelf gegenereerde toegevoegde waarde af. Uit economisch oogpunt wordt de in de verschillende fasen geheven btw door de betrokken afnemer en uiteindelijk door de eindverbruiker betaald.

2.

Op landbouwers, voor wie de toepassing van deze normale btw-regeling op moeilijkheden zou stuiten, kunnen de lidstaten een bijzondere regeling toepassen, de zogenoemde gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten. Op grond daarvan kunnen zij landbouwers ontheffen van de verplichting btw in rekening te brengen, waarbij een forfaitaire compensatie voor de btw-voordruk in de plaats treedt van de gebruikelijke, concreet berekende vooraf trek.

3.

In de onderhavige niet-nakomingsprocedure verwijt de Europese Commissie Portugal in wezen dat het het percentage van deze forfaitaire compensatie op nihil heeft gesteld, waardoor de Portugese landbouwers die onder deze regeling vallen, geen btw-compensatie kunnen krijgen.

II – Rechtskader

A – Unierecht

4.

Titel XI van de btw-richtlijn („Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen”) bevat in hoofdstuk 7 („Diverse bepalingen”) een artikel 272, lid 1, eerste alinea, sub e, waarin is bepaald dat de lidstaten belastingplichtigen die voor de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten in aanmerking komen, kunnen ontheffen van bepaalde of alle verplichtingen bedoeld in de hoofdstukken 2 tot en met 6. Daartoe behoort de verplichting om zich tegenover de belastingautoriteit als belastingplichtige voor de btw te identificeren, rekeningen met btw op te stellen, een boekhouding te voeren en btw-aangifte te doen.

5.

Titel XII („Bijzondere regelingen”) van de btw-richtlijn regelt in hoofdstuk 2, dat de artikelen 295 tot en met 305 omvat, de „Gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten”.

6.

Op grond van artikel 296, lid 1, van de richtlijn kunnen de lidstaten op landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale btw-regeling of, in voorkomend geval, van de bijzondere regeling voor kleine ondernemers op moeilijkheden zou stuiten, een forfaitaire regeling toepassen ter compensatie van de btw die zij hebben betaald over hun aankopen van goederen en diensten. De op grond daarvan voorziene forfaitaire compensatie treedt in de plaats van het aftrekrecht (artikel 302). Een forfaitair belaste landbouwer kan echter ook opteren voor toepassing van de normale btw-regeling (artikel 296, lid 3).

7.

Artikel 297 van de richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten stellen, voor zover nodig, forfaitaire compensatiepercentages vast. Zij kunnen gedifferentieerde forfaitaire compensatiepercentages vaststellen voor de bosbouw, de verschillende deelsectoren van de landbouw en de visserij.

De lidstaten brengen de uit hoofde van de eerste alinea vastgestelde forfaitaire compensatiepercentages, voordat zij worden toegepast, ter kennis van de Commissie.”

8.

Artikel 298 van genoemde richtlijn bepaalt:

„De forfaitaire compensatiepercentages worden bepaald aan de hand van de macro-economische gegevens over de laatste drie jaar betreffende uitsluitend de forfaitair belaste landbouwers.

De percentages mogen naar boven of naar beneden op een half punt worden afgerond. De lidstaten kunnen deze percentages ook tot nihil terugbrengen.” (3)

9.

De forfaitaire compensatiepercentages mogen niet tot gevolg hebben dat aan de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk bedragen worden terugbetaald die hoger zijn dan de btw-voordruk (artikel 299). De aan de afzonderlijke forfaitair belaste landbouwer toekomende forfaitaire

compensatie wordt berekend door het betrokken forfaitaire compensatiepercentage toe te passen op de nettoprijs van de door hem geleverde producten of verrichte diensten (artikel 300). De forfaitaire compensatie wordt hetzij door de afnemer hetzij door de overheid betaald (artikel 301). Indien de belastingplichtige afnemer deze betaalt, heeft hij het recht het bedrag van deze compensatie af te trekken van de btw die hij verschuldigd is, of door de belastingautoriteit te laten vergoeden (artikel 303).

B – Portugees recht

10.

Blijkens artikel 9, punt 33, van het Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (wetboek inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „CIVA”) (4) zijn vrijgesteld van btw de leveringen van goederen die worden verricht in het kader van de werkzaamheden bedoeld in bijlage A, „Lijst van werkzaamheden van landbouwproductie”, bij het CIVA, alsmede de in bijlage B, „Lijst van agrarische diensten”, genoemde agrarische diensten, voor zover deze worden verricht door een landbouwproducent als nevenactiviteit, met gebruikmaking van zijn arbeidskrachten en/of de normale uitrusting van zijn landbouw- of bosbouwbedrijf. De genoemde bijlagen A en B komen in wezen overeen met de bijlagen VII en VIII van de btw-richtlijn.

11.

Blijkens artikel 29, lid 3, CIVA zijn landbouwproducenten die uitsluitend vrijgestelde handelingen verrichten, ontheven van de gebruikelijke verplichting tot belastingheffing, facturering, belastingaangifte en boekhouding. Zij kunnen opteren voor de normale regeling inclusief het aftrekrecht, maar moeten de gekozen regeling dan vijf jaar lang houden (artikel 12).

III – Feiten, precontentieuze procedure en conclusies

12.

Bij schrijven van 6 juni 2008 liet de Commissie de Portugese autoriteiten weten dat zij de in Portugal geldende facultatieve regeling voor landbouwers onverenigbaar achtte met de gemeenschappelijke forfaitaire regeling van de btw-richtlijn. De Portugese regeling voorziet volgens haar namelijk niet in een btw-compensatie, maar biedt in werkelijkheid slechts een belastingvrijstelling voor agrarische werkzaamheden, verbonden met de uitsluiting van de voorbelastingaftrek.

13.

In hun antwoord van 20 augustus 2008 ontkennen de Portugese autoriteiten dat sprake is van een schending. Volgens hen staat het de lidstaten op grond van artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de btw-richtlijn uitdrukkelijk vrij om het forfaitaire compensatiepercentage op nihil vast te stellen, en wel ongeacht de hoogte van de door de forfaitair belaste landbouwers betaalde voorbelasting. De Portugese regeling voldoet naar hun mening ook aan de doelstellingen van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwers, inzonderheid de doelstelling van de vereenvoudiging. Bovendien is de litigieuze regeling naar hun opvatting vergelijkbaar met een belastingvrijstelling zonder aftrekrecht. Voor het overige zijn de lidstaten vrij in de keuze van de vorm en de middelen bij de omzetting van richtlijnen, met het gevolg dat tegen de Portugese regeling niets kan worden ingebracht.

14.

Aangezien de Commissie door dit betoog niet kon worden overtuigd, stuurde zij de Portugese

Republiek op 26 juni 2009 een met redenen omkleed advies waarin zij vasthield aan haar standpunt dat de Portugese regeling niet verenigbaar is met de artikelen 296 tot en met 298 van de btw-richtlijn.

15.

Bij schrijven van 31 augustus 2009 aan de Commissie weigerde de Portugese Republiek om te voldoen aan het met redenen omkleed advies en lichtte haar standpunt verder toe.

16.

De Commissie blijft bij haar opvatting dat de Portugese regeling inbreuk maakt op het Unierecht en concludeert derhalve in het onderhavige beroep, dat is ingekomen bij het Hof op 11 november 2010:

1.

vast te stellen dat de Portugese Republiek, door op landbouwproducenten een bijzondere regeling toe te passen die niet in overeenstemming is met de regeling van de btw-richtlijn doordat zij landbouwproducenten vrijstelt van de betaling van btw, en door een forfaitair compensatiepercentage van nihil toe te passen met een gelijktijdige aanzienlijke negatieve compensatie in de eigen middelen als tegenwicht voor de heffing van de btw, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 296 tot en met 298 van de btw-richtlijn;

2.

de Portugese Republiek te verwijzen in de kosten.

17.

De Portugese Republiek concludeert dat het het Hof behage:

1.

het beroep te verwerpen;

2.

de Commissie te verwijzen in de kosten.

18.

Na afloop van de schriftelijke procedure heeft het Hof de zaak mondeling behandeld ter terechtzitting van 14 september 2011.

IV – Juridische beoordeling

A – De grief inzake het forfaitaire compensatiepercentage van nihil

1. Uitlegging van artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de richtlijn

19.

Voor de oplossing van het onderhavige geschil moet in eerste instantie worden onderzocht onder

welke voorwaarden de lidstaten, en daarmee dus ook Portugal, op grond van de btw-richtlijn bevoegd zijn om in het kader van de forfaitaire regeling voor landbouwers een forfaitair compensatiepercentage van nihil vast te stellen. Door een dergelijk nultarief wordt per saldo juist geen compensatie van de btw gerealiseerd die is geheven over de aankopen van goederen en diensten door de landbouwers.

a) Bewoordingen van artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de richtlijn

20.

Portugal acht een nultarief zonder meer toelaatbaar en verwijst naar de bewoordingen van artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de richtlijn. Inderdaad wordt daar uitdrukkelijk bepaald dat „[d]e lidstaten [...] deze percentages ook tot nihil [kunnen] terugbrengen”.

21.

De Commissie is echter van mening dat dit niet mag worden opgevat als een vrijbrief. Naar haar opvatting is een nultarief veeleer slechts onder bepaalde voorwaarden toelaatbaar, namelijk indien het conform de richtlijn berekende forfaitaire compensatiepercentage nabij nihil ligt of indien de aankopen van goederen en diensten door landbouwers van belasting vrijgesteld zijn waardoor geen compensatie nodig is.

22.

Een dergelijke beperking van de aan de lidstaten toegekende mogelijkheid om het forfaitaire compensatiepercentage terug te brengen tot nihil vindt geen steun in de bewoordingen van artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de richtlijn. De bewoordingen sluiten de restrictieve uitlegging zoals voorgestaan door de Commissie echter ook niet uit. Om die reden moeten de systematische context alsmede het doel en de strekking van de regeling (5) en haar ontstaansgeschiedenis (6) worden onderzocht om aanknopingspunten te vinden op welke wijze deze bepaling dient te worden uitgelegd.

b) Ontstaansgeschiedenis van artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de richtlijn

23.

Wat de door partijen in het bijzonder aangehaalde ontstaansgeschiedenis van artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de richtlijn betreft, dient allereerst te worden vastgesteld dat reeds in artikel 25, lid 3, eerste alinea, vierde zin, van de Zesde btw-richtlijn 77/388 (7), die bij de btw-richtlijn is herzien, van begin af aan was vastgelegd dat „[d]e lidstaten [...] deze percentages ook tot nihil [kunnen] terugbrengen”.

24.

Voor zover ik kan overzien, vindt deze bepaling haar oorsprong in een wijzigingsvoorstel van Ierland op het oorspronkelijke richtlijnontwerp van de Commissie. (8) In de door de Commissie in het kader van de beraadslagingen over haar ontwerp opgestelde „definitieve compromistekst” met betrekking tot de bijzondere regeling voor landbouwproducenten (9), die rekening houdt met „enkele wijzigingen die in de vergadering van het Comité van permanente vertegenwoordigers van 3 december 1976 zijn aangebracht”, is een nieuwe vierde zin in artikel 27 (10), lid 3, eerste alinea, te vinden volgens welke „[d]e lidstaten [...] deze terugbetalingen tot nihil [kunnen] terugbrengen”. In een voetnoot wordt erop gewezen dat door het Comité van permanente vertegenwoordigers is besloten tot de toevoeging van deze zin op verzoek van de Ierse delegatie.

25.

In het verslag R/3260/76 (FIN 892) van de Raad van 21 december 1976 (11) betreffende de vergaderingen van het Comité van permanente vertegenwoordigers van 3 en 8 december 1976 staat het volgende: „[a]lle delegaties spraken zich uit voor de mogelijkheid voor de lidstaten de betreffende terugbetalingen terug te brengen tot nihil”.

26.

In een aan de Raad gericht schrijven van de Permanente Vertegenwoordiger van Ierland van 19 november 1976 (12) betreffende artikel 27 van de Zesde btw-richtlijn — bijzondere regeling voor landbouwproducenten, wordt het betrokken voorstel echter niet genoemd, en op basis van het schrijven kunnen ook geen conclusies worden getrokken wat betreft de achterliggende overwegingen. Daarin staat slechts in algemene bewoordingen „dat de Ierse delegatie [...] in de huidige tekst belangrijke moeilijkheden voor haar land ziet. Met het oog op de aanpassing van de ontwerp tekst is de Commissie van deze moeilijkheden op de hoogte gebracht. [...]”

27.

De Commissie voert in de onderhavige procedure aan dat de litigieuze regeling met name kan worden verklaard door het feit dat destijds bepaalde lidstaten, waaronder Ierland, een nultarief toepasten op grond- en hulpstoffen voor de landbouwproductie en de richtlijn 77/388 dit, binnen bepaalde grenzen, ook verder toestond. (13) Voor dergelijke situaties heeft de Raad de lidstaten de mogelijkheid geboden om een forfaitair compensatiepercentage van nihil toe te passen.

28.

Daar kan echter tegenover worden gesteld dat de forfaitaire compensatie logischerwijs de betaling van voorbelasting veronderstelt (14), waardoor bij een nultarief op de aankopen van goederen en diensten een forfaitair compensatiepercentage van groter dan nihil op voorhand niet in aanmerking kan komen en bijgevolg geen uitdrukkelijke machtiging daartoe noodzakelijk is. Bovendien bepaalde artikel 27, lid 3 (15), op het moment dat de in casu litigieuze regeling in het ontwerp van richtlijn 77/388 werd opgenomen, reeds dat de lidstaten „voor zover nodig” forfaitaire compensatiepercentages vaststellen. Indien voor de aankopen een nultarief geldt, is dit juist niet nodig, waardoor ook geen machtiging voor de vaststelling van een forfaitair compensatiepercentage van nihil is vereist.

29.

Portugal verwijst op zijn beurt naar de motivering van de Commissie bij haar oorspronkelijke richtlijnontwerp van juni 1973 (16), waarin de Commissie volgens Portugal met betrekking tot de leden 4 en 5 van artikel 27, „forfaitaire regeling voor landbouwproducenten”, zelf uiteenzet dat de lidstaten binnen de op grond van lid 3 vastgestelde maximumgrenzen de forfaitaire compensatiepercentages vrijelijk kunnen vaststellen. In de Duitse versie van de motivering ontbreekt weliswaar het woord „frei”, maar in de Franse tekst staat daadwerkelijk „peuvent librement fixer”, in de Engelse „may freely fix”, in de Italiaanse „possono liberamente fissare” en in de Nederlandse „vrijelijk kunnen vaststellen”.

30.

De hier doorklinkende ruime beoordelingsvrijheid is verrassend. Indien de Commissie de lidstaten beneden het genoemde maximum daadwerkelijk geheel de vrije hand wilde laten, was het voor haar en de Raad veel makkelijker geweest dit in de tekst van de richtlijn op te nemen. Dit is echter

niet gebeurd. Veeleer heeft de Raad zich pas op aandringen van Ierland in een vrij laat stadium van de onderhandelingen akkoord verklaard met een regeling die ten aanzien van de discretionaire bevoegdheid van de lidstaten zonder meer minder duidelijk is.

31.

Bovendien heeft de Raad in de periode waarin hij zich met het Ierse wijzigingsvoorstel bezighield, tevens een door de Duitse Permanente Vertegenwoordiging voorgestelde (17) en door deze „absoluut noodzakelijk” geachte toevoeging aan artikel 27, lid 3, eerste alinea (18), behandeld, inhoudende dat de forfaitaire compensatiepercentages naar boven of naar beneden op een half punt kunnen worden afgerond. Dit voorstel werd als vijfde zin in deze bepaling opgenomen. (19) Indien de delegaties reeds bij het oorspronkelijke richtlijnontwerp of uiterlijk na de op voorstel van Ierland toegevoegde vierde zin ervan waren uitgegaan dat het de lidstaten beneden een bepaald maximum volledig vrijstond om het forfaitaire compensatiepercentage vast te stellen, dan was een dergelijke afrondingsregel niet nodig geweest. De nauwkeurige bepalingen van de afrondingsregel laten veeleer vermoeden dat een dergelijke volledige discretionaire bevoegdheid van de lidstaten niet bestaat.

32.

De uiteenzetting van de Commissie in de motivering bij het oorspronkelijke richtlijnontwerp kan daarom niet doorslaggevend zijn voor de beantwoording van de vraag op welke wijze de litigieuze regeling dient te worden uitgelegd.

33.

De ontstaansgeschiedenis van artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de btw-richtlijn levert derhalve geen concrete aanwijzingen op voor de beantwoording van de vraag of deze bepaling dient te worden uitgelegd zoals voorgestaan door de Commissie of zoals voorgestaan door Portugal.

c) De systematische context alsmede het doel en de strekking

i) De concrete systematische context

34.

Bij de bespreking van de ontstaansgeschiedenis heb ik enkele systematische overwegingen genoemd.

35.

Zoals wij hebben gezien, is de vaststelling van forfaitaire compensatiepercentages conform artikel 297, eerste alinea, van de richtlijn (20) hoe dan ook slechts voorzien voor zover nodig. Indien op de grond- en hulpstoffen voor de landbouwproductie geen voorbelasting drukt, bestaat die noodzaak niet en is er in beginsel ook geen behoefte aan een bepaling als artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de richtlijn om een compensatiepercentage op nihil te kunnen vaststellen.

36.

Geheel in die lijn bepaalt artikel 299 van de richtlijn (21) dat de forfaitaire compensatiepercentages niet ertoe mogen leiden dat de forfaitair belaste landbouwers per saldo vergoedingen ontvangen die boven de voordruk aan belasting over de toegevoegde waarde liggen. Daardoor wordt gewaarborgd dat de forfaitaire regeling voor landbouwers geen element

van economische steun (22) bevat.

37.

Deze twee systematische aspecten pleiten er veel meer voor dat artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de richtlijn een zelfstandige regeling betreft en de lidstaten ook dan de mogelijkheid van een op nihil gestelde compensatie wil bieden, indien op de aankopen voorbelasting drukt.

38.

Bij een dergelijke uitlegging is het evenwel moeilijk voor te stellen dat voor Ierland vanwege het daar geldende nultarief voor grond- en hulpstoffen voor de landbouwproductie daadwerkelijk „belangrijke moeilijkheden” de reden zijn geweest voor deze regeling. Want op het moment dat Ierland zich tegenover de Raad beriep op de „belangrijke moeilijkheden” (23), bevatte het ontwerp van richtlijn 77/388 reeds een met artikel 299 van de btw-richtlijn overeenkomende bepaling (24), en toen op voorstel van Ierland de aan artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de btw-richtlijn voorafgaande regeling in het ontwerp van richtlijn 77/388 werd opgenomen (25), stond in de aan artikel 297, eerste alinea, van de btw-richtlijn (26) voorafgaande regeling reeds dat de lidstaten de forfaitaire compensatiepercentages slechts vaststellen „voor zover nodig”. (27)

39.

De reeds genoemde afrondingsregel van artikel 298, tweede alinea, eerste zin, van de richtlijn pleit daarentegen veeleer tegen een uitlegging van de tweede zin aldus dat de vaststelling van een nultarief niet aan voorwaarden is gekoppeld. Indien het de lidstaten volgens het — historisch oudere — artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de richtlijn daadwerkelijk vrij had gestaan om ondanks een aanzienlijke btw-voordruk een compensatie van nihil in te stellen, zou er geen behoefte bestaan aan een bepaling op grond waarvan een afronding op een half punt van het volgens bepaalde parameters berekende forfaitaire compensatiepercentage mogelijk is.

40.

De tweede zin is systematisch gezien echter ook niet puur een aanvulling van de eerste zin, in die zin dat de afronding ook een nultarief tot gevolg kan hebben. Ten eerste was namelijk de volgorde van deze zinnen in richtlijn 77/388 omgekeerd, ten tweede sluit de chronologie van de toevoeging van deze zinnen in het ontwerp van richtlijn 77/388 een dergelijke zienswijze uit, en ten derde ligt het in de aard van de zaak dat een afronding ook kan leiden tot een nultarief. Voor de volledigheid wil ik erop wijzen dat het woord „ook” in artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de btw-richtlijn een nieuwigheid van deze richtlijn vormt. Aangezien deze wijziging echter niet conform het derde punt van de considerans van deze richtlijn in de bepalingen betreffende de omzetting en de inwerkingtreding (28) wordt genoemd, werd daarmee geen inhoudelijke wijziging beoogd. Aan deze puur redactionele wijziging kunnen geen verdergaande aanknopingspunten voor de in casu te geven uitlegging worden ontleend.

41.

Aangezien de tot dusver besproken systematische overwegingen niet leiden tot een eenduidige uitlegging van artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de btw-richtlijn, dient deze bepaling in een bredere context te worden bekeken waarbij tevens het doel en de strekking van de forfaitaire regeling voor landbouwers worden betrokken.

ii) De bredere context alsmede het doel en de strekking van de forfaitaire regeling

42.

De forfaitaire regeling voor landbouwers behoort tot de bijzondere regelingen van het gemeenschappelijke btw-stelsel en moet als zodanig eng worden uitgelegd. (29)

43.

Zoals reeds kan worden afgeleid uit het opschrift van het relevante hoofdstuk 2 van titel XII van de btw-richtlijn, „Gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten”, en zoals wordt gepreciseerd in de artikelen 296 en 302 juncto artikel 272, lid 1, eerste alinea, sub e, van de richtlijn, wordt met deze bijzondere regeling beoogd, de landbouwers voor wie de normale regeling of zelfs de bijzondere regeling voor kleine ondernemers op moeilijkheden zou stuiten, in aanmerking te brengen voor een forfaitaire compensatie van hun btw-voordruk. (30) Deze regeling is dusdanig opgesteld dat de onder deze regeling vallende landbouwers over hun verkopen geen btw heffen en afdragen, maar daartegenover in zoverre ook geen recht op voorbelastingaftrek hebben. De voorbelasting moet veeleer forfaitair worden gecompenseerd.

44.

In dit verband wil ik in herinnering roepen dat het aftrekrecht volgens vaste rechtspraak een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel is (31) en in beginsel niet mag worden beperkt. (32) Het aftrekrecht waarborgt namelijk de neutraliteit van de btw. (33)

45.

Door de forfaitaire compensatie wordt weliswaar noch op individuele basis noch bij het recht op vooraftrek een btw-neutraliteit gerealiseerd, maar de grondgedachte achter de regeling is wel de neutraliteit van de btw voor de totale groep van forfaitair belaste landbouwers te waarborgen (34) en deze op individuele basis zo veel mogelijk te benaderen. Dit wordt bereikt door de forfaitaire compensatiepercentages die volgens artikel 295, lid 1, punt 7, van de richtlijn als compensatie van de btw-voordruk dienen, conform artikel 298, eerste alinea, van de richtlijn op basis van de voor deze groep geldende macro-economische gegevens te berekenen (35) en dan overeenkomstig artikel 300 van de richtlijn toe te passen op de verkopen van de individuele forfaitair belaste landbouwer.

46.

Anders dan bij de onder de normale regeling vallende belastingplichtigen heeft de forfaitaire regeling voor landbouwers weliswaar tot gevolg dat over hun verkopen geen btw wordt geheven en men zich dus kan afvragen waarom überhaupt een compensatie van de voorbelasting noodzakelijk is, terwijl, zoals Portugal aanvoert, bij de van btw vrijgestelde verkopen ook geen recht op vooraftrek bestaat volgens artikel 168 van de richtlijn.

47.

De bijzondere regeling voor landbouwers is echter juist niet als belastingvrijstelling bedoeld. Aangezien de landbouwers, zoals de Commissie aanvoert, regelmatig tot een van de eerste leden van een lange productie- en distributieketen tot aan de eindverbruiker (36) behoren, zou een simpele belastingvrijstelling van hun verkopen tot gevolg hebben dat de op hun aankopen drukkende voorbelasting als verborgen btw wordt doorberekend en dat over de betrokken belastingbedragen in latere fasen ook btw wordt geheven, waardoor een meervoudige belasting

zou ontstaan en de neutraliteit van het btw-stelsel in gevaar zou worden gebracht.

48.

Juist om dergelijke gevolgen van de forfaitaire compensatie te voorkomen, bepaalt artikel 303 van de richtlijn voor het geval dat in plaats van de fiscus de btw-plichtige afnemer de forfaitaire compensatie aan de landbouwer betaalt, dat de afnemer dit bedrag kan aftrekken van de btw over zijn eigen verkopen van goederen en diensten of een restitutie hiervan kan verlangen. Daardoor wordt gewaarborgd dat geen verborgen btw wordt doorberekend.

49.

Op grond van artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de richtlijn is het evenwel mogelijk compensatie van de btw-voordruk in zijn geheel uit te sluiten door het forfaitaire compensatiepercentage eveneens op nihil vast te stellen. Daarbij gaat het niet om een uitzondering op de uitzondering die terugleidt tot de basisregel en derhalve ruim uitgelegd dient te worden. (37) De btw-behandeling van de forfaitair belaste landbouwers raakt daardoor veeleer nog verder verwijderd van de normale regeling dan dit toch al het geval was. Artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de richtlijn dient derhalve eng te worden uitgelegd.

50.

Zoals blijkt uit de motivering bij het oorspronkelijke ontwerp van de Commissie, is de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwers „slechts een technische en praktische modaliteit van de toepassing van de belasting”, waarmee aan de forfaitair belaste landbouwers een forfaitaire compensatie voor de aftrekbare voorbelasting wordt geboden. Deze werd ingevoerd als overgangsregeling om vooral kleine landbouwbedrijven te ontheffen van de formaliteiten van de normale regeling. (38)

51.

Om de gelijkmatige inning van de eigen middelen te waarborgen en verstoringen van de mededinging ten gevolge van de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde in de afzonderlijke lidstaten te voorkomen, mag de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor de hele groep van forfaitair belaste landbouwers niet met financiële voor- of nadelen verbonden zijn, zo luidt althans de motivering bij het oorspronkelijke ontwerp. (39) Het spreekt voor zich dat de toepassing van de forfaitaire regeling — wat de inning van de eigen middelen en de mededingingsvoorwaarden tussen de landbouwers van de afzonderlijke lidstaten betreft — niet dezelfde werking heeft indien de forfaitair belaste landbouwers van een van deze landen de forfaitaire compensatie ontvangen, terwijl de forfaitair belaste landbouwers van de andere landen hier geen recht op hebben. (40)

52.

Ook al werd het oorspronkelijke richtlijnontwerp in veel opzichten gewijzigd, ben ik van mening dat de weergegeven delen van de bijbehorende motivering het doel en de strekking van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwers nog steeds juist weergeven. Indien een lidstaat vrijelijk zou mogen vaststellen dat ondanks een aanzienlijke btw-voordruk geen forfaitaire compensatie wordt toegekend, zou de gemeenschappelijke forfaitaire regeling nutteloos zijn. Een dergelijke uitlegging zou derhalve niet verenigbaar zijn met het doel en de strekking van de regeling.

53.

Portugal voert echter aan dat de belangrijkste doelstelling van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten de vereenvoudiging van het btw-stelsel voor de forfaitair belaste landbouwers is en dat de eigen regeling aan deze doelstelling voldoet doordat een maximale vereenvoudiging wordt bereikt. Aan de hand van de cijfers voor 2005 wijst Portugal erop dat zijn landbouw bijna uitsluitend uit zeer kleine familiebedrijven bestaat, het opleidingsniveau deels erg laag is en bijna de helft van de landbouwers ouder is dan 65 jaar. Een positiever forfaitair compensatiepercentage zou onvermijdelijk een bepaald minimum aan verplichtingen met zich brengen, inzonderheid ten aanzien van boekhouding en facturering.

54.

Het is juist dat de gemeenschappelijke forfaitaire regeling, zoals inzonderheid blijkt uit artikel 296, lid 1, juncto artikel 272, lid 1, eerste alinea, sub e, van de richtlijn, een vereenvoudiging van het btw-stelsel voor bepaalde landbouwers beoogt. (41) De richtlijn voorziet echter niet in een vereenvoudiging ten koste van alles. De vereenvoudiging is veeleer gekoppeld aan een mechanisme dat door middel van een forfaitaire compensatie van de btw-voordruk de neutraliteit van de btw zo veel mogelijk waarborgt.

d) Tussenconclusie

55.

Tegen deze achtergrond en gezien het feit dat artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de richtlijn eng dient te worden uitgelegd, brengen het doel en de strekking van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwers mee dat deze bepaling in die zin moet worden uitgelegd dat deze de lidstaten niet volledig vrijlaat om, ongeacht de hoogte van de daadwerkelijke btw-voordruk, het forfaitaire compensatiepercentage op nihil vast te stellen. Een dergelijk nultarief is integendeel slechts toelaatbaar, indien de btw-voordruk dit vereist omdat deze ofwel niet bestaat ofwel zo gering is dat deze te verwaarlozen is.

e) Argument van de ontoelaatbaarheid van een corrigerende uitlegging

56.

Portugal voert tegen het hier gevonden uitleggingsresultaat het arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk van 15 juli 2010 (42) aan. Blijkens dit arrest kan een lidstaat wiens nationale regeling in overeenstemming is met de duidelijke en precieze bewoordingen van een bepaling van een richtlijn, niet worden verweten deze bepaling te hebben geschonden door er geen corrigerende uitleg aan te geven waardoor deze aansluit bij het algemene systeem van het gemeenschappelijke btw-stelsel en aldus een vergissing van de Uniewetgever te herstellen.

57.

In die zaak ging het uiteindelijk om de vraag of het Verenigd Koninkrijk artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn 86/560 (43), die enkel verwijst naar artikel 169, sub a en b, van de btw-richtlijn, in die zin diende op te vatten en toe te passen dat deze bepaling ook verwijst naar het bepaalde sub c ervan. De Commissie motiveerde dit met de ontstaansgeschiedenis, de opzet en het doel van de betrokken bepalingen. Het Hof kon het betoog van de Commissie dat er sprake was van een vergissing, niet volgen en wees erop dat, zelfs indien wel sprake was van een dergelijke vergissing en de lezing van de Commissie meer in overeenstemming is met het systeem van het gemeenschappelijk btw-stelsel, het niet aan het Hof staat om een dergelijke corrigerende

uitlegging te geven. (44)

58.

In casu is de situatie echter anders. Artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de btw-richtlijn is veel minder duidelijk dan de in het arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk aan de orde zijnde bepaling. Op grond van de systematiek alsmede de strekking en het doel van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling waar deze bepaling bij hoort, is het juist de vraag wanneer een nultarief kan worden vastgesteld. Zoals ik heb uiteengezet, leidt de teleologische, met de bewoordingen verenigbare uitlegging ertoe dat artikel 298, tweede alinea, tweede zin, van de richtlijn de lidstaten niet volledig vrij laat. Zeker had een duidelijkere formulering van de bepaling beter voldaan aan het beginsel van rechtszekerheid. De inhoud van deze bepaling kon echter aan de hand van de gebruikelijke uitleggingsmethoden worden bepaald, en op grond van deze uitlegging is een nationale regeling volgens welke ondanks een aanzienlijke btw-voordruk geen forfaitaire compensatie wordt toegekend, niet verenigbaar met deze bepaling.

2. Het bestaan van een aanzienlijke btw-voordruk

59.

Nadat is vastgesteld dat het de lidstaten niet vrij staat om ongeacht de daadwerkelijke btw-voordruk van de forfaitair belaste landbouwers een forfaitair compensatiepercentage van nihil vast te stellen, moet worden onderzocht of het in Portugal „nodig” is om een forfaitaire compensatie toe te kennen, of dat de btw-voordruk van de forfaitair belaste landbouwers nihil of bijna nihil is.

60.

De Commissie wijst er in haar verzoekschrift op dat volgens het CIVA voor de meeste aankopen van goederen en diensten in de Portugese landbouw een belastingtarief van 6 % geldt en voor machines, apparaten en brandstof een belastingtarief van 13 %. Portugal heeft dit in het verzoekschrift in wezen bevestigd.

61.

De Commissie heeft verder verklaard dat het bedrag aan voorbelasting dat de Portugese forfaitair belaste landbouwers in de jaren 2004 en 2005 niet konden aftrekken, bij 5,3 respectievelijk 7,9 % van hun verkopen lag. Volgens de Commissie hebben de Portugese autoriteiten dit aan de Commissie meegedeeld in het kader van een controle van de eigen middelen voor deze jaren, die zij in november 2007 in Portugal heeft uitgevoerd.

62.

Partijen verschillen van mening over de herkomst en juistheid van deze getallen. De Commissie wijst er in haar antwoord op het verzoekschrift echter terecht op dat het in casu niet gaat om de vaststelling van de concrete forfaitaire compensatiepercentages, maar om de vraag of de voorwaarden voor de vaststelling van een nultarief aanwezig zijn. De Commissie heeft aan de hand van deze cijfers willen uiteenzetten dat de btw-voordruk van de forfaitair belaste landbouwers aanzienlijk is. Dat dit het geval is, is door Portugal niet gemotiveerd betwist en is ook geloofwaardig gezien de in Portugal geldende btw-tarieven voor de aankopen van goederen en diensten in de landbouw.

63.

Derhalve kan worden vastgesteld dat Portugal een forfaitair compensatiepercentage van nihil

toepast hoewel de aankopen van goederen en diensten door de Portugese forfaitair belaste landbouwers in aanzienlijke omvang met voorbelasting zijn belast en het dientengevolge nodig zou zijn hiervoor compensatie te verlenen.

3. De verdere argumenten van Portugal

a) Forfaitaire compensatie alleen wanneer de landbouw zich in een fiscale kredietsituatie bevindt

64.

Portugal voert aan dat de lidstaten in het kader van de forfaitaire regeling ook rekening mogen houden met de btw die de forfaitair belaste landbouwers zouden moeten afdragen indien zij onder de normale regeling zouden vallen. Portugal is klaarblijkelijk van mening dat een positieve forfaitaire compensatie alleen dan in aanmerking genomen hoeft te worden, indien in het kader van de normale regeling de voorbelasting boven de af te dragen belasting zou liggen en de hele groep forfaitair belaste landbouwers ten opzichte van de staat over een belastingkrediet zou beschikken. Volgens Portugal ligt de af te dragen belasting bij toepassing van de normale regeling echter boven de aftrekbare voorbelasting. De op nihil vastgestelde compensatie is derhalve in overeenstemming met de budgettaire rationaliteit en heeft voor de forfaitair belaste landbouwers geen nadelen, aldus Portugal.

65.

Zoals de Commissie in haar antwoord op het verweerschrift terecht heeft aangevoerd, zijn er in de richtlijn echter geen aanwijzingen voor te vinden dat een positieve forfaitaire compensatie slechts zou moeten worden toegekend in het atypische geval dat de btw-voordruk van de totale economische sector boven de over de verkopen van goederen en diensten te betalen btw ligt die in geval van toepassing van de normale regeling zou moeten worden afgedragen. Indien de opvatting van Portugal zou worden gevolgd, zou de forfaitaire regeling ver verwijderd raken van de normale regeling en de daartoe behorende mogelijkheid van vooraftek; het doorberekenen van verborgen btw zou in de regel juist niet worden voorkomen.

66.

Voor zover dit betoog van Portugal op puur budgettaire overwegingen berust, wil ik er verder op wijzen dat de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten slechts een optionele bijzondere regeling is en de lidstaten niet verplicht zijn hiervan gebruik te maken. Indien zij echter voor deze bijzondere regeling hebben gekozen, moeten hun omzettingbepalingen binnen de door de btw-richtlijn aangegeven kaders blijven. In zoverre treft het betoog van Portugal dat de lidstaten zelf de vorm en middelen van de omzetting kunnen kiezen, geen doel.

b) Geen wijziging van de btw-situatie in de landbouw

67.

Portugal voert verder aan dat de Commissie er ten onrechte van uitgaat dat de btw-situatie binnen de landbouwsector in Portugal dermate is gewijzigd dat in tegenstelling tot vroeger een forfaitair compensatiepercentage van nihil nu niet meer mogelijk zou zijn. Ook al zijn de belastingtarieven gewijzigd, de situaties van 1989, toen Portugal zijn wetgeving na een overgangperiode moest aanpassen aan richtlijn 77/388, en nu zijn vergelijkbaar wat de belastingheffing over de aan- en verkopen betreft. Zelfs wanneer men van een substantiële wijziging zou willen spreken, heeft deze reeds 17 jaar geleden plaatsgevonden, toen Portugal in 1992 het nultarief voor verschillende grond- en hulpstoffen voor de landbouwproductie heeft afgeschaft.

68.

In zoverre volstaat de verwijzing naar de vaste rechtspraak volgens welke het bestaan van een niet-nakoming dient te worden beoordeeld op basis van de situatie waarin de lidstaat zich bevond aan het einde van de in het met redenen omklede advies gestelde termijn (45), en het uitsluitend aan de Commissie is om te beslissen of (46) en wanneer (47) zij een beroep wegens niet-nakoming wil instellen. Hoe de situatie in de jaren 1989 en 1992 was, is derhalve niet van belang.

c) Compensatie op andere wijze

69.

Ten slotte voert Portugal aan dat de forfaitaire compensatie, indien deze daadwerkelijk dient te worden toegekend, anders dan het recht op vooraftrek niet fiscaal van aard is. Naar de opvatting van Portugal gaat het er veeleer om de forfaitair belaste landbouwers een financiële compensatie voor hun bedrijfskosten te verlenen. In Portugal geschiedt dit bijna altijd via steunmaatregelen, vergoedingen, premies en andere staatssubsidies, aldus Portugal.

70.

De gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten is echter zonder enige twijfel onderdeel van het gemeenschappelijke btw-stelsel zoals neergelegd in de richtlijn. Het lijkt onhoudbaar om deze bijzondere regeling, voor zover zij voorziet in een forfaitaire compensatie, als niet fiscaal van aard te beschouwen. Bovendien is het door de noodzaak van uniforme toepassing van dit stelsel niet geoorloofd om steunmaatregelen of andere staatssubsidies als vervanging voor een ontbrekende btw-compensatie te kiezen.

4. Slotsom

71.

Samengevat moet daarom worden vastgesteld, dat Portugal de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten heeft geschonden door het forfaitaire compensatiepercentage op nihil vast te stellen hoewel de btw-voordruk van de forfaitair belaste landbouwers noch nihil noch bijna nihil is.

B – De grief inzake de berekening van de eigen middelen

72.

De Commissie komt niet alleen op tegen de boven besproken bijzondere regeling die Portugal toepast op forfaitair belaste landbouwers, maar ook tegen het feit dat Portugal in het kader van zijn eigen middelen een aanzienlijke negatieve compensatie uitvoert om de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde te compenseren.

73.

Anders dan de grief inzake de bijzondere regeling gaan beide partijen in hun memories slechts zijdelings in op dit tweede onderdeel van de vordering van de Commissie.

74.

De Commissie wijdt in haar verzoekschrift slechts een korte alinea aan dit onderwerp. Daarin voert zij aan dat de onderhavige procedure weliswaar niet tot doel heeft vast te stellen in hoeverre Portugal voldoet aan zijn verplichtingen in het kader van de inning van de eigen middelen, maar dat erop dient te worden gewezen dat de Commissie een nabetaling vermeerderd met rente kan verlangen, indien Portugal de richtlijn heeft geschonden en dit heeft geleid tot een vermindering van de eigen middelen van de Europese Unie. In het kader van haar betoog met betrekking tot de uitlegging van artikel 298 van de richtlijn had de Commissie er terloops op gewezen dat Portugal in 2004 bij de berekening van de eigen middelen een negatieve compensatie van ongeveer 70 miljoen EUR heeft uitgevoerd om zodoende rekening te houden met de door de forfaitair belaste landbouwers niet afgetrokken voorbelasting.

75.

Portugal gaat in zijn verweerschrift ook slechts heel kort in op dit punt. De onderhavige procedure vloeit weliswaar voort uit onenigheid tussen de Commissie en Portugal over de juiste berekening van de eigen middelen in verband met de bijzondere regeling voor landbouwers, maar zoals de Commissie zelf aangeeft, is dit niet onderwerp van de procedure, aldus Portugal. Zelfs wanneer het Hof de door de Commissie voorgestane uitlegging van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling zou willen volgen, kan dit naar de opvatting van Portugal geen verhoging van de Portugese bijdrage aan de eigen middelen tot gevolg hebben, aangezien het maximumniveau reeds is bereikt. In dupliek wijst Portugal er verder op dat de Commissie bepalingen aanhaalt uit de Zesde richtlijn 77/388 inzake de berekening van de eigen middelen in verband met de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwers (48), die al geruime tijd, uiterlijk sinds de inwerkingtreding van verordening nr. 1553/89 (49), niet meer worden toegepast en waarvoor ook geen equivalent te vinden is in de btw-richtlijn.

76.

Portugal heeft weliswaar niet uitdrukkelijk betwist dat het ten aanzien van de regeling die het toepast op de forfaitair belaste landbouwers, een negatieve compensatie bij de eigen middelen uitvoert en dat dit in het bijzonder in 2004 is gebeurd. Gezien de bovenstaande stelling van de Commissie, die zij op een desbetreffende vraag ter terechtzitting heeft gehandhaafd, volgens welke de onderhavige procedure geen betrekking heeft op de inning van de eigen middelen, kan dit Portugal niet worden verweten. Tevens zij eraan herinnerd dat volgens artikel 38, lid 1, sub c, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof en de desbetreffende rechtspraak elk inleidend verzoekschrift het voorwerp van het geschil en een summiere uiteenzetting van de aangevoerde middelen moet bevatten. Deze aanduidingen moeten zo duidelijk en nauwkeurig zijn dat de verweerder zijn verweer kan voorbereiden en het Hof zijn toezicht kan uitoefenen. Daaruit volgt dat de wezenlijke elementen, feitelijk en rechtens, waarop het beroep is gebaseerd, coherent en begrijpelijk moeten worden weergegeven in de tekst van het verzoekschrift zelf. (50) Hieraan

voldoet het verzoekschrift van de Commissie ten aanzien van het tweede onderdeel van haar vordering niet.

77.

Aangezien de Commissie het tweede onderdeel van haar verzoekschrift niet uitdrukkelijk heeft ingetrokken en diensgevolge hierover dient te worden beslist, moet dit onderdeel als onvoldoende gemotiveerd niet-ontvankelijk worden verklaard.

V – Kosten

78.

Aangezien beide partijen hebben gevorderd dat de andere partij in de kosten wordt verwezen, en beide ten dele in het ongelijk dienen te worden gesteld, geef ik het Hof in overweging conform artikel 69, lid 3, van het Reglement voor de procesvoering elke partij haar eigen kosten te laten dragen.

VI – Conclusie

79.

Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging te beslissen als volgt:

„1)

De Portugese Republiek heeft de artikelen 296 tot en met 298 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde geschonden door op landbouwproducenten een van de richtlijn afwijkende bijzondere regeling toe te passen volgens welke deze zijn vrijgesteld van de betaling van btw en voor hen een forfaitair compensatiepercentage van nihil geldt.

2)

Het beroep wordt verworpen voor het overige.

3)

Elke partij zal haar eigen kosten dragen.”

(1) Oorspronkelijke taal: Duits.

(2) Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn” of gewoonweg „richtlijn”).

(3) Cursivering van mij.

(4) In de bij wetsdecreet nr. 195/89 van 12 juni 1989 gewijzigde versie, die nieuw is gepubliceerd bij wetsdecreet nr. 102/2008 van 20 juni 2008 (in de versie van rectificatie nr. 44-A/2008 van 13 augustus 2008).

(5) Zie arresten van 15 juli 2004, Harbs (C-321/02, Jurispr. blz. I-7101, punt 28); 26 mei 2005, Stadt Sundern (C-43/04, Jurispr. blz. I-4491, punt 24), en 9 maart 2010, Commissie/Duitsland (C-518/07, Jurispr. blz. I-1885, punt 17).

(6) Zie arresten van 23 april 2009, Falco Privatstiftung en Rabitsch (C-533/07, Jurispr. blz. I-3327, punt 20); 10 september 2009, Eschig (C-199/08, Jurispr. blz. I-8295, punt 58), en 28 oktober 2010, Volvo Car Germany (C-203/09, Jurispr. blz. I-10721, punt 40).

(7) Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

(8) Dit ontwerp kan worden geraadpleegd onder <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf>.

(9) Aan de delegaties toegestuurd onder het kenmerk R/2892/1/76 (FIN 758) herz. 1 van de Raad van 7 december 1976, te raadplegen onder <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf>. De Duitse, de Deense, de Italiaanse, de Nederlandse en de Engelse versies dateren van 8 december 1976.

(10) Het gaat om het latere artikel 25 van richtlijn 77/388.

(11) Te raadplegen onder <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf>. De Duitse versie dateert van 23 december 1976, de Deense, de Italiaanse, de Nederlandse en de Engelse versies dateren daarentegen van 22 december 1976.

(12) Raadsdocument R/2855/76 (FIN 750) van 23 respectievelijk 24 november 1976, te raadplegen onder <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>.

(13) De Commissie verwijst in zoverre onder meer naar arrest van 21 juni 1988, Commissie/Ierland (415/85, Jurispr. blz. 3097, punten 29 en 30). In die procedure had de Commissie Ierland onder meer verweten dat het op diervoeder en meststoffen een nultarief toepaste, maar het Hof achtte het nultarief voor dergelijke grond- en hulpstoffen voor de landbouwproductie verenigbaar met richtlijn 77/388.

(14) Zie arrest Commissie/Ierland (aangehaald in voetnoot 13, punt 25).

(15) Dit is gewijzigd in artikel 25, lid 3, van richtlijn 77/388 en later in artikel 297, eerste alinea, van de btw-richtlijn.

(16) Zie voetnoot 8.

(17) Telex van 19 november 1976 aan de Raad, Raadsdocument R/2847/76 (FIN 747) van 22 respectievelijk 24 november 1976, te raadplegen onder <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>.

(18) Zie in dit verband het document R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 van de Raad van 7 december 1976 (aangehaald in voetnoot 9).

(19) Zie artikel 25, lid 3, eerste alinea, vijfde zin, van richtlijn 77/388 en artikel 298, tweede alinea, eerste zin van de btw-richtlijn.

(20) Eerder artikel 25, lid 3, eerste zin, van richtlijn 77/388.

(21) Een overeenkomstige regeling was reeds te vinden in het ontwerp van richtlijn 77/388 in artikel 27, lid 1, eerste alinea, derde zin, voordat de vierde en de vijfde zin werden toegevoegd; zie het document R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 van de Raad van 7 december 1976 (aangehaald in voetnoot 9).

(22) Zie voor vergelijkbare overwegingen van de Commissie reeds in verband met het oorspronkelijke ontwerp van richtlijn 77/388 (aangehaald in voetnoot 8), evenwel met betrekking tot artikel 27, lid 11, van dit ontwerp, de daarbij gevoegde motivering volgens welke een overdreven hoge compensatie in werkelijkheid een economische steun zou zijn. Zie ook arrest van 28 juni 1988, Commissie/Italië (3/86, Jurispr. blz. 3369, punt 14).

(23) Zie het schrijven van de Permanente Vertegenwoordiger van Ierland van 19 november 1976 (aangehaald in voetnoot 12).

(24) Artikel 27, lid 3, eerste alinea, derde zin, gewijzigd in artikel 25, lid 3, eerste alinea, derde zin, van richtlijn 77/388.

(25) Artikel 27, lid 3, eerste alinea, vierde zin, gewijzigd in artikel 25, lid 3, eerste alinea, vierde zin, van richtlijn 77/388.

(26) Artikel 27, lid 3, eerste alinea, eerste zin, gewijzigd in artikel 25, lid 3, eerste alinea, eerste zin, van richtlijn 77/388.

(27) Zie de verschillende ontwerpstadia zoals deze blijken uit de Raadsdocumenten R/2514/76 (FIN 663) van 22 oktober 1976 (de Duitse versie dateert van 27 oktober 1976), te raadplegen onder <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf>, R/2892/1/76 (FIN 758) van 25 november 1976 (de Duitse versie dateert van 1 december 1976), te raadplegen onder <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>, en R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 van 7 december 1976 (aangehaald in voetnoot 9).

(28) Zie artikel 412 van de richtlijn.

(29) Arresten Harbs (aangehaald in voetnoot 5, punt 27) en Stadt Sundern (aangehaald in voetnoot 5, punt 27); zie voor de bijzondere regeling voor kleine ondernemers, arrest van 28 september 2006, Commissie/Oostenrijk (C-128/05, Jurispr. blz. I-9265, punt 22), alsmede mijn conclusie van 17 juni 2010 in de zaak Schmelz (C-97/09, Jurispr. 2010, blz. I-10465, punt 32).

(30) Zie ook punt 50 van de considerans van de richtlijn.

(31) Arresten van 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, Jurispr. blz. I-5129, punt 14); 30 september 2010, Uszodaépít? (C-392/09, Jurispr. blz. I-8791, punt 15), en 12 mei 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, Jurispr. blz. I-3873, punt 31).

(32) Arresten van 11 december 2008, Danfoss en AstraZeneca (C-371/07, Jurispr. blz. I-9549, punt 26); 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Jurispr. blz. I-7467, punt 37), en 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Jurispr. blz. I-13805, punt 39).

(33) Arresten Danfoss en AstraZeneca (aangehaald in voetnoot 32, punt 26) en Uszodaépít? (aangehaald in voetnoot 31, punt 35) en arrest van 22 december 2010, Dankowski (C-438/09, Jurispr. blz. I-14009, punt 24).

(34) Zie in dit verband artikel 295, lid 1, punten 6 en 7.

(35) Zie in dit verband arrest Commissie/Italië (aangehaald in voetnoot 22, punt 8).

(36) In het arrest Commissie/Ierland (aangehaald in voetnoot 13, punt 29) alsmede in het arrest van 21 juni 1988, Commissie/Verenigd Koninkrijk (416/85, Jurispr. blz. 3127, punt 20), heeft het Hof echter in verband met de vraag of op de levering van hulp- en grondstoffen voor de landbouwproductie bij wijze van uitzondering ook in de toekomst een nultarief mag worden toegepast, vastgesteld dat deze levering dicht genoeg bij de eindverbruiker staat.

(37) Zie arresten van 26 juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Jurispr. blz. I-6729, punt 72), en 28 oktober 2010, Axa UK (C-175/09, Jurispr. blz. I-10701, punt 30).

(38) Zie in het in voetnoot 8 aangehaalde ontwerp, de motivering bij artikel 27, leden 1, 6, 12 en 13 alsmede 16.

(39) Zie in het in voetnoot 8 aangehaalde ontwerp, de motivering bij artikel 27, lid 1.

(40) Zie in het in voetnoot 8 aangehaalde ontwerp, de motivering bij artikel 27, lid 2, vierde en vijfde streepje.

(41) Zie ook arrest Stadt Sundern (aangehaald in voetnoot 5, punt 28).

(42) Arrest van 15 juli 2010, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-582/08, Jurispr. blz. I-7195, punt 48).

(43) Dertiende richtlijn 86/560/EEG van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (PB L 326, blz. 40).

(44) Arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk (aangehaald in voetnoot 42, punten 28 e.v., 36 en 46).

(45) Arresten van 26 april 2005, Commissie/Ierland (C-494/01, Jurispr. blz. I-3331, punt 29); 28 januari 2010, Commissie/Frankrijk (C-333/08, Jurispr. blz. I-757, punt 55), en 7 april 2011, Commissie/Portugal (C-20/09, Jurispr. blz. I-2637, punt 31).

(46) Arresten van 26 juni 2003, Commissie/Frankrijk (C-233/00, Jurispr. blz. I-6625, punt 31); 2 juni 2005, Commissie/Luxemburg (C-266/03, Jurispr. blz. I-4805, punt 35); 21 januari 2010, Commissie/Duitsland (C-17/09, punt 20), en 26 mei 2011, Commissie/Spanje (C-306/08, Jurispr. blz. I-4541, punt 66).

(47) Arresten van 1 februari 2001, Commissie/Frankrijk (C-333/99, Jurispr. blz. I-1025, punt 25); 4 maart 2010, Commissie/Italië (C-297/08, Jurispr. blz. I-1749, punt 87), en 28 oktober 2010, Commissie/Litouwen (C-350/08, Jurispr. blz. I-10525, punt 33), en arrest Commissie/Spanje (aangehaald in voetnoot 46, punt 66).

(48) Artikel 25, lid 12, juncto bijlage C bij de Zesde richtlijn 77/388.

(49) Verordening (EEG, Euratom) nr. 1553/89 van de Raad van 29 mei 1989 betreffende de definitieve uniforme regeling voor de inning van de eigen middelen uit de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 155, blz. 9).

(50) Arresten van 21 februari 2008, Commissie/Italië (C-412/04, Jurispr. blz. I-619, punt 103); 16 juli 2009, Commissie/Polen (C-165/08, Jurispr. blz. I-6843, punt 42), en 5 mei 2011, Commissie/Portugal (C-267/09, Jurispr. blz. I-3197, punt 25).