

62016CC0262

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. SZPUNAR

van 28 juni 2017 (1)

Zaak C-262/16

Shields & Sons Partnership

tegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[verzoek van de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 296, lid 2, en artikel 299 – Gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten – Uitsluiting van landbouwproducenten van de regeling – Voorwaarden”

Inleiding

1.

De toepassing van de btw brengt voor belastingplichtigen een reeks administratieve verplichtingen mee. Die verplichtingen nakomen kan voor sommigen van hen buitensporig belastend zijn, met name als zij hun economische activiteit op een betrekkelijk kleine schaal verrichten. In de bepalingen over de btw zijn daarom voor enkele categorieën belastingplichtigen vereenvoudigde regelingen vastgesteld. Dat is onder andere het geval voor landbouwproducenten, voor wie een forfaitaire regeling is neergelegd. Toepassing van deze regeling is voor de lidstaten facultatief. Als zij echter besluiten deze regeling in te voeren, zijn zij niet volledig vrij de regeling naar eigen inzicht vorm te geven. In de onderhavige zaak heeft het Hof de gelegenheid nader licht te werpen op de fundamentele beginselen op dit gebied.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2.

Artikel 296, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (2) bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen ten aanzien van landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale btw-regeling of, in voorkomend geval, van de bijzondere regeling van hoofdstuk 1, op moeilijkheden zou stuiten, overeenkomstig het bepaalde in dit hoofdstuk een forfaitaire regeling toepassen ter compensatie van de btw die is betaald over de aankopen van goederen en diensten van de forfaitair belaste landbouwers.

2. Iedere lidstaat kan bepaalde categorieën landbouwproducenten, alsmede landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale btw-regeling of, in voorkomend geval, van de in artikel 281 bedoelde vereenvoudigde regels geen administratieve moeilijkheden oplevert, van de forfaitaire regeling uitsluiten.

[...]”

3.

Artikel 297, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„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.”

4.

Artikel 298, eerste alinea, van deze richtlijn luidt als volgt:

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

5.

Tot slot bepaalt artikel 299 van richtlijn 2006/112:

„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.”

Recht van het Verenigd Koninkrijk

6.

In het recht van het Verenigd Koninkrijk is de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten ingevoerd bij Section 54 Value Added Tax Act 1994 (btw-wet 1994; hierna: „VATA 1994”). In de Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 [verordening betreffende de btw (forfaitaire regeling voor landbouwproducenten) (percentuele toeslag) van 1992], SI 1992/3221, wordt het forfaitaire compensatiepercentage vastgesteld op 4%. Dit percentage is van toepassing op alle landbouwproducenten die van de regeling gebruikmaken. Section 206 Value Added Tax Regulations 1995 (verordening betreffende de btw 1995), opgenomen in deel XXIV van deze verordening, dat is vastgesteld ter uitvoering van de bepalingen van Section 54 VATA 1994, beschrijft de omstandigheden waaronder de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk; hierna ook: „HMRC”) een certificaat voor de deelname van een landbouwbedrijf aan de forfaitaire regeling kunnen intrekken. Hieronder valt de omstandigheid dat HMRC meent dat de intrekking van het certificaat nodig is ter bescherming van de belastinginkomsten.

7.

De belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk publiceert informatie voor belastingplichtigen met de uitlegging van de btw-bepalingen (VAT Notices). Volgens de gegevens in het verzoek om een prejudiciële beslissing zijn zij niet bindend, maar beroept HMRC zich in de praktijk op deze publicaties in de betrekkingen met belastingplichtigen. In het besluit dat het voorwerp is van het hoofdgeding heeft HMRC zich beroepen op VAT Notice 700/46 over de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten. Overeenkomstig punt 7.2 van deze VAT Notice mag een landbouwproducent geen gebruik meer maken van de regeling als hij „als forfaitair belaste landbouwer wezenlijk meer terugkrijgt dan het geval zou zijn indien [hij] krachtens de normale regeling voor de btw zou zijn geregistreerd”.

Feiten, procedure en prejudiciële vragen

8.

Shields & Sons Partnership (hierna: „Shields & Sons”) drijft een landbouwbedrijf in Castlewellan (Verenigd Koninkrijk). Dit landbouwbedrijf is actief in de veehouderij, een activiteit die in het Verenigd Koninkrijk onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten valt.

9.

Sinds het belastingjaar 2004/2005 neemt Shields & Sons deel aan de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten. In dat belastingjaar correspondeerde het bedrag dat Shields & Sons ontving als forfaitaire compensatie in grote lijnen met de voorbelasting die de onderneming krachtens de normale regeling had mogen aftrekken. In de daaropvolgende jaren begonnen deze bedragen echter zo sterk uiteen te lopen dat het gecumuleerde overschot van de compensatie voor de belastingjaren 2004/2005 tot en met 2011/2012 374884,23 GBP bedroeg. (3)

10.

Daarop heeft HMRC bij besluit van 15 oktober 2012 het certificaat van Shields & Sons voor deelname aan de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten ingetrokken op grond van de omstandigheid dat die onderneming als forfaitair belaste landbouwer wezenlijk meer terugkreeg dan indien zij krachtens de normale regeling voor de btw zou zijn geregistreerd. Dit besluit is bij besluit van 21 december 2012 gehandhaafd.

11.

Bij vonnis van 8 oktober 2014 heeft de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) het beroep verworpen dat Shields & Sons tegen dit besluit had ingesteld. De onderneming heeft tegen dit vonnis hoger beroep ingesteld bij de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk), de verwijzende rechter in deze zaak.

12.

Volgens deze rechter zijn partijen in het hoofdgeding het oneens over de juiste uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2006/112 over de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten. Daarop heeft de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld.

„1)

Moet artikel 296, lid 2, van richtlijn [2006/112], dat deel uitmaakt van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten zoals vervat in hoofdstuk 2 van titel XII van die richtlijn, aldus worden uitgelegd dat daarin een uitputtende regeling is neergelegd voor de gevallen waarin een lidstaat een landbouwproducent mag uitsluiten van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten? In het bijzonder wordt het volgende gevraagd:

1.1)

Mag een lidstaat landbouwproducenten enkel op grond van artikel 296, lid 2, [van richtlijn 2006/112] uitsluiten van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten?

1.2)

Mag een lidstaat een landbouwproducent ook op grond van artikel 299 [van deze richtlijn] uitsluiten van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten?

1.3)

Heeft een lidstaat op grond van het beginsel van fiscale neutraliteit de bevoegdheid om een landbouwproducent uit te sluiten van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten?

1.4)

Zijn lidstaten bevoegd om landbouwproducenten op andere gronden uit te sluiten van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten?

2)

Hoe dient het begrip ‚categorieën landbouwproducenten‘ in artikel 296, lid 2, van richtlijn [2006/112] te worden uitgelegd? In het bijzonder wordt gevraagd:

2.1)

Moet een concrete categorie landbouwproducenten aan de hand van objectieve kenmerken kunnen worden vastgesteld?

2.2)

Kan een concrete categorie landbouwproducenten worden vastgesteld aan de hand van economische overwegingen?

2.3)

Welke mate van nauwkeurigheid is vereist voor de vaststelling van een categorie landbouwproducenten die een lidstaat heeft willen uitsluiten?

2.4)

Is een lidstaat bevoegd om als relevante categorie aan te merken ,landbouwproducenten van wie is gebleken dat zij als deelnemers aan de forfaitaire regeling wezenlijk meer terugkrijgen dan het geval zou zijn indien zij voor de btw zouden zijn geregistreerd’?”

13.

Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij de griffie van het Hof ingekomen op 12 mei 2016. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Shields & Sons, de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Franse regering en de Europese Commissie. De vertegenwoordigers van Shields & Sons, van de regering van het Verenigd Koninkrijk en van de Commissie waren aanwezig ter terechtzitting van 15 maart 2017.

Analyse

14.

Met zijn prejudiciële vragen in deze zaak wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of en op grond waarvan een lidstaat een landbouwproducent van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling kan uitsluiten die als deelnemer aan die regeling een compensatie ontvangt die wezenlijk hoger is dan de voorbelasting die hij krachtens de normale regeling had mogen aftrekken. Ik begin mijn analyse van de prejudiciële vragen met een kort overzicht van de kenmerken van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten.

Gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten

15.

In de btw worden in beginsel alle handelingen betrokken die door belastingplichtigen worden verricht in het kader van hun economische activiteit, behoudens bepaalde vrijgestelde activiteiten. Met de heffing van deze belasting gaat voor de belastingplichtigen echter een reeks administratieve verplichtingen gepaard, waaronder met name boekhoudkundige verplichtingen. Dat is noodzakelijk om ervoor te zorgen dat de btw naar behoren functioneert; zij is immers in aanzienlijke mate gebaseerd op de registratie en de controle van de belastingverplichtingen door de belastingplichtigen zelf. Sommige categorieën marktdeelnemers, vooral degenen met een kleinschalige activiteit, zijn echter niet in staat zich te kwijten van deze administratieve verplichtingen of de toepassing ervan stuit voor hen op aanzienlijke moeilijkheden. In verband daarmee voorziet richtlijn 2006/112 in vereenvoudigde regelingen voor de afrekening van de btw.

16.

Een van de categorieën belastingplichtigen waarvoor een dergelijke vereenvoudigde regeling geldt, zijn landbouwproducenten. In de artikelen 295 tot en met 305 van richtlijn 2006/112 is een gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten neergelegd. Kort gezegd is een landbouwproducent („forfaitair belaste landbouwer” genoemd, overeenkomstig artikel 295, lid 1, punt 3, van richtlijn 2006/112) in het kader van deze regeling niet verplicht de verschuldigde btw aan de fiscus te betalen noch heeft hij recht op aftrek van de belasting die hij bij de verwerving van de voor zijn activiteit benodigde goederen en diensten heeft betaald. Afhankelijk van de oplossingen die in de afzonderlijke lidstaten zijn gekozen kan hij daarentegen aan de prijs van de door hem aan andere belastingplichtigen geleverde goederen en diensten een forfaitaire compensatie toevoegen, waarvan de lidstaat overeenkomstig artikel 297 van richtlijn 2006/112 het tarief vaststelt. In het Verenigd Koninkrijk bedraagt dit tarief 4%. De afnemers van deze goederen en diensten behandelen deze forfaitaire compensatie als voorbelasting en hebben het recht deze

van de verschuldigde belasting af te trekken. De compensatie kan ook rechtstreeks door de fiscus aan de forfaitair belaste landbouwers worden uitbetaald.

17.

De gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten dient twee doelen. (4) Ten eerste strekt zij ertoe de administratie voor forfaitair belaste landbouwers te vereenvoudigen. Wanneer de verplichting om de verschuldigde btw aan de fiscus te betalen wegvalt en er tegelijkertijd geen mogelijkheid is de voorbelasting af te trekken, kunnen forfaitair belaste landbouwers worden vrijgesteld van een reeks administratieve verplichtingen, zoals het registreren van verworven goederen en diensten, het voeren van een boekhouding, het uitreiken van facturen en dergelijke.

18.

Ten tweede kunnen forfaitair belaste landbouwers dankzij deze regeling gecompenseerd worden voor de kosten van de btw die zij hebben betaald over goederen of diensten verworven ten behoeve van hun activiteit. Zonder deze compensatie zou deze belasting op hen drukken, wat in strijd is met het beginsel van de neutraliteit van de btw voor belastingplichtigen, volgens welke deze belasting wordt gedragen door consumenten. Omdat het compensatiepercentage wordt berekend met betrekking tot de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk, als groep, wordt de neutraliteit van de belasting ook enkel voor de landbouwers als groep bewaard. Dat betekent dat de compensatie in het geval van een concrete forfaitair belaste landbouwer in feite hoger of lager kan uitvallen dan het bedrag aan btw dat in het betrokken belastingjaar is betaald.

19.

De gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwers is een uitzondering op de normale regeling van richtlijn 2006/112 en mag bijgevolg slechts worden toegepast voor zover dit voor het bereiken van bovengenoemde doelstellingen noodzakelijk is. (5) Ten eerste zou de regeling niet moeten worden toegepast op landbouwers voor wie de toepassing van de normale regeling of eventueel de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen (6) niet op administratieve moeilijkheden zou stuiten. Ten tweede mag de toepassing van de forfaitaire regeling er met betrekking tot de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk in een bepaalde lidstaat niet toe leiden dat de terugbetaling uit hoofde van de compensatie hoger uitvalt dan de voorbelasting die deze landbouwproducenten krachtens de normale regeling zouden mogen aftrekken.

20.

Tegen de achtergrond van deze opmerkingen moeten de prejudiciële vragen in deze zaak worden onderzocht.

Eerste prejudiciële vraag

21.

Bij de eerste prejudiciële vraag gaat het om de mogelijkheid een landbouwproducent van de forfaitaire regeling uit te sluiten. De verwijzende rechter wenst te vernemen of dat uitsluitend mogelijk is op grond van artikel 296, lid 2, van richtlijn 2006/112 of ook op een andere grond, inzonderheid artikel 299 van deze richtlijn of schending van het beginsel van de neutraliteit van de btw.

22.

Artikel 296, lid 2, van richtlijn 2006/112 behelst twee gevallen waarin een landbouwproducent van de forfaitaire regeling kan worden uitgesloten. Het eerste geval is een algemene uitsluiting door de lidstaat van bepaalde categorieën landbouwproducenten. De manier waarop een lidstaat deze categorieën kan definiëren, komt aan de orde in de tweede prejudiciële vraag in deze zaak. Deze kwestie zal ik dus in een later deel van deze conclusie bespreken.

23.

Het tweede geval waarin landbouwproducenten van de regeling kunnen worden uitgesloten, betreft landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale regeling of de vereenvoudigde regels geen administratieve moeilijkheden oplevert. Die uitsluiting houdt in de regel verband met de omvang van het landbouwbedrijf of de omzet ervan (7) en berust op het vermoeden dat een landbouwbedrijf van een zekere omvang in staat is de administratieve verplichtingen na te komen die uit de status van btw-plichtige voortvloeien.

24.

Ogenschijnlijk hebben deze voorwaarden in beginsel betrekking op uitsluiting ex ante, in die zin dat landbouwproducenten die behoren tot een categorie die is uitgesloten van de toepassing van de forfaitaire regeling, daaraan niet kunnen deelnemen. Gevallen van uitsluiting ex post, dat wil zeggen uitsluiting van landbouwproducenten die eerder aan de forfaitaire regeling hebben deelgenomen, kunnen zich voordoen doordat een forfaitair belaste landbouwer die voorheen tot een categorie behoorde die onder de regeling valt, nu tot een andere, niet-opgenomen categorie behoort, bijvoorbeeld als gevolg van vergroting van de schaal van zijn activiteit of wijziging van het profiel van de productie. In zo'n geval voldoet de landbouwproducent niet langer aan de criteria voor de deelname aan de forfaitaire regeling, waardoor uitsluiting van de regeling gerechtvaardigd is.

25.

Ik denk echter niet dat een forfaitair belaste landbouwer op een andere grond van de regeling kan worden uitgesloten, inzonderheid niet op de gronden die de verwijzende rechter in zijn eerste prejudiciële vraag noemt. Ik onderschrijf in zoverre de opvattingen van Shields & Sons, de Franse regering en de Commissie in hun opmerkingen in deze zaak.

26.

Waar het gaat om het beginsel van neutraliteit van de btw, heeft de wetgever van de Unie, zoals ik al zei, de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten bewust gebaseerd op een zekere veralgemenisering. Met het oog op vereenvoudiging van de administratieve verplichtingen heeft de wetgever afgezien van de volledige neutraliteit van de belasting met betrekking tot iedere concrete forfaitair belaste landbouwer ten gunste van de neutraliteit van de regeling als geheel met betrekking tot die landbouwproducenten gezamenlijk. Zodoende is het mogelijk dat individuele landbouwproducenten in het kader van de forfaitaire regeling een hogere of lagere compensatie krijgen dan het bedrag van de voorbelasting. Dat is echter niet in strijd met het beginsel van neutraliteit van de btw maar is, zoals de Commissie in haar opmerkingen stelt, een bewuste afwijking door de wetgever van dit beginsel. (8)

27.

Artikel 299 van richtlijn 2006/112 daarentegen vormt een richtsnoer voor de lidstaten bij de omschrijving van het tarief voor de forfaitaire compensatie. Deze lidstaten moeten dit tarief zo

kiezen dat de compensatie niet hoger is dan de hoogte van de totale btw-voordruk. Het tarief van de forfaitaire compensatie wordt overeenkomstig artikel 298, eerste alinea, van deze richtlijn vastgesteld op basis van macro-economische gegevens voor de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk. Artikel 299 van de richtlijn kan dus niet de grondslag vormen voor individuele besluiten die betrekking hebben op bepaalde forfaitair belaste landbouwers. De regels voor de wijze van vaststellen van het tarief van de forfaitaire compensatie zien namelijk op de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk en niet op ieder van hen afzonderlijk. Bovendien definieert artikel 295, lid 1, punt 6, van deze richtlijn, zoals de Commissie terecht opmerkt, de btw-voordruk voor de toepassing van de bepalingen over de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten als de totale druk aan btw betaald door alle forfaitair belaste landbouwers uit hoofde van de verwerving van goederen en diensten ten behoeve van de door hen verrichte activiteit. Dit artikel verbiedt de individuele forfaitair belaste landbouwer dus niet een compensatie te ontvangen die hoger is dan de btw die daadwerkelijk door hem is betaald.

28.

Zoals Shields & Sons in haar opmerkingen in deze zaak met juistheid opmerkt, staat de lidstaten een reeks instrumenten ter beschikking waarmee kan worden gewaarborgd dat forfaitair belaste landbouwers uit hoofde van de deelname aan de regeling geen compensatie ontvangen die hoger is dan de btw die zij krachtens de normale regeling zouden mogen aftrekken. Daarnaast hebben de lidstaten mijns inziens niet alleen de mogelijkheid van deze instrumenten gebruik te maken, maar ook de plicht. Een dergelijke buitensporige compensatie is immers in strijd met de aard van de forfaitaire regeling als afwijking van de normale regeling en met de uitdrukkelijke regeling in artikel 299 van richtlijn 2006/112, en kan bovendien voor (sommige) forfaitair belaste landbouwers steun vormen. (9)

29.

De lidstaten zouden dus ten eerste de forfaitaire regeling enkel moeten toepassen op landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale regeling of de vereenvoudigde regels op administratieve moeilijkheden zou stuiten (artikel 296, lid 1, van richtlijn 2006/112). Ook kunnen landbouwproducenten van de regeling worden uitgesloten bij wie dergelijke moeilijkheden zich bijvoorbeeld als gevolg van de schaal van hun activiteit niet voordoen of niet meer voordoen (artikel 296, lid 2). Ten tweede kan een lidstaat bepaalde categorieën landbouwproducenten op voorhand van de regeling uitsluiten (idem). Ten derde kan een lidstaat gedifferentieerde tarieven voor de forfaitaire compensatie vaststellen voor de verschillende deelsectoren van de landbouw (artikel 297, eerste alinea, tweede volzin). Een dergelijke differentiatie kan met name aangewezen zijn indien zich, vanwege de aanzienlijke verschillen in de verhouding van de toegevoegde waarde van een landbouwproductie tot de waarde van de ten behoeve van die productie verworven goederen en diensten, een aanzienlijke wanverhouding voordoet in de hoogte van de daadwerkelijk door de landbouwproducenten in de verschillende deelsectoren ontvangen compensatie. Ten vierde en ten slotte bepalen de lidstaten het tarief voor de forfaitaire compensatie aan de hand van de macro-economische gegevens over de laatste drie jaar (artikel 298, eerste alinea). Dat betekent tevens dat dat tarief kan worden gecorrigeerd als de macro-economische gegevens wijzen op een buitensporige compensatie.

30.

In het licht van het bovenstaande dringt zich de vraag op naar de rechtmatigheid van de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten naar het recht van het Verenigd Koninkrijk. Zoals namelijk volgt uit de vaststellingen van de verwijzende rechter ontvangt een landbouwbedrijf met een zeer grootschalige productie (10) dat een gedetailleerde boekhouding voert (11) door de toepassing van deze regels in het kader van de forfaitaire regeling een compensatie die drie keer zo hoog is

als de voorbelasting die dat landbouwbedrijf krachtens de normale regeling zou mogen aftrekken. Als zou blijken dat dergelijke gevallen wijdverbreid zijn, zou dat betekenen dat de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten naar het recht van het Verenigd Koninkrijk structureel onverenigbaar is met de bepalingen van richtlijn 2006/112.

31.

Een lidstaat kan de negatieve gevolgen van zijn doen (of nalaten) op macro-economisch niveau echter niet compenseren met maatregelen tegen individuele marktdeelnemers. De facultatieve aard van de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten, waarop ik in mijn vorige conclusie over dit onderwerp heb gewezen (12), maakt dat niet anders.

32.

Als een lidstaat namelijk beslist heeft de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten in te voeren en deze regeling regelmatig heeft opgezet, dat wil zeggen dat die regeling uitsluitend bestemd is voor landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale regeling of de vereenvoudigde regels moeilijkheden oplevert en het juiste tarief van de forfaitaire compensatie is vastgesteld, kan een landbouwproducent die voldoet aan de criteria voor de deelname aan de regeling in beginsel verwachten dat hij er recht op heeft tot de regeling toe te treden en daaraan deel te blijven nemen, ongeacht de concrete financiële resultaten daarvan in de afzonderlijke belastingjaren. Anders zou het doel van de forfaitaire regeling niet worden bereikt, te weten vereenvoudiging en vermindering van de administratieve lasten voor degenen voor wie de toepassing van de normale regeling voor de belastingheffing op moeilijkheden zou stuiten.

33.

Gelet op een ander geef ik het Hof in overweging op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat de artikelen 295 tot en met 305 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat de enige toelaatbare voorwaarden voor de uitsluiting van een forfaitair belaste landbouwer van de in die bepalingen neergelegde gemeenschappelijke forfaitaire regeling voortvloeien uit artikel 296, lid 2, van deze richtlijn.

Tweede prejudiciële vraag

34.

Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een lidstaat krachtens artikel 296, lid 2, van richtlijn 2006/112 een categorie landbouwproducenten omschreven als „landbouwproducenten van wie is gebleken dat zij als deelnemers aan de forfaitaire regeling wezenlijk meer terugkrijgen dan het geval zou zijn indien zij voor de btw zouden zijn geregistreerd”, van de forfaitaire regeling kan uitsluiten.

35.

Deze vraag volgde uit het standpunt van HMRC dat is uiteengezet in het hoofdgeding, en door de regering van het Verenigd Koninkrijk in haar opmerkingen in deze zaak is onderschreven, volgens welke in het recht van het Verenigd Koninkrijk precies zo'n categorie landbouwproducenten is gedefinieerd en uitgesloten van de forfaitaire regeling overeenkomstig artikel 296, lid 2, van richtlijn 2006/112.

36.

Zoals ik eerder heb gezegd (13), kunnen de lidstaten krachtens artikel 296, lid 2, van richtlijn

2006/112 bepaalde categorieën landbouwproducenten van de forfaitaire regeling uitsluiten. Deze bepaling biedt de lidstaten een aanwijzing hoe zij de forfaitaire regeling in hun nationale recht vorm dienen te geven. De uitsluiting die hier aan de orde is, moet dan ook, als een onderdeel van deze regeling, een uitsluiting ex ante zijn, in die zin dat een uitgesloten categorie tevoren en abstract moet zijn omschreven, zodat een landbouwproducent vóór de beslissing over een eventuele toetreding tot de regeling kan beoordelen of hij tot een uitgesloten categorie behoort en daar in de toekomst ook nog toe kan behoren. Het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel vereisen dat.

37.

Dat volgt ook uit de structuur van artikel 296, lid 2, van richtlijn 2006/112, dat zich hier bedient van het begrip „categorieën landbouwproducenten”, terwijl in het vervolg van de bepaling wordt gesproken van „landbouwproducenten” die van de regeling kunnen worden uitgesloten als de toepassing van de normale btw-regeling of de vereenvoudigde regels voor hen geen moeilijkheden oplevert. Hoewel in dit tweede geval dus een individuele toetsing van de situatie van de afzonderlijke landbouwproducenten is toegelaten, gaat het in het eerste geval uitdrukkelijk om een abstract en a priori gedefinieerde categorie.

38.

Het kan natuurlijk voorkomen dat een landbouwproducent die aanvankelijk niet tot een uitgesloten categorie behoort, later wel daaronder valt. Dat kan zich bijvoorbeeld voordoen als gevolg van vergroting van de schaal van de activiteit of verandering van de aard ervan. Dat zijn omstandigheden die afhangen van een beslissing van de belanghebbende en waarin hij in staat is de gevolgen van deze beslissingen voor zijn status als forfaitair belaste landbouwer te overzien. Het is volgens mij echter niet in overeenstemming met de logica van de forfaitaire regeling dat de deelname aan die regeling op zich ertoe kan leiden dat een landbouwproducent automatisch wordt uitgesloten omdat hij een financieel voordeel heeft van zijn deelname aan de regeling.

39.

Bovendien doet de uitsluiting zich voor op basis van een bepaalde verhouding tussen het bedrag ontvangen als forfaitaire compensatie en de voorbelasting die de belanghebbende in theorie zou mogen aftrekken als hij actief was als belastingplichtige krachtens de normale regeling. De belanghebbende heeft ten eerste nauwelijks invloed op deze verhouding, want de hoogte van de behaalde omzet (waarvan de compensatie, uitgedrukt als een percentage ervan, afhankelijk is) hangt slechts gedeeltelijk af van de waarde van de ten behoeve van die activiteit verworven goederen en diensten, en dus van de betaalde btw.

40.

Ten tweede is een forfaitair belaste landbouwer onder normale omstandigheden niet eens in staat te voorzien dan wel vast te stellen of aan deze voorwaarde voor de uitsluiting van de regeling is voldaan. We mogen niet vergeten dat de forfaitaire regeling is bedoeld voor landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale regeling op administratieve problemen zou stuiten. Daarom zijn forfaitair belaste landbouwers bevrijd van een reeks verplichtingen, met name op het gebied van registratie en boekhouding. Een forfaitair belaste landbouwer is dus niet in staat het bedrag aan btw te berekenen dat hij krachtens de normale regeling zou mogen aftrekken, aangezien de forfaitaire regeling er juist toe dient hem te bevrijden van de verplichting deze bedragen te berekenen. Als een forfaitair belaste landbouwer echter een boekhouding voert waaruit hij deze gegevens kan afleiden, zoals in het hoofdgeding, dan betekent dat waarschijnlijk dat de forfaitaire regeling wordt toegepast op een manier die verder gaat dan noodzakelijk is voor

het verwezenlijken van haar doelstellingen.

41.

Om bovengenoemde redenen ben ik van mening dat, zelfs als wordt aangenomen dat het recht van het Verenigd Koninkrijk een categorie landbouwproducenten zoals is omschreven in de tweede prejudiciële vraag van de forfaitaire regeling uitsluit, deze categorie is vormgegeven op een manier die onverenigbaar is met de logica van deze regeling en de omstandigheid dat een landbouwproducent tot deze categorie behoort, niet als grond voor uitsluiting van de regeling kan dienen.

42.

Bovendien wijst de Commissie er in haar opmerkingen terecht op dat de manier waarop de belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk zich op de uitsluiting van bovengenoemde categorie landbouwproducenten van de regeling beroept, niet voldoet aan de criteria van duidelijkheid en nauwkeurigheid die bij de omzetting van bepalingen van Unierecht in het nationale recht in aanmerking moeten worden genomen.

43.

Volgens de rechtspraak van het Hof (14) is, indien een lidstaat gebruikmaakt van een door een richtlijn toegekende facultatieve bevoegdheid, omwille van de rechtszekerheid vereist dat een uitdrukkelijke bepaling wordt vastgesteld en wordt voldaan aan de criteria van specificiteit, nauwkeurigheid en duidelijkheid, zodat rechterlijke toetsing mogelijk is.

44.

De uitsluiting van een onderscheiden categorie landbouwproducenten van de forfaitaire regeling, waarop HMRC zich beroept, volgt evenwel niet uit de rechtsvoorschriften; deze (15) kennen de belastingdienst namelijk enkel de bevoegdheid toe een forfaitair belaste landbouwer van de regeling uit te sluiten als hij meent dat dat nodig is ter bescherming van de belastinginkomsten. De opmerking dat het gaat om landbouwproducenten die in het kader van de regeling een compensatie ontvangen die wezenlijk hoger is dan de voorbelasting die zij krachtens de normale regeling zouden mogen aftrekken, komt enkel voor in niet-bindende informatie voor belastingplichtigen. (16) Zoals volgt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing vormt deze informatie geen bepaling van recht, maar is zij eerder een toelichting op de administratieve praktijk van HMRC.

45.

Shields & Sons stelt dus in haar opmerkingen in deze zaak terecht vast dat de uitsluiting van de forfaitaire regeling van landbouwproducenten die een compensatie ontvangen die wezenlijk hoger is dan de voorbelasting die zij krachtens de normale regeling zouden mogen aftrekken, eerder moet worden gezien als een bevoegdheid van HMRC om concrete landbouwproducenten uit te sluiten dan als een stelselmatige uitsluiting van een a priori en abstract omschreven categorie landbouwproducenten in de zin van artikel 296, lid 2, van richtlijn 2006/112.

46.

Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging op de tweede prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 296, lid 2, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een categorie landbouwproducenten waarvan is gebleken dat zij als deelnemers aan die forfaitaire regeling wezenlijk meer terugkrijgen dan indien zij voor de btw zouden zijn geregistreerd, voor de

toepassing van deze bepaling geen naar behoren gevormde categorie landbouwproducenten is.

Conclusie

47.

Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de door de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1)

De artikelen 295 tot en met 305 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat de enige toelaatbare voorwaarden voor de uitsluiting van een forfaitair belaste landbouwer van de in die bepalingen neergelegde gemeenschappelijke forfaitaire regeling voortvloeien uit artikel 296, lid 2, van deze richtlijn.

2)

Artikel 296, lid 2, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat op grond daarvan niet een categorie landbouwproducenten van de forfaitaire regeling mag worden uitgesloten die is omschreven als landbouwproducenten van wie is gebleken dat zij als deelnemers aan die regeling wezenlijk meer terugkrijgen dan indien zij voor de btw zouden zijn geregistreerd.”

(1) Oorspronkelijke taal: Pools.

(2) PB 2006, L 347, blz. 1.

(3) Deze gegevens worden niet betwist. Volgens de berekeningen van de boekhouder van Shields & Sons was de compensatie inzonderheid in de belastingjaren 2008/2009 tot en met 2011/2012 ongeveer drie keer zo hoog als de voorbelasting die de onderneming krachtens de normale regeling had mogen aftrekken.

(4) Zie arrest van 12 oktober 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(5) Zie arrest van 12 oktober 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(6) Neergelegd in de artikelen 281-292 van richtlijn 2006/112.

(7) Dat is bijvoorbeeld het geval in het Franse recht, en indirect (door de uit andere bepalingen voortvloeiende verplichting een boekhouding te voeren) ook in het Poolse en Oostenrijkse recht.

(8) Een dergelijke afwijking is bij het neutraliteitsbeginsel – anders dan bij het beginsel van gelijke behandeling, waarvan dat beginsel een concrete uitwerking is op het gebied van de btw – kennelijk mogelijk, omdat dat beginsel geen grondwettelijk karakter heeft (zie arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punten 42 en 43).

(9) Zie de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Commissie/Portugal (C-524/10, EU:C:2011:613, punt 36).

(10) Zoals volgt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing zelf heeft Shields & Sons in het belastingjaar 2011/2012 als forfaitaire compensatie een bedrag van meer dan 200000 GBP ontvangen, wat bij een tarief van 4% betekent dat zij een omzet van 5000000 GBP had behaald.

(11) Bovenstaande informatie is namelijk afkomstig uit de gegevens die door de boekhouder van Shields & Sons zijn uitgewerkt.

(12) Zie mijn conclusie in de zaak Nigl (C-340/15, EU:C:2016:505, punt 49).

(13) Zie punt 22 van de onderhavige conclusie.

(14) Arrest van 4 juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punten 51-58).

(15) Namelijk Section 206 van de Value Added Tax Regulations 1995 (zie punt 6 van deze conclusie).

(16) VAT Notice 700/46, punt 7.2 (zie punt 7 van deze conclusie).