

62016CC0262

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MACIEJ SZPUNAR

prezentate la 28 iunie 2017 (1)

Cauza C-262/16

Shields & Sons Partnership

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(cerere de decizie preliminară formulată de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)
[Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit])

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE –
Articolul 296 alineatul (2) și articolul 299 – Regimul comun forfetar pentru producători agricoli –
Excluderea producătorilor agricoli de la regim – Condiții”

Introducere

1.

Aplicarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) implică obligații administrative importante pentru persoanele impozabile. Îndeplinirea acestor obligații poate constitui o constrângere excesivă pentru unele dintre aceste persoane, în special în cazul în care desfășoară o activitate economică la o scară relativ redusă. Prin urmare, în cadrul reglementării în materie de TVA au fost prevăzute norme simplificate pentru anumite categorii de persoane impozabile. Acestea vizează în special producătorii agricoli pentru care a fost prevăzut un regim forfetar. Pentru statele membre, aplicarea acestui regim este opțională. Totuși, acestea nu au libertate deplină în ceea ce privește forma regimului, în cazul în care decid să îl aplice. În prezenta cauză, Curtea va avea ocazia de a clarifica principiile fundamentale în acest domeniu.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2.

Potrivit articolului 296 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (2):

„(1) În cazul în care aplicarea regimului normal de TVA asupra producătorilor agricoli sau a regimului special prevăzut la capitolul 1 întâmpină dificultăți, statele membre pot aplica producătorilor agricoli, în conformitate cu prezentul capitol, un regim forfetar având scopul de a compensa TVA-ul aplicat achizițiilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de producători agricoli forfetari.

(2) Fiecare stat membru poate exclude de la regimul forfetar anumite categorii de producători agricoli, precum și producători agricoli pentru care aplicarea regimului normal de TVA sau a procedurilor simplificate prevăzute la articolul 281 nu întâmpină dificultăți administrative.

[...]"

3.

Articolul 297 primul paragraf din Directiva 2006/112 prevede:

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

4.

Articolul 298 primul paragraf din această directivă prevede:

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

5.

În sfârșit, articolul 299 din Directiva 2006/112 prevede:

„Procentele de compensare în cotă forfetară nu pot avea efectul de a genera pentru producătorii agricoli forfetari rambursări mai mari decât TVA-ul impus anterior.”

Dreptul Regatului Unit

6.

În dreptul Regatului Unit, regimul comun forfetar pentru producători agricoli a fost introdus prin articolul 54 din Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea din 1994”). Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992, SI 1992/3221 [Decretul din 1992 privind taxa pe valoarea adăugată (regimul forfetar pentru producători agricoli) (procentul adăugată), instrument normativ delegat 1992/3221] stabilește procentul de compensare în cotă forfetară la 4 %. Acest procent se aplică tuturor producătorilor agricoli care au aderat la regimul forfetar. Articolul 206 din Value Added Tax Regulations 1995 (Regulamentul din 1995 privind taxa pe valoarea adăugată, denumit în continuare „VAT 1995”), care figurează în partea XXIV din acesta, prevăzut în executarea articolului 54 din Legea din 1994, definește împrejurările în care Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administrația Fiscală și Vamal din Regatul Unit, denumită în continuare „Administrația Fiscală”) poate anula certificatul de aderare a exploatareii agricole la regimul forfetar. Aceste împrejurări includ situația în care Administrația Fiscală consideră că anularea certificatului este necesară pentru protejarea veniturilor.

7.

Administrația Fiscală publică în atenția persoanelor impozabile informații privind interpretarea dispozițiilor referitoare la TVA (VAT Notices, denumite în continuare „Comunicări TVA”). Potrivit informațiilor furnizate în cererea de decizie preliminară, aceste comunicări nu au caracter obligatoriu, însă, în practică, Administrația Fiscală face trimitere la acestea în relațiile sale cu

persoanele impozabile. În decizia care face obiectul procedurii principale, Administrația Fiscală face trimitere la Comunicarea TVA 700/46, care privește regimul comun forfetar pentru producători agricoli. În conformitate cu punctul 7.2 din această comunicare, producătorii agricoli trebuie să renunțe la aplicarea regimului dacă „recuperează semnificativ mai mult în calitate de producători agricoli forfetari decât ar fi recuperat în cazul în care ar fi fost înregistrați în scopuri de TVA conform regimului normal”.

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

8.

Întreprinderea Shields & Sons Partnership (denumită în continuare „Shields & Sons”) administrează o exploatare agricolă în Castlewellan (Regatul Unit). În cadrul exploatarei agricole se desfășoară activități de creștere a bovinelor și, prin urmare, este vorba de activități care, în Regatul Unit, intră sub incidența regimului comun forfetar pentru producători agricoli.

9.

Shields & Sons a aderat la regimul forfetar pentru producători agricoli începând cu exercițiul financiar 2004/2005. În cursul aceluiași exercițiu financiar, suma rambursată către Shields & Sons cu titlu de compensare în cotă forfetară corespundea în esență valorii TVA-ului la a cărei rambursare această întreprindere ar fi avut dreptul în cazul în care ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform regimului normal. Cu toate acestea, pe parcursul următoarelor exerciții, această sumă a început să varieze foarte mult, astfel încât excedentul acumulat cu titlul de compensare pentru exercițiile financiare 2004/2005-2011/2012 se ridică la 374884,23 GBP (3).

10.

În aceste împrejurări, printr-o decizie din 15 octombrie 2012, Administrația Fiscală a anulat certificatul care permitea întreprinderii Shields & Sons să adere la regimul forfetar pentru producători agricoli, pentru motivul că această societate recupera semnificativ mai mult în calitate de producător agricol forfetar decât ar fi recuperat în cazul în care ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform regimului normal. Această decizie a fost confirmată prin decizia din 21 decembrie 2012.

11.

Prin hotărârea din 8 octombrie 2014, First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit] a respins acțiunea formulată de Shields & Sons împotriva acestei decizii. Shields & Sons a formulat apel împotriva hotărârii menționate în fața Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit], instanța de trimitere, în speță.

12.

Potrivit instanței de trimitere, părțile din litigiul principal nu sunt de acord în ceea ce privește interpretarea corectă a dispozițiilor Directivei 2006/112 referitoare la regimul comun forfetar pentru producători agricoli. În aceste condiții, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

În ceea ce privește regimul comun forfetar pentru producători agricoli prevăzut în capitolul 2 din

titlul XII din Directiva [2006/112], articolul 296 alineatul (2) [din această directivă] trebuie interpretat în sensul că prevede în mod exhaustiv situațiile în care statele membre pot exclude un producător agricol de la regimul forfetar comun pentru producători agricoli? Mai precis:

1.1)

statele membre pot exclude producători agricoli de la regimul comun forfetar pentru producători agricoli numai în temeiul articolului 296 alineatul (2) [din Directiva 2006/112]?

1.2)

statele membre pot exclude producători agricoli de la regimul comun forfetar pentru producători agricoli și în temeiul articolului 299 [din directiva menționată anterior]?

1.3)

principiul neutralității fiscale conferă statelor membre dreptul de a exclude un producător agricol de la regimul comun forfetar pentru producători agricoli?

1.4)

statele membre au dreptul să excludă producătorii agricoli de la regimul comun forfetar pentru producători agricoli din alte motive?

2)

Cum trebuie interpretată sintagma «categorii de producători agricoli» utilizată la articolul 296 alineatul (2) din Directiva [2006/112]? Mai precis:

2.1)

o categorie relevantă de producători agricoli trebuie să poată fi identificată pe baza unor caracteristici obiective?

2.2)

o categorie relevantă de producători agricoli poate fi identificată prin raportare la anumite considerente de ordin economic?

2.3)

ce nivel de precizie este necesar pentru identificarea unei categorii de producători agricoli pe care un stat membru a intenționat să o excludă?

2.4)

această noțiune permite statelor membre să considere categorie relevantă în sensul dispoziției citate anterior «producătorii agricoli cu privire la care s-a constatat că recuperează semnificativ mai mult în calitate de aderenți la regimul forfetar decât ar fi recuperat în cazul în care ar fi fost înregistrați în scopuri de TVA»?

13.

Această cerere de decizie preliminară a fost primită de Curte la 12 mai 2016. Au prezentat observații scrise Shields & Sons, guvernul Regatului Unit, guvernul francez și Comisia

European?. Shields & Sons, guvernul Regatului Unit și Comisia Europeană au fost reprezentate în ?edin?a care a avut loc la 15 martie 2017.

Aprecieri

14.

Prin intermediul întrebărilor sale preliminare, instan?a de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă și în ce temei un stat membru poate exclude de la regimul comun forfetar pentru producători agricoli un producător care, fiind inclus în acest regim, recuperează cu titlu de compensare în cotă forfetară o sumă semnificativ mai mare decât cea corespunzătoare rambursării la care ar fi avut dreptul în cazul în care ar fi fost înregistrat în scopuri de TVA conform regimului normal. Vom începe analiza întrebărilor preliminare printr-o scurtă expunere a caracteristicilor regimului comun forfetar pentru producători agricoli.

Regimul comun forfetar pentru producători agricoli

15.

În principiu, toate operațiunile efectuate de persoanele impozabile în cadrul desfășurării activităților lor economice sunt supuse TVA-ului, cu excepția anumitor tipuri de activități scutite. Supunerea la plata acestei taxe impune totuși persoanelor impozabile obligații administrative importante, în special în ceea ce privește contabilitatea. Acest lucru este esențial pentru buna funcționare a TVA-ului: astfel, acesta se bazează în mare măsură pe evidențele contabile și controlul privind obligațiile fiscale efectuate chiar de persoanele impozabile. Totuși, din acest motiv, anumite categorii de operatori economici, în special cei al căror volum al activităților este modest, nu sunt în măsură să își îndeplinească toate obligațiile administrative sau aceste obligații le creează dificultăți semnificative. Prin urmare, Directiva 2006/112 prevede un sistem simplificat de contabilitate în ceea ce privește TVA-ul.

16.

Producătorii agricoli constituie una dintre categoriile de persoane impozabile pentru care a fost prevăzut un astfel de sistem simplificat. Articolele 295-305 din Directiva 2006/112 instituie un regim comun forfetar pentru producători agricoli. În sinteză, în cadrul acestui regim, producătorul agricol [denumit „producător agricol forfetar”, în conformitate cu articolul 295 alineatul (1) punctul 3 din Directiva 2006/112] nu are obligația de a plăti TVA-ul aferent ieșirilor la trezoreria publică, dar nu are nici dreptul de a deduce taxa achitată la achiziționarea bunurilor și a serviciilor în scopul desfășurării activității sale. În schimb, în funcție de soluțiile adoptate în diferitele state membre, acesta poate include, în prețurile bunurilor și serviciilor pe care le furnizează altor persoane impozabile, un procent de compensare în cotă forfetară, procentul respectiv fiind definit de statul membru, în conformitate cu articolul 297 din Directiva 2006/112. În Regatul Unit, acest procent a fost stabilit la 4 %. Cumpărătorii acestor bunuri și servicii tratează această compensare în cotă forfetară drept TVA achitat în amonte și, prin urmare, au dreptul de a deduce taxa pe care o datorează. Compensarea poate fi de asemenea plătită direct producătorilor agricoli forfetari de către trezoreria publică.

17.

Regimul comun forfetar pentru producători agricoli urmărește două obiective (4). În primul rând, acesta trebuie să constituie o simplificare administrativă pentru producătorii agricoli forfetari. Inexistența obligației de a plăti TVA-ul aferent ieșirilor la trezoreria publică împreună cu imposibilitatea de a deduce taxa aferentă intrărilor permit scutirea producătorilor agricoli forfetari

de la îndeplinirea unor obligații administrative importante, precum înregistrarea bunurilor și a serviciilor achiziționate, ținerea contabilității, emiterea facturilor etc.

18.

În al doilea rând, acest regim trebuie să permită compensarea costurilor cu TVA-ul suportate de producătorii agricoli forfetari la achiziționarea de bunuri sau de servicii utilizate în scopul desfășurării activităților lor. În absența unei astfel de compensări, aceștia ar plăti valoarea acestei taxe, ceea ce ar fi contrar principiului neutralității TVA-ului pentru persoanele impozabile, potrivit căruia consumatorii sunt cei care suportă TVA-ul. Cu toate acestea, întrucât procentul de compensare este înregistrat în contabilitate în mod global, pentru toți producătorii agricoli forfetari, neutralitatea taxei este respectată de asemenea numai în mod global. Acest lucru înseamnă că, în cazul unui producător agricol forfetar determinat, compensarea poate fi, de fapt, mai mare sau mai mică decât valoarea TVA-ului plătit în cursul unui exercițiu fiscal dat.

19.

Regimul comun forfetar pentru producători agricoli constituie o excepție de la principiile generale ale Directivei 2006/112 și, prin urmare, nu trebuie să fie aplicat decât în măsura necesară pentru atingerea obiectivelor menționate anterior (5). În consecință, în primul rând, nu ar trebui să fie aplicat producătorilor agricoli pentru care aplicarea regimului normal sau a unui eventual regim special pentru întreprinderile mici (6) nu ar prezenta dificultăți administrative. În al doilea rând, aplicarea regimului forfetar nu ar trebui să fie însoțită, pentru toți producătorii agricoli forfetari dintr-un anumit stat membru, de rambursarea cu titlu de compensare în cotă forfetară a unei sume mai mari decât TVA-ul la a cărei rambursare acești producători agricoli ar fi avut dreptul în cazul în care ar fi fost înregistrați în scopuri de TVA conform regimului normal.

20.

Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se analizeze întrebările preliminare din speță după cum urmează.

Prima întrebare preliminară

21.

Prima întrebare privește posibilitatea de a exclude un producător agricol de la regimul forfetar. Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă această excludere poate avea loc numai în împrejurările prevăzute la articolul 296 alineatul (2) din Directiva 2006/112 sau dacă poate avea și un alt temei, în special articolul 299 din aceeași directivă ori încălcarea principiului neutralității TVA-ului.

22.

Trebuie amintit că articolul 296 alineatul (2) din Directiva 2006/112 prevede două cazuri în care un producător agricol poate fi exclus de la regimul forfetar. În primul caz, este vorba despre o excludere generală a anumitor categorii de producători agricoli de către statul membru. Întrucât modul în care statul membru poate defini aceste categorii face obiectul celei de a doua întrebări preliminare în speță, îl vom aborda în partea următoare a prezentelor concluzii.

23.

Al doilea caz de excludere se referă la producătorii agricoli pentru care aplicarea regimului normal sau a procedurilor simplificate ar întâmpina dificultăți. O astfel de excludere este legată, în

general, de dimensiunea exploatareii agricole sau de valoarea cifrei de afaceri a acesteia (7) și se bazează pe prezumția potrivit căreia o exploatare agricolă de o anumită dimensiune este în mod sigur și își asumă obligațiile administrative care îi revin având în vedere statutul de persoană impozabilă în scopuri de TVA.

24.

Aparent, aceste criterii privesc, în principiu, o excludere ex ante, în sensul că producătorului agricol care face parte din categoriile excluse de la aplicarea regimului forfetar nu i se poate aplica acest regim. Cazurile de excludere ex post, și anume excluderea producătorilor agricoli căroră li se aplică deja regimul forfetar, pot fi o consecință a faptului că producătorul agricol forfetar trece dintr-o categorie căreia i se aplică regimul într-o categorie căreia nu i se aplică acest regim, de exemplu din cauza dezvoltării activităților sale sau a reorientării producției. În această situație, producătorul agricol nu mai îndeplinește criteriile de aderare la regimul forfetar, fapt care justifică excluderea sa de la acest regim.

25.

În schimb, considerăm că un producător agricol forfetar nu poate fi exclus de la regim din alt motiv, în special din motivele menționate de instanța de trimitere în prima sa întrebare preliminară. În această privință, împărțim punctul de vedere exprimat de întreprinderea Shields & Sons, de guvernul francez și de Comisia în observațiile pe care le-au formulat în prezenta cauză.

26.

În ceea ce privește principiul neutralității TVA-ului, astfel cum am amintit deja, legiuitorul Uniunii a întemeiat în mod deliberat regimul comun forfetar pentru producători agricoli pe o anumită generalizare. În scopul simplificării obligațiilor administrative, legiuitorul a renunțat la neutralitatea deplină a taxei pentru fiecare producător agricol forfetar în parte, în favoarea unei neutralități globale a regimului pentru toți acești producători agricoli. Astfel, în cadrul regimului forfetar, producătorii agricoli individuali pot obține compensări mai mari sau mai mici decât valoarea TVA-ului aferent intrărilor, ceea ce nu contravine principiului neutralității TVA-ului sau, după cum afirmă Comisia în observațiile sale, constituie o derogare deliberată a legiuitorului de la acest principiu (8).

27.

În ceea ce privește articolul 299 din Directiva 2006/112, această dispoziție constituie un principiu director pentru statele membre în stabilirea procentului corespunzător compensării în cotă forfetară. Aceste state ar trebui să stabilească acest procent astfel încât compensarea să nu depășească valoarea totală a TVA-ului impus anterior. Procentul de compensare în cotă forfetară se calculează, în conformitate cu articolul 298 alineatul (1) din această directivă, pe baza statisticilor macroeconomice realizate luând în considerare toți producătorii agricoli forfetari. Prin urmare, articolul 299 din această directivă nu poate constitui o bază pentru adoptarea unor decizii individuale pentru fiecare producător agricol forfetar în parte. Astfel, reglementările privind modul de stabilire a procentului corespunzător compensării în cotă forfetară vizează ansamblul producătorilor agricoli forfetari, iar nu pe fiecare dintre aceștia în mod individual. În plus, după cum remarcă în mod întemeiat Comisia, articolul 295 alineatul (1) punctul 6 din Directiva 2006/112 definește, în scopul aplicării dispozițiilor privind regimul comun forfetar pentru producători agricoli, TVA-ul impus anterior ca fiind valoarea TVA-ului total plătit de toți producătorii agricoli forfetari pentru achiziția bunurilor și a serviciilor necesare desfășurării activității lor. Prin urmare, acest articol nu înseamnă că producătorilor agricoli forfetari individuali li se interzice să obțină o compensare mai mare decât TVA-ul pe care l-au plătit efectiv.

28.

Astfel cum arată în mod întemeiat întreprinderea Shields & Sons în observațiile prezentate în speță, statele membre dispun de o serie de instrumente care le permit să garanteze că producătorii agricoli forfetari nu recuperează, prin aderarea la regim, o compensare mai mare decât valoarea TVA-ului la a căruia rambursare ar fi avut dreptul în cazul în care ar fi fost înregistrați în scopuri de TVA conform regimului normal. Adăugăm că, în opinia noastră, statele membre nu numai că pot, ci trebuie să utilizeze aceste instrumente. Astfel, o asemenea compensare excesivă este contrară naturii regimului forfetar, în calitate de excepție de la principiile generale și de la dispoziția clară prevăzută la articolul 299 din Directiva 2006/112. În plus, compensarea poate constitui un ajutor pentru producătorii agricoli forfetari (sau pentru unii dintre aceștia) (9).

29.

Astfel, în primul rând, statele membre trebuie să stabilească un regim forfetar numai pentru producătorii agricoli pentru care aplicarea regimului normal sau a procedurilor simplificate ar întâmpina dificultăți administrative [articolul 296 alineatul (1) din Directiva 2006/112]. De asemenea, un stat membru poate exclude de la acest regim producătorii agricoli care nu întâmpină sau care nu mai întâmpină dificultăți, de exemplu ca urmare a volumului activității lor pe care le desfășoară [articolul 296 alineatul (2) din această directivă]. În al doilea rând, un stat membru poate exclude a priori de la regim anumite categorii de producători agricoli (idem). În al treilea rând, un stat membru poate stabili procente de compensare în cotă forfetară diferențiate pentru diferite tipuri de activități agricole (articolul 297 primul paragraf a doua teză din această directivă). O astfel de diferențiere poate fi deosebit de relevantă în cazul în care, din cauza unor diferențe semnificative în ceea ce privește raportul dintre valoarea adăugată a producției agricole și valoarea bunurilor și a serviciilor achiziționate în scopul realizării acestei producții, apar disproporții semnificative în ceea ce privește valoarea compensării obținute efectiv de producătorii agricoli care își exercită activitatea în diverse subramuri ale producției. În sfârșit, în al patrulea rând, statele membre stabilesc procentul de compensare în cotă forfetară pe baza statisticilor macroeconomice realizate pentru cei trei ani anteriori (articolul 298 primul paragraf din această directivă), ceea ce înseamnă de asemenea că acest procent poate fi corectat în cazul în care statisticile macroeconomice arată o compensare excesivă.

30.

În lumina considerațiilor care preced, este dificil să nu se pună la îndoială legalitatea reglementării din dreptul Regatului Unit referitoare la regimul forfetar pentru producători agricoli. Astfel, din constatările instanței de trimitere rezultă că, în temeiul aplicării acestei reglementări, o exploatare agricolă cu un volum foarte mare de producție (10), care ține o evidență contabilă detaliată (11), obține în cadrul regimului forfetar o compensare care depășește de trei ori valoarea TVA-ului aferent intrărilor la a cărei rambursare această exploatare ar fi avut dreptul în cazul în care ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform regimului normal. În cazul în care se dovedește că astfel de situații sunt larg răspândite, acest lucru ar însemna că reglementarea din Regatul Unit privind regimul forfetar pentru producători agricoli este incompatibilă structural cu dispozițiile Directivei 2006/112.

31.

Un stat membru nu poate însuși remedia efectele negative ale acțiunii (sau inacțiunii) sale la nivel macroeconomic prin măsuri care vizează operatori economici individuali. Nici caracterul opțional al regimului forfetar pentru producători agricoli, asupra căruia am atras atenția în observațiile noastre anterioare dedicate acestui subiect, nu are incidență în această privință (12).

32.

Astfel, atunci când statul membru a decis punerea în aplicare a unui regim forfetar pentru producători agricoli, pe care l-a conceput în mod corect, și anume un regim destinat exclusiv producătorilor agricoli pentru care aplicarea regimului normal sau a procedurilor simplificate ar întâmpina dificultăți, iar procentul de compensare în cotă forfetară a fost stabilit la un nivel corespunzător, producătorul agricol care îndeplinește criteriile de aderare la regim poate, în mod rezonabil, să se aștepte să aibă dreptul de a adera la regim și de rămâne sub incidența acestuia, indiferent de rezultatele financiare reale obținute ca urmare a acestei aderări pe parcursul următoarelor exerciții fiscale. În caz contrar, nu s-ar atinge obiectivul regimului forfetar care constă în simplificarea procedurilor și în diminuarea sarcinilor administrative ale operatorilor pentru care aplicarea regimului fiscal general ar întâmpina dificultăți.

33.

Având în vedere considerațiile care preced, propunem Curții să răspundă la prima întrebare preliminară că articolele 295-305 din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretate în sensul că singurele condiții acceptabile pentru excluderea unui producător agricol forfetar de la regimul comun forfetar reglementat prin aceste dispoziții sunt cele care rezultă din articolul 296 alineatul (2) din această directivă.

A doua întrebare preliminară

34.

Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere urmărește în esență să se clarifice dacă un stat membru poate exclude de la regimul forfetar, în temeiul articolului 296 alineatul (2) din Directiva 2006/112, o categorie de producători agricoli descrisă ca fiind „producători agricoli cu privire la care s-a constatat că recuperează semnificativ mai mult în calitate de aderanți la regimul forfetar decât ar fi recuperat în cazul în care ar fi fost înregistrați în scopuri de TVA”.

35.

Această întrebare a apărut în contextul poziției exprimate de Administrația Fiscală în cadrul procedurii principale și susținute de guvernul Regatului Unit în observațiile sale formulate în prezenta cauză, potrivit căreia această categorie specifică de producători agricoli a fost definită în dreptul Regatului Unit și este exclusă de la regimul forfetar în conformitate cu articolul 296 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

36.

După cum am menționat anterior (13), articolul 296 alineatul (2) din Directiva 2006/112 permite statelor membre să excludă de la regimul forfetar anumite categorii de producători agricoli. Această dispoziție constituie un principiu director pentru statele membre în ceea ce privește modalitățile de reglementare a regimului forfetar în dreptul lor național. Prin urmare, fiind un element constitutiv al acestui regim, excluderea vizată ar trebui să fie de natură ex ante, în sensul că respectiva categorie care face obiectul excluderii ar trebui să fie definită a priori și în abstracto, astfel încât un producător agricol, atunci când ia decizia de a adera la regim, să fie în măsură să aprecieze dacă face parte din categoria care face obiectul excluderii și dacă poate continua să facă parte din această categorie. Considerații de securitate juridică și de protecție a încrederii legitime impun aceasta.

37.

Acest lucru reiese de asemenea din formularea articolului 296 alineatul (2) din Directiva 2006/112, care utilizează aici noțiunea „categorii de producători agricoli”, în timp ce în continuare permite excluderea de la regim a „producătorilor agricoli” pentru care aplicarea regimului normal sau a procedurilor simplificate nu ar trebui să pună probleme. În consecință, deși în acest al doilea caz se poate admite o analiză individuală a situației fiecărui producător agricol, în primul caz este vorba clar despre o categorie definită a priori și în abstracto.

38.

În mod evident, este posibil ca producătorul agricol care nu face parte inițial din categoria care face obiectul excluderii să facă ulterior parte din această categorie. De exemplu, aceasta ar putea fi situația creată ca urmare a dezvoltării activităților sau a reorientării acestora. Acestea sunt situații care depind de decizia producătorului în cauză și în care acesta este în măsură să prevadă efectele unor astfel de decizii asupra statutului său de producător agricol forfetar. În schimb, în conformitate cu logica regimului forfetar, nu considerăm că excluderea de la regim poate fi determinată în mod automat având în vedere rezultatele financiare obținute de către producătorul agricol ca urmare a aderării înseși.

39.

În plus, această excludere se bazează pe condiția existenței unui anumit raport între suma obținută cu titlul de compensare în cotă forfetară și valoarea TVA-ului la a cărei rambursare producătorul în cauză ar fi avut, teoretic, dreptul dacă ar fi fost înregistrat în scopuri de TVA conform regimului normal. Or, această condiție este, în primul rând, într-o mare măsură independentă de decizia producătorului în cauză, întrucât cifra de afaceri generată (de care depinde valoarea compensării, exprimată ca procent din aceasta) depinde numai parțial de valoarea bunurilor și a serviciilor achiziționate în scopul desfășurării activității și, prin urmare, de valoarea TVA-ului achitat.

40.

În al doilea rând, în condiții normale, un producător agricol forfetar nu este în măsură nici să prevadă, nici să constate existența acestei condiții de excludere de la regim. Astfel, trebuie amintit că regimul forfetar este destinat producătorilor agricoli pentru care aplicarea regimului normal ar întâmpina dificultăți administrative. Din acest motiv, producătorii agricoli forfetari sunt scutiți de la îndeplinirea unui anumit număr de obligații, în special în ceea ce privește ținerea registrelor și a evidențelor contabile. Prin urmare, producătorul agricol forfetar nu este în măsură să calculeze valoarea TVA-ului la a cărei rambursare ar fi avut dreptul în cazul în care ar fi fost înregistrat în scopuri de TVA conform regimului normal, întrucât regimul forfetar vizează în mod specific faptul că acesta nu are obligația de a efectua aceste calcule. Or, în cazul în care producătorul forfetar, precum în cauza care face obiectul procedurii principale, ține o evidență contabilă care îi permite utilizarea acestor date, acest lucru înseamnă foarte probabil că regimul forfetar este aplicat într-o manieră care depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit.

41.

În consecință, chiar dacă am considera că dreptul Regatului Unit exclude de la regimul forfetar o categorie de producători agricoli definită precum în cadrul celei de a doua întrebări preliminare, apreciem că respectiva categorie ar fi concepută într-un mod incompatibil cu logica acestui regim și că apartenența la aceasta nu poate constitui temeiul pentru excluderea de la regimul menționat.

42.

În plus, Comisia subliniază în mod întemeiat în observațiile sale că termenii în care Administrația Fiscală face trimitere la excluderea de la regim a categoriei producătorilor agricoli menționată anterior nu îndeplinesc criteriile de claritate și de precizie necesare în ceea ce privește transpunerea dispozițiilor din dreptul Uniunii în dreptul național.

43.

Astfel, în conformitate cu jurisprudența Curții (14), faptul că statul membru are competența prevăzută de directivă impune, din motive de securitate juridică, adoptarea unei dispoziții exprese și respectarea unor criterii de specificitate, claritate și precizie, care să permită controlul juridicțional.

44.

Or, din dispozițiile legale nu reiese diferențierea categoriei producătorilor agricoli care face obiectul excluderii de la regimul forfetar la care face trimitere Administrația Fiscală: astfel, dispozițiile respective (15) se limitează la autorizarea Administrației Fiscale să excludă de la regim un producător agricol în cazul în care consideră că acest lucru este necesar pentru protejarea veniturilor. Numai informațiile fără caracter obligatoriu destinate persoanelor impozabile indică faptul că este vorba despre producătorii agricoli care beneficiază, în cadrul regimului, de compensarea unei sume semnificativ mai mari decât suma pe care ar fi recuperat-o în cazul în care ar fi fost înregistrați în scopuri de TVA conform regimului normal (16). După cum reiese din cererea de decizie preliminară, aceste informații nu constituie norme de drept, ci mai degrabă orientări care clarifică practica administrativă a Administrației Fiscale.

45.

Prin urmare, Shields & Sons afirmă în mod întemeiat, în observațiile sale formulate în prezenta

cauz?, c? excluderea de la regimul forfetar a produc?torilor agricoli care beneficiaz? de compensarea unei sume semnificativ mai mari decâ? suma pe care ar fi recuperat?o în cazul în care ar fi fost înregistra?i în scopuri de TVA conform regimului normal este mai degrab? o posibilitate a Administra?iei Fiscale de a exclude produc?torii agricoli individuali, ?i nu un regim de excludere a unei categorii definite a priori ?i in abstracto a produc?torilor agricoli în sensul articolului 296 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

46.

Având în vedere considera?iile care preced?, propunem Cur?ii s? r?spund? la a doua întrebare preliminar? c? articolul 296 alineatul (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? o categorie de produc?tori agricoli cu privire la care s?a constatat c? recupereaz? semnificativ mai mult în calitate de aderen?i la regimul forfetar decâ? ar fi recuperat în cazul în care ar fi fost înregistra?i în scopuri de TVA nu este o categorie de produc?tori agricoli stabilit? în conformitate cu scopul aplic?rii acestei dispozi?ii.

Concluzie

47.

Având în vedere ansamblul considera?iilor anterioare, propunem Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile preliminare adresate de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscal? ?i a cancelariei), Regatul Unit] dup? cum urmeaz?:

„1)

Articolele 295-305 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretate în sensul c? singurele condi?ii acceptabile pentru excluderea unui produc?tor agricol forfetar de la regimul comun forfetar reglementat prin aceste dispozi?ii sunt cele care rezult? din articolul 296 alineatul (2) din această directiv?.

2)

Articolul 296 alineatul (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? nu autorizeaz? excluderea de la regimul forfetar a unei categorii de produc?tori agricoli definite ca o categorie de produc?tori agricoli cu privire la care s?a constatat c? recupereaz? semnificativ mai mult în calitate de aderen?i la regimul forfetar decâ? ar fi recuperat în cazul în care ar fi fost înregistra?i în scopuri de TVA.”

(1) Limba original?: polona.

(2) JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7.

(3) Aceste date nu sunt contestate. Conform calculelor propriului contabil al Shields & Sons, suma de rambursat cu titlul de compensare dep?ea practic de trei ori valoarea TVA?ului la a c?rui rambursare această întreprindere ar fi avut dreptul în cadrul regimului normal, în special în cursul exerci?iilor contabile 2008/2009-2011/2012.

(4) A se vedea Hot?rârea din 12 octombrie 2016, Nigl ?i al?ii (C?340/15, EU:C:2016:764, punctul 38 ?i jurispruden?a citat?).

(5) A se vedea Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții (C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 37 și jurisprudența citată).

(6) Reglementat la articolele 281-292 din Directiva 2006/112.

(7) Astfel cum este cazul în dreptul francez și, în mod indirect (prin obligația de a ține o evidență contabilă, care rezultă din alte dispoziții), și în dreptul polonez sau austriac.

(8) Se pare că o astfel de derogare este posibilă, întrucât principiul neutralității, spre deosebire de principiul egalității de tratament, a cărei expresie concretă o constituie în materie de TVA, nu are rang constituțional (a se vedea Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punctele 42 și 43).

(9) A se vedea Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Comisia/Portugalia (C-524/10, EU:C:2011:613, punctul 36).

(10) După cum reiese din cererea de decizie preliminară, Shields & Sons a recuperat în temeiul compensării în cont forfetară pentru exercițiul financiar 2011/2012 o sumă de peste 200000 GBP, care corespunde, având în vedere proporția de 4 %, unei cifre de afaceri de aproximativ 5000000 GBP.

(11) Astfel, aceste informații provin din datele elaborate de contabilul Shields & Sons.

(12) A se vedea Concluziile pe care le-am prezentat în cauza Nigl și alții (C-340/15, EU:C:2016:505, punctul 49).

(13) A se vedea punctul 22 din prezentele concluzii.

(14) Hotărârea din 4 iunie 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punctele 51-58).

(15) În mod concret, articolul 206 din VAT 1995 (a se vedea punctul 6 din prezentele concluzii).

(16) Comunicarea TVA 700/46 (VAT Notice), punctul 7.2 (a se vedea punctul 7 din prezentele concluzii).