

|

61986C0003

Conclusie van advocaat-generaal Lenz van 24 februari 1988. - COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN TEGEN ITALIAANSE REPUBLIEK. - NIET-NAKOMING - ZESDE RICHTLIJN, ARTIKEL 25, LEDEN 3 EN 5 - FORFAITAIRE COMPENSATIEREGELING VOOR RUNDVLEES, VARKENSVLEES EN MELK. - ZAAK 3/86.

Jurisprudentie 1988 bladzijde 03369

Conclusie van de advocaat generaal

++++

Mijnheer de President,

mijne heren Rechters,

A - De feiten

1 . De niet-nakomingsprocedure waarin ik vandaag conclusie neem, betreft de vraag of verweerster, de Italiaanse Republiek, een bijzondere BTW-regeling voor bepaalde landbouwers op correcte wijze heeft toegepast .

2 . Artikel 25 van de Zesde BTW-richtlijn (1) machtigt de Lid-Staten, ten aanzien van landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale BTW-regeling of, in voorkomend geval, van de vereenvoudigde regeling, op moeilijkheden zou stuiten, een bijzondere regeling toe te passen . De betrokken landbouwers, die in de richtlijn "forfaitair belaste landbouwers" worden genoemd, ontvangen krachtens artikel 25, lid 1, junctis de leden 3 en 6, ter compensatie van de BTW die zij hebben betaald over de aankopen van goederen en diensten een forfaitaire compensatie, die hetzij door de belastingplichtige koper of de belastingplichtige te wiens behoeve de dienst is verricht, hetzij door de overheid wordt betaald .

3 . Te dien einde stellen de Lid-Staten, voor zover nodig, forfaitaire compensatiepercentages vast, die worden toegepast op de prijs van de landbouwprodukten die forfaitair belaste landbouwers hebben geleverd aan, en de agrarische diensten die zij hebben verricht voor andere belastingplichtigen dan forfaitair belaste landbouwers . Deze compensatie sluit elke andere vorm van aftrek uit . De forfaitaire compensatiepercentages worden bepaald aan de hand van de macro-economische gegevens over de laatste drie jaar betreffende uitsluitend de forfaitair belaste landbouwers . Zij mogen niet tot gevolg hebben, dat aan de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk bedragen worden terugbetaald die hoger zijn dan de voordruk aan BTW . De Lid-Staten brengen de forfaitaire compensatiepercentages, voor zij in toepassing worden gebracht, ter kennis van de Commissie .

4 . In 1979 werd in Italië, onder meer ter uitvoering van de richtlijn, in artikel 35 van presidentieel decreet nr . 633 van 26 oktober 1972 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde een algemene forfaitaire regeling opgenomen, die betrekking had op alle leveringen en diensten; zij bevatte dus niet de in artikel 25, lid 5, van de richtlijn neergelegde beperking, dat de forfaitaire regeling slechts is toegestaan bij leveringen en diensten aan andere belastingplichtigen dan forfaitair belaste landbouwers . Forfaitaire compensatiepercentages werden eveneens in 1979 ingevoerd .

5 . Naar aanleiding van de verhoging van deze forfaitaire compensatiepercentages voor de litigieuze produkten rundvlees, varkensvlees en verse melk in 1981, maakte verzoekster, de Commissie, bezwaar tegen het feit dat de Italiaanse regeling ook gold voor leveringen van forfaitair belaste landbouwers aan forfaitair belaste landbouwers . Bovendien deelde zij verweerster mee, dat zij het compensatiepercentage van 15 % (2) te hoog vond . Ten slotte maakte zij bezwaar tegen de voor de vaststelling van de Italiaanse compensatiepercentages gebruikte berekeningsmethode, die niet de vereiste driejarige periode bestreek en waarvan de macro-economische gegevens de Italiaanse landbouw in zijn geheel en niet, zoals in de richtlijn bepaald, uitsluitend de forfaitair belaste landbouwers betroffen . Dezelfde grieven komen voor in het met redenen omkleed advies van 25 maart 1985 .

6 . Verweerster heeft noch binnen de door verzoekster in het advies gestelde termijn, noch vóór het instellen van het beroep uitdrukkelijk haar standpunt bepaald .

7 . In het kader van de controles op de heffing van de eigen middelen van de Gemeenschappen, waarbij volgens artikel 5 van verordening nr . 2892/77 van de Raad van 19 december 1977 (3) de handelingen van de forfaitair belaste landbouwers in aanmerking moeten worden genomen, hebben de Italiaanse autoriteiten erkend, dat in de jaren 1972 tot 1982 een overcompensatie van de voordruk aan BTW door de forfaitaire compensatie heeft plaatsgevonden .

8 . Verzoekster concludeert dat het den Hove behage :

- vast te stellen dat de Italiaanse Republiek, door de invoering en handhaving van een forfaitaire regeling die, zowel doordat zij onbeperkt geldt als door de aan de producenten van rundvlees, varkensvlees en verse melk toegekende percentages voor teruggave van belasting over de toegevoegde waarde, in strijd is met artikel 25, leden 3 en 5, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977, de verplichtingen niet is nagekomen die krachtens het EEG-Verdrag en voornoemde richtlijn op haar rusten;

- verweerster te verwijzen in de kosten .

9 . Verweerster concludeert dat het den Hove behage, het beroep te verwerpen en verzoekster te verwijzen in de kosten .

10 . Voor zover de toepasselijkheid van de Italiaanse forfaitaire compensatieregeling verder gaat dan artikel 25, lid 5, van de richtlijn, is zij volgens verweerster gedekt door artikel 25, lid 8, van de richtlijn . De hoogte van de forfaitaire compensatiepercentages acht zij gerechtvaardigd . Zij leidt ze af uit de macro-economische gegevens betreffende de Italiaanse landbouw in zijn geheel, die echter met het oog op de bijzondere situatie van de forfaitair belaste landbouwers moeten worden gecorrigeerd . Een reeks grieven die verzoekster eerst in haar met redenen omkleed advies en in het verzoekschrift, maar niet in haar schriftelijke ingebrekestelling heeft geformuleerd, zou niet-ontvankelijk zijn en buiten beschouwing moeten worden gelaten .

11 . Op verzoek van het Hof hebben partijen hun standpunt nader bepaald . Met name heeft verweerster enkele macro-economische gegevens inzake de eindproductie en de voordruk aan BTW betreffende uitsluitend de forfaitair belaste landbouwers overgelegd . Voor de jaren 1978 tot 1980 bedroeg de eindproductie 5 193,2, 6 092,4 en 7 129,3 miljard LIT . Daar staat voor genoemde jaren een voordruk aan belasting over de toegevoegde waarde van 329,5, 423,6 en 537,3 miljard LIT tegenover . Vergelijkt men de voordruk aan belasting over de toegevoegde waarde met de overeenkomstige eindproductie, dan komt men tot waarden van 6,34, 6,95 en 7,54 %.

12 . Op het verdere betoog van partijen zal ik, voor zoveel als nodig, hierna ingaan . In dit verband moet echter worden opgemerkt, dat een groot deel van de argumenten, met name voor zover zij betrekking hadden op het indirecte bewijs van overcompensatie van de voordruk aan BTW, hun beslag hebben gekregen door de gegevens die verweerster op verzoek van het Hof heeft overgelegd . Voor het overige verwijs ik naar het rapport ter terechtzitting .

B - Standpunt

13 . De Commissie verzoekt in wezen om vaststelling, dat verweerster drie inbreuken op de Zesde BTW-richtlijn heeft gepleegd en daarmee haar verplichtingen krachtens het EEG-Verdrag niet is nagekomen :

- de vaststelling van de forfaitaire compensatiepercentages berust op onjuiste gegevens, daar zij is geschied aan de hand van de macro-economische gegevens betreffende de landbouw in zijn geheel en niet van de gegevens betreffende uitsluitend forfaitair belaste landbouwers;

- het toepassingsgebied van de litigieuze forfaitaire regeling is te ruim, daar het zich uitstrekt tot diensten en leveringen aan forfaitair belaste landbouwers;

- de forfaitaire compensatiepercentages voor rundvlees, varkensvlees en verse melk zijn overdreven hoog .

1 . Gebruikte macro-economische gegevens

14 . Verweerster ontkent niet, dat zij de macro-economische gegevens betreffende de landbouw in zijn geheel heeft gebruikt en niet enkel de cijfers voor de forfaitair belaste landbouwers . Nadat zij aanvankelijk had gepoogd dit te rechtvaardigen door te stellen, dat dergelijke gegevens die enkel de forfaitair belaste landbouwers betreffen, niet bestaan, heeft zij op verzoek van het Hof evenwel de in de richtlijn bedoelde macro-economische gegevens voor de forfaitair belaste landbouwers overgelegd .

15 . Verzoeksters grief is derhalve gegrond .

2 . Toepassingsgebied van de forfaitaire regeling

16 . Vast staat, dat verweersters forfaitaire regeling verder gaat dan de forfaitaire regeling van artikel 25, lid 5, van de richtlijn, daar zij ook van toepassing is op leveringen en diensten aan

forfaitair belaste landbouwers . Derhalve rijst de vraag of artikel 25, lid 5, een sluitende regeling bevat, dan wel of de uitbreiding van de forfaitaire regeling kan worden gerechtvaardigd door artikel 25, leden 6 tot en met 8 .

17 . Volgens artikel 25, lid 8, wordt voor alle andere dan de in lid 5 bedoelde leveringen en diensten de betaling van de forfaitaire compensatie geacht te zijn verricht door de koper of de ontvanger . Dat deze fictie op grond van haar bewoordingen niet duidelijk te begrijpen is, blijkt reeds uit het feit dat verzoekster deze bepaling in het met redenen omkleed advies en het verzoekschrift anders heeft uitgelegd dan in repliek . Nadat zij eerst de opvatting had gehuldigd, dat lid 8 slechts betrekking heeft op gevallen waarin de forfaitaire regeling mag worden toegepast, kwam zij later tot de opvatting, dat deze bepaling betrekking heeft op situaties die met de forfaitaire regeling geen verband houden . In het geval van leveringen en diensten aan andere forfaitair belaste landbouwers of niet-belastingplichtigen zouden geen forfaitaire compensatiepercentages moeten worden toegepast, daar volgens artikel 25, lid 8, van de richtlijn de betaling van de forfaitaire compensatie zou worden geacht te zijn verricht met de betaling door de koper van een totale prijs . Aangezien deze kopers geen belastingplichtigen zijn, zou het overbodig zijn, hun een forfaitair percentage in rekening te brengen, daar zij geen voorbelasting kunnen aftrekken .

18 . Dit betoog van verzoekster komt mij overtuigend voor, te meer daar het door een andere redenering wordt bevestigd : wanneer overeenkomstig artikel 25, lid 2, zevende streepje, de forfaitaire compensatiepercentages zo zijn vastgesteld, dat zij bij toepassing op de in lid 5 bedoelde gevallen de forfaitair belaste landbouwers een forfaitaire compensatie voor de voordruk aan BTW garanderen, kan er geen plaats zijn voor toepassing van forfaitaire compensatiepercentages, omdat zich anders een overcompensatie van de voordruk aan BTW zou voordoen . Dit zou in strijd zijn met artikel 25, lid 3, van de richtlijn .

19 . Mitsdien moet worden vastgesteld, dat de toepassing van de forfaitaire regeling niet verder mag gaan dan de in artikel 25, lid 5, van de richtlijn genoemde gevallen . De grief van verzoekster, dat verweersters forfaitaire regeling dit beginsel schendt, is derhalve gegrond .

3 . Hoogte van de forfaitaire compensatiepercentages voor rundvlees, varkensvlees en verse melk

20 . Verzoekster verwijt verweester, dat zij de forfaitaire compensatiepercentages te hoog heeft vastgesteld, daarmee de voordruk aan BTW heeft overgecompenseerd en zo de forfaitair belaste landbouwers een met artikel 25, lid 3, van de richtlijn strijdige subsidie heeft verleend .

21 . Daar verweester zich bij de vaststelling van de forfaitaire compensatiepercentages onbetwistbaar niet aan de in artikel 25, lid 3, bedoelde berekeningsmethode heeft gehouden, omdat de macro-economische gegevens over de laatste drie jaar betreffende uitsluitend de forfaitair belaste landbouwers niet beschikbaar zouden zijn geweest, kon verzoekster zich slechts indirect een beeld vormen over de daadwerkelijk gerechtvaardigde hoogte van die percentages . Zo kwam verzoekster tot de slotsom, dat in plaats van een forfaitaire compensatie van 14 %, een compensatie van slechts ongeveer 7 % gerechtvaardigd was .

22 . Verweester heeft de hoogte van het forfaitaire compensatiepercentage gerechtvaardigd door te stellen, dat de macro-economische gegevens betreffende de gehele landbouw in de betrokken sector, wegens de bijzondere structuur van de forfaitair belaste landbouw - kleine en familiebedrijven - moesten worden gecorrigeerd . Bovendien heeft zij met name ter terechtzitting gewezen op de geringe zelfvoorzieningsgraad van Italië met betrekking tot de betrokken producten en de moeilijke economische situatie van de betrokken landbouwers .

23 . Ofschoon het niet de taak van het Hof in het onderhavige geding kan zijn, het juiste forfaitaire compensatiepercentage te bepalen, lijkt het mij toch nodig de hoogte ervan met enige betrouwbaarheid vast te stellen, zodat kan worden beoordeeld of het door verweester toegepaste

percentage inderdaad te hoog is .

24 . Aangezien verweerster ten verzoeken van het Hof aanvullend, zij het niet helemaal volledig cijfermateriaal heeft overgelegd, is het niet meer nodig de indirecte bewijsvoering van verzoekster te beoordelen of zelfs in te gaan op verweersters stelling, dat bepaalde elementen van verzoeksters bewijsvoering niet-ontvankelijk zijn, daar zij in de schriftelijke ingebrekestelling nog niet voorkwamen .

25 . Bekijkt men de op het eerste gezicht ietwat gecompliceerde regeling van artikel 25 juncto bijlage C van de richtlijn, dan kunnen doel en techniek van de berekeningsmethode worden samengevat als volgt :

26 . De regeling heeft tot doel, voor de groep van de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk de belasting over de toegevoegde waarde te compenseren die zij hebben betaald op produkten en diensten ten behoeve van hun bedrijf, voor zover een landbouwproducent die onder de normale BTW-regeling valt, deze belasting overeenkomstig artikel 17 van de richtlijn zou kunnen aftrekken . De compensatie geschiedt volgens de door verweerster gekozen methode van artikel 25, lid 6, sub a, van de richtlijn aldus, dat de forfaitair belaste landbouwer bij leveringen en diensten in de zin van artikel 25, lid 5, van de richtlijn zijn koper het door de staat vastgestelde forfaitaire compensatiepercentage in rekening brengt en het voor zich behoudt . De koper mag dan de aan de forfaitair belaste landbouwers betaalde forfaitaire compensatie bij de betaling van zijn eigen BTW als voorbelasting aftrekken .

27 . Daar de forfaitaire compensatie dient om de voordruk aan BTW te neutraliseren en aan de hand van de in artikel 25, lid 5, genoemde handelingen moet geschieden, zijn voor het bepalen van het juiste forfaitaire compensatiepercentage slechts twee gegevens van belang : de totale voordruk aan BTW en de som van de in artikel 25, lid 5, van de richtlijn genoemde handelingen .

28 . Bij de toepassing van deze berekeningsmethode zou een moeilijkheid kunnen rijzen in verband met de door verweerster op verzoek van het Hof verstrekte gegevens . Uitgenodigd om de macro-economische gegevens betreffende de forfaitair belaste landbouwers in de betrokken sector over te leggen, heeft zij namelijk gegevens over de input en output verstrekt, maar in antwoord op de vraag naar de eindproductie dezelfde cijfers als voor de output genoemd . Zij heeft echter niet nader gepreciseerd of - en in voorkomend geval voor welk bedrag - handelingen zijn verricht die niet onder artikel 25, lid 5, van de richtlijn vallen . Derhalve moeten eventuele handelingen die niet onder artikel 25, lid 5, van de richtlijn vallen, bij de onderhavige berekening buiten beschouwing worden gelaten, te meer daar verweerster deze berekeningsmethode, die ook verzoekster in haar commentaar op de antwoorden van verweerster heeft toegepast, niet heeft bekritiseerd .

29 . Vergelijkt men nu de door verweerster voor de jaren 1978 tot 1980 overgelegde gegevens betreffende de output met de totale voordruk aan BTW, dan komt men voor de verschillende jaren tot een forfaitair compensatiepercentage van 6,34, 6,95 en 7,54, of, voor de drie jaren gewogen, 7,007 .

30 . Wellicht zijn deze percentages iets te laag, wanneer de door verweerster niet genoemde handelingen, die niet onder artikel 25, lid 5, van de richtlijn vallen, bestaan . Niettemin blijkt het door verweerster vastgestelde forfaitaire compensatiepercentage van 14 % in vergelijking met de verstrekte gegevens veel te hoog . Verzoekster moet dus ook op dit punt in het gelijk worden gesteld .

C - Conclusie

31 . Concluderend geef ik het Hof in overweging, te beslissen als volgt :

1) De Italiaanse Republiek is de krachtens het EEG-Verdrag op haar rustende verplichtingen niet nagekomen, door voor forfaitair belaste landbouwers een forfaitaire regeling in te voeren en te handhaven die, in strijd met artikel 25, leden 3 en 5, van de Zesde BTW-richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977, voorzag in een te ruim toepassingsgebied en een te hoog forfaitair compensatiepercentage voor rundvlees, varkensvlees en verse melk .

2) De Italiaanse Republiek wordt verwezen in de kosten van de procedure .

(*) Vertaald uit het Duits .

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

(2) Dat evenwel bij ministerieel besluit van 25 februari 1983 tot 14 % werd verlaagd .

(3) Verordening nr . 2892/77 van de Raad van 19 december 1977 houdende toepassing voor de eigen middelen uit de belasting over de toegevoegde waarde van het besluit van 21 april 1970 betreffende de vervanging van de financiële bijdragen van de Lid-Staten door eigen middelen van de Gemeenschappen, PB 1977, L 336, blz . 8 .