ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

8 maart 2012*

„Niet-nakoming — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Artikelen 296 tot en met 298 — Gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten — Forfaitair compensatiepercentage van nihil”

In zaak C-524/10,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 11 november 2010,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Afonso als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Portugese Republiek, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes en R. Laires als gemachtigden,

verweerster,

wijst HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot, kamerpresident, K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader en E. Jarašiūnas (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 14 september 2011,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 september 2011,

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Portugese Republiek, door op landbouwproducenten een bijzondere regeling toe te passen die niet in overeenstemming is met de regeling die bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het

* Procestaal: Portugees.

gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn") is ingevoerd, doordat landbouwers door die regeling van betaling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") worden vrijgesteld en die regeling in een forfaitair compensatiepercentage van nihil voorziet, waarbij tegelijkertijd een aanzienlijke negatieve compensatie wordt toegepast in de eigen middelen van de Europese Unie die in het kader van de inning van de btw verschuldigd zijn, de op haar krachtens de artikelen 296 tot en met 298 van de btw-richtlijn rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2 De regels betreffende de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten (hierna: „forfaitaire regeling voor landbouwers") zijn vastgesteld in de artikelen 295 tot en met 305 van de btw-richtlijn. Deze regeling was — tot 1 januari 2007 — vastgelegd in artikel 25 van de 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; hierna: „Zesde richtlijn").

3 Volgens artikel 295, lid 1, punten 1 tot en met 5, van de btw-richtlijn betreft deze regeling in hoofdzaak leveringen van goederen (landbouwproducten) die door landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijven worden voortgebracht, alsook de in bijlagen VII en VIII bij deze richtlijn opgesomde agrarische diensten die door een landbouwproducent worden verricht, waarbij met de uitdrukking „forfaitair belaste landbouwer" een landbouwproducent wordt aangeduid op wie de forfaitaire regeling voor landbouwers van toepassing is.

4 Artikel 295, punt 7, van de btw-richtlijn bepaalt dat onder „forfaitaire compensatiepercentages" moet worden verstaan, de „percentages die de lidstaten overeenkomstig in de artikelen 297, 298 en 299 vaststellen en die zij toepassen in de in artikel 300 bedoelde gevallen teneinde de forfaitair belaste landbouwers in aanmerking te doen komen voor een forfaitaire compensatie voor de btw-voordruk". Volgens punt 6 van dit artikel stemt deze btw-voordruk overeen met „de totale druk aan btw die rust op de goederen en diensten welke zijn aangekocht door alle onder de forfaitaire regeling vallende landbouw-, bosbouw- en visserijbedrijven gezamenlijk van elke lidstaat, voor zover deze belasting door een landbouwproducent die onder de normale btw-regeling valt, overeenkomstig de artikelen 167, 168 en 169 en de artikelen 173 tot en met 177 zou kunnen worden afgetrokken."

5 De artikelen 296 tot en met 298 van de btw-richtlijn luiden:

„Artikel 296

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 [voor kleine ondernemingen] 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. Iedere forfaitair belaste landbouwer heeft het recht te kiezen voor toepassing van de normale btw-regeling of, in voorkomend geval, van de in artikel 281 bedoelde vereenvoudigde regels, met inachtneming van de door elke lidstaat gestelde nadere regels en voorwaarden.

Artikel 297

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.

Artikel 298

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."

6 Artikel 299 van de btw-richtlijn bepaalt dat de forfaitaire compensatiepercentages niet tot gevolg mogen hebben dat aan de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk bedragen worden terugbetaald die hoger zijn dan de btw-voordruk.

7 Volgens artikel 300 van de btw-richtlijn worden de forfaitaire compensatiepercentages in hoofdzaak toegepast op de prijs, de btw niet inbegrepen, van de landbouwproducten en agrarische diensten die de forfaitair belaste landbouwers leveren aan of verrichten voor andere belastingplichtigen dan die welke onder de forfaitaire regeling vallen.

8 Artikel 301 van dezelfde richtlijn luidt:

„1. Voor de in artikel 300 bedoelde landbouwproductenleveringen en agrarische diensten bepalen de lidstaten dat de forfaitaire compensaties hetzij door de afnemer hetzij door de overheid worden betaald.

2. Voor andere dan de in artikel 300 bedoelde landbouwproductenleveringen en agrarische diensten worden de forfaitaire compensaties geacht betaald te worden door de afnemer."

9 In artikel 302 van de btw-richtlijn is bepaald dat wanneer een forfaitair belaste landbouwer een forfaitaire compensatie geniet, hij voor de onder deze forfaitaire regeling vallende werkzaamheden geen recht op aftrek heeft.

10 Artikel 303, lid 1, van de btw-richtlijn preciseert in wezen dat de belastingplichtige afnemer die overeenkomstig artikel 301, lid 1, een forfaitaire compensatie betaalt, het recht heeft het bedrag van deze compensatie af te trekken van de btw die hij verschuldigd is in de lidstaat waar hij zijn belaste handelingen verricht. Volgens lid 2 van dit artikel 303 kan de afnemer in bepaalde omstandigheden van de belastingdienst ook de terugbetaling van dat bedrag verkrijgen.

11 Voorts was in artikel 25, lid 12, van de Zesde richtlijn bepaald dat wanneer de lidstaten besluiten de forfaitaire regeling voor landbouwers op hun grondgebied toe te passen, zij de uniforme grondslag van de btw bepalen ter fine van de toepassing van de regeling inzake de eigen middelen, en wel door de gemeenschappelijke berekeningsmethode van bijlage C van deze richtlijn toe te passen. Deze bepaling en bijlage zijn niet overgenomen in de btw-richtlijn, maar zij liggen vervat in artikel 5, lid 2, van 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).

12 Krachtens artikel 272, lid 1, sub e, van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten belastingplichtigen die voor de forfaitaire regeling voor landbouwers in aanmerking komen, ontheffen van bepaalde of alle verplichtingen bedoeld in titel XI, hoofdstukken 2 tot en met 6, waaronder de verplichting om bij de belastingautoriteit aangifte te doen van al zijn activiteiten als belastingplichtige met het oog op identificatie, facturen met btw op te stellen, een boekhouding te voeren en btw-aangiftes te doen.

13 Overeenkomstig artikel 395 van de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek en de aanpassing van de verdragen (PB 1985, L 302, blz. 23), juncto bijlage XXXVI bij deze Akte, kon de Portugese Republiek de algehele toepassing van de regels ter zake het gemeenschappelijke stelsel van de btw uitstellen tot 1 januari 1989.

Nationaal recht

14 Bij decreto-lei nr. 195/89 van 12 juni 1989 (*Diário da República*, eerste reeks, nr. 133 van 12 juni 1989) zijn in het Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (wetboek inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „CIVA") goedgekeurd bij decreto-lei nr. 394-B/84 van 26 december 1984 (*Diário da República*, eerste reeks, nr. 297 van 26 december 1984), gewijzigd en nieuw gepubliceerd bij decreto-lei nr. 102/2008 van 20 juni 2008 (*Diário da República*, eerste reeks, nr. 118 van 20 juni 2008) in de versie van rectificatie nr. 44-A/2008 van 13 augustus 2008 (*Diário da República*, eerste reeks, nr. 156 van 13 augustus 2008), verschillende bepalingen ingevoerd om de Portugese btw-wetgeving in overeenstemming te brengen met de Zesde richtlijn. De bepalingen houdende invoering van de voor landbouwproducenten geldende bijzondere regeling (hierna: „betrokken Portugese regeling") vormen een van de wijzigingen van deze wetgeving.

15 Blijkens artikel 9, punt 33, van het CIVA zijn vrijgesteld van btw „de leveringen van goederen die worden verricht in het kader van de werkzaamheden bedoeld in bijlage A bij dit wetboek, alsmede de in bijlage B gedefinieerde agrarische diensten, zodra deze door een landbouwproducent als nevenactiviteit worden verricht met gebruikmaking van zijn arbeidskrachten en/of de normale uitrusting van zijn landbouw- of bosbouwbedrijf". De bijlagen A en B komen in wezen overeen met de bijlagen VII en VIII bij de btw-richtlijn.

16 Uit de artikelen 9, punt 33, en 20, lid 1, van het CIVA, in hun onderling verband beschouwd, volgt dat de landbouwproducenten, als tegenprestatie voor de voormelde vrijstelling, de btw over hun aankopen van goederen en diensten om die leveringen en diensten te verrichten, niet mogen aftrekken of terugbetaling ervan kunnen verkrijgen.

17 Landbouwproducenten die uitsluitend vrijgestelde handelingen verrichten, zijn krachtens artikel 29, lid 3, van het CIVA ontheven van de verplichtingen op het gebied van heffing van de btw, doorrekening van btw aan hun klanten, facturering, belastingaangifte en boekhouding, zoals die gelden voor belastingplichtigen die onder de normale btw-regeling vallen.

Precontentieuze procedure

18 Bij aanmaningsbrief van 6 juni 2008 deelde de Commissie de Portugese Republiek mee dat zij van oordeel is dat de betrokken Portugese regeling niet verenigbaar is met de forfaitaire regeling voor landbouwers van de btw-richtlijn, in het bijzonder met de artikelen 296 tot en met 298 van deze richtlijn, voor zover de Portugese wetgeving niet bepaalt dat de landbouwers die onder die nationale regeling vallen een compensatie voor de betaalde voorbelasting ontvangen en zich beperkt tot het invoeren van een belastingvrijstelling voor landbouwwerkzaamheden, waarbij de mogelijkheid om de betaalde voorbelasting af te trekken wordt uitgesloten.

19 In haar antwoord van 20 augustus 2008 op die brief heeft de Portugese Republiek betwist dat sprake was van een niet-nakoming. Zij stelde dat het de lidstaten op grond van artikel 298, tweede alinea, tweede volzin, van de btw-richtlijn (hierna: „betrokken bepaling") uitdrukkelijk is toegestaan om forfaitaire compensatiepercentages van nihil vast te stellen, ongeacht het bedrag van de belasting dat de landbouwers die onder de betrokken Portugese regeling vallen hebben betaald. Volgens haar voldoet de Portugese regeling aan de doelstellingen van de forfaitaire regeling voor landbouwers, inzonderheid de doelstelling van vereenvoudiging, en is de fiscale behandeling als bedoeld in een dergelijke regeling, waarbij in een compensatie van nihil wordt voorzien, vergelijkbaar met deze waaraan vrijgestelde werkzaamheden zonder recht op aftrek onderworpen zijn. Zij betoogde dat, aangezien elke lidstaat vrij is in de keuze van de vorm en de middelen die hij wil aanwenden bij de omzetting van richtlijnen in zijn interne rechtsorde, de betrokken Portugese regeling onder de lijst van vrijgestelde werkzaamheden van artikel 9 van het CIVA kan vallen.

20 Daar dit antwoord de Commissie niet kon overtuigen, stuurde deze de Portugese Republiek op 26 juni 2009 een met redenen omkleed advies waarin zij vasthield aan haar standpunt dat de betrokken Portugese regeling niet in overeenstemming is met de artikelen 296 tot en met 298 van de btw-richtlijn.

21 Bij schrijven van 31 augustus 2009 heeft de Portugese Republiek de Commissie meegedeeld dat zij weigerde de maatregelen te treffen die noodzakelijk zijn om aan dat met redenen omkleed advies te voldoen, en lichtte zij het door haar in antwoord op de aanmaningsbrief verstrekte betoog nader toe.

22 Aangezien de Commissie bij haar standpunt bleef dat de Portugese wetgeving niet verenigbaar is met de artikelen 296 tot en met 298 van de btw-richtlijn, heeft zij het onderhavige beroep ingesteld.

Beroep

Argumenten van partijen

23 De Commissie merkt in de eerste plaats op dat met de forfaitaire regeling voor landbouwers een doelstelling van vereenvoudiging wordt nagestreefd, door de forfaitair belaste landbouwers vrijstelling te verlenen van een bepaald aantal verplichtingen die kenmerkend zijn voor de normale of vereenvoudigde btw-regeling, alsook een doelstelling van compensatie voor de betaalde voorbelasting, teneinde te vermijden dat deze voorbelasting als „verborgen btw" een rol speelt in de prijsvorming voor landbouwproducten.

24 Zodra een lidstaat beslist om deze regeling op zijn grondgebied toe te passen, dient hij op grond van artikel 297, eerste alinea, eerste volzin, van de btw-richtlijn, voor zover nodig, forfaitaire compensatiepercentages vast te stellen. De betrokken Portugese regeling voldoet echter niet aan de verplichting om te voorzien in een compensatie ten gunste van onder de regeling vallende landbouwers voor de door hen betaalde voorbelasting.

25 De door de Portugese Republiek ter rechtvaardiging van de betrokken Portugese regeling aangevoerde argumenten kunnen niet worden aanvaard. Ten eerste heeft de betrokken bepaling niet de draagwijdte die deze lidstaat haar toedicht. Gelet op de voorbereidende werkzaamheden van de Zesde richtlijn kan de uitlegging van de Portugese Republiek niet in aanmerking worden genomen.

26 Ten tweede kan op basis van de kenmerken van de Portugese landbouw niet worden geoordeeld dat een compensatie van nihil hoe dan ook verenigbaar is met de btw-richtlijn, aangezien zij voordelig blijft voor de Portugese landbouwers die onder de betrokken Portugese regeling vallen.

27 Ten derde hangt de verplichting tot vaststelling van een forfaitaire compensatie voor de btw-voordruk niet af van de voorwaarde dat de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk een belastingkrediet tegenover de betrokken lidstaat hebben.

28 Ten vierde is het feit dat de Commissie heeft getalmd om een procedure tegen de betrokken Portugese regeling in te leiden, terwijl deze in wezen in 1992 is ingevoerd, irrelevant. De Commissie merkt dienaangaande met name op dat pas naar aanleiding van een in Portugal in de loop van november 2007 verrichte controle van de eigen middelen is gebleken dat het btw-bedrag dat door de aan deze regeling onderworpen landbouwproducenten niet in aftrek werd gebracht, in 2004 ongeveer 5,3 % van hun verkopen uitmaakte en in 2005 7,9 %. Aangezien de Portugese autoriteiten van oordeel waren dat de in de landbouwsector geheven btw buitensporig hoog was, hebben zij in 2004 bij hun berekening van de belastbare grondslag van de eigen middelen een negatieve compensatie van ongeveer 70 miljoen EUR toegepast.

29 Ten vijfde kan een correcte toepassing van de in de btw-richtlijn vastgestelde forfaitaire regeling voor landbouwers niet worden vervangen door de beweerde teruggaaf van voorbelasting door middel van subsidies of andere steunmaatregelen ten behoeve van landbouwwerkzaamheden.

30 Ten zesde kan de betrokken forfaitaire compensatie noch op basis van de btw-richtlijn of de considerans van de Zesde richtlijn, noch op grond van de rechtspraak van het Hof geacht worden niet fiscaal van aard te zijn.

31 In de tweede plaats betoogt de Commissie dat in de Portugese wetgeving alle niet onder de normale regeling vallende landbouwproducenten, die samen een aanzienlijk deel van de Portugese landbouwsector uitmaken — te weten 27 % in 2004 en 29 % in 2005 — zonder meer van betaling van btw vrijstelt, waardoor zij van het gemeenschappelijke stelsel van btw worden uitgesloten. De betrokken Portugese regeling doet dus beduidend afbreuk aan het beginsel van algemene toepassing van de btw.

32 De Portugese Republiek betwist in de eerste plaats de gegrondheid van de argumenten van de Commissie. Het nultarief is bij de vaststelling van de Zesde richtlijn enkel als vangnet en bij wijze van overgangsmaatregel toegepast. Bijgevolg kan de toepassing van een compensatiepercentage van nihil niet worden geacht te zijn gelieerd aan de toepassing van een nultarief over de in eerdere stadia verrichte aankopen, tenzij ervan wordt uitgegaan dat de door artikel 25, lid 3, van de Zesde richtlijn, thans artikel 298, tweede alinea, van de btw-richtlijn, aan de lidstaten verleende mogelijkheid van meet af aan onuitvoerbaar was in de praktijk.

33 Bovendien heeft de Raad van de Europese Unie, ten eerste, besloten het door de Commissie opgemaakte voorstel van Zesde richtlijn te wijzigen door die mogelijkheid aan dit voorstel toe te voegen. De door de Raad aangebrachte wijziging kan niet anders inhouden dan dat daarmee verder werd gegaan dan het voorstel van de Commissie, aangezien dit voorstel reeds voorzag in de mogelijkheid om de percentages naar beneden of naar boven af te ronden, en dus ook de mogelijkheid bood naar nul af te ronden wanneer de percentages in de buurt van nul lagen. In de toelichting bij dit voorstel heeft de Commissie ook aangegeven dat de lidstaten de forfaitaire compensatiepercentages vrijelijk moeten kunnen vaststellen en dat de uit relevante macro-economische berekeningen voortvloeiende percentages slechts grenswaarden vormen. De toevoeging aan de betrokken bepaling van het woord „ook”, dat niet in de overeenstemmende bepaling van de Zesde richtlijn staat en een louter formele wijziging is, bevestigt dat de lidstaten een forfaitair compensatiepercentage van nihil kunnen vaststellen, ongeacht de omstandigheden.

34 Volgens de rechtspraak van het Hof kan een lidstaat waarvan de nationale regeling in overeenstemming is met de duidelijke en precieze bewoordingen van een bepaling van de btw-richtlijn, niet worden verweten dat hij de krachtens deze bepaling op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen. Het beroep kan dan ook niet worden aanvaard.

35 Ten tweede zou het aanvaarden van de uitlegging van de Commissie indruisen tegen het beginsel van voldoende duidelijkheid en het rechtszekerheidsbeginsel, alsook tegen de doelstelling van een eenvoudige en uniforme toepassing van de regels van het gemeenschappelijke stelsel van de btw.

36 Ten derde dient de Commissie er in het kader van de forfaitaire regeling voor landbouwers enkel op toe te zien dat het door een lidstaat vastgestelde compensatieniveau niet tot een te hoge compensatie leidt. Zij kan een lidstaat niet verzoeken om een compensatiepercentage toe te passen dat hoger ligt dan het door deze lidstaat ingestelde compensatiepercentage.

37 Deze verschillende elementen bevestigen dat de bepaling in kwestie letterlijk moet worden uitgelegd. De door de Portugese Republiek voorgestane uitlegging is overigens noch in strijd met het vereiste van eenvormige toepassing van het recht van de Unie, noch met de beginselen van gelijke behandeling en van fiscale neutraliteit. Deze lidstaat stelt in dit verband dat de forfaitaire regeling voor landbouwers als zodanig deze neutraliteit in gevaar kan brengen voor zover zij aanvaardt dat op basis van een eenvoudige raming bepaalde forfaitaire compensatiepercentages worden toegepast.

38 Ten overvloede voert de Portugese Republiek aan dat haar keuze om de voorbelasting die op de onder de betrokken Portugese regeling vallende landbouwproducenten drukt, niet te compenseren, fiscaal coherent is.

39 Om te beginnen zijn de omstandigheden in Portugal sinds de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn niet ingrijpend gewijzigd, zodat de huidige situatie op het gebied van btw vergelijkbaar is met die op 1 januari 1989. Gesteld al dat de door de Commissie aangevoerde wijziging van de omstandigheden reëel is, heeft deze wijziging bovendien bijna 17 jaar geleden plaatsgevonden, aangezien het nultarief in de Portugese wetgeving in maart 1992 is geschrapt.

40 Het feit dat de forfaitaire compensatiepercentages „voor zover nodig” worden vastgesteld, impliceert dus dat er situaties bestaan waarin de vaststelling van dergelijke percentages niet gerechtvaardigd is. Dat is onder meer het geval wanneer de landbouwproducenten gezamenlijk geen btw-tegoed tegenover de staat hebben. Bovendien blijkt met name uit de rechtspraak van het Hof dat bij de berekening van de grenswaarde van de compensatie rekening moet worden gehouden met de overeenkomstig de normale regeling geheven btw, en dat het de lidstaten op grond van de forfaitaire regeling voor landbouwers niet is toegestaan aan de forfaitair belaste landbouwers een bedrag terug te betalen dat hoger ligt dan het bedrag van de terugbetaalde btw waarop zij recht zouden hebben indien zij onder de normale regeling zouden vallen, aangezien hierdoor een steunmaatregel zou ontstaan.

41 Zowel op 1 januari 1989 als heden ten dage liggen de btw-bedragen over aankopen van goederen en diensten voor landbouwwerkzaamheden die in het kader van de normale regeling aftrekbaar zouden zijn, in Portugal evenwel lager dan de aan de staat verschuldigde btw-bedragen die voortvloeien uit de heffing van btw jegens — en de doorrekening van btw aan — de verkrijgers van landbouwproducten en agrarische diensten. De landbouwproducenten bevinden zich dus samen tegenover de staat niet in een situatie van btw-krediet. De vaststelling van een compensatiepercentage van nihil voor de voorbelasting is in het geval van de Portugese Republiek dus fiscaal de enige adequate en coherente oplossing.

42 De Portugese Republiek stelt dienaangaande dat de Commissie noch in de loop van de precontentieuze fase van de procedure, noch in haar verzoekschrift heeft aangetoond hoe zij tot de percentages van 5,3 % en 7,9 % is gekomen en dat zij trouwens niet weet waar deze percentages vandaan komen. Deze lidstaat kan deze percentages dus niet weerleggen. Bijgevolg kunnen die percentages niet door de Commissie worden gebruikt om de Portugese Republiek te verplichten aan de landbouwers die onder de betrokken Portugese regeling vallen, eenzelfde compensatie of bijna eenzelfde compensatie toe te kennen. Hoe dan ook gaat het slechts om maximumpercentages.

43 In de tweede plaats betoogt de Portugese Republiek dat de betrokken Portugese regeling binnen de werkingssfeer van de regeling van de btw-richtlijn valt en aan de doelstelling van vereenvoudiging van regels en procedures voldoet, aangezien de landbouwers die onder deze regeling vallen op grond van de nationale wetgeving zijn ontheven van alle verplichtingen op het gebied van facturering, belastingheffing, belastingaangifte, boekhouding, doorrekening en betaling van btw. Bovendien kan enkel via de vaststelling van een compensatiepercentage van nihil een daadwerkelijke — want algehele — vereenvoudiging tot stand worden gebracht. De regeling voldoet aldus ook aan de voorwaarden die met betrekking tot de verplichting tot omzetting van het afgeleide recht in het interne recht gelden.

44 De teruggaaf van btw over aankopen van goederen en diensten voor landbouwwerkzaamheden is overigens bijna altijd verzekerd, via steunmaatregelen of andere door de staat en andere overheidsorganen verleende subsidies.

45 In de derde plaats voert de Portugese Republiek aan dat de doelstelling van compensatie ten behoeve van forfaitair belaste landbouwers van de over deze aankopen op hen rustende voorbelasting, niet in de aanmaningsbrief of in het met redenen omkleed advies is vermeld. Ook al zou die compensatiedoelstelling bestaan, is deze eventuele compensatie evenwel niet van fiscale aard. De Zesde richtlijn en de btw-richtlijn kunnen de betaling ervan dus niet hebben opgelegd.

46 Ten slotte benadrukt de Portugese Republiek dat de Commissie in haar verzoekschrift zelf de vraag naar de zogenoemde Portugese schuld op het gebied van de eigen middelen van de Unie in verband met de forfaitaire regeling voor landbouwers buiten beschouwing heeft gelaten. Zij voert niettemin met name aan dat, zelfs indien het Hof het standpunt van de Commissie aanvaardt, dit niet tot een verhoging van de bijdrage van Portugal aan de middelen van de Unie uit de btw kan leiden.

Beoordeling door het Hof

47 De Commissie baseert haar beroep op twee verschillende grieven: de eerste grief betreft de toepassing van een bijzondere regeling op de landbouwproducenten die onder de betrokken Portugese regeling vallen, waardoor zij zijn vrijgesteld van betaling van btw en een forfaitair compensatiepercentage van nihil wordt toegepast; de tweede grief betreft de negatieve compensatie van de door de Portugese Republiek in verband met de inning van de btw verschuldigde eigen middelen.

Eerste grief: vrijstelling en toepassing van een forfaitair compensatiepercentage van nihil

48 Zoals uit de artikelen 272, lid 1, sub e, en 296, lid 1, van de btw-richtlijn blijkt, strekt de forfaitaire regeling voor landbouwers ertoe, de lidstaten in staat te stellen de landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale btw-regeling of van de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen op moeilijkheden zou stuiten, vrijstelling te verlenen van bepaalde of alle verplichtingen die doorgaans op de onder de normale btw-regeling vallende belastingplichtigen rusten, waarbij hen een forfaitaire compensatie voor de door hen betaalde voorbelasting wordt toegestaan. Met deze regeling wordt dus tegelijkertijd een doelstelling van vereenvoudiging (arrest van 26 mei 2005, Stadt Sundern, C-43/04, Jurispr. blz. I-4491, punt 28) en een doelstelling van compensatie voor de btw-voordruk (arrest van 15 juli 2004, Harbs, C-321/02, Jurispr. blz. I-7101, punt 29) nagestreefd. Aangezien de Commissie zowel in haar aanmaningsbrief als in haar met redenen omkleed advies overigens naar laatstgenoemde doelstelling heeft verwezen, zoals uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt, heeft de Portugese Republiek hoe dan ook geen gegronde redenen om te stellen dat deze doelstelling haar in het onderhavige beroep niet kan worden tegengeworpen.

49 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat de forfaitaire regeling voor landbouwers een afwijkende regeling is die een uitzondering vormt op de algemene regeling van de btw-richtlijn en die bijgevolg slechts mag worden toegepast voor zover dit voor het bereiken van haar doelstelling noodzakelijk is. Bovendien moet volgens vaste rechtspraak iedere afwijking van of uitzondering op een algemene regel restrictief worden

uitgelegd (arresten Harbs, reeds aangehaald, punt 27, en Stadt Sundern, reeds aangehaald, punt 27). Verder voorziet de btw-richtlijn niet in een btw-vrijstelling voor landbouwwerkzaamheden. Hoewel over de verkopen van forfaitair belaste landbouwers geen btw wordt geheven, is de forfaitaire regeling voor landbouwers integendeel juist niet als een vrijstellingsregeling bedoeld, zoals de advocaat-generaal in de punten 46 tot en met 48 van haar conclusie heeft opgemerkt, aangezien de btw-voordruk door een dergelijke regeling niet ongedaan zou kunnen worden gemaakt en deze regeling de neutraliteit van het gemeenschappelijke stelsel van de btw bijgevolg niet zou kunnen verzekeren. Uit artikel 296, lid 1, van deze richtlijn blijkt trouwens dat de landbouwproducenten in principe hetzij aan de normale btw-regeling, hetzij aan de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen, hetzij aan de forfaitaire regeling zijn onderworpen.

50 Bovendien vormt de vereenvoudiging van de administratieve verplichtingen die op de forfaitair belaste landbouwers rusten weliswaar zeker een van de doelstellingen die met de forfaitaire regeling voor landbouwers wordt nagestreefd, maar kan het streven naar vereenvoudiging niet rechtvaardigen dat een vrijstelling wordt ingevoerd waarin de btw-richtlijn niet voorziet (zie, in die zin en naar analogie, arrest van 28 september 2006, Commissie/Oostenrijk, C-128/05, Jurispr. blz. I-9265, punt 25). Dat geldt des te meer nu deze doelstelling van vereenvoudiging in het onderhavige geval moet worden verzoend met de doelstelling van compensatie voor de btw-voordruk die op de betrokken landbouwers rust, welke doelstelling noodzakelijkerwijs meebrengt dat aan de forfaitair belaste landbouwers een minimumaantal administratieve verplichtingen wordt opgelegd om met name de gegevens te verzamelen die voor de vaststelling van de toepasselijke forfaitaire compensatiepercentages noodzakelijk zijn.

51 Wanneer de forfaitair belaste landbouwers daadwerkelijk met een aanzienlijke btw-voordruk worden geconfronteerd, zou het tegen laatstgenoemde doelstelling indruisen om hen geen compensatie voor een dergelijke druk te verlenen.

52 Bovendien moet het gemeenschappelijke stelsel van de btw volgens punt 7 van de considerans van de btw-richtlijn uiteindelijk mededingingsneutraal zijn, in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen. De forfaitaire regeling voor landbouwers beoogt dan ook de neutraliteit van de btw zo veel mogelijk te waarborgen, zoals de advocaat-generaal in de punten 45 tot en met 48 van haar conclusie opmerkt, aangezien de compensatie tot doel heeft te vermijden dat de btw-voordruk naar een later stadium wordt verschoven, waardoor een prijssupplement zou ontstaan dat op zijn beurt door deze belasting zou worden getroffen en dat trapsgewijs doorheen de volledige productie- en distributieketen van de door de forfaitair belaste landbouwers geleverde producten en verrichte diensten gestaag zou vermeerderen. Door de betrokken bepaling aldus uit te leggen dat zij aan de lidstaten de vrijheid laat om de forfaitaire compensatiepercentages terug te brengen tot nihil, zelfs wanneer een aanzienlijke btw-voordruk op de forfaitair belaste landbouwers rust, wordt dan ook afbreuk gedaan aan die neutraliteit.

53 Stellig kan de betaling van een zuiver forfaitaire compensatie op zich geen perfecte neutraliteit van de btw waarborgen. Dankzij deze compensatie kan evenwel de best mogelijke neutraliteit worden verzekerd, rekening houdend met de noodzaak om die neutraliteit en de compensatiedoelstelling te verzoenen met de doelstelling van vereenvoudiging van de regels waaraan de forfaitair belaste landbouwers zijn onderworpen, hetgeen eveneens een van de doelstellingen van de forfaitaire regeling voor landbouwers vormt, zoals in punt 48 van het onderhavige arrest reeds is opgemerkt.

54 In die context kunnen de regels die in artikel 298 van de btw-richtlijn louter voor de vaststelling van het forfaitaire compensatiepercentage zijn neergelegd, niet worden geacht die doelstellingen ter discussie te stellen. Bijgevolg kan niet worden aanvaard dat een eenvoudige vrijstelling van landbouwwerkzaamheden als een passende omzetting van de regels van de btw-richtlijn betreffende de forfaitaire regeling voor landbouwers en in het bijzonder van de artikelen 296 tot en met 298 ervan kan worden aangemerkt aangezien zij functioneel vergelijkbaar is met de toepassing van een forfaitair compensatiepercentage van nihil.

55 In dit verband moet tevens worden vastgesteld dat de mogelijkheid om de forfaitaire compensatiepercentages terug te brengen tot nihil een aanvullende mogelijkheid vormt, naast deze van artikel 298, tweede alinea, eerste volzin, van de btw-richtlijn, waarbij de percentages naar boven of naar beneden op een half punt mogen worden afgerond. Gelet op het voorgaande beschikken de lidstaten evenwel enkel dan over deze mogelijkheid om de forfaitaire compensatiepercentages terug te brengen tot nihil, wanneer de percentages die uit de overeenkomstig bedoeld artikel 298, eerste alinea, verrichte berekeningen voortvloeien, ook al zijn zij hoger dan 0,5 %, nog steeds te verwaarlozen zijn en, bijgevolg de totale btw-voordruk die op de forfaitair belaste landbouwers rust, zelf als te verwaarlozen kan worden aangemerkt.

56 Zoals de advocaat-generaal in de punten 20 tot en met 33 en 56 tot en met 58 van haar conclusie heeft opgemerkt, verzetten noch de bewoordingen van de betrokken bepaling, noch de voorbereidende werkzaamheden van de Zesde richtlijn, zich tegen deze uitlegging van de artikelen 296 tot en met 298 van de btw-richtlijn, en kan de Portugese Republiek zich niet met kans op slagen beroepen op het arrest van 15 juli 2010, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-582/08, Jurispr. blz. I-7195) om te stellen dat die uitlegging haar niet kan worden tegengeworpen.

57 Tevens moet worden benadrukt dat, anders dan de Portugese Republiek betoogt, veeleer de uitlegging volgens welke de betrokken bepaling de lidstaten de vrijheid laat om, ongeacht de omstandigheden, forfaitaire compensatiepercentages van nihil vast te stellen, afbreuk zou doen aan de rechtszekerheid en aan de eenvormige toepassing van de regels van het gemeenschappelijke stelsel van de btw in de Unie.

58 In casu volstaat het erop te wijzen dat, zonder dat uitspraak hoeft te worden gedaan over de ontvankelijkheid of de relevantie van het betoog van de Commissie dat op de door haar aangevoerde percentages van 5,3 % en 7,9 % is gebaseerd, de Portugese Republiek erkent dat het btw-nultarief in haar wetgeving in de loop van 1992 is ingetrokken en dat de goederen en diensten die door de landbouwers in de regel ten behoeve van de uitoefening van hun werkzaamheden worden aangekocht, sindsdien — naargelang het geval — aan een btw-tarief van 6 % of 13 % zijn onderworpen. Zodoende rust op de forfaitair belaste Portugese landbouwers een niet te verwaarlozen btw-voordruk, die derhalve moet worden gecompenseerd. Bijgevolg kan deze lidstaat op de landbouwers die onder de betrokken Portugese regeling vallen, geen forfaitair compensatiepercentage van nihil toepassen.

59 Bovendien moet er allereerst op worden gewezen dat het argument van de Portugese Republiek dat slechts een forfaitair compensatiepercentage van meer dan nihil hoeft te worden vastgesteld wanneer de landbouwers een btw-tegoed tegenover de staat hebben, geen steun in de tekst van de btw-richtlijn vindt. Het Hof heeft integendeel reeds gepreciseerd dat de macro-economische gegevens betreffende uitsluitend de forfaitair belaste landbouwers waarnaar artikel 298 van de btw-richtlijn verwijst, weliswaar, zoals de Portugese Republiek aanstipt, de input (intermediair verbruik en bruto-investeringen in vaste activa) en de output (eindproductie, daaronder begrepen het eigen verbruik), alsook het totale bedrag van de belastingen over de input omvatten, maar het heeft ook vastgesteld dat de forfaitaire compensatiepercentages worden verkregen door enkel het bedrag van de belastingen over de input door de output te delen (arrest van 28 juni 1988, Commissie/Italië, 3/86, Jurispr. blz. 3369, punt 8). De eventueel over de output verschuldigde btw — en dus de omstandigheid dat sommige landbouwers, met name zij die onder de forfaitaire regeling vallen, zich mogelijkerwijs in een situatie van belastingkrediet bevinden — wordt dus bij de vaststelling van het toepasselijke forfaitaire compensatiepercentage niet in aanmerking genomen.

60 Vervolgens volgt uit vaste rechtspraak van het Hof dat het bestaan van een niet-nakoming moet worden beoordeeld op basis van de situatie waarin de lidstaat zich bevond aan het einde van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn (zie met name arresten van 11 oktober 2001, Commissie/Oostenrijk, C-110/00, Jurispr. blz. I-7545, punt 13, en 3 juni 2010, Commissie/Spanje, C-487/08, Jurispr. blz. I-4843, punt 34). Voorts gelden de voorschriften van artikel 258 VWEU zonder dat de Commissie een bepaalde termijn in acht hoeft te nemen. De Commissie beschikt dus over de

bevoegdheid om te beoordelen, op welke datum er aanleiding is om beroep in te stellen, en het staat in beginsel niet aan het Hof om die beoordeling te toetsen (arrest van 4 maart 2010, Commissie/Italië, C-297/08, Jurispr. blz. I-1749, punt 87 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61 Aangezien de Portugese Republiek niet betwist dat de totale btw-druk op de productiefactoren in de landbouw waardoor de onder de betrokken Portugese regeling vallende landbouwers werden getroffen, bij het verstrijken van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn aanzienlijk was, zoals in punt 58 van dit arrest is vastgesteld, heeft het feit — voor zover al bewezen — dat de omstandigheden in Portugal in dat opzicht in wezen sinds 1992 en misschien zelfs sinds 1989 ongewijzigd zijn gebleven, bijgevolg geen invloed inzake de beoordeling van de gegrondheid van het beroep van de Commissie.

62 Ten slotte is in artikel 296, lid 1, van de btw-richtlijn uitdrukkelijk bepaald dat, enerzijds, de forfaitaire regeling voor landbouwers ertoe strekt de forfaitair belaste landbouwers te compenseren voor de btw-voordruk die op hen rust. Derhalve kan niet worden geoordeeld dat deze compensatie op in het algemeen aan het landbouwbedrijf inherente kosten ziet en dus niet fiscaal van aard is, zodat de betaling ervan niet kan worden opgelegd krachtens de btw-richtlijn. Anderzijds zijn in de artikelen 300 en 301 van de btw-richtlijn de belangrijkste regels neergelegd op grond waarvan de werkelijke compensatie waarop een forfaitair belaste landbouwer recht heeft, moet worden vastgesteld en aan hem moet worden betaald. Daarom kan evenmin worden gesteld dat de voorbelasting die op de onder de betrokken Portugese regeling vallende landbouwers drukt, jegens hen door andere maatregelen kan worden gecompenseerd dan door betaling van de forfaitaire compensatie als bedoeld in deze richtlijn.

63 In die omstandigheden moet de eerste door de Commissie ter staving van haar beroep aangevoerde grief gegrond worden verklaard.

Tweede grief: negatieve compensatie in de eigen middelen die in verband met de inning van de btw verschuldigd zijn

64 Volgens vaste rechtspraak kan het Hof ambtshalve onderzoeken of de in artikel 258 VWEU gestelde voorwaarden voor de instelling van een beroep wegens niet-nakoming vervuld zijn (arrest van 31 maart 1992, Commissie/Italië, C-362/90, Jurispr. blz. I-2353, punt 8, en arrest Commissie/Spanje, reeds aangehaald, punt 70).

65 Uit artikel 38, lid 1, sub c, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof en de daarop betrekking hebbende rechtspraak volgt inzonderheid dat 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 (zie arresten van 9 januari 2003, Italië/Commissie, C-178/00, Jurispr. blz. I-303, punt 6, en 15 juni 2010, Commissie/Spanje, C-211/08, Jurispr. blz. I-5267, punt 32).

66 In casu voldoet de tweede grief van de Commissie niet aan deze vereisten. Met deze grief verwijt de Commissie de Portugese Republiek namelijk dat zij een aanzienlijke negatieve compensatie toepast in de eigen middelen die in verband met de inning van de btw verschuldigd zijn. In de uiteenzetting van haar middelen merkt de Commissie echter louter op dat zij betaling van het totale bedrag van de betrokken eigen middelen — vermeerderd met de desbetreffende rente — kan vorderen, indien vaststaat dat de btw-richtlijn is geschonden en dit tot een vermindering van de eigen middelen van de Unie heeft geleid. Zij verzuimt op die manier nauwkeurig aan te geven welke op hem rustende verplichting deze lidstaat niet zou zijn nagekomen door een dergelijke compensatie te verrichten. Bovendien stelt de Commissie in haar verzoekschrift dat „de onderhavige niet-nakomingsprocedure

niet tot doel [heeft] vast te stellen in hoeverre Portugal voldoet aan zijn verplichtingen in het kader van de inning van de eigen middelen", wat in tegenspraak is met de tweede grief van haar conclusies voor het Hof.

67 Bijgevolg moet deze tweede grief niet-ontvankelijk worden verklaard.

68 Gelet op een en ander moet worden vastgesteld dat de Portugese Republiek, door op landbouwproducenten een bijzondere regeling toe te passen die niet verenigbaar is met de bij de btw-richtlijn ingevoerde regeling doordat deze regeling die producenten vrijstelt van betaling van btw en in de toepassing van een forfaitair compensatiepercentage van nihil voorziet, de op haar krachtens de artikelen 296 tot en met 298 van deze richtlijn rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Kosten

69 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dit is gevorderd. Overeenkomstig lid 3, eerste alinea, van dit artikel kan het Hof de proceskosten over de partijen verdelen of beslissen dat elke partij haar eigen kosten zal dragen, indien zij onderscheidenlijk op een of meer punten in het ongelijk worden gesteld. Aangezien het beroep van de Commissie slechts gedeeltelijk is toegewezen, dient elke partij haar eigen kosten te dragen.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart:

1) **Door op landbouwproducenten een bijzondere regeling toe te passen die niet verenigbaar is met de bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde ingevoerde regeling doordat deze regeling die producenten vrijstelt van betaling van btw en in de toepassing van een forfaitair compensatiepercentage van nihil voorziet, is de Portugese Republiek de op haar krachtens de artikelen 296 tot en met 298 van deze richtlijn rustende verplichtingen niet nagekomen.**

2) **Het beroep wordt verworpen voor het overige.**

3) **De Europese Commissie en de Portugese Republiek dragen hun eigen kosten.**

ondertekeningen