

Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

12 oktober 2017 (*)

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

In zaak C-262/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 10 mei 2016, ingekomen bij het Hof op 12 mei 2016, in de procedure

Shields & Sons Partnership

tegen

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, kamerpresident, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby en M. Vilaras (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 15 maart 2017,

gelet op de opmerkingen van:

- Shields & Sons Partnership, vertegenwoordigd door G. Edwards, bijgestaan door M. C. P. Thomas, barrister,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door G. Brown en J. Kraehling als gemachtigden, bijgestaan door R. Chapman, barrister,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door D. Colas en S. Ghiandoni als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Owsiany-Hornung, R. Lyal en M. Wilderspin als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 28 juni 2017,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 296, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw?richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geschil tussen Shields & Sons Partnership en de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk; hierna: „belastingdienst”) over hun intrekking van het deelnamecertificaat voor de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten (hierna: „forfaitaire regeling”) dat aan Shields & Sons was afgegeven.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Titel XII van de btw?richtlijn bevat de bijzondere regelingen voor de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw). Hoofdstuk 2 van deze titel, dat de artikelen 295 tot en met 305 van die richtlijn omvat, betreft de forfaitaire regeling.

4 Artikel 296 van de btw?richtlijn bepaalt:

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

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

3. 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.”

5 Artikel 297 van die richtlijn bepaalt:

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

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

6 Artikel 298 van deze richtlijn luidt:

„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.”

7 Artikel 299 van diezelfde richtlijn luidt als volgt:

„De forfaitaire compensatiepercentages mogen niet tot gevolg hebben dat aan de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk bedragen worden terugbetaald die hoger zijn dan de btw?voordruk.”

Recht van het Verenigd Koninkrijk

8 Section 54 van de Value Added Tax Act 1994 (wet van 1994 inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „wet van 1994”) draagt het opschrift „Landbouwproducenten enz.” en bepaalt:

„1. De [belastingdienst kan], overeenkomstig de door [hem] in [zijn] verordeningen vastgestelde bepalingen, een certificaat verlenen aan degene die te [zijnen] genoeg aantoonst:

- a) dat hij een onderneming drijft in een of meer van de aangewezen activiteiten;
 - b) dat hij de voorgeschreven hoedanigheid bezit en voldoet aan de voorgeschreven vereisten;
- [...]

[...]

3. De [belastingdienst kan] bij verordening een bedrag vaststellen dat wordt opgenomen in de tegenprestatie voor een belaste levering die wordt verricht:

- a) in het kader van of in de uitoefening van het relevante deel van zijn onderneming door een persoon die op dat moment beschikt over een certificaat in de zin van deze Section;
- b) op een moment waarop die persoon niet belastingplichtig is; en
- c) aan een belastingplichtige,

waarbij dat bedrag met het oog op de vaststelling van het recht van de afnemer op teruggave overeenkomstig Sections 25 en 26 wordt aangemerkt als btw op een levering aan die afnemer.

4. Het bedrag dat voor de toepassing van enige ingevolge lid 3 hierboven vastgestelde bepaling mag worden opgenomen in de tegenprestatie voor enige levering komt overeen met een door de Treasury bij beschikking te bepalen percentage van de som die, inclusief dat bedrag, gelijk is aan de tegenprestatie voor die levering.

5. De bevoegdheid van de [belastingdienst] om bij verordening ingevolge Section 39 erin te voorzien dat aan personen op wie die Section van toepassing is, de btw wordt terugggegeven die voor hen voorbelasting zou zijn indien zij in het Verenigd Koninkrijk belastingplichtig zouden zijn, omvat mede de bevoegdheid om te voorzien in betaling aan onder die Section vallende personen van sommen die gelijk zijn aan de bedragen die, indien zij in het Verenigd Koninkrijk belastingplichtig waren, voor hen voorbelasting zouden zijn krachtens de verordening op grond van deze Section; de verwijzingen naar de teruggaaf van btw in Section [39] of in enige andere regeling worden op overeenkomstige wijze uitgelegd.

6. Verordeningen op grond van deze Section kunnen voorzien in:

[...]

b) de gevallen waarin en de wijze waarop de [belastingdienst] een certificaat [kan] intrekken;

[...]

8. In deze Section worden onder ‚aangewezen activiteiten’ verstaan de door de Treasury bij besluit aan te wijzen activiteiten verricht door een persoon die door het verrichten van die activiteiten dient te worden aangemerkt als landbouwproducent in de zin van 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 1977, L 145, blz. 1)] (gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten).”

9. In punt I van deel II van de bijlage bij de Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992 [besluit van 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten) (aangewezen activiteiten)] wordt veeteelt aangewezen als activiteit die de betrokkene aanspraak geeft op deelname aan de forfaitaire regeling.

10. In de Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 [besluit van 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten) (procentuele toeslag)] wordt het forfaitaire compensatiepercentage vastgesteld op 4 %. Dit percentage geldt voor alle landbouwproducenten die aan die regeling deelnemen.

11. De Value Added Tax Regulations 1995 (verordeningen van 1995 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) bevatten een titel XXIV, die is vastgesteld met toepassing van Section 54 van de wet van 1994 en waarin zich de artikelen 202 tot en met 211 bevinden.

12. Artikel 203 van de verordeningen van 1995 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, getiteld „Forfaitaire regeling”, bepaalt:

„1. De [belastingdienst] verstrekt onder de in artikel 204 bedoelde voorwaarden een certificaat voor forfaitair belaste landbouwers ten behoeve van deze forfaitaire regeling [...].

2. Wanneer iemand voor de betrokken periode beschikt over een op grond van dit artikel verstrekt certificaat (ongeacht of hij belastingplichtig is), worden alle goederenleveringen en dienstverrichtingen die hij in het kader of in de uitoefening van het desbetreffende deel van zijn activiteiten uitvoert, buiten beschouwing gelaten voor de vaststelling of hij in aanmerking komt, is gekomen of niet meer in aanmerking komt voor registratie overeenkomstig bijlage 1 bij de [wet van 1994], dan wel of hij recht op registratie heeft, heeft verworven of dat recht niet meer heeft.”

13. Artikel 204 van die verordeningen, „Voorwaarden”, luidt:

„De in artikel 203 bedoelde voorwaarden zijn:

a) de betrokkene bewijst ten genoegen van de [belastingdienst] dat hij een of meer aangewezen activiteiten uitoefent;

b) in de drie jaren voorafgaand aan zijn verzoek tot deelname, is de betrokkene:

i) niet veroordeeld voor een overtreding in verband met de btw;

ii) niet overgegaan tot financiële regularisatie ter zake van de btw teneinde te ontkomen aan

vervolgving uit hoofde van Section 152 van de Customs and Excise Management Act 1979 [wet inzake de douane en accijnzen van 1979], zoals toegepast in Section 72, lid 12, van de [wet van 1994];

iii) niet bestraft uit hoofde van Section 60 van de [wet van 1994];

c) de betrokkene gebruikt voor de indiening van zijn verzoek tot deelname formulier nr. 14 zoals opgenomen in bijlage 1 bij deze verordeningen, en

d) de betrokkene bewijst ten genoegen van de [belastingdienst] dat de totaalbedragen als bedoeld in artikel 209 in verband met goederenleveringen en dienstverrichtingen die hij uitvoert tijdens het belastingjaar volgend op zijn deelname, het bedrag aan voorbelasting dat hij in dat jaar had kunnen aftrekken, niet met 3 000 [pond sterling (GBP) (ongeveer 3 410 EUR)] of meer zullen overschrijden.”

14 Volgens artikel 206, lid 1, onder i), van de verordeningen van 1995 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde kan de belastingdienst het deelnamecertificaat van een deelnemer aan de forfaitaire regeling intrekken wanneer hij dit nodig acht ter bescherming van de belastinginkomsten.

15 Punt 7.2 van VAT Notice 700/46/12 (btw?mededeling 700/46/12), een document waarvan de verwijzende rechter opmerkt dat het geen kracht van wet heeft, maar een volgens de belastingdienst van de forfaitaire regeling uit te sluiten categorie landbouwproducenten definieert, luidt:

„U mag niet meer deelnemen aan de regeling [...] indien is gebleken dat u als deelnemer aan de forfaitaire regeling wezenlijk meer terugkrijgt dan het geval zou zijn indien u voor de btw zou zijn geregistreerd.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

16 Verzoeker in het hoofdgeding is een personenvennootschap bestaande uit leden van één familie. Hij oefent een landbouwactiviteit uit in Noord-Ierland (Verenigd Koninkrijk). Hij fokt runderen die hij koopt van een verbonden vennootschap, Shield Livestock Limited, en vetmest om deze vervolgens door te verkopen aan Anglo Beef Processors, een onderneming die een slachthuis exploiteert.

17 Op advies van die laatste heeft verzoeker in het hoofdgeding een aanvraag ingediend voor deelname aan de forfaitaire regeling, waartoe hij op 1 mei 2004 is toegelaten. Hij kreeg daarmee het recht om de verkoopprijs van de runderen met een forfaitair percentage van 4 % te verhogen, waarbij voor zijn afnemers recht op aftrek ontstond. In de aanvraag voor deelname raamde hij de omzet in het eerste jaar van toepassing van de regeling op 700 000 GBP (ongeveer 795 760 EUR). Het op 30 juni 2003 afgesloten boekjaar liet een verkoopopbrengst van 633 718 GBP (ongeveer 720 410 EUR) zien.

18 Op 27 juni 2012 hebben ambtenaren van de belastingdienst een bijeenkomst gehad met de accountant van verzoeker in het hoofdgeding om na te gaan of hij in aanmerking kon blijven komen voor de forfaitaire regeling. Tijdens die bijeenkomst zijn verschillende financiële overzichten onderzocht, waaronder winst-en-verliesrekeningen en balansen van verzoeker in het hoofdgeding alsmede een overzicht met een vergelijking van de bedragen die hij met toepassing van het forfaitaire percentage van 4 % heeft ontvangen en de bedragen die hij als voorbelasting zou hebben kunnen aftrekken indien op hem de normale btw?regeling was toegepast.

19 De ambtenaren van de belastingdienst hebben daarbij geconstateerd dat verzoeker in het hoofdgeding wat betreft de boekjaren 2004/2005 tot en met 2011/2012 door zijn deelname aan de forfaitaire regeling een financieel voordeel had genoten van 374 884,23 GBP (ongeveer 426 170 EUR).

20 Bij besluit van 15 oktober 2012 heeft de belastingdienst het aan verzoeker in het hoofdgeding verstrekte deelnamecertificaat voor de forfaitaire regeling ingetrokken op grond dat het voordeel dat hij had getrokken uit de toepassing van het forfaitaire compensatiepercentage aanzienlijk groter was dan de voorbelasting die hij had kunnen aftrekken indien op hem de normale btw-regeling was toegepast.

21 Op het door verzoeker in het hoofdgeding gemaakte bezwaar heeft de belastingdienst die intrekking bevestigd.

22 Bij uitspraak van 8 oktober 2014 heeft de First-tier Tribunal (Tax chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) het beroep van verzoeker in het hoofdgeding verworpen. Deze heeft daarop hoger beroep ingesteld bij de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk).

23 Deze rechter stelt vast dat het geschil tussen partijen in het hoofdgeding zich in dat hoofdgeding toespitst op twee punten inzake de uitlegging van de btw-richtlijn.

24 Het eerste punt betreft de vraag of artikel 296, lid 2, van de btw-richtlijn uitputtend regelt wanneer een landbouwproducent van de regeling kan worden uitgesloten.

25 In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat verzoeker in het hoofdgeding stelt dat dit artikel een uitputtende lijst bevat van de voorwaarden waaronder een lidstaat landbouwproducenten kan uitsluiten van de forfaitaire regeling, en dat de btw-richtlijn de lidstaten geen discretionaire bevoegdheid geeft om specifieke personen uit te sluiten. Volgens verzoeker in het hoofdgeding moet de forfaitaire regeling zodanig worden uitgevoerd dat op basis van de relevante bepalingen van de btw-richtlijn wordt gekomen tot een fiscaal neutrale toepassing van de btw. Hij geeft aan dat artikel 296, lid 2, van die richtlijn, zijnde een van die bepalingen, voorziet in de mogelijkheid van uitsluiting, echter niet van concrete producenten, maar van categorieën landbouwproducenten alsmede landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale btw-regeling geen administratieve moeilijkheden oplevert. Ten slotte merkt hij op dat artikel 299 van de btw-richtlijn enkel ziet op de vaststelling van de forfaitaire compensatiepercentages om ervoor te zorgen dat de forfaitaire regeling over de gehele linie fiscaal neutraal is en dat het op grond van dat artikel niet is toegestaan om een concrete producent van die regeling uit te sluiten.

26 De belastingdienst is van mening dat de lidstaten ter waarborging van de fiscale neutraliteit van de btw de deelname aan de forfaitaire regeling afhankelijk kunnen stellen van andere voorwaarden dan die waarop verzoeker in het hoofdgeding doelt, mits daarbij niet in strijd wordt gehandeld met bepalingen van de btw-richtlijn. Volgens deze dienst bestaat het doel van de forfaitaire regeling erin de fiscale neutraliteit van de btw op individueel en algemeen niveau zo dicht mogelijk te benaderen. Hij meent dat het afbreuk zou doen aan de fiscale neutraliteit van de btw voor de landbouwproducenten als geheel indien concrete producenten mogen blijven deelnemen aan die regeling terwijl het voordeel dat zij daardoor genieten te groot is.

27 Het tweede door de verwijzende rechter genoemde punt waarover partijen in het hoofdgeding van mening verschillen, betreft de uitlegging van het begrip „categorieën landbouwproducenten” in de zin van artikel 296, lid 2, van de btw-richtlijn.

28 Volgens verzoeker in het hoofdgeding heeft de belastingdienst hem uitgesloten van de forfaitaire regeling vanwege zijn individuele situatie en niet vanwege het feit dat hij behoort tot een categorie landbouwproducenten zoals gedefinieerd overeenkomstig artikel 296, lid 2, van de btw-richtlijn. De term „categorie” verwijst naar een groep die kan worden geïdentificeerd aan de hand van objectieve kenmerken, waardoor elke landbouwer met een redelijke mate van zekerheid kan vaststellen of hij al dan niet tot die groep behoort. In dit geval heeft de belastingdienst niet op voldoende duidelijke wijze een groep producenten aangewezen. Indien de door de belastingdienst beoogde categorie zou worden aanvaard als categorie landbouwproducenten in de zin van dat artikel 296, lid 2, zou hem een discretionaire bevoegdheid worden verleend, aangezien die categorie berust op onduidelijke bewoordingen dan wel bewoordingen die hem alle ruimte laten om zijn besluit te baseren op subjectieve factoren.

29 De belastingdienst is van opvatting dat de bedoelde categorie voldoende duidelijk is om een categorie landbouwproducenten te vormen in de zin van artikel 296, lid 2, van de btw-richtlijn. Deze categorie is gedefinieerd in punt 7.2 van de btw-mededeling 700/46/12, waarin is aangegeven dat landbouwproducenten van wie is gebleken dat zij als deelnemers aan de forfaitaire regeling wezenlijk meer terugkrijgen dan het geval zou zijn indien zij voor de btw zouden zijn geregistreerd, van de forfaitaire regeling kunnen worden uitgesloten. Artikel 206, lid 1, onder i), van de verordeningen van 1995 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde gaat in dezelfde richting.

30 Daarop heeft de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

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

- a) Mag een lidstaat landbouwproducenten enkel op grond van [dat] artikel 296, lid 2, uitsluiten van de [forfaitaire regeling]?
- b) Mag een lidstaat een landbouwproducent ook op grond van artikel 299 [van de btw-richtlijn] uitsluiten van de [forfaitaire regeling]?
- c) Heeft een lidstaat op grond van het beginsel van fiscale neutraliteit de bevoegdheid om een landbouwproducent uit te sluiten van de [forfaitaire regeling]?
- d) Zijn lidstaten bevoegd om landbouwproducenten op andere gronden uit te sluiten van de [forfaitaire regeling]?

2) Hoe dient het begrip ‚categorieën landbouwproducenten’ in artikel 296, lid 2, van [de btw-richtlijn] te worden uitgelegd? In het bijzonder wordt gevraagd:

- a) Moet een concrete categorie landbouwproducenten aan de hand van objectieve kenmerken kunnen worden vastgesteld?
- b) Kan een concrete categorie landbouwproducenten worden vastgesteld aan de hand van economische overwegingen?

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

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

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

31 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 296, lid 2, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat daarin een uitputtende omschrijving wordt gegeven van alle gevallen waarin een lidstaat een landbouwproducent mag uitsluiten van de forfaitaire regeling dan wel of die uitsluiting ook kan berusten op artikel 299 van die richtlijn, het beginsel van fiscale neutraliteit of andere gronden.

32 Vooraf moet worden opgemerkt dat de belastingdienst in het hoofdgeding het aan verzoeker in het hoofdgeding verstrekte deelnamecertificaat voor de forfaitaire regeling op individuele basis heeft ingetrokken op grond dat het voordeel dat hij had getrokken uit de toepassing van het forfaitaire compensatiepercentage aanzienlijk groter was dan de voorbelasting die hij had kunnen aftrekken indien op hem de normale btw-regeling was toegepast.

33 Er zij aan herinnerd dat de forfaitaire regeling 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 de doelstelling ervan noodzakelijk is (arresten van 15 juli 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, punt 27; 8 maart 2012, Commissie/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punt 49, en 12 oktober 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, punt 37).

34 Een van de twee doelstellingen van deze regeling is administratieve vereenvoudiging voor de betrokken landbouwproducenten, die moet worden verzoend met de doelstelling van compensatie van de btw-voordruk die op de betrokken landbouwers drukt als gevolg van de verwerving van goederen ten behoeve van hun activiteiten (zie in deze zin arresten van 8 maart 2012, Commissie/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punt 50, en 12 oktober 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, punt 38).

35 Tegen die achtergrond moet de eerste vraag worden beantwoord.

36 In dit verband moet worden opgemerkt dat in artikel 296, lid 2, van de btw-richtlijn enkel de mogelijkheid wordt vermeld om bepaalde categorieën landbouwproducenten alsmede landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale btw-regeling of de in artikel 281 van die richtlijn bedoelde vereenvoudigde regels geen administratieve moeilijkheden oplevert, uit te sluiten van de forfaitaire regeling.

37 Noch uit de doelstellingen van de forfaitaire regeling noch uit de context waarvan artikel 296, lid 2, van de btw-richtlijn deel uitmaakt, volgt dat de wetgever heeft beoogd andere uitsluitingsgronden toe te laten.

38 Juist is dat een van de doelstellingen van de forfaitaire regeling erin bestaat om de landbouwers die daaraan deelnemen de mogelijkheid te geven om de btw-kosten te compenseren die zij in verband met hun activiteiten hebben gedragen. Met het risico van overcompensatie van de btw wordt in artikel 299 van die richtlijn echter rekening gehouden voor de forfaitaire belaste

landbouwers gezamenlijk. Daartoe wordt het de lidstaten in dat artikel verboden om de forfaitaire compensatiepercentages op een zodanig niveau vast te stellen dat aan de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk bedragen worden terugbetaald die hoger zijn dan de btw-voordruk.

39 Verder is er in de artikelen 297 tot en met 299 van die richtlijn in voorzien dat de percentages door elke lidstaat algemeen worden vastgesteld aan de hand van de macro-economische gegevens over de laatste drie jaar betreffende uitsluitend de forfaitair belaste landbouwers. Artikel 299 van die richtlijn kan dus geen rechtvaardiging vormen voor een besluit waarbij een landbouwproducent op individuele basis wordt uitgesloten van de forfaitaire regeling vanwege de bedragen die met toepassing van die percentages zijn terugbetaald.

40 Waar de verwijzende rechter de mogelijkheid noemt om een deelnamecertificaat voor de forfaitaire regeling in te trekken op grond dat die regeling in een situatie zoals die in het hoofdgeding afbreuk doet aan het beginsel van de neutraliteit van btw, dient erop te worden gewezen – zoals de advocaat-generaal in punt 26 van zijn conclusie doet – dat de wetgever van de Unie de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten bewust heeft gebaseerd op een zekere veralgemenisering, waarbij hij is afgeweken van dat beginsel, hetgeen hij ook kon doen aangezien de fiscale neutraliteit, in de zin die dat begrip in het hoofdgeding heeft, geen autonoom rechtsbeginsel is, maar een van de met de btw-richtlijn nagestreefde doelstellingen. Deze doelstelling is met name in de artikelen 167 en volgende van die richtlijn geconcretiseerd, waarin het beginsel van het recht op aftrek van btw-voorbelaasting is verankerd.

41 Overigens heeft het Hof reeds geoordeeld dat de forfaitaire regeling als zodanig geen perfecte neutraliteit van de btw kan waarborgen, en wel omdat met die regeling juist wordt beoogd die doelstelling te verzoenen met de doelstelling van vereenvoudiging van de regels waaraan de forfaitair belaste landbouwers zijn onderworpen (zie in die zin arrest van 8 maart 2012, Commissie/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punt 53).

42 Gelet hierop kan niet worden geoordeeld dat het in strijd is met het Unierecht wanneer een landbouwproducent die, zoals in dit geval, deelneemt aan die regeling hogere btw-compensaties ontvangt dan het bedrag van de btw-voorbelaasting dat hij had kunnen aftrekken indien hij zou zijn belast volgens de normale of de vereenvoudigde heffingsregeling.

43 Het beginsel van fiscale neutraliteit kan derhalve geen rechtvaardiging vormen voor een maatregel tot uitsluiting van de forfaitaire regeling, zoals de intrekking van een deelnamecertificaat voor die regeling.

44 Uit een en ander volgt dat op de eerste vraag dient te worden geantwoord dat artikel 296, lid 2, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat deze bepaling uitputtend regelt in welke gevallen een lidstaat een landbouwproducent mag uitsluiten van de forfaitaire regeling.

Tweede vraag

45 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 296, lid 2, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat landbouwproducenten van wie is vastgesteld dat zij als deelnemers aan de forfaitaire regeling wezenlijk meer terugkrijgen dan zij zouden terugkrijgen bij toepassing van de normale of vereenvoudigde btw-regeling, een categorie landbouwproducenten in de zin van die bepaling kunnen vormen.

46 In dit verband geeft artikel 296, lid 2, van de btw-richtlijn aan welke mogelijkheden er zijn om landbouwproducenten uit te sluiten van de forfaitaire regeling, namelijk dat die uitsluiting met name betrekking kan hebben op categorieën landbouwproducenten, waarbij evenwel geen definitie van het begrip „categorieën landbouwproducenten” wordt gegeven.

47 Juist is dat dit begrip verwijst naar de door de betrokken landbouwproducenten uitgeoefende activiteiten, waarbij die producenten, willen zij een categorie kunnen vormen, een of meerdere gemeenschappelijke eigenschappen moeten hebben.

48 Dat laat onverlet dat de categorieën landbouwproducenten bedoeld in artikel 296, lid 2, gelet op het rechtszekerheidsbeginsel, in de nationale wetgeving of in voorkomend geval door de hiertoe door de nationale wetgever gemachtigde uitvoerende autoriteit aan de hand van objectieve, duidelijke en precieze criteria moeten worden opgesteld. Bovendien moeten die criteria, zoals de advocaat-generaal in punt 36 van zijn conclusie heeft opgemerkt, van tevoren worden bepaald in die zin dat een uitgesloten categorie tevoren en abstract moet zijn omschreven, zodat elke landbouwproducent vóór de beslissing over een eventuele toetreding tot de regeling kan beoordelen of hij tot een uitgesloten categorie behoort en daar in de toekomst ook nog toe zal behoren.

49 Zo moet een landbouwproducent ex ante een individuele analyse van zijn situatie kunnen verrichten om na te gaan of hij, gelet op de in die wetgeving vastgestelde objectieve criteria, deel uitmaakt van een categorie producenten die is uitgesloten van de forfaitaire regeling. Omgekeerd kan een categorie landbouwproducenten in de zin van artikel 296, lid 2, van de btw-richtlijn, niet zonder in strijd te geraken met de vereiste duidelijkheid en zekerheid van juridische situaties worden gedefinieerd aan de hand van een criterium waarmee de betrokken personen niet in staat zijn een dergelijke individuele analyse te verrichten.

50 Dat is hier precies het geval met een uitsluitingscriterium voor de forfaitaire regeling dat berust op het begrip van „wezenlijk meer” terugkrijgen.

51 Uit een en ander volgt dat artikel 296, lid 2, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat landbouwproducenten van wie is vastgesteld dat zij als deelnemers aan de forfaitaire regeling wezenlijk meer terugkrijgen dan zij zouden terugkrijgen bij toepassing van de normale of vereenvoudigde btw-regeling, geen categorie landbouwproducenten in de zin van die bepaling kunnen vormen.

Kosten

52 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 296, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat deze bepaling uitputtend regelt in welke gevallen een lidstaat een landbouwproducent mag uitsluiten van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten.**

2) **Artikel 296, lid 2, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat landbouwproducenten van wie is vastgesteld dat zij als deelnemers aan de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten wezenlijk meer**

terugkrijgen dan zij zouden terugkrijgen bij toepassing van de normale of vereenvoudigde regeling voor de belasting over de toegevoegde waarde, geen categorie landbouwproducenten in de zin van die bepaling kunnen vormen.

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.