



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

12. oktober 2017*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift – direktiv 2006/112/EF – artikel 296, stk. 2 – artikel 299 – fælles standardsatsordning for landbrugere – udelukkelse fra den fælles ordning – betingelser – begrebet »kategori af landbrugere««

I sag C-262/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for skatter og afgifter og visse sager om tinglysning), Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 10. maj 2016, indgået til Domstolen den 12. maj 2016, i sagen

Shields & Sons Partnership

mod

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, og dommerne J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby og M. Vilaras (refererende dommer),

generaladvokat: M. Szpunar

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. marts 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Shields & Sons Partnership ved G. Edwards, bistået af barrister M.C.P. Thomas,
- Det Forenede Kongeriges regering ved G. Brown og J. Kraehling, som befuldmægtigede, bistået af barrister R. Chapman,
- den franske regering ved D. Colas og S. Ghiandoni, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved M. Owsiany-Hornung, R. Lyal og M. Wilderspin, som befuldmægtigede,

* Processprog: engelsk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 28. juni 2017,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 296, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Shields & Sons Partnership og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (skatte- og toldforvaltningen i Det Forenede Kongerige, herefter »afgiftsmyndighederne«) vedrørende sidstnævntes annullation af det certifikat om deltagelse i den fælles standardsatsordning for landbrugere (herefter »standardsatsordningen«), som dette partnerskab havde fået udstedt.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets afsnit XII definerer særordningerne for pålæggelse af merværdiafgift (moms). Dette afsnits kapitel 2, som indeholder dette direktivs artikel 295-305, vedrører standardsatsordningen.
- 4 Momsdirektivets artikel 296 bestemmer:
»1. Medlemsstaterne kan for landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige momsordning eller i givet fald den i kapitel 1 omhandlede særordning vil give vanskeligheder, anvende en standardsatsordning, der tager sigte på at godtgøre den momsbelastning, der er blevet pålagt varer og ydelser indkøbt af standardsatslandbrugere i henhold til bestemmelserne i dette kapitel.
2. Hver medlemsstat kan fra standardsatsordningen udelukke visse kategorier af landbrugere samt de landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige momsordning eller i givet fald de i artikel 281 omhandlede forenklede regler ikke frembyder administrative vanskeligheder.
3. Enhver standardsatslandbruger har i overensstemmelse med de nærmere bestemmelser og betingelser, som hver medlemsstat fastsætter, ret til at vælge at være omfattet af den almindelige momsordning eller i givet fald de i artikel 281 omhandlede forenklede regler.«
- 5 Dette direktivs artikel 297 har følgende ordlyd:
»Medlemsstaterne fastsætter i det omfang, det er nødvendigt, standardsatserne for godtgørelse. De kan fastsætte standardsatser for godtgørelse, der er forskellige for skovbrug, for forskellige undergrupper inden for landbruget og for fiskeri.
Medlemsstaterne giver Kommissionen meddelelse om de i henhold til stk. 1 fastsatte standardsatser for godtgørelse, før de tages i anvendelse.«
- 6 Nævnte direktivs artikel 298 fastsætter:
»Standardsatserne for godtgørelse fastsættes på grundlag af makroøkonomiske oplysninger, der kun vedrører standardsatslandbrugere for de sidste tre år.

Satserne kan afrundes til nærmeste lavere eller højere halve procent. Medlemsstaterne kan også nedbringe disse satser til 0.«

7 Samme direktivs artikel 299 er affattet som følger:

»Standardsatserne for godtgørelse må ikke bevirke, at standardsatslandbrugere som helhed får større tilbagebetalinger end momsbelastningen i tidligere led.«

Det Forenede Kongeriges ret

8 Under overskriften »Landbrugere mv.« fastsætter section 54 i Value Added Tax Act 1994 (lov om merværdiafgift fra 1994, herefter »1994-loven«) følgende:

»1) [Afgiftsmyndighederne] kan, i overensstemmelse med af disse myndigheder ved bekendtgørelse fastsatte bestemmelser, i forbindelse med anvendelsen af denne section udstede et certifikat til enhver, som over for nævnte [afgiftsmyndigheder] godtgør

- a) at den pågældende driver virksomhed, der omfatter en eller flere anførte aktiviteter
- b) at den pågældende har en sådan profil og har opfyldt de krav, der måtte være foreskrevet, [...]

[...]

- 3) [Afgiftsmyndighederne] kan ved bekendtgørelse fastsætte et beløb, der skal medtages i modydelsen for enhver afgiftspligtig levering, der foretages

 - a) af en person i forbindelse med eller med henblik på den relevante del af denne persons virksomhed, når denne person for nuværende har fået udstedt et certifikat i henhold til denne section
 - b) på et tidspunkt, hvor denne person ikke er en afgiftspligtig person, og
 - c) til en afgiftspligtig person,

hvilket beløb med henblik på at fastlægge retten til godtgørelse i henhold til sections 25 og 26 for den person, der modtager en levering, skal behandles som moms på en levering til denne person.

- 4) Det beløb, som med henblik på anvendelsen af enhver bestemmelse i henhold til subsection 3 ovenfor kan medtages i modydelsen for enhver levering, skal være et beløb, der svarer til en sådan procentsats, som Treasury måtte fastsætte ved anordning, der med tillæg af dette beløb svarer til modydelsen for leveringen.

- 5) [Afgiftsmyndighedernes] beføjelse til ved bekendtgørelse i henhold til section 39 at fastsætte tilbagebetaling til personer, hvorpå denne section finder anvendelse, af moms, der ville være deres indgående afgift, hvis de var afgiftspligtige i Det Forenede Kongerige, omfatter beføjelse til at fastsætte betaling til personer, hvorpå denne section finder anvendelse, af beløb, der svarer til de beløb, som ville have været deres indgående afgift i medfør af bekendtgørelser i henhold til denne section, hvis de havde været afgiftspligtige i Det Forenede Kongerige, og henvisninger i denne section [39] eller i enhver anden retsakt til en tilbagebetaling af moms skal forstås på samme måde.

- 6) Bekendtgørelser i henhold til denne section kan bestemme

[...]

- b) de tilfælde og den måde, hvorpå [afgiftsmyndighederne] kan annullere en persons certifikat

[...]

- 8) I denne section betyder »anførte aktiviteter« sådanne aktiviteter, der udøves af en person, som i medfør af denne udøvelse skal behandles som en landbruger i henhold til artikel 25 i [Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1)] (den fælles standardsatsordning for landbrugere), og som anføres af Treasury ved bekendtgørelse.«
- 9) Point 1 i Part II i bilaget til Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992 (anordning af 1992 om merværdiafgift (standardsatsordning for landbrugere) (anførte aktiviteter)) anfører husdyrbrug blandt de aktiviteter, som indebærer, at en person kan deltage i ordningen.
- 10) Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 (anordning af 1992 om merværdiafgift (standardsatsordning for landbrugere) (procenttillæg)) fastsætter den standardsats for godtgørelse, der anvendes på alle landbrugere inden for nævnte ordning, til 4%.
- 11) Value Added Tax Regulations 1995 (bekendtgørelse af 1995 om merværdiafgift) indeholder Part XXIV, der er vedtaget i henhold til 1994-lovens section 54, og hvori Regulations 202-211 findes.
- 12) Under overskriften »Standardsatsordning« bestemmer Regulation 203 i bekendtgørelse af 1995 om merværdiafgift følgende:
- »1) [Afgiftsmyndighederne] udsteder på de i Regulation 204 fastsatte betingelser det certifikat, som giver landbrugere tilladelse til at deltage i den pågældende standardsatsordning [...]
- 2) Når en person for nuværende har fået udstedt et certifikat i henhold til denne Regulation (hvad enten personen er afgiftspligtig eller ej), skal enhver levering eller tjenesteydelse, som personen foretager i forbindelse med eller med henblik på den omhandlede del af personens virksomhed, fritages med det formål at fastlægge, om den kan være, er blevet eller ikke længere er berettiget til opførelse i overensstemmelse med nævnte Schedule 1 til [1994-loven], eller om den har, har opnået eller ikke længere har ret til at blive opført.«
- 13) Regulation 204 i denne bekendtgørelse har overskriften »Adgang til at deltage i ordningen« og fastsætter følgende:
- »Betingelserne som omhandlet i Regulation 203 er følgende:
- a) Personen skal over for [afgiftsmyndighederne] godtgøre, at den pågældende driver virksomhed, der omfatter en eller flere anførte aktiviteter.
- b) I de tre afgiftsår forud for sin ansøgning om deltagelse i ordningen må personen ikke:
- i) være blevet dømt for en lovovertrædelse med tilknytning til moms
- ii) have foretaget en finansiel berigtigelse på momsområdet med henblik på at undgå tiltale i medfør af section 152 i Customs and Excise Management Act 1979 [lov om told og afgifter af 1979], som anvendt i [1994-lovens] section 72, subsection 12
- iii) have været genstand for en sanktion som fastsat i [1994-lovens] section 60.
- c) Personen skal indgive sin ansøgning om deltagelse i ordningen ved hjælp af formular nr. 14 som fastsat i Schedule 1 til denne bekendtgørelse [...]
- d) Personen skal over for [afgiftsmyndighederne] godtgøre, at det samlede beløb som fastsat i section 209 vedrørende de leveringer og tjenesteydelser, som personen foretager i løbet af det første afgiftsår efter deltagelsen i ordningen, ikke overstiger 3 000 [britiske pund (GBP)] (ca. 3 410 EUR) eller det indgående afgiftsbeløb, som personen kunne have trukket fra i dette år.«

- 14 Ifølge Regulation 206(l)(i) i bekendtgørelse af 1995 om merværdiafgift kan [afgiftsmyndighederne] annullere en persons certifikat for deltagelse i standardsatsordningen, når de anser det for nødvendigt at annullere certifikatet med henblik på at beskytte statens indtægter.
- 15 Punkt 7.2 i VAT Notice 700/46/12 (momsmeddelelse 700/46/12, der er et dokument, som den forelæggende ret har præciseret ikke er en lovbestemmelse, men som [afgiftsmyndighederne] anser for at definere en kategori af landbrugere, der skal udelukkes fra standardsatsordningen, fastsætter:
- »De skal forlade ordningen, hvis De anses for at modtage væsentligt mere som en standardsatslandbruger end De ville have, hvis De var momsregistreret på almindelig vis.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 16 Sagsøgeren i hovedsagen er et familielandbrugspartnerskab, som driver landbrugsvirksomhed i Nordirland (Det Forenede Kongerige). Sagsøgeren opdrætter kødkvæg, som virksomheden opkøber fra et associeret selskab, Shield Livestock Limited, og som det opfeder og videresælger til et slagteribestyrerselskab ved navn Anglo Beef Processors.
- 17 På sidstnævntes anbefaling ansøgte sagsøgeren i hovedsagen om at deltage i standardsatsordningen, hvilket der blev givet tilladelse til den 1. maj 2004. Sagsøgeren i hovedsagen havde således ret til at forhøje salgsprisen på kødkvæget med en standardsats på 4%, en forhøjelse, som gav partnerskabets kunder ret til fradrag. I sin ansøgning om deltagelse i ordningen havde sagsøgeren i hovedsagen skønnet, at partnerskabets omsætning ville være 700 000 GBP (ca. 795 760 EUR) i det første år under ordningen. Det regnskabsår, der endte den 30. juni 2003, viste et salg på 633 718 GBP (ca. 720 410 EUR).
- 18 Den 27. juni 2012 mødtes afgiftsmyndighedernes repræsentanter med sagsøgeren i hovedsagens revisor for at vurdere, om sagsøgeren fortsat kunne være omfattet af standardsatsordningen. I løbet af dette møde blev adskillige regnskaber gennemgået, bl.a. sagsøgeren i hovedsagens resultatopgørelser og balancer samt en tabel, som sammenlignede de beløb, som sagsøgeren i hovedsagen havde modtaget under anvendelsen af standardsatsen på 4%, og de beløb, som partnerskabet kunne have fratrukket som indgående afgift, hvis det havde været omfattet af den almindelige momsordning.
- 19 Afgiftsmyndighedernes repræsentanter konstaterede således, at sagsøgeren i hovedsagen for regnskabsårene fra 2004/2005 til 2011/2012 for sin deltagelse i standardsatsordningen havde fået en finansiell fordel, der beløb sig til 374 884,23 GBP (ca. 426 170 EUR).
- 20 Ved afgørelse af 15. oktober 2012 annullerede afgiftsmyndighederne certifikatet om sagsøgeren i hovedsagens deltagelse i standardsatsordningen med den begrundelse, at udbyttet af at anvende standardsatsgodtgørelsen væsentligt oversteg den indgående afgift, som virksomheden kunne have fratrukket, hvis den havde været omfattet af den almindelige momsordning.
- 21 Efter en klage fra sagsøgeren i hovedsagen opretholdt afgiftsmyndigheden denne afgørelse.
- 22 Ved dom af 8. oktober 2014 gav First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) ikke sagsøgeren i hovedsagen medhold i det søgsmål, som denne havde anlagt, og partnerskabet iværksatte appel til prøvelse af dommen ved Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for skatter og afgifter og visse sager om tinglysning), Det Forenede Kongerige).
- 23 Sidstnævnte ret har konstateret, at parterne i hovedsagen inden for rammerne af hovedsagen er uenige om to punkter vedrørende fortolkningen af momsdirektivet.

- 24 Det første punkt er spørgsmålet om, hvorvidt en landbruger kun kan udelukkes fra standardsatsordningen i de tilfælde, der er fastsat i momsdirektivets artikel 296, stk. 2.
- 25 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at sagsøgeren i hovedsagen har gjort gældende, at denne artikel opstiller en udtømmende liste over de betingelser, under hvilke en medlemsstat kan udelukke landbrugere fra standardsatsordningen, da momsdirektivet ikke giver medlemsstaterne nogen skønsbeføjelse til at udelukke en bestemt person. Ifølge sagsøgeren i hovedsagen skal standardsatsordningen forvaltes på en sådan måde, at der opnås afgiftsneutralitet med hensyn til moms, under anvendelse af de relevante bestemmelser i momsdirektivet. Sagsøgeren i hovedsagen har blandt disse bestemmelser anført, at dette direktivs artikel 296, stk. 2, fastsætter muligheden for at udelukke ikke bestemte landbrugere, men kategorier af landbrugere samt landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige momsordning ikke frembyder administrative vanskeligheder. Endelig har sagsøgeren i hovedsagen præciseret, at momsdirektivets artikel 299 kun omhandler fastsættelsen af standardsatser for godtgørelse for at sikre, at standardsatsordningen samlet set er afgiftsneutral, og at denne artikel ikke gør det muligt at udelukke en bestemt landbruger fra denne ordning.
- 26 Afgiftsmyndighederne er af den opfattelse, at medlemsstaterne for at sikre momsens afgiftsneutralitet kan underlægge deltagelsen i standardsatsordningen andre betingelser end de af sagsøgeren i hovedsagen nævnte, forudsat at dette ikke er i strid med nogen bestemmelse i momsdirektivet. Ifølge afgiftsmyndighederne er standardsatsordningens formål at være så tæt på momsens afgiftsneutralitet som muligt for den enkelte og samlet set. Afgiftsmyndighederne er af den opfattelse, at det ville udgøre et indgreb i momsens afgiftsneutralitet at tillade bestemte landbrugere fortsat at deltage i denne ordning, når den fordel, som de opnår herved, er for alt stor.
- 27 Det andet punkt, som den forelæggende ret har identificeret, og som parterne er uenige om, er spørgsmålet om fortolkningen af begrebet »kategorier af landbrugere« som omhandlet i momsdirektivets artikel 296, stk. 2.
- 28 Ifølge sagsøgeren i hovedsagen har afgiftsmyndighederne udelukket partnerskabet fra standardsatsordningen, henset til partnerskabets individuelle situation, og ikke på grund af, at det tilhører en af de kategorier af landbrugere, der er defineret i henhold til momsdirektivets artikel 296, stk. 2. Betegnelsen »kategori« udpeger en gruppe, der kan identificeres på grundlag af objektive kendetegn, hvilket gør enhver landbruger i stand til med rimelig sikkerhed at afgøre, om han er omfattet af den relevante gruppe eller ej. I det foreliggende tilfælde har afgiftsmyndighederne ikke identificeret nogen gruppe af landbrugere med tilstrækkelig sikkerhed. Hvis man accepterer en kategori af landbrugere som omhandlet i artikel 296, stk. 2, som den afgiftsmyndighederne har foreslået, vil det give de sidstnævnte en skønsbeføjelse, eftersom en sådan kategori vil følge af betegnelser, der er upræcise, eller som overlader det frit til de nævnte myndigheder at træffe deres afgørelse på grundlag af subjektive faktorer.
- 29 Afgiftsmyndighederne er af den opfattelse, at den foreslåede kategori er tilstrækkeligt præcis til at være en kategori af landbrugere i henhold til momsdirektivets artikel 296, stk. 2, og at den er defineret i punkt 7.2. i momsmeddelelse 700/46/12, hvorefter landbrugere kan udelukkes fra standardsatsordningen, hvis de anses for at modtage væsentligt mere som standardsatslandbrugere, end de ville have, hvis de havde været omfattet af den almindelige momsordning. Regulation 206(1)(i) i bekendtgørelse af 1995 om merværdiafgift går ligeledes i denne retning.

30 På denne baggrund har Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning)) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Hvad angår den fælles standardsatsordning for landbrugere, der er indført med Afsnit XII, kapitel 2, i [momsdirektivet], skal [direktivets] artikel 296, stk. 2, da fortolkes således, at den indfører en udtømmende ordning for, hvornår en medlemsstat kan udelukke en landbruger fra [standardsatsordningen]? Navnlig [...]:
- a) Kan en medlemsstat kun udelukke landbrugere fra [standardsatsordningen] i medfør af [nævnte] artikel 296, stk. 2?
 - b) Kan en medlemsstat også udelukke en landbruger fra [standardsatsordningen] med henvisning til [momsdirektivets] artikel 299?
 - c) Giver princippet om afgiftsneutralitet en medlemsstat ret til at udelukke en landbruger fra [standardsatsordningen]?
 - d) Har medlemsstater ret til at udelukke landbrugere fra [standardsatsordningen] af andre årsager?
- 2) Hvorledes skal udtrykket »kategorier af landbrugere« i [momsdirektivets] artikel 296, stk. 2, [...] fortolkes? Navnlig:
- a) Skal der kunne identificeres en relevant kategori af landbrugere under henvisning til objektive kriterier?
 - b) Kan der identificeres en relevant kategori af landbrugere under henvisning til økonomiske betragtninger?
 - c) Hvilken grad af præcision kræves der ved identifikationen af en kategori af landbrugere, som en medlemsstat har til hensigt at udelukke?
 - d) Giver det en medlemsstat ret til at behandle »landbrugere, som anses for at have modtaget væsentligt mere som medlemmer af standardsatsordningen, end de ville have, hvis de havde været momsregistrerede«, som en relevant kategori?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 31 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 296, stk. 2, skal fortolkes således, at den på udtømmende vis definerer samtlige de tilfælde, hvor en medlemsstat kan udelukke en landbruger fra standardsatsordningen, eller om dette direktivs artikel 299, princippet om afgiftsneutralitet eller andre årsager kan begrunde en sådan udelukkelse.
- 32 Indledningsvis bemærkes, at afgiftsmyndighederne i hovedsagen foretog en individuel annulation af sagsøgeren i hovedsagens certifikat om deltagelse i standardsatsordningen med den begrundelse, at udbyttet forbundet med at anvende standardsatsgodtgørelsen væsentligt oversteg den indgående afgift, som partnerskabet kunne have fratrukket, hvis det havde været omfattet af den almindelige momsordning.
- 33 Det skal bemærkes, at standardsatsordningen er en undtagelsesordning, som udgør en undtagelse til momsdirektivets almindelige ordning, og som derfor kun bør anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at opfylde dens formål (dom af 15.7.2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, præmis 27, af 8.3.2012, Kommissionen mod Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, præmis 49, og af 12.10.2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 37).

- 34 Blandt de to formål med denne ordning er formålet om et krav om administrativ forenkling for de berørte landbrugere, som skal forenes med formålet om godtgørelse af den moms, som disse landbrugere har betalt i tidligere led på køb af varer eller tjenesteydelser, som er anvendt til deres virksomhed (jf. i denne retning dom af 8.3.2012, Kommissionen mod Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, præmis 50, og af 12.10.2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 38).
- 35 Det er i lyset af disse betragtninger, at det første spørgsmål skal besvares.
- 36 I denne henseende bemærkes, at momsdirektivets artikel 296, stk. 2, kun nævner muligheden for at udelukke visse kategorier af landbrugere samt landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige momsordning eller de forenklede regler, der er fastsat i dette direktivs artikel 281, ikke frembyder administrative vanskeligheder, fra standardsatsordningen.
- 37 Hverken formålene med nævnte standardsatsordning eller den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 296, stk. 2, indgår, gør det imidlertid muligt at fastslå, at lovgiver har haft til hensigt at tillade andre udelukkelsesgrunde.
- 38 Et af de formål, der forfølges med standardsatsordningen, er ganske vist at gøre det muligt for landbrugere, der er omfattet heraf, at udligne de momsudgifter, som de sidstnævnte har betalt som følge af deres virksomhed. Risikoen for større tilbagebetalinger end momsen tages i betragtning i dette direktivs artikel 299 med hensyn til standardsatslandbrugere som helhed. Med henblik herpå forbyder denne artikel medlemsstaterne at fastsætte standardsatserne for godtgørelse på niveauer, der bevirker, at standardsatslandbrugere som helhed får større tilbagebetalinger end momsbelastningen i tidligere led.
- 39 Nævnte direktivs artikel 297-299 bestemmer desuden, at fastsættelsen af disse standardsatser foretages samlet af hver medlemsstat ud fra makroøkonomiske oplysninger, der kun vedrører standardsatslandbrugere for de sidste tre år. Samme direktivs artikel 299 kan derfor ikke begrunde vedtagelsen af en individuel afgørelse om at udelukke en landbruger fra standardsatsordningen, henset til de tilbagebetalinger, der er opnået ved at anvende de nævnte standardsatser.
- 40 Selv om den forelæggende ret har nævnt muligheden for at annullere et certifikat om deltagelse i standardsatsordningen med den begrundelse, at udbyttet af denne ordning, i en situation som den i hovedsagen omhandlede, ville være i strid med princippet om momsens neutralitet, bemærkes endelig, således som generaladvokaten har anført i punkt 26 i sit forslag til afgørelse, at EU-lovgiver bevidst baserede standardsatsordningen på en vis generalisering ved at fravige dette princip, således som EU-lovgiver gyldigt kunne gøre, for så vidt som afgiftsneutraliteten i den betydning, som dette begreb har i hovedsagen, ikke udgør et selvstændigt juridisk princip, men et af de formål, der forfølges med momsdirektivet, hvilket bl.a. er konkretiseret ved dette direktivs artikel 167 ff., som fastsætter princippet om retten til at fradrage den moms, der er betalt i tidligere led.
- 41 Domstolen har desuden allerede fastslået, at standardsatsordningen i princippet ikke kan sikre fuldkommen momsneutralitet, og dette for så vidt som denne ordning netop har til formål at forene dette formål med formålet om forenkling af de regler, som standardsatslandbrugere er undergivet (jf. i denne retning dom af 8.3.2012, Kommissionen mod Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, præmis 53).
- 42 På denne baggrund kan det ikke anses for at være i strid med EU-retten, at en landbruger, som er omfattet af denne ordning, som det er tilfældet i den foreliggende sag, opnår en højere momsgodtgørelse end det indgående momsbeløb, som han kunne have fratrukket, hvis han havde været omfattet af denne afgift efter den almindelige eller den forenklede afgiftsordning.
- 43 Princippet om afgiftsneutralitet kan således ikke begrunde en foranstaltning om udelukkelse fra standardsatsordningen, såsom annullation af et certifikat om deltagelse i denne ordning.

44 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at det første spørgsmål skal besvares med, at momsdirektivets artikel 296, stk. 2, skal fortolkes således, at den på udtømmende vis fastsætter samtlige de tilfælde, hvor en medlemsstat kan udelukke en landbruger fra standardsatsordningen.

Det andet spørgsmål

45 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 296, stk. 2, skal fortolkes således, at landbrugere, som anses for at have modtaget væsentligt mere som deltagere i standardsatsordningen, end de ville have, hvis de havde været omfattet af den almindelige eller den forenklede momsordning, kan udgøre en kategori af landbrugere som omhandlet i denne bestemmelse.

46 I denne henseende fastsætter momsdirektivets artikel 296, stk. 2, mulighederne for at udelukke landbrugere fra standardsatsordningen ved at præcisere, at en sådan udelukkelse bl.a. kan omfatte kategorier af landbrugere, uden dog at definere begrebet »kategorier af landbrugere«.

47 Et sådant begreb henviser ganske vist til den virksomhed, som de pågældende landbrugere udøver, og disse skal for at kunne udgøre en kategori have et eller flere fælles kendetegn.

48 Henset til retssikkerhedsprincippet skal de kategorier af landbrugere, der er nævnt i artikel 296, stk. 2, ikke desto mindre være fastsat på grundlag af objektive, klare og præcise kriterier ved national lovgivning eller eventuelt af den udøvende myndighed, der har fået beføjelse hertil af den nationale lovgiver. Som generaladvokaten har anført i punkt 36 i forslaget til afgørelse, skal disse kriterier desuden fastsættes på forhånd, i den forstand, at den kategori, der er omfattet af udelukkelsen, skal defineres på forhånd og på abstrakt vis, således at enhver landbruger, der står over for en potentiel beslutning om at deltage i ordningen, er i stand til at vurdere, om han tilhører en kategori, der kan udelukkes, og om han fortsat vil tilhøre denne kategori i fremtiden.

49 En landbruger skal således på forhånd kunne foretage en individuel analyse af sin situation for at vurdere, om han, henset til de objektive kriterier, der er fastsat i denne lovgivning, tilhører en af de kategorier af landbrugere, der er udelukket fra standardsatsordningen. Omvendt kan en kategori af landbrugere som omhandlet i momsdirektivets artikel 296, stk. 2, ikke defineres med henvisning til et kriterium, som ikke vil gøre muligt for de pågældende personer at foretage en sådan individuel analyse, uden at tilsidesætte kravene om, at retstilstanden skal være klar og sikker.

50 I den foreliggende sag er dette netop tilfældet med et kriterium om udelukkelse fra standardsatsordningen, som er baseret på begrebet om at modtage »væsentligt mere«.

51 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at momsdirektivets artikel 296, stk. 2, skal fortolkes således, at landbrugere, som anses for at have modtaget væsentligt mere som medlemmer af standardsatsordningen, end de ville have, hvis de havde været omfattet af den almindelige eller den forenklede momsordning, ikke kan udgøre en kategori af landbrugere som omhandlet i denne bestemmelse.

Sagsomkostninger

52 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 296, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den på udtømmende vis fastsætter samtlige de tilfælde, hvor en medlemsstat kan udelukke en landbruger fra den fælles standardsatsordning for landbrugere.**
- 2) **Artikel 296, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at landbrugere, som anses for at have modtaget væsentligt mere som medlemmer af den fælles standardsatsordning for landbrugere, end de ville have, hvis de havde været omfattet af den almindelige eller den forenklede merværdiafgiftsordning, ikke kan udgøre en kategori af landbrugere som omhandlet i denne bestemmelse.**

Underskrifter