Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 22. september 2011 [1]

Sag C-524/10

Europa-Kommissionen
mod

Den Portugisiske Republik

»Det fælles merværdiafgiftssystem — direktiv 2006/112/EF — moms i tidligere led — standardsatsordning for landbrugere — standardgodtgørelse i stedet for fradrag af momsen i tidligere led — standardgodtgørelsesprocentsats på nul — betingelser«

I – Indledning

1. Det fælles merværdiafgiftssystem [2] kræver i princippet, at der så generelt som muligt opkræves merværdiafgift i samtlige produktions- og distributionsled. Alle de virksomheder, der er involveret i produktions- og distributionskæderne, skal lægge moms oven i nettopriserne for deres produkter eller tjenesteydelser og indbetale den til skatteforvaltningen. En sådan momspligtig virksomhed har dog krav på fradrag af moms i tidligere led, dvs. den kan fratrække den moms, som den har betalt til sine egne leverandører. Dette resulterer i, at hver virksomhed alene indbetaler moms af den merværdi, som virksomheden selv skaber. Økonomisk set bæres den moms, der opkræves i de forskellige momsled, at de enkelte kunder og i sidste ende alene af slutbrugerne.

2. Medlemsstaterne kan anvende en særordning på landbrugere, den såkaldte fælles standardsatsordning for landbrugere, idet anvendelsen af de sædvanlige momsbestemmelser på denne gruppe kan give anledning til vanskeligheder. Medlemsstaterne kan efter denne ordning fritage landbrugere fra pligten til at opkræve moms, idet det sædvanlige konkret beregnede fradrag af moms i tidligere led erstattes med en fast standardgodtgørelse for momsen i tidligere led.

3. I den foreliggende traktatbrudssag har Europa-Kommissionen i det væsentlige anfægtet, at Portugal har fastsat procentsatsen for denne standardgodtgørelse til nul, således at de portugisiske landbrugere, der er omfattet af denne ordning, ikke modtager en godtgørelse for moms i tidligere led.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »merværdiafgiftsdirektivet« eller blot »direktivet«).

II – De retlige rammer

A – *EU-retlige forskrifter*

4. Merværdiafgiftsdirektivet afsnit XI med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser« indeholder i kapitel 7 »Diverse bestemmelser« artikel 272, stk. 1, afsnit 1, litra e), der bestemmer, at medlemsstaterne kan fritage afgiftspligtige personer, der er omfattet af den fælles standardsatsordning for landbrugere, for visse eller samtlige forpligtelser, der er omhandlet i kapitel 2-6. Hertil hører pligten til at identificere sig som momspligtig over for skatteforvaltningen, at udstede regninger med indeholdt moms, at udarbejde regnskaber og til at indgive en momsangivelse.

5. Merværdiafgiftsdirektivets afsnit XII »Særordninger« fastsætter i kapitel 2, der omfatter artikel 295-305, bestemmelser om »den fælles standardsatsordning for landbrugere«.

6. I henhold til direktivets artikel 296, stk. 1, kan medlemsstaterne for landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige momsordning eller i givet fald særordningen for små virksomheder vil give vanskeligheder, anvende en standardsatsordning for at godtgøre momsen i tidligere led på deres indgående transaktioner. Den i denne ordning fastsatte standardgodtgørelse erstatter retten til fradrag af moms i tidligere led (artikel 302). En standardsatslandbruger kan dog også vælge normalbeskatning (artikel 296, stk. 3).

7. Følgende fremgår af direktivets artikel 297:

»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.«

8. Direktivets artikel 298 bestemmer:

»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 nul*.« [3]

9. Standardsatserne for godtgørelse må ikke bevirke, at standardsatslandbrugere som helhed får større tilbagebetalinger end momsbelastningen i tidligere led (artikel 299). Den standardgodtgørelse, som tilkommer den enkelte standardsatslandbruger, beregnes derved, at de relevante standardsatser anvendes på prisen uden moms for de af landbrugeren leverede produkter og udførte tjenesteydelser (artikel 300). Standardgodtgørelsen betales enten af kunder eller af det offentlige (artikel 301). Når den afgiftspligtige kunde betaler standardgodtgørelsen, kan denne fratrække standardgodtgørelsen i momsen for sine egne udgående transaktioner eller kræve den godtgjort af skatteforvaltningen (artikel 303).

3 — Min fremhævelse.

B – *Portugisiske bestemmelser*

10. Ifølge artikel 9, nr. 33), i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (momsloven, herefter »CIVA«) [4] er leveringer af varer, der gennemføres i forbindelse med virksomhed, der er opført i bilag A »Liste over virksomhed i forbindelse med landbrugsproduktion« til CIVA, samt de tjenesteydelser, der er nævnt i bilag B »Liste over tjenesteydelser inden for landbruget«, fritaget for moms, såfremt de udføres af en landbruger som biaktivitet ved hjælp af hans arbejdskraft og det normale udstyr fra hans landbrugs- eller skovbrugsbedrift. De nævnte bilag A og B svarer i det væsentlige til bilag VII og VIII til merværdiafgiftsdirektivet.

11. I henhold til CIVA's artikel 29, stk. 3, er landbrugere, der udelukkende udfører momsfrie transaktioner, fritaget for den sædvanlige skatteopkrævning og fra pligten til fakturering, indgivelse af afgiftserklæringer og regnskabsførelse. De kan vælge den sædvanlige ordning, herunder retten til fradrag af moms i tidligere led, dog er de forpligtede til at tilhøre den valgte ordning i fem år.

III – De faktiske omstændigheder, den administrative procedure og påstandene

12. Kommissionen meddelte ved skrivelse af 6. juni 2008 de portugisiske myndigheder, at den er af den opfattelse, at den fakultative ordning for landbrugere i Portugal er uforenelig med merværdiafgiftsdirektivets fælles standardsatsordning. Den portugisiske regering har nemlig ikke fastsat en godtgørelse for moms i tidligere led, men begrænser sig derimod i virkeligheden til at fastsætte en skattefritagelse for landbrugsvirksomhed, der er forbundet med den manglende mulighed for at fradrage moms i tidligere led.

13. De portugisiske myndigheder bestred i deres besvarelse af 20. august 2008, at der foreligger en tilsidesættelse: Merværdiafgiftsdirektivets artikel 298, stk. 2, andet punktum, tillader udtrykkeligt, at medlemsstaterne fastsætter standardsatsen for godtgørelse til nul procent, og det uafhængigt af størrelsen af den moms i tidligere led, som standardsatslandbrugerne betaler. Den portugisiske ordning er i overensstemmelse med målene for den fælles standardsatsordning for landbrugere, navnlig målet om forenkling. Hertil kommer, at den omtvistede ordning kan sammenlignes med en skattefritagelse uden ret til fradrag af moms i tidligere led. Endvidere kan medlemsstaterne frit vælge form og middel til gennemførelse af direktiver, således at der ikke er noget, der taler imod den portugisiske ordning.

14. Da Kommissionen ikke fandt disse argumenter overbevisende, fremsendte den en begrundet udtalelse af 26. juni 2009 til den portugisiske regering, hvori den fastholdte, at den portugisiske ordning ikke er forenelig med merværdiafgiftsdirektivets artikel 296-298.

15. Den Portugisiske Republiks regering afviste ved skrivelse af 31. august 2009 til Kommissionen at efterkomme den begrundede udtalelse og anførte yderligere begrundelser for dens opfattelse.

16. Kommissionen er fortsat af den opfattelse, at den portugisiske ordning er i strid med EU-retten og har med det foreliggende søgsmål, der indgik til Domstolen den 11. november 2010, nedlagt følgende påstande:

1. Det fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat artikel 296-298 i momsdirektiv 2006/112, idet den anvender en særordning for landbrugsproducenter, der er i strid med merværdiafgiftsdirektivet, hvorefter disse landbrugsproducenter fritages for moms og er undergivet en standardsats for godtgørelse på nul samtidig med, at de foretager en væsentlig negativ kompensation ved hjælp af deres egne indtægter for at udligne momsopkrævningen.

4 — Som affattet ved lovdekret nr. 195/89 af 12.6.1989, offentliggjort på ny ved lovdekret nr. 102/2008 af 20.6.2008 (som affattet ved berigtigelse nr. 44-A/2008 af 13.8.2008).

2. Den Portugisiske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger.

17. Den Portugisiske Republik har nedlagt følgende påstande:

1. Frifindelse.

2. Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

18. Efter afslutningen af den skriftlige forhandling blev der den 2. september 2011 afholdt retsmøde.

IV – Retlig vurdering

A – *Anfægtelsen af standardsatsen for godtgørelse på nul*

1. Fortolkning af direktivets artikel 298, stk. 2, andet punktum

19. Med henblik på løsningen af den foreliggende retstvist skal det i første række afklares, under hvilke forudsætninger medlemsstaterne, og dermed også Portugal, i henhold til merværdiafgiftsdirektiv er berettiget til at fastsætte standardsatsen for godtgørelse til nul i forbindelse med standardsatsordningen for landbrugere. Ved fastsættelsen af en sådan nulsats ydes der netop ikke en godtgørelse af den moms, der er pålagt landbrugernes indgående transaktioner.

a) Fortolkning af ordlyden af direktivets artikel 298, stk. 2, andet punktum

20. Portugal er af den opfattelse, at en nulsats uden videre er tilladt og henviser til ordlyden af direktivets artikel 298, stk. 2, andet punktum. Det fremgår ganske rigtigt udtrykkeligt af denne bestemmelse, at »[m]edlemsstaterne [også] kan […] nedbringe disse satser til nul.«

21. Det er dog Kommissionens opfattelse, at dette ikke kan opfattes som et carte blanche. Derimod er en nulsats alene tilladt under bestemte forudsætninger, nemlig når den i overensstemmelse med direktivet beregnede standardsats for godtgørelse nærmer sig nul, eller når landbrugernes indgående transaktioner er momsfritaget, således at der ikke er noget at godtgøre.

22. Ordlyden af direktivets artikel 298, stk. 2, andet punktum, støtter ikke en sådan begrænsning af den mulighed, som medlemsstaterne er indrømmet til at nedsætte standardsatsen for godtgørelse til nul. Ordlyden udelukker dog heller ikke den indskrænkende fortolkning, som Kommissionen har anlagt. Bestemmelsens systematiske sammenhæng samt formål [5] og dens tilblivelseshistorie [6] skal derfor undersøges for yderligere vejledning med hensyn til, hvordan denne forskrift skal fortolkes.

5 — Jf. dom af 15.7.2004, sag C-321/02, Harbs, Sml. I, s. 7101, præmis 28, af 26.5.2005, sag C-43/04, Stadt Sundern, Sml. I, s. 4491, præmis 24, og af 9.3.2010, sag C-518/07, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 1885, præmis 17.

6 — Jf. dom af 23.4.2009, sag C-533/07, Falco Privatstiftung und Rabitsch, Sml. I, s. 3327, præmis 20, af 10.9.2009, sag C-199/08, Eschig, Sml. I, s. 8295, præmis 58, og af 28.10.2010, sag C- 203/09, Volvo Car Germany, Sml. I, s. 10721, præmis 40.

b) Baggrunden for direktivets artikel 298, stk. 2, andet punktum

23. Hvad angår tilblivelseshistorien for direktivets artikel 298, stk. 2, andet punktum, som parterne har koncentreret sig særligt om, skal det indledningsvis fastslås, at allerede artikel 25, stk. 3, første afsnit, fjerde punktum, i sjette momsdirektiv 77/388[7], hvorved merværdiafgiftsdirektivet for første gang blev nedfældet, fra starten af fastslog, at »[m]edlemsstaterne kan nedbringe disse satser til nul.«

24. Denne forskrift udgår tilsyneladende fra et ændringsforlag fra Irland til Kommissionens oprindelige direktivudkast[8]. I det »Endelig[e] kompromisforslag« vedrørende særordning for landbrugsproducenter, som Kommissionen udarbejdede i forbindelse med drøftelserne af dens udkast[9], og »hvori en række ændringer, som blev foretaget på mødet i De Faste Repræsentanters Komité den 3. december 1976«, blev taget i betragtning, findes et nyt fjerde punktum i artikel 27[10], stk. 3, afsnit 1, hvorefter »medlemsstaterne kan fastsætte disse tilbagebetalinger til nul.« Der henvises i en fodnote til, at De Faste Repræsentanters Komités tilføjelse af denne sætning blev aftalt efter den irske delegations ønske.

25. I Rådets note R/3260/76 (FIN 892) af 21. december 1976[11] om mødet i De Faste Repræsentanters Komité den 3. og 8. december 1976 hedder det herefter »samtlige delegationer var stemt for, at det stilles medlemsstaterne frit at ansætte de pågældende tilbagebetalinger til nul«.

26. I en skrivelse af 19. november 1976[12] fra Irlands faste repræsentant til Rådet vedrørende merværdiafgiftsdirektivets artikel 27, stk. 6 – særordning for landbrugsproducenter – er dog ikke indeholdt det omhandlede forslag, og skrivelsen giver ikke anledning til konklusioner med hensyn til de bagvedliggende overvejelser. I skrivelsen er blot generelt anført, at »den foreliggende tekst rejser store vanskeligheder for Irland. Kommissionen er blevet underrettet om disse vanskeligheder med henblik på en tilpasning af udkastet […]«.

27. Kommissionen har i den foreliggende sag gjort gældende, at den omhandlede bestemmelse navnlig skal forklares med, at visse medlemsstater, herunder Irland, på daværende tidspunkt anvendte en nulsats for produktionsfaktorerne inden for landbrugsproduktion, og at dette i henhold til direktiv 77/388 fortsat var muligt, om end kun inden for snævre grænser[13]. Rådet indrømmede i sådanne situationer medlemsstaterne muligheden for at fastsætte standardsatsen for godtgørelse til nul.

28. Hertil skal dog anføres, at standardgodtgørelsen logisk set forudsætter betaling af moms i tidligere led[14], således at en standardsats for godtgørelse på mere end nul på forhånd vil være udelukket i tilfælde af en nulsats på indgående transaktioner, og der kan således ikke antages at være behov for en udtrykkelig tilladelse. Hertil kommer, at på det tidspunkt, hvor den her omhandlede bestemmelse blev optaget i udkastet til direktiv 77/388, var artikel 27, stk. 3,[15] allerede affattet således, at

7 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

8 — KOM(73) 950 endelig, kan findes på [oa.: på fransk og tysk]: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf

9 — Forslaget blev oversendt til delegationen ved Rådets note R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 af 7.12.1976. Kan findes på http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf. Den tyske, danske, italienske, nederlandske og engelske version er dateret den 8.12.1976.

10 — Der er tale om den senere artikel 25 i direktiv 77/388.

11 — Kan findes på http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf. Den tyske version er dateret den 23.12.1976, den danske, italienske, nederlandske og engelske version er derimod dateret den 22.12.1976.

12 — Rådsdokument R/2855/76 (FIN 750) af 23.-24.11.1976 kan findes på http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf

13 — Kommissionen har i denne henseende bl.a. henvist til dom af 21.6.1988, sag 415/85, Kommissionen mod Irland, Sml. s. 3097, præmis 29 og 30. I den sag anfægtede Kommissionen bl.a., at Irland anvendte en sats på nul på foder og gødning samt såsæd, hvorved Domstolen dog fandt, at det var foreneligt med direktiv 77/388 at anvende en sats på nul på disse produktionsfaktorer.

14 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Irland, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 25.

15 — Som blev til artikel 25, stk. 3, i direktiv 77/388 og senere artikel 297, stk. 1, i merværdiafgiftsdirektivet.

medlemsstaterne »i det omfang, det er nødvendigt« fastsætter standardsatserne for godtgørelse. Såfremt der gælder en nulsats for de indgående transaktioner, findes der netop ikke et sådant grundlag, således at der heller ikke kan antages at være behov for en tilladelse til at fastsætte standardsatsen for godtgørelse.

29. Portugal har henvist til Kommissionens begrundelse for det oprindelige direktivudkast fra juni 1973 [16], hvor Kommissionen til stk. 4 og 5 i artikel 27 »Standardsatsordning for landbrugere« selv har anført, at medlemsstaterne frit kan fastsætte standardsatserne for godtgørelse inden for den i stk. 3 angivne maksimumsgrænse. I den tyske affattelse af begrundelsen for udkastet mangler ganske vist ordet »frei«, den franske udgave er dog affattet således »peuvent librement fixer«, den engelske således »may freely fix«, den italienske således »possono liberamente fissare« og den nederlandske således »vrijelijk kunnen vaststellen«.

30. Dette tilsyneladende storsind virker overraskende. Såfremt Kommissionen faktisk havde ønsket at give medlemsstaterne fuldstændigt frie hænder til at fastsætte standardsatserne under den nævnte maksimumsgrænse, ville det have været ganske enkelt for Kommissionen og Rådet at anføre dette i direktivteksten. Dette er imidlertid ikke sket. Tværtimod blev der først efter Irlands pres på et forholdsvist sent stadium i forhandlingerne opnået enighed i Rådet om en bestemmelse, der er væsentlig mere uklar hvad angår medlemsstaternes spillerum.

31. Endvidere beskæftigede Rådet sig i den periode, hvor den behandlede det irske ændringsforslag, tillige med et forslag om en ændring [17] af artikel 27, stk. 3, første afsnit [18], fra den faste tyske repræsentation, som denne repræsentation fandt var »tvingende nødvendig«, og hvorefter standardsatsen for godtgørelse kunne afrundes til nærmeste lavere eller højere halve procent. Dette forslag blev medtaget som femte punktum i bestemmelsen [19]. Såfremt delegationerne allerede i forbindelse med det oprindelige udkast eller senest i forbindelse med indførelsen af fjerde punktum på Irlands foranledning gik ud fra, at medlemsstaterne frit kunne fastsætte standardsatsen for godtgørelse under maksimumsgrænsen, ville der ikke have været behov for en regel om afrunding. Derimod taler afrundingsreglens snævre bestemmelser imod, at medlemsstaterne har et helt frit skøn.

32. Kommissionens redegørelse i begrundelsen for det oprindelige direktivudkast kan derfor ikke være udslagsgivende for, hvordan den her omhandlede bestemmelse skal fortolkes.

33. Tilblivelseshistorien for merværdiafgiftsdirektivets artikel 298, stk. 2, andet punktum, bidrager således ikke med klare anvisninger for spørgsmålet, om den skal fortolkes i overensstemmelse med Kommissionens eller Portugals opfattelse.

c) Den systematiske sammenhæng og formålet

i) Den konkrete systematiske kontekst

34. Redegørelsen af tilblivelseshistorien omfattede allerede visse systematiske overvejelser.

16 — Jf. fodnote 8.

17 — Telex af 19.11.1976 til Rådet, rådsdokument R/2847/76 (FIN 747) af 22. og 24.11.1976, kan findes på http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf

18 — Jf. ligeledes Rådets dokument R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 af 7.12.1976 (nævnt ovenfor i fodnote 9).

19 — Jf. artikel 25, stk. 3, første afsnit, femte punktum, i direktiv 77/388 og merværdiafgiftsdirektivets artikel 298, stk. 2, første punktum.

35. Det er således allerede fastslået, at standardsatsen for godtgørelse efter direktivets artikel 297, stk. 1,[20] i forvejen kun skal fastlægges i det omfang, det er nødvendigt. Såfremt produktionsfaktorerne inden for landbrugsproduktion ikke er belastet af moms i tidligere led, er det ikke nødvendigt at fastlægge denne standardsats, og bestemmelsen i direktivets artikel 298, stk. 2, andet punktum, er således overflødig med henblik på at kunne fastlægge en godtgørelsessats på nul.

36. Helt i overensstemmelse hermed bestemmer direktivets artikel 299[21], at standardsatserne for godtgørelse ikke må bevirke, at standardsatslandbrugere som helhed får større tilbagebetalinger end momsbelastningen i tidligere led. Hermed sikres, at standardsatsordningen for landbrugere ikke indeholder et støtteelement[22].

37. Disse to systematiske aspekter taler for, at direktivets artikel 298, stk. 2, andet punktum, udgør en selvstændig regel, hvormed medlemsstaterne ligeledes skal indrømmes muligheden for at fastsætte godtgørelsen til nul, når de indgående transaktioner er belastet med moms i tidligere led.

38. Det kan dog ved en sådan fortolkning næppe antages, at de »alvorlige vanskeligheder« for Irland som følge af den i denne stat gældende skattesats på nul på produktionsfaktorer inden for landbrugsproduktion faktisk kan have været baggrunden for denne regel. På det tidspunkt, hvor Irland gjorde »alvorlige vanskeligheder« gældende over for Rådet[23], indeholdt udkastet til direktiv 77/388 nemlig allerede en bestemmelse, der svarer til merværdiafgiftsdirektivets artikel 299[24], og da bestemmelsen, der gik forud for merværdiafgiftsdirektivets artikel 298, stk. 2, andet punktum, på Irlands forslag blev indført i udkastet til direktiv 77/388[25], fremgik det allerede af den bestemmelse, der gik forud for merværdiafgiftsdirektivets artikel 297, stk. 1,[26], at medlemsstaterne alene fastsætter standardsatserne for godtgørelse »i det omfang, det er nødvendigt«[27].

39. Den allerede nævnte afrundingsregel i direktivets artikel 298, stk. 2, første punktum, taler imidlertid snarere imod en fortolkning af andet punktum, hvorefter der ikke skulle være betingelser forbundet med fastsættelsen af en sats på nul. Såfremt det efter den tidsmæssigt ældre artikel 298, stk. 2, andet punktum, i direktivet faktisk stod medlemsstaterne frit at fastsætte en godtgørelse på nul, på trods af betydelig momsbelastning i tidligere led, ville der ikke være behov for en bestemmelse, der giver beføjelser til at afrunde den efter nærmere parametre beregnede standardsats for godtgørelse til nærmeste lavere eller højere halve procent.

40. Andet punktum kan efter sammenhængen heller ikke anses for alene at være et supplement til første punktum, således at afrundingen ligeledes kan føre til en sats på nul. For det første var rækkefølgen af disse punktummer omvendt i direktiv 77/388, for det andet udelukker den historiske rækkefølge af indførelsen af disse punktummer i udkastet til direktiv 77/388 en sådan tilgang, og for det tredje ligger det i sagens natur, at denne afrunding ligeledes kan føre til en sats på nul. For fuldstændighedens skyld henvises der til, at ordet »også« i merværdiafgiftsdirektivets artikel 298, stk. 2, andet punktum, udgør en nyskabelse i direktivet. Da denne ændring ikke i henhold til tredje

20 — Tidligere artikel 25, stk. 3, første punktum, i direktiv 77/388.

21 — Udkastet til direktiv 77/388 indeholdt allerede i artikel 27, stk. 1, første afsnit, tredje punktum, før fjerde og femte punktum blev indført, en tilsvarende bestemmelse, jf. Rådets dokument R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 af 7.12.1976, nævnt ovenfor i fodnote 9.

22 — For så vidt angår lignende overvejelser, som Kommissionen allerede gjorde sig i forbindelse med det oprindelige udkast til direktiv 77/388, nævnt ovenfor i fodnote 8, dog med hensyn til artikel 27, stk. 11, i dette udkast, henvises til den vedhæftede begrundelse for udkastet, hvorefter en forhøjet godtgørelse svarer til økonomisk støtte. Jf. ligeledes dom af 28.6.1988, sag 3/86, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 3369, præmis 14.

23 — Jf. skrivelse fra Irlands faste repræsentation af 19.11.1976, nævnt ovenfor i fodnote 12.

24 — Artikel 27, stk. 3, første afsnit, tredje punktum, blev til artikel 25, stk. 3, første afsnit, tredje punktum, i direktiv 77/388.

25 — Idet artikel 27, stk. 3, første afsnit, fjerde punktum, blev til artikel 25, stk. 3, første afsnit, fjerde punktum, i direktiv 77/388.

26 — Artikel 27, stk. 3, første afsnit, første punktum, blev til artikel 25, stk. 3, første afsnit, første punktum, i direktiv 77/388.

27 — Jf. de forskellige udkaststadier, som er gengivet i rådsdokument R/2514/76 (FIN 663) af 22.10.1976 (den tyske udgave dateret den 27.10.1976), der kan findes på http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf, rådsdokument R/2892/1/76 (FIN 758) af 25.11.1976 (den tyske udgave dateret den 1.12.1976), der kan findes på http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf, og rådsdokument R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 af 7.12.1976, nævnt ovenfor i fodnote 9.

betragtning til direktivet er anført i bestemmelserne om direktivets gennemførelse og ikrafttræden [28], havde den imidlertid ikke til formål at ændre det materielle indhold. Der kan ikke af denne ændring, der alene er af redaktionel karakter, udledes henvisninger til videre brug for den fortolkning, der skal foretages i den foreliggende sag.

41. Da de indtil nu drøftede systematiske overvejelser ikke taler entydigt for hverken den ene eller den anden fortolkning af merværdiafgiftsdirektivets artikel 298, stk. 2, andet punktum, skal denne forskrift sættes i en bredere sammenhæng, og endvidere skal formålet med standardsatsordningen for landbrugere inddrages i undersøgelsen.

ii) Den bredere sammenhæng og formålet med standardsatsordningen

42. Standardsatsordningen for landbrugere tilhører særordninger i det fælles merværdiafgiftssystem og skal som sådanne fortolkes strengt [29].

43. Som det allerede fremgår af overskriften til merværdiafgiftsdirektivets kapitel 2 i Afsnit XII »Fælles standardsatsordning for landbrugere«, der er relevant her, og således som det konkretiseres i direktivets artikel 296 og 302, sammenholdt med artikel 272, stk. 1, første afsnit, litra e), har denne særordning til formål, at landbrugere, for hvilke den sædvanlige ordning eller selv særordningen for små virksomheder kan give anledning til vanskeligheder, skal kunne modtage en standardgodtgørelse for momsbelastningen i tidligere led [30]. Denne ordning er udformet således, at de landbrugere, der er omfattet heraf, ikke opkræver og indbetaler moms på deres udgående transaktioner, og til gengæld har de heller ikke ret til fradrag af moms i tidligere led. Momsen i tidligere led skal derimod godtgøres ved en fast udligning.

44. I denne sammenhæng bemærkes, at retten til fradrag af moms i tidligere led efter fast retspraksis er et grundlæggende princip i det fælles merværdiafgiftssystem [31], og den må principielt ikke indskrænkes [32]. Retten til fradrag af moms i tidligere led sikrer nemlig momsens neutralitet [33].

45. Gennem standardgodtgørelse opnås ganske vist ikke momsneutralitet på lige så individuel basis som ved retten til fradrag af moms i tidligere led, men grundidéen er imidlertid at sikre momsneutralitet for den samlede gruppe af standardsatslandbrugere [34] og at komme så tæt som muligt på denne neutralitet på individuel basis. Dette opnås ved, at standardsatserne for godtgørelse, der i henhold til direktivets artikel 295, stk. 1, nr. 7), tjener til godtgørelse for momsbelastningen i tidligere led i henhold til direktivets artikel 298, stk. 1, fastsættes på grundlag af de makroøkonomiske oplysninger [35], der gælder for denne gruppe, hvorefter de efter direktivets artikel 300 anvendes på den enkelte standardsatslandbrugers udgående transaktioner.

46. Til forskel fra de afgiftspligtige, der er omfattet af den sædvanlige ordning, medfører standardsatsordning for landbrugere, at der ikke opkræves moms af deres udgående transaktioner, og man kan derfor rejse det spørgsmål, hvorfor der i det hele taget skal indrømmes en godtgørelse af moms i tidligere led, når der, som Portugal har gjort gældende, i henhold til direktivets artikel 168 heller ikke består en ret til fradrag af moms i tidligere led ved momsbefriede udgående transaktioner.

28 — Jf. direktivets artikel 412 i direktivet.

29 — Harbs-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 27, og Stadt Sundern-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 27, jf. vedrørende særordninger for små virksomheder dom af 28.9.2006, sag C-128/05, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 9265, præmis 22, samt mit forslag til afgørelse af 17.6.2010 i Schmelz-sagen, sag C-97/09, Sml. I, s. 10465, punkt 32.

30 — Jf. ligeledes 50. betragtning til direktivet.

31 — Dom af 10.7.2008, sag C-25/07, Sosnowska, Sml. I, s. 5129, præmis 14, af 30.9.2010, sag C-392/09, Uszodaépítő, Sml. I, s. 8791, præmis 15, og af 12.5.2011, sag C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, Sml. I, s. 3873, præmis 31.

32 — Dom af 11.12.2008, sag C-371/07, Danfoss og AstraZeneca, Sml. I, s. 9549, præmis 26, af 15.7.2010, sag C-368/09, Pannon Gép Centrum, Sml. I, s. 7467, præmis 37, og af 22.12.2010, sag C-277/09, RBS Deutschland Holdings, Sml. I, s. 13805, præmis 39.

33 — Danfoss og AstraZeneca-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 32, præmis 26, Uszodaépítő-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 31, præmis 35, og dom af 22.12.2010, sag C-438/09, Dankowski, Sml. I, s. 14009, præmis 24.

34 — Jf. ligeledes artikel 295, stk. 1, nr. 6) og 7).

35 — Jf. ligeledes dommen i sagen Kommissionen mod Italien, nævnt ovenfor i fodnote 22, præmis 8.

47. Særordningen for landbrugere blev dog netop ikke udformet som en afgiftsfritagelse. Eftersom landbrugere, som Kommissionen har gjort gældende, som regel tilhører det første led i en længere produktions- og distributionskæde til de endelige forbrugere [36], ville en direkte afgiftsfritagelse for deres udgående transaktioner have til følge, at den moms i tidligere led, der belaster deres indgående transaktioner, ville blive videregivet som skjult moms, og at der vil blive opkrævet moms af disse afgiftsbeløb på senere trin, hvorved der således ville opstå en yderligere belastning, der ville føre til, at afgiftsneutraliteten ville blive bragt i fare.

48. Med henblik på netop at undgå sådanne virkninger af standardgodtgørelsen bestemmer direktivets artikel 303 for det tilfælde, at den momspligtige kunde i stedet for statskassen betaler standardgodtgørelsen til landbrugeren, at kunden kan fratrække dette beløb i momsen på sine egne udgående transaktioner, eller kræve beløbet godtgjort. Herved sikres, at der ikke videregives skjult moms.

49. Direktivets artikel 298, stk. 2, nr. 2), åbner dog mulighed for helt at udelukke fradrag for moms i tidligere led, derved at standardsatsen for godtgørelser også kan fastsættes til nul. Der er herved ikke tale om en undtagelse fra undtagelsen, der fører tilbage til hovedreglen, og som derfor skal fortolkes bredt [37], men derimod om, at momsbehandlingen af standardsatslandbrugere dermed fjerner sig endnu mere fra den sædvanlige ordning, end det under alle omstændigheder allerede er tilfældet. Direktivets artikel 298, stk. 2, andet punktum, skal derfor fortolkes strengt.

50. Som det følger af begrundelsen for det oprindelige kommissionsudkast, er den fælles standardsatsordning for landbrugere blot et »teknisk og praktisk hjælpemidddel«, hvorved standardsatslandbrugere indrømmes en standardgodtgørelse for fradragsberettiget moms i tidligere led. Den blev indført som en overgangsordning for at fritage især små landbrugsvirksomheder fra de formaliteter, der kræves opfyldt ved den sædvanlige ordning [38].

51. Med henblik på at sikre en sammenlignelig oppebæring af egne indtægter og at undgå, at konkurrencen fordrejes i de enkelte medlemsstater, bør den fælles standardgodtgørelse, ifølge begrundelsen til det oprindelige udkast, ikke være forbundet med økonomiske fordele eller ulemper for den samlede gruppe af standardsatslandbrugere [39]. Det siger sig selv, at anvendelsen af standardsatsordningen – hvad angår opnåelsen af egne indtægter og konkurrenceforholdene mellem landbrugerne i de enkelte medlemsstater – ikke ville have den samme virkning, hvis standardsatslandbrugerne i et af disse lande modtog standardgodtgørelsen, og standardsatslandbrugerne i de andre lande ikke var berettigede til en sådan godtgørelse [40].

52. Selv om det oprindelige direktivudkast blev ændret på mange måder, forekommer det mig alligevel, at de gengivne passager af den tilhørende begrundelse fortsat giver en dækkende beskrivelse af formålet med den fælles standardsatsordning for landbrugere. Såfremt en medlemsstat frit kunne bestemme, at der til trods for en betydelig momsbelastning i tidligere led ikke skal indrømmes en standardgodtgørelse, ville den fælles standardsatsordning miste sin betydning. En sådan fortolkning ville følgelig ikke være forenelig med formålet med ordningen.

36 — I dommen i sagen Kommissionen mod Irland, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 29, samt i dom af 21.6.1988, sag 416/85, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml., s. 3127, præmis 20, har Domstolen desuagtet anset leveringen af landbrugsproduktionsmidler i forbindelse med spørgsmålet, om der på leveringen heraf undtagelsesvis fortsat kunne anvendes en sats på nul, som værende tilstrækkelig tæt på de endelige forbrugere.

37 — Jf. dom af 26.6.2003, sag C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Sml. I, s. 6729, præmis 72, og af 28.10.2010, sag C-175/09, Axa UK, Sml. I, s. 10701, præmis 30.

38 — Jf. det i fodnote 8 nævnte udkast til artikel 27, stk. 1, 6, 12 og 13 samt stk. 16.

39 — Jf. begrundelsen til artikel 27, stk. 1, i det i fodnote 8 nævnte udkast.

40 — Jf. begrundelsen til artikel 27, stk. 2, 4. og 5. led, i det i fodnote 8 nævnte udkast.

53. Portugal har imidlertid gjort gældende, at hovedmålet med den fælles standardsatsordning for landbrugere ligger i forenklingen af momssystemet for standardsatslandbrugere, og at medlemsstatens ordning opfylder dette mål, idet denne ordning indebærer en maksimal forenkling. Portugal har ved hjælp af tal fra 2005 henvist til, at denne medlemsstats landbrugssektor næsten udelukkende består af små familiedrevne bedrifter, at landbrugerne er til dels dårligt uddannede, og at næsten halvdelen af landbrugerne har nået en alder 65 år eller derover. En positiv standardsats for godtgørelse ville uundgåeligt føre visse minimumsforpligtelser for landbrugerne med sig, navnlig med hensyn til regnskabsførelse og fakturering.

54. Det er hævet over enhver tvivl, at den fælles standardsats, som det navnlig følger af direktivets artikel 296, stk. 1, sammenholdt med artikel 272, stk. 1, første afsnit, litra e), har som sit mål at forenkle momssystemet for visse landbrugere [41]. Direktivet kan dog ikke tages til indtægt for en forenkling for enhver pris. Forenklingen er derimod forbundet med en mekanisme, hvorefter momsens neutralitet så vidt muligt sikres ved hjælp af standardsatsen for godtgørelse af moms i tidligere led.

d) Foreløbig konklusion

55. På denne baggrund og i betragtning af den omstændighed, at direktivets artikel 298, stk. 2, andet punktum, skal fortolkes strengt, fører formålet med den fælles standardsatsordning for landbrugere til, at denne bestemmelse skal fortolkes således, at den ikke overlader medlemsstaterne et fuldstændig frit skøn til, uden hensyntagen til omfanget af den faktiske momsbelastning i tidligere led at fastsætte standardsatsen for godtgørelse til nul. En sådan nulsats er derimod alene tilladt, når momsbelastningen i tidligere led giver anledning hertil, idet der enten ikke findes moms i tidligere led, eller denne moms er af så ringe omfang, at der kan ses bort fra den.

e) Argumentet om, at en berigtigende fortolkning ikke er tilladt

56. Portugal har gjort gældende, at det ovenstående fortolkningsresultat er i strid med dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige af 15. juli 2010 [42]. Efter denne dom kan en medlemsstat, hvis nationale lovgivning er i overensstemmelse med den klare og præcise ordlyd af en direktivbestemmelse, ikke kritiseres for at have tilsidesat denne bestemmelse, på grundlag af den omstændighed, at den har undladt at anvende en fortolkning, der tilsigter at rette denne bestemmelse med henblik på at være i overensstemmelse med den generelle opbygning af den fælles momsordning og at udbedre en fejl, som EU-lovgiver har begået.

57. Den nævnte retssag omhandlede i sidste ende spørgsmålet, om Det Forenede Kongerige skulle fortolke og anvende artikel 2, stk. 1, i trettende direktiv 86/560 [43], det blot henviser til merværdiafgiftsdirektivets artikel 169, litra a) og b), således, at den også henviser til direktivets artikel 169, litra c). Kommissionen mente under henvisning til forarbejderne til, opbygningen af og formålet med de omhandlede bestemmelser, at dette var tilfældet. Domstolen fulgte dog ikke Kommissionens argument om, at det var tale om en faktisk fejl, og henviste til, at selv om der måtte foreligge en fejl, og Kommissionens forståelse var i bedre overensstemmelse med den logiske opbygning af merværdiafgiftsdirektivet, tilkommer det ikke Domstolen at foretage en sådan berigtigende fortolkning [44].

41 — Jf. ligeledes Stadt Sundern-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 28.

42 — Dom af 15.7.2010, sag C-582/08, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 7195, præmis 48.

43 — Rådets direktiv af 17.11.1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område (EFT L 326, s. 40).

44 — Dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, nævnt ovenfor i fodnote 42, præmis 28, 36 og 46.

58. I den foreliggende sag er situationen imidlertid en anden. Merværdiafgiftsdirektivets artikel 298, stk. 2, andet punktum, er langt mindre klar end den forskrift, der var omtvistet i dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, og som følge af systematikken og formålet med den fælles standardsatsordning, som den nævnte bestemmelse er omfattet af, trænger spørgsmålet om, hvornår der kan fastsættes en nulsats, sig derimod på. Som jeg har redegjort for, fører en teleologisk fortolkning, der er i overensstemmelse med ordlyden, til, at direktivets artikel 298, stk. 2, andet punktum, ikke giver medlemsstaterne fuldstændigt frie hænder. Naturligvis ville en mere klar formulering af bestemmelsen have været mere i tråd med retssikkerhedsprincippet. Dog kan indholdet i bestemmelsen fastlægges ved hjælp af de sædvanlige fortolkningsmetoder, og som følge af dette fortolkningsresultat er en national ordning, hvorefter der trods betydelig momsbelastning i tidligere led ikke indrømmes en standardgodtgørelse, ikke forenelig med bestemmelsen.

2. Betydelig momsbelastning i tidligere led

59. Efter at det er fastslået, at medlemsstaterne ikke frit kan fastsætte standardsatsen for godtgørelse til nul, uden hensyntagen til den faktiske momsbelastning i tidligere led for standardsatslandbrugerne, skal det videre undersøges, om det i Portugal er »nødvendigt« at indrømme en standardgodtgørelse på nul, eller om momsbelastningen i tidligere led for standardsatslandbrugerne beløber sig til nul eller ligger tæt på nul.

60. Kommissionen har i stævningen gjort gældende, at i henhold til CIVA undergives de fleste indgående transaktioner i Portugal en afgiftssats på 6% og maskiner, apparater og brændstof en afgiftssats på 13%. Portugal har i det væsentlige bekræftet dette i sit svarskrift.

61. Kommissionen har endvidere anført, at det beløb for moms i tidligere led, som de portugisiske standardsatslandbrugere ikke kunne trække fra i 2004 og 2005, svarede til henholdsvis 5,3% og 7,9% af deres salg. Dette oplyste de portugisiske myndigheder over for Kommissionen i forbindelse med en kontrol af egne indtægter vedrørende disse år, som Kommissionen gennemførte i Portugal i november 2007.

62. Detaljerne omkring disse tals oprindelse og rigtighed er omtvistet mellem parterne. Kommissionen har dog i sin replik med rette henvist til, at den foreliggende sag ikke drejer sig om at fastsætte de konkrete standardsatser for godtgørelse, men om spørgsmålet, om forudsætningerne for fastsættelsen af en godtgørelse på nul foreligger. Kommissionen ønskede med disse tal at redegøre for, at momsbelastningen i tidligere led for standardsatslandbrugerne er betydelig. Portugal har ikke på en kvalificeret måde bestridt, at det forholder sig således, og i betragtning af den i Portugal gældende momsafgift på indgående transaktioner er det endvidere plausibelt.

63. Det må herefter fastslås, at Portugal anvender en standardsats for godtgørelse på nul, til trods for, at de portugisiske standardsatslandbrugeres indgående transaktioner i betydelig grad er belastet af moms i tidligere led, og at det følgelig er nødvendigt at indrømme disse landbrugere en godtgørelse.

3. Portugals andet forsvarsanbringende

a) Kun standardgodtgørelse såfremt der foreligger et skattetilgodehavende i landbruget

64. Portugal har gjort gældende, at medlemsstaterne inden for rammerne af standardgodtgørelsen også kan tage moms i betragtning, som standardsatslandbrugerne ville skulle indbetale, hvis de var undergivet den sædvanlige ordning. Medlemsstaten er tilsyneladende af den opfattelse, at en positiv standardgodtgørelse alene skal tages i betragtning, hvis momsen i de tidligere led inden for rammerne af den sædvanlige ordning overstiger den moms, der skal indbetales, og den samlede stand af

standardsatslandbrugere har et krav på skattegodtgørelse over for staten. I Portugal ville de afgifter, der skal indbetales, ved en anvendelse af den sædvanlige ordning dog overstige den fradragsberettigede moms i tidligere led. Godtgørelsen på nul er derfor i overensstemmelse med den budgetmæssige rationalitet og indebærer ingen ulemper for standardsatslandbrugerne.

65. Som Kommissionen i sin replik med rette har anført, kan der ikke udledes holdepunkter af direktivet, der taler for, at der alene skal indrømmes en standardgodtgørelse i det atypiske tilfælde, at momsbelastningen i tidligere led for den samlede økonomiske sektor overstiger den moms på de udgående transaktioner, der ville skulle betales ved anvendelsen af den sædvanlige ordning. Såfremt Portugals opfattelse blev fulgt, ville standardsatsordningen fjerne sig meget fra den sædvanlige ordning og den dertilhørende mulighed for at fratrække moms i tidligere led. Videregivelse af skjult moms ville som hovedregel netop ikke blive forhindret.

66. For så vidt der alene ligger rent budgetmæssige overvejelser bag Portugals argument, skal det endvidere bemærkes, at den fælles standardsatsordning for landbrugere blot er en valgfri særordning, og at medlemsstaterne ikke er forpligtet til at benytte sig af den. Når de imidlertid beslutter at anvende denne særordning, skal deres gennemførelsesbestemmelser holdes inden for de rammer, som merværdiafgiftsdirektivet fastsætter. Portugals argument om, at det tilkommer medlemsstaterne at vælge form og middel til gennemførelsen, er for så vidt ligeledes uden relevans.

b) Ingen ændring i momssituationen for landbruget

67. Portugal har endvidere gjort gældende, at Kommissionen med urette har lagt til grund, at momssituationen for landbrugssektoren i Portugal er ændret på en sådan måde, at en standardsats for godtgørelse på nul i modsætning til tidligere nu ikke længere er mulig. Selv om afgiftssatserne måtte have ændret sig, er situationen i 1989, da Portugal skulle tilpasse sig direktiv 77/388 efter en overgangsfrist, og situationen i dag sammenlignelige med hensyn til beskatning af indgående og udgående transaktioner. Selv om det blev lagt til grund, at der var sket en væsentlig ændring, fandt denne ændring allerede sted for 17 år siden, da Portugal afskaffede nulsatsen for forskellige produktionsfaktorer inden for landbruget.

68. Det er for så vidt tilstrækkeligt at henvise til fast retspraksis, hvorefter spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et traktatbrud, skal vurderes på baggrund af medlemsstatens forhold ved udløbet af fristen i den begrundede udtalelse [45], og det alene tilkommer Kommissionen at beslutte, om [46] og hvornår [47] den ønsker at indlede en traktatbrudsprocedure. Det kan således stå åbent, hvordan situationen var i 1989 og 1992.

c) Godtgørelse på anden måde

69. Portugal har endelig gjort gældende, at standardgodtgørelsen, såfremt en sådan godtgørelse skal indrømmes, til forskel fra retten til fradrag af moms i tidligere led, ikke er af skatteretlig natur. Der er derimod alene tale om, at standardsatslandbrugerne indrømmes en finansiel godtgørelse for deres driftsbetingede omkostninger. I Portugal sker dette altid i form af støtte, kompensationer, præmier og andre statslige tilskud.

45 — Dom af 26.4.2005, sag C-494/01, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 3331, præmis 29, af 28.1.2010, sag C-333/08, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 757, præmis 55, og af 7.4.2011, sag C-20/09, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 2637, præmis 31.

46 — Dom af 26.6.2003, sag C-233/10, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 6625, præmis 31, af 2.6.2005, sag C-266/03, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 4805, præmis 35, af 21.1.2010, sag C-17/09, Kommissionen mod Tyskland, , præmis 20, og af 26.5.2011, sag C-306/08, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 4541, præmis 66.

47 — Dom af 1.2.2001, sag C-333/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1025, præmis 25, af 4.3.2010, sag C-297/08, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 1749, præmis 87, af 28.10.2010, sag C-350/08, Kommissionen mod Litauen, Sml. I, s. 10525, præmis 33, og dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, nævnt ovenfor i fodnote 46, præmis 66.

70. Den fælles standardsatsordning for landbrugere er dog uden tvivl del af det fælles merværdiafgiftssystem, som reguleret i direktivet. Det forekommer mig ikke holdbart at kvalificere denne særordning som ikke-skatteretlig, for så vidt som den fastsætter en standardgodtgørelse. Hertil kommer, at det som følge af behovet for en ensartet anvendelse af denne ordning ikke er muligt at vælge støtte eller andre statslige tilskud som erstatning for en manglende godtgørelse af moms i tidligere led.

4. Resultat

71. Det må derfor fastslås, at Portugal har tilsidesat den fælles standardsatsordning for landbrugere, idet denne medlemsstat har fastsat standardsatsen for godtgørelse til nul, selv om momsbelastningen i tidligere led for standardsatslandbrugere hverken er nul eller tæt på nul.

B – *Påtalen af beregningen af egne indtægter*

72. Kommissionen har med sit søgsmål ikke alene påtalt den hidtil behandlede særordning, som Portugal anvender på standardsatslandbrugere, men også at Portugal i sine egne indtægter foretager en væsentlig negativ kompensation for at udligne momsopkrævningen.

73. Til forskel fra påtalen vedrørende særordningen behandler begge parter kun denne anden del af Kommissionens stævning sporadisk i deres skriftlige indlæg.

74. Kommissionen har alene brugt et kort punkt på dette spørgsmål i stævningen. Kommissionen har deri anført, at den foreliggende sag ganske vist ikke har til formål at fastslå, hvorvidt Portugal har efterkommet sine forpligtelser i forbindelse med opkrævningen af egne indtægter, men at det skal bemærkes, at Kommissionen kan kræve en efterbetaling med tillæg af renter, såfremt Portugal har tilsidesat direktivet, og dette har ført til en forringelse af Den Europæiske Unions egne indtægter. I sammenhæng med Kommissionens bemærkninger vedrørende fortolkningen af direktivets artikel 298 henviste Kommissionen som en sidebemærkning til, at Portugal i 2004 foretog en negativ kompensation på ca. 70 mio. EUR ved beregningen af egne indtægter, for at tage højde for den moms i tidligere led, som standardsatslandbrugerne ikke havde indbetalt.

75. Portugal har knap nok forholdt sig til dette spørgsmål i svarskriftet. Den foreliggende sag udspringer ganske vist af uoverensstemmelser mellem Kommissionen og Portugal med hensyn til den korrekte beregning af egne indtægter i forbindelse med særordningen for landbrugere, men som Kommissionen selv har anført, er dette ikke sagens genstand. Selv om Domstolen måtte tilslutte sig Kommissionens fortolkning af den fælles standardsatsordning, kan dette ikke føre til en forhøjelse af det portugisiske bidrag til de egne indtægter, da maksimumsniveauet allerede er nået. Portugal har i sin duplik endvidere henvist til, at Kommissionen har støttet sig til de bestemmelser i direktiv 77/388, der vedrører beregning af egne indtægter i forbindelse med den fælles standardsatsordning for landbrugere [48], som har været uanvendelige i længere tid, senest siden forordning nr. 1553/89's [49] ikrafttræden, og merværdiafgiftsdirektivet indeholder heller ikke tilsvarende bestemmelser.

76. Portugal har ganske vist ikke udtrykkeligt bestridt, at denne stat i forbindelse med den ordning, som den anvender på standardsatslandbrugere, foretager en negativ kompensation ved hjælp af egne indtægter, og at den navnlig har foretaget en sådan kompensation i 2004. I betragtning af Kommissionens bemærkninger, der er gengivet ovenfor, og som på ny blev bekræftet under den mundtlige forhandling efter spørgsmål fra Domstolen, hvorefter den foreliggende sag ikke vedrører

48 — Artikel 25, stk. 12, sammenholdt med bilag C til sjette direktiv 77/388.

49 — Rådets forordning (EØF, Euratom) nr. 1553/89 af 29.5.1989 om den endelige ordning for ensartet opkrævning af egne indtægter hidrørende fra merværdiafgiften (EFT L 155, s. 9).

opkrævning af egne indtægter, kan det dog ikke gøres gældende over for Portugal, at denne stat har foretaget den nævnte kompensation. Det fremgår nemlig af artikel 38, stk. 1, litra c), i Domstolens procesreglement og af retspraksis herom, at stævningen skal angive søgsmålets genstand og en kort fremstilling af søgsmålsgrundene, og at disse angivelser skal være tilstrækkelig klare og præcise til, at sagsøgte kan tilrettelægge sit forsvar, og at Domstolen kan udøve sin kontrol. Følgelig skal de faktiske og retlige omstændigheder, som et søgsmål støttes på, fremgå af selve stævningen på en sammenhængende og forståelig måde [50]. Kommissionens stævning hvad angår anden del af søgsmålet opfylder ikke disse betingelser.

77. Da Kommissionen ikke udtrykkeligt har trukket den anden del af søgsmålet tilbage, og der dermed skal træffes afgørelse herom, må denne del afvises, idet den er mangelfuldt begrundet.

V – Omkostninger

78. Da begge parter har nedlagt påstand om, at modparten skal tilpligtes at betale sagens omkostninger, og begge delvis har tabt deres sager, foreslår jeg, at hver part skal bære sine egne omkostninger i henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 3.

VI – Forslag til afgørelse

79. Jeg foreslår derfor Domstolen at træffe følgende afgørelse:

»1) Den Portugisiske Republik har tilsidesat artikel 296-298 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, idet den anvender en særordning for landbrugsproducenter, der er i strid med direktivet, hvorefter disse landbrugsproducenter fritages for moms og er undergivet en standardsats for godtgørelse på nul.

2) I øvrigt frifindes Den Portugisiske Republik.

3) Hver part bærer sine egne omkostninger.«

50 — Dom af 21.2.2008, sag C-412/04, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 619, præmis 103, af 16.7.2009, sag C-165/08, Kommissionen mod Polen, Sml. I, s. 6843, præmis 42, og af 5.5.2011, sag C-267/09, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 3197, præmis 25.