Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

8. marts 2012*

»Traktatbrud — det fælles merværdiafgiftssystem — direktiv 2006/112/EF — artikel 296-298 — fælles standardsatsordning for landbrugere — standardsats for godtgørelse på 0«

I sag C-524/10,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 11. november 2010,

Europa-Kommissionen ved M. Afonso, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Den Portugisiske Republik ved L. Inez Fernandes og R. Laires, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot, og dommerne K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader og E. Jarašiūnas (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 14. september 2011,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 22. september 2011,

afsagt følgende

Dom

1 Europa-Kommissionen har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 296-298 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), idet den anvender en særordning for landbrugere, der er i strid med den ordning, der er indført ved

* Processprog: portugisisk.

det nævnte direktiv, eftersom disse landbrugere fritages for betaling af merværdiafgift (herefter »moms«), og idet den anvender en standardsats for godtgørelse på 0 samtidig med, at den foretager en væsentlig negativ kompensation for de manglende egne indtægter for Den Europæiske Union hidrørende fra moms.

Retsforskrifter

EU-retten

2 Momsdirektivets artikel 295-305 fastsætter bestemmelserne om den fælles standardsatsordning for landbrugere (herefter »standardsatsordningen for landbruget«). Denne ordning var indtil den 1. januar 2007 reguleret i 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 L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

3 I henhold til momsdirektivets artikel 295, stk. 1, nr. 1)-5), vedrører denne ordning i det væsentlige den inden for rammerne af landbrugs-, skovbrugs- eller fiskeribedrifter udførte levering af varer (landbrugsprodukter) og de ydelser på landbrugsområdet, henholdsvis opregnet i bilag VII og VIII til samme direktiv, som leveres af en landbruger, idet udtrykket »standardsatslandbruger« angiver en landbruger, på hvem standardsatsordningen for landbruget finder anvendelse.

4 Momsdirektivets artikel 295, nr. 7), bestemmer, at »standardsats[erne] for godtgørelse« er de »procentsatser, som medlemsstaterne fastsætter i henhold til artikel 297, 298 og 299, og som de anvender i de i artikel 300 omhandlede tilfælde for at give standardsatslandbrugerne mulighed for at opnå standardgodtgørelsen for momsbelastningen i tidligere led«. Ifølge den nævnte artikels nr. 6) svarer denne belastning til »den samlede momsbelastning, der er blevet pålagt varer og ydelser indkøbt af samtlige landbrugs-, skovbrugs- og fiskeribedrifter under standardsatsordningen i hver medlemsstat, i det omfang denne afgift vil være fradragsberettiget i medfør af artikel 167, 168 og 169 samt artikel 173-177 hos en landbruger, som er undergivet den almindelige momsordning«.

5 Momsdirektivets artikel 296-298 er sålydende:

»*Artikel 296*

1. Medlemsstaterne kan for landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige momsordning eller i givet fald den i kapitel 1 omhandlede særordning [for små virksomheder] 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.

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.

Artikel 298

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.«

6 Momsdirektivets artikel 299 fastsætter, at standardsatserne for godtgørelse ikke må bevirke, at standardsatslandbrugere som helhed får større tilbagebetalinger end momsbelastningen i tidligere led.

7 Det fremgår af momsdirektivets artikel 300, at standardsatserne for godtgørelse i det væsentlige anvendes på prisen uden moms for landbrugsprodukter og ydelser på landbrugsområdet, som standardsatslandbrugere leverer til andre afgiftspligtige personer end dem, der er omfattet af denne standardsatsordning.

8 Samme direktivs artikel 301 bestemmer:

»1. For de i artikel 300 omhandlede leveringer af landbrugsprodukter og ydelser på landbrugsområdet fastsætter medlemsstaterne, at standardgodtgørelsen betales enten af kunden eller af det offentlige.

2. For andre leveringer af landbrugsprodukter og ydelser på landbrugsområdet end de i artikel 300 omhandlede anses betaling af standardgodtgørelsen for at være foretaget af kunden.«

9 Når en standardsatslandbruger er omfattet af en standardgodtgørelse, har han ifølge momsdirektivets artikel 302 ikke fradragsret for aktiviteter, der er omfattet af denne standardsatsordning.

10 Det nævnte direktivs artikel 303, stk. 1, bestemmer i det væsentlige, at når den afgiftspligtige kunde betaler en standardgodtgørelse i henhold til nævnte artikel 301, stk. 1, har han ret til at fradrage den pågældende godtgørelse i den moms, han skal erlægge i den medlemsstat, hvor han foretager de afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms. I henhold til stk. 2 i denne artikel 303 kan kunden under visse omstændigheder ligeledes opnå tilbagebetaling af dette beløb ved afgiftsmyndighederne.

11 Sjette direktiv bestemte i øvrigt i artikel 25, stk. 12, at når medlemsstaterne på deres område vælger at anvende standardsatsordningen for landbruget, fastsætter de et ensartet momsberegningsgrundlag med henblik på gennemførelse af ordningen med egne indtægter fra Unionen, idet de anvender den i bilag C til samme direktiv fastsatte fælles beregningsmetode. Denne bestemmelse og dette bilag er ikke gentaget i momsdirektivet, men er omfattet af artikel 5, stk. 2, i Rådets forordning (EØF, Euratom) nr. 1553/89 af 29. maj 1989 om den endelige ordning for ensartet opkrævning af egne indtægter hidrørende fra merværdiafgiften (EFT L 155, s. 9).

12 I henhold til momsdirektivets artikel 272, stk. 1, litra e), kan medlemsstaterne fritage afgiftspligtige personer, som er omfattet af standardsatsordningen for landbruget, for visse eller samtlige forpligtelser, der er omhandlet i det nævnte direktivs afsnit XI, kapitel 2-6, bl.a. pligten til at anmelde enhver virksomhed som afgiftspligtig over for skatte- og afgiftsmyndighederne med henblik på identifikation, til at udstede regninger med indeholdt moms, til at føre regnskab og til at indgive en momsangivelse.

13 I henhold til artikel 395 i akten vedrørende vilkårene for Kongeriget Spaniens og Republikken Portugals tiltrædelse og tilpasningerne af traktaterne (EFT 1985 L 302, s. 23), sammenholdt med bilag XXXVI til samme akt, kunne Republikken Portugal udskyde den fulde anvendelse af bestemmelserne om det fælles momssystem frem til den 1. januar 1989.

Nationale bestemmelser

14 Lovdekret nr. 195/89 af 12. juni 1989 (*Diário da República*, 1. serie, nr. 133 af 12.6.1989) indførte i momsloven (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, herefter »CIVA«), der er godkendt ved lovdekret nr. 394-B/84 af 26. december 1984 (*Diário da República*, 1. serie, nr. 297 af 26.12.1984), som ændret og offentliggjort på ny ved lovdekret nr. 102/2008 af 20. juni 2008 (*Diário da República*, 1. serie, nr. 118 af 20.6.2008), og som affattet ved berigtigelse nr. 44-A/2008 af 13. august 2008 (*Diário da República*, 1. serie, nr. 156 af 13.8.2008), flere bestemmelser med det formål at bringe den portugisiske momslovgivning i overensstemmelse med sjette direktiv. Blandt de gennemførte ændringer i denne lovgivning findes de bestemmelser, der fastsætter den særordning, som finder anvendelse på landbrugere (herefter »den anfægtede portugisiske ordning«).

15 I henhold til CIVA's artikel 9, nr. 33, er »leveringer af varer, der gennemføres i forbindelse med virksomhed, der er opført i bilag A til nærværende ordning, samt de tjenesteydelser, der er nævnt i bilag B«, fritaget for moms, »såfremt de udføres af en landbruger som biaktivitet ved hjælp af hans arbejdskraft og det sædvanlige udstyr fra hans landbrugs- eller skovbrugsbedrift«. Bilag A og B til CIVA svarer i det væsentlige til bilag VII og VIII til momsdirektivet.

16 Det fremgår af CIVA's artikel 9, nr. 33, sammenholdt med CIVA's artikel 20, stk. 1, at landbrugerne til gengæld for den nævnte momsfritagelse ikke kan fradrage eller få tilbagebetaling for de beløb, som de har betalt i moms for erhvervelsen af de varer og tjenesteydelser, der var tiltænkt gennemførelsen af de nævnte leveringer og ydelser.

17 I henhold til CIVA's artikel 29, stk. 3, er landbrugere, der udelukkende udfører momsfrie transaktioner, fritaget for de forpligtelser vedrørende opkrævning af denne afgift og overvæltning på kunderne, fakturering, indgivelse af afgiftserklæringer og regnskabsførelse, hvilke forpligtelser påhviler afgiftspligtige personer, som er omfattet af den almindelige momsordning.

Den administrative procedure

18 Ved en åbningsskrivelse af 6. juni 2008 gjorde Kommissionen Den Portugisiske Republik opmærksom på, at den var af den opfattelse, at den anfægtede portugisiske ordning er uforenelig med momsdirektivets bestemmelser om standardsatsordningen for landbruget, navnlig dette direktivs artikel 296-298, for så vidt som den portugisiske lovgivning ikke fastsætter, at landbrugere, som er omfattet af den nævnte nationale ordning, modtager en godtgørelse for momsbelastningen i tidligere led og begrænser sig til at indføre en afgiftsfritagelse for landbrugsvirksomhed i tilknytning til den manglende mulighed for at fradrage moms i tidligere led.

19 I sin besvarelse af 20. august 2008 af denne skrivelse har Den Portugisiske Republik bestridt, at der foreligger en tilsidesættelse, idet den har gjort gældende, at momsdirektivets artikel 298, stk. 2, andet punktum (herefter »den omstridte bestemmelse«), udtrykkeligt tillader, at medlemsstaterne fastsætter standardsatsen for godtgørelse til 0 uanset størrelsen af den moms, der er erlagt i tidligere led af de standardsatslandbrugere, der er omfattet af den anfægtede portugisiske ordning. Den Portugisiske Republik har anført, at den portugisiske lovgivning fører til et resultat, der er i overensstemmelse med målene for standardsatsordningen for landbruget, navnlig målet om forenkling, og at den i en sådan ordning fastsatte afgiftsmæssige behandling, når den er ledsaget af en godtgørelse på 0, svarer til den, som momsfritaget virksomhed, der ikke giver ret til fradrag, underkastes. Eftersom medlemsstaterne frit kan vælge form og midler til i deres interne retsorden at gennemføre direktiver, som er rettet mod dem, har Den Portugisiske Republik heraf udledt, at den anfægtede portugisiske ordning kan være omfattet af listen over afgiftsfritaget virksomhed i CIVA's artikel 9.

20 Da Kommissionen ikke fandt denne besvarelse overbevisende, fremsendte den en begrundet udtalelse den 26. juni 2009 til Den Portugisiske Republik, hvori den gentog sit synspunkt, hvorefter den anfægtede portugisiske ordning ikke er forenelig med momsdirektivets artikel 296-298.

21 Den Portugisiske Republik meddelte ved skrivelse af 31. august 2009 Kommissionen, at den nægtede at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme den nævnte begrundede udtalelse, og uddybede den argumentation, som den havde anført i sin besvarelse af åbningsskrivelsen.

22 Idet Kommissionen har fastholdt, at den portugisiske lovgivning ikke er forenelig med momsdirektivets artikel 296-298, har den besluttet at anlægge nærværende sag.

Om søgsmålet

Parternes argumenter

23 Kommissionen har indledningsvis anført, at standardsatsordningen for landbruget forfølger et forenklingsformål, idet standardsatslandbrugerne kan fritages for at overholde et vist antal forpligtelser hidrørende fra den almindelige eller forenklede momsordning, samt et formål om godtgørelse af moms i tidligere led med henblik på at forhindre, at denne medvirker til fastsættelsen af prisen på landbrugsprodukter i form af »skjult moms«.

24 Når en medlemsstat på sit område vælger at anvende den nævnte ordning, er den i henhold til momsdirektivets artikel 297, stk. 1, første punktum, forpligtet til i det omfang, det er nødvendigt, at fastsætte standardsatserne for godtgørelse. Den anfægtede portugisiske ordning er imidlertid ikke i overensstemmelse med forpligtelsen til at fastsætte en godtgørelse for de af denne ordning omfattede landbrugere for den moms, der er betalt i tidligere led.

25 De af Den Portugisiske Republik påberåbte argumenter for at begrunde den anfægtede portugisiske ordning kan ikke tages til følge. For det første har den omhandlede bestemmelse ikke den rækkevidde, som denne medlemsstat tillægger den. Forarbejderne til sjette direktiv gør det ikke muligt at tiltræde den af medlemsstaten fremførte fortolkning.

26 For det andet gør kendetegnene ved det portugisiske landbrug det ikke muligt at antage, at en godtgørelse på 0, for så vidt som denne fortsat begunstiger de af den omhandlede ordning omfattede portugisiske landbrugere, under alle omstændigheder er forenelig med momsdirektivets bestemmelser.

27 For det tredje er forpligtelsen til at fastsætte en standardsatsgodtgørelse for momsbelastningen i tidligere led ikke betinget af, at standardsatslandbrugerne samlet set befinder sig i en situation, der er karakteriseret ved afgiftstilgodehavender i forhold til den pågældende medlemsstat.

28 For det fjerde er det uden relevans, at Kommissionen har været længe om at stille spørgsmålstegn ved den anfægtede portugisiske ordning, selv om den i det væsentlige har været gældende siden 1992. Herom har Kommissionen bl.a. anført, at det først efter en kontrol, der blev gennemført i Portugal i november 2007, af de egne indtægter stod klart, at den moms, der ikke blev fradraget af landbrugere, der er omfattet af den nævnte ordning, beløb sig til ca. 5,3% af deres salg i 2004 og til 7,9% i 2005. Da de portugisiske myndigheder fandt den i landbrugssektoren opkrævede moms ualmindelig høj, iværksatte de i 2004 således en negativ kompensation på ca. 70 mio. EUR ved deres beregning af grundlaget for de egne indtægter.

29 For det femte kan den angivelige tilbagebetaling af moms i tidligere led ved hjælp af tilskud og anden statslig støtte til fordel for landsbrugsvirksomhed ikke erstatte en korrekt anvendelse af standardsatsordningen for landbruget, således som den er fastsat i momsdirektivet.

30 For det sjette gør hverken momsdirektivet, begrundelsen til sjette direktiv eller Domstolens praksis det muligt at antage, at den pågældende standardsatsgodtgørelse skulle have en ikke-skattemæssig karakter.

31 Kommissionen har dernæst anført, at den portugisiske ordning begrænser sig til at fritage for momsbetalingen, og dermed til at udelukke alle landbrugere, der ikke er undergivet den almindelige ordning, og som udgør en væsentlig del af den portugisiske landbrugssektor, nemlig 27% i 2004 og 29% i 2005, fra den fælles momsordning. Den anfægtede portugisiske ordning udgør følgelig et alvorligt indgreb i princippet om, at momsen skal finde generel anvendelse.

32 Den Portugisiske Republik har for det første gjort gældende, at de af Kommissionen fremførte argumenter er ugrundede. Da sjette direktiv blev vedtaget, kunne satsen på 0 kun anvendes som højst supplerende eller midlertidig. Følgelig kan det ikke antages, at anvendelsen af en godtgørelse på 0 er forbundet med anvendelsen af en afgiftssats på 0 på erhvervelser i tidligere led, medmindre det lægges til grund, at den mulighed, der gives medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 25, stk. 3, og som nu er indeholdt i momsdirektivets artikel 298, stk. 2, fra begyndelsen var stort set uanvendelig.

33 I øvrigt ændrede Rådet for Den Europæiske Union for det første det af Kommissionen udarbejdede udkast til sjette direktiv ved at tilføje nævnte mulighed. Eftersom dette forslag allerede fastsatte muligheden for at afrunde satserne til et lavere eller højere niveau, og dermed muligheden for at afrunde dem til 0, når de nærmede sig dette tal, må den af Rådet tilføjede ændring imidlertid nødvendigvis gå videre end nævnte udkast. I den til dette udkast vedhæftede begrundelse anførte Kommissionen endvidere ligeledes, at det skulle være muligt for medlemsstaterne frit at fastsætte standardsatserne for godtgørelse, og at de satser, der fulgte af relevante makroøkonomiske beregninger, kun ville udgøre den øvre grænse. Tilføjelsen i den omhandlede bestemmelse af ordet »også«, som ikke fandtes i den tilsvarende bestemmelse i sjette direktiv, og som udgør en rent formel ændring, bekræfter, at medlemsstaterne uanset omstændighederne kan fastsætte en standardsats for godtgørelse på 0.

34 Ifølge Domstolens praksis kan en medlemsstat, hvis nationale lovgivning er i overensstemmelse med den klare og præcise ordlyd af en bestemmelse i momsdirektivet, ikke foreholdes at have tilsidesat de forpligtelser, som påhviler den i henhold til netop denne bestemmelse. Den Portugisiske Republik bør derfor frifindes.

35 For det andet ville det stride med principperne om forudsigelighed og retssikkerhed, såvel som med formålet om en enkel og ensartet anvendelse af reglerne i det fælles momssystem, hvis den af Kommissionen anførte fortolkning blev lagt til grund.

36 For det tredje er Kommissionens eneste rolle i forbindelse med standardsatsordningen for landbruget at kontrollere, at det af en medlemsstat fastsatte godtgørelsesniveau ikke medfører en for høj godtgørelse. Kommissionen har således ikke mulighed for at anmode en medlemsstat om at anvende en højere godtgørelsesprocentsats end den, som medlemsstaten har besluttet at iværksætte.

37 Disse forskellige omstændigheder bekræfter, at den omhandlede bestemmelse skal fortolkes bogstaveligt. Den af Den portugisiske Republik anførte fortolkning er i øvrigt hverken i strid med kravet om en ensartet anvendelse af EU-retten eller med principperne om ligebehandling og afgiftsneutralitet. I denne henseende har denne medlemsstat anført, at standardsatsordningen for landbruget i sig selv kan bringe denne neutralitet i fare, eftersom den tillader anvendelsen af standardsatser for godtgørelse, der er baseret på et simpelt skøn.

38 For fuldstændighedens skyld har Den Portugisiske Republik gjort gældende, at dens valg om ikke at ty til godtgørelse af moms i tidligere led, som er erlagt af de af den anfægtede portugisiske ordning omfattede landbrugere, hænger sammen skattemæssigt.

39 For det første er der ikke sket nogen væsentlig forandring i de forhold, der forelå i Portugal på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden i denne medlemsstat, hvorfor rammerne for den aktuelle situation på momsområdet svarer til dem, som forelå den 1. januar 1989. Selv hvis det antages, at den af Kommissionen påberåbte ændring i omstændighederne skulle være sket, skete det desuden for næsten 17 år siden, idet momssatsen på 0 blev ophævet i portugisisk ret i marts 1992.

40 Den omstændighed, at standardsatserne for godtgørelse fastsættes »i det omfang, det er nødvendigt«, indebærer, at der er situationer, hvor fastsættelse af sådanne satser ikke er begrundet. Dette er bl.a. tilfældet, når landbrugerne samlet set ikke befinder sig i en situation, der er karakteriseret ved afgiftstilgodehavender i forhold til medlemsstaten. Desuden fremgår det bl.a. af Domstolens praksis, at der i beregningen af den øvre grænse for godtgørelsen skal tages hensyn til den moms, som betales i senere led efter den almindelige ordning, og at standardsatsordningen for landbruget, for ikke at udgøre statsstøtte, ikke må gøre det muligt for medlemsstaterne at tilbagebetale beløb til standardsatslandbrugerne, der overstiger den momstilbagebetaling, som de ville have haft ret til, hvis de var omfattet af den almindelige ordning.

41 Såvel den 1. januar 1989 som i dag er de momsbeløb, der er forbundet med erhvervelsen af varer og tjenesteydelser til landbrugsvirksomhed, og som kan fradrages i forbindelse med den almindelige ordning, imidlertid i Portugal lavere end de momsbeløb, der skyldes til staten, og som følger af opkrævningen og overvæltningen af moms på køberne af landbrugsvarer- og tjenesteydelser. Landbrugerne vil følgelig som helhed ikke befinde sig i en situation, der er karakteriseret ved afgiftstilgodehavender i forhold til den pågældende stat. Fastsættelsen af en godtgørelsessats for moms i tidligere led på 0 er i Den Portugisiske Republiks tilfælde således den eneste løsning, der skattemæssigt er passende og sammenhængende.

42 I denne henseende har Den Portugisiske Republik anført, at Kommissionen hverken under den administrative procedure eller i sin stævning har godtgjort, hvorledes den er kommet frem til satserne på 5,3% og 7,9%, og at den følgelig savner kendskab til disse tals oprindelse. Denne medlemsstat er således ikke i stand til at tilbagevise disse satser, som derfor ikke kan anvendes af Kommissionen til at pålægge medlemsstaten at tildele de landbrugere, der er omfattet af den anfægtede portugisiske ordning, en godtgørelse, som er lig med eller tæt på disse satser. Under alle omstændigheder udgør de kun en øvre grænse.

43 For det andet har Den Portugisiske Republik gjort gældende, at den anfægtede portugisiske ordning er forenelig med ordningens anvendelsesområde således som fastsat i momsdirektivet samt med formålet om forenkling af regler og processer, idet den nationale lovgivning fritager de af den nævnte ordning omfattede landbrugere for enhver forpligtelse vedrørende fakturering, opkrævning, indgivelse af afgiftserklæringer, regnskabsførelse, overvæltning og betaling af momsen. Desuden er det alene fastsættelsen af en godtgørelsessats på 0, som kan gøre det muligt at gennemføre en reel forenkling, idet den er komplet. Den nævnte ordning opfylder således også de krav, der gælder for pligten til gennemførelse af den afledte ret i national ret.

44 I øvrigt sikres tilbagebetalingen af moms på erhvervelsen af varer og tjenesteydelser til landbrugsvirksomhed næsten altid ved hjælp af støtte eller anden form for tilskud, der tildeles af staten og andre offentlige enheder.

45 Den Portugisiske Republik har for det tredje gjort gældende, at formålet med godtgørelsen til fordel for standardsatslandbrugerne for den moms, de har betalt i tidligere led for de nævnte erhvervelser, ikke er blevet nævnt i åbningsskrivelsen eller den begrundede udtalelse. Videre gælder, at selv om der skulle være et sådant godtgørelsesformål, vil en eventuel godtgørelse ikke desto mindre ikke være af skatteretlig art. Der kan således hverken af sjette direktiv eller momsdirektivet følge en forpligtelse til betaling af denne.

46 Endelig har Den Portugisiske Republik understreget, at Kommissionen i sin stævning selv har afvist spørgsmålet om den påståede portugisiske gæld for så vidt angår Unionens egne indtægter, der er forbundet med standardsatsordningen for landbruget. Medlemsstaten har imidlertid bl.a. gjort gældende, at selv om Domstolen skulle lægge Kommissionens standpunkt til grund, ville dette ikke kunne medføre en forøgelse af det portugisiske bidrag til Unionens indtægter hidrørende fra moms.

Domstolens bemærkninger

47 Til støtte for sit søgsmål har Kommissionen gjort to særskilte klagepunkter gældende, hvoraf det ene vedrører anvendelsen af en særlig ordning på de af den anfægtede portugisiske ordning omfattede landbrugere, som fritager dem for betaling af moms og omfatter anvendelsen af en standardsats for godtgørelse på 0, og det andet vedrører den negative kompensation af egne indtægter, som skyldes af Den Portugisiske Republik henhørende fra momsopkrævningen.

Det første klagepunkt vedrørende fritagelsen og anvendelsen af en standardsats for godtgørelse på 0

48 Som det fremgår af momsdirektivets artikel 272, stk. 1, litra e), og artikel 296, stk. 1, tager standardsatsordningen for landbruget sigte på at gøre det muligt for medlemsstaterne at fritage de landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige momsordning eller af særordningen for små virksomheder vil give vanskeligheder, fra bestemte eller samtlige forpligtelser, som de afgiftspligtige personer, der er omfattet af den almindelige momsordning, sædvanligvis undergives, alt imens de tildeler dem en standardsatsgodtgørelse for den momsbelastning, som disse landbrugere har betalt i tidligere led. Denne ordning forfølger således både et formål om forenkling (dom af 26.5.2005, sag C-43/04, Stadt Sundern, Sml. I, s. 4491, præmis 28) og et formål om at godtgøre belastningen af moms i tidligere led (dom af 15.7.2004, sag C-321/02, Harbs, Sml. I, s. 7101, præmis 29). Idet Kommissionen, således som det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, såvel i sin åbningsskrivelse som i den begrundede udtalelse har henvist til dette sidstnævnte formål, kan Den Portugisiske Republik under ingen omstændigheder med rette hævde, at dette formål ikke kan gøres gældende mod den i den foreliggende sag.

49 Det skal ligeledes bemærkes, at standardsatsordningen for landbruget for det første er en undtagelsesordning, som udgør en undtagelse til momsdirektivets almindelige ordning, og derfor kun bør anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at opfylde dens formål. Ifølge Domstolens faste praksis skal enhver fravigelse af eller undtagelse fra en almindelig regel desuden fortolkes indskrænkende (jf. Harbs-dommen, præmis 27, og Stadt Sundern-dommen, præmis 27). For det andet er der ikke fastsat en momsfritagelse for landbrugsvirksomhed i momsdirektivet. Selv om der ikke opkræves moms på standardsatslandbrugeres salg, er standardsatsordningen for landbruget, således som generaladvokaten har anført det i punkt 46-48 i forslaget til afgørelse, tværtimod netop ikke blevet udformet som en fritagelsesordning, idet en sådan ordning ikke ville gøre det muligt at fjerne belastningen af moms i tidligere led og dermed sikre det fælles momssystems neutralitet. Det fremgår i øvrigt af det nævnte direktivs artikel 296, stk. 1, at landbrugerne i princippet er undergivet enten den almindelige ordning, særordningen for små virksomheder eller den nævnte standardsatsordning.

50 Videre bemærkes, at selv om forenklingen af de administrative forpligtelser for standardsatslandbrugerne faktisk udgør et af de formål, som standardsatsordningen for landbruget forfølger, kan et ønske om forenkling ikke begrunde indførelsen af en fritagelse, der ikke er fastsat i momsdirektivet (jf. i denne retning og analogt dom af 28.9.2006, sag C-128/05, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 9265, præmis 25). Dette gælder så meget desto mere som dette forenklingsformål i det foreliggende tilfælde skal forenes med formålet om godtgørelse for belastningen af den moms, de berørte landbrugere har betalt i tidligere led, hvilket nødvendigvis indebærer, at standardsatslandbrugerne må undergives et mindste antal administrative forpligtelser, bl.a. for at indsamle de oplysninger, der er nødvendige til fastsættelsen af de anvendelige standardsatser for godtgørelse.

51 Hvis standardsatslandbrugerne faktisk belastes af moms i tidligere led med et beløb, som ikke er ubetydeligt, ville det imidlertid være i strid med dette sidstnævnte formål ikke at indrømme dem en godtgørelse for en sådan belastning.

52 Endvidere fremgår det af syvende betragtning til momsdirektivet, at det fælles momssystem bør medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde. Standardsatsordningen for landbruget tager, som generaladvokaten har anført det i punkt 45-48 i forslaget til afgørelse, således også sigte på i videst mulig omfang at sikre momsens neutralitet, idet godtgørelsen skal forhindre, at belastningen af moms i tidligere led overføres til senere led og medfører et pristillæg, som for sin del bliver belastet af denne afgift, og som vil stige gradvist i alle led af produktions- og distributionskæden for de af standardsatslandbrugerne leverede varer og tjenesteydelser. En fortolkning af den omstridte bestemmelse, hvorefter det står medlemsstaterne frit for at nedsætte standardsatsen for godtgørelse til 0, selv når standardsatslandbrugerne skal betale et ikke-ubetydeligt beløb for moms i tidligere led, ville følgelig være i strid med den nævnte neutralitet.

53 Ganske vist fører udbetalingen af en simpel godtgørelse ud fra en ren standardsats ikke pr. definition til, at der sikres fuldkommen momsneutralitet. Udbetalingen gør det imidlertid muligt at sikre den højeste grad af neutralitet, henset til nødvendigheden af at forene udbetalingen og formålet med godtgørelsen med formålet om forenkling af de regler, som standardsatslandbrugere er undergivet, hvilket også er et af formålene for standardsatsordningen for landbruget, således som det allerede er nævnt i denne doms præmis 48.

54 I denne sammenhæng kan fremgangsmåden for fastsættelse af standardsatsen for godtgørelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 298 ikke i sig selv anses for at skabe tvivl om disse formål. Det kan dermed ikke antages, at en simpel fritagelse for landbrugsvirksomhed, blot fordi den fra en funktionel synsvinkel svarer til anvendelsen af en standardsats for godtgørelse på 0, kan anses for en korrekt gennemførelse af momsdirektivets bestemmelser vedrørende standardsatsordningen for landbruget, og navnlig direktivets artikel 296-298.

55 I denne forbindelse skal det ligeledes bemærkes, at muligheden for at nedbringe standardsatsen for godtgørelse til 0 udgør en supplerende mulighed til den i momsdirektivets artikel 298, stk. 2, første punktum, fastsatte mulighed for at afrunde til nærmeste lavere eller højere halve procent. Henset til ovenstående betragtninger gives medlemsstaterne imidlertid kun denne mulighed for at nedbringe satsen til 0, når de satser, der følger af de i overensstemmelse med stk. 1 i samme artikel 298 foretagne beregninger – til trods for, at de er højere end 0,5% – ikke desto mindre er ubetydelige, og følgelig når standardsatslandbrugernes samlede momsbelastning i tidligere led i sig selv kan anses for ubetydelig.

56 Således som generaladvokaten har anført i punkt 20-33 og 56-58 i forslaget til afgørelse, bemærkes for det første, at hverken ordlyden af den omstridte bestemmelse eller forarbejderne til sjette direktiv er til hinder for denne fortolkning af momsdirektivets artikel 296-298, og for det andet, at Den Portugisiske Republik ikke med føje kan påberåbe sig dommen af 15. juli 2010, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (sag C-582/08, Sml. I, s. 7195), til støtte for, at denne fortolkning ikke skulle kunne gøres gældende over for medlemsstaten.

57 Det skal endvidere understreges, at, i modsætning til det af Den Portugisiske Republik anførte, vil en fortolkning af den omstridte bestemmelse, hvorefter det står medlemsstaterne frit for at fastsætte standardsatser på 0 uanset omstændighederne, være i strid med retssikkerheden og med den ensartede anvendelse af reglerne i det fælles momssystem i Unionen.

58 I det foreliggende tilfælde, og uden at det er fornødent at udtale sig om formaliteten eller relevansen af Kommissionens argument baseret på de satser på 5,3% og 7,9%, som den har påberåbt sig, skal det blot bemærkes, at Den Portugisiske Republik har erkendt, at momssatsen på 0 blev ophævet i dens nationale lovgivning i løbet af 1992, og at de varer og tjenesteydelser, som landbrugerne almindeligvis har erhvervet til udøvelsen af deres virksomhed, siden er blevet undergivet en momssats på 6% eller 13% efter omstændighederne. De portugisiske standardsatslandbrugere bliver således nødvendigvis belastet af moms i tidligere led, som beløbsmæssigt ikke er ubetydelig, og som af denne grund skal godtgøres. Derfor kan denne medlemsstat ikke med rette anvende en standardsats for godtgørelse på 0 på de af den anfægtede portugisiske ordning omfattede landbrugere.

59 Det skal i øvrigt først og fremmest bemærkes, at Den Portugisiske Republiks argument, hvorefter det kun er nødvendigt at fastsætte en standardsats for godtgørelse på 0, når landbrugerne befinder sig i en situation, der er karakteriseret ved afgiftstilgodehavender i forhold til staten, ikke finder nogen støtte i momsdirektivets ordlyd. Tværtimod har Domstolen allerede præciseret, at de makroøkonomiske oplysninger alene vedrørende standardsatslandbrugerne, som angives i momsdirektivets artikel 298, således som Den Portugisiske Republik har gjort gældende, omfatter input (det mellemkommende forbrug og den faste bruttokapitaldannelse) og output (den endelige produktion, herunder eget forbrug) samt det samlede afgiftsbeløb vedrørende input, men også, at standardsatserne for godtgørelse fås ved at dividere dette ene samlede afgiftsbeløb for input med output (dom af 28.6.1988, sag 3/86, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 3369, præmis 8). Den eventuelle skyldige moms i tidligere led, og derfor landbrugernes eventuelle afgiftstilgodehavender, bl.a. de landbrugere, der er omfattet af standardsatsordningen, tages derfor ikke i betragtning ved fastsættelsen af standardsatsen for den anvendelige godtgørelse.

60 Endelig følger det af Domstolens faste praksis, at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et traktatbrud, skal vurderes på baggrund af forholdene i medlemsstaten, som de var ved udløbet af fristen i den begrundede udtalelse (jf. bl.a. dom af 11.10.2001, sag C-110/00, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 7545, præmis 13, og af 3.6.2001, sag C-487/08, Kommissionen mod Spanien, præmis 34). Det bemærkes videre, at bestemmelserne i artikel 258 TEUF finder anvendelse, uden at Kommissionen behøver iagttage en bestemt frist. Kommissionen har således beføjelse til selv at vurdere, hvornår der er grund til at anlægge sag, og derfor tilkommer det principielt ikke Domstolen at efterprøve denne vurdering (dom af 4.3.2010, sag C-297/08, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 1749, præmis 87 og den deri nævnte retspraksis).

61 Det følger heraf, at eftersom Den Portugisiske Republik ikke bestrider, at på tidspunktet for udløbet af fristen i den begrundede udtalelse var den samlede momsbelastning for landbrugets produktionsfaktorer, der bæres af de landbrugere, der er omfattet af den anfægtede portugisiske ordning, ikke ubetydelig, således som det er blevet fastslået i denne doms præmis 58, er den omstændighed, selv hvis dette kunne godtgøres, at forholdene i Portugal i denne henseende i det væsentlige ikke har forandret sig siden 1992 eller endog siden 1989, uden betydning for vurderingen af, om Kommissionens påstand skal tages til følge.

62 Endelig bemærkes dels, at momsdirektivets artikel 296, stk. 1, udtrykkeligt fastsætter, at standardsatsordningen for landbruget har til formål at godtgøre momsbelastningen i tidligere led for standardsatslandbrugere. Det kan således ikke tiltrædes, at denne godtgørelse på generel vis knytter sig til udgifterne til landbrugsdrift og således skulle have en ikke-skattemæssig karakter, og at der ikke kan pålægges en pligt til udbetaling heraf på grundlag af momsdirektivet. Dels indeholder momsdirektivets artikel 300 og 301 de væsentligste bestemmelser om fremgangsmåden for, hvorledes den faktiske godtgørelse, som en given standardsatslandbruger har krav på, skal fastsættes og udbetales til denne landbruger. Det kan således heller ikke tiltrædes, at de landbrugere, der er omfattet af den anfægtede portugisiske ordning, skulle kunne kompenseres på anden vis for momsbelastningen i tidligere led end ved betaling af en standardsatsgodtgørelse i overensstemmelse med det nævnte direktiv.

63 Følgelig må Kommissionen gives medhold i det første klagepunkt, den har anført til støtte for sit søgsmål.

Andet klagepunkt om den negative kompensation af egne indtægter, der skyldes i forbindelse med momsopkrævningen

64 Det følger af fast retspraksis, at Domstolen af egen drift kan prøve, om de i artikel 258 TEUF fastsatte betingelser for at anlægge et traktatbrudssøgsmål er opfyldt (dom af 31.3.1992, sag C-362/90, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 2353, præmis 8, og dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 70).

65 Det fremgår bl.a. 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 væsentlige faktiske og retlige omstændigheder, som et søgsmål støttes på, fremgå af selve stævningen på en sammenhængende og forståelig måde (dom af 9.1.2003, sag C-178/00, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 303, præmis 6, og af 15.6.2010, sag C-211/08, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5267, præmis 32).

66 I den foreliggende sag opfylder Kommissionens andet klagepunkt ikke disse krav. Ved dette klagepunkt foreholder Kommissionen nemlig således Den Portugisiske Republik at foretage en væsentlig negativ kompensation for de manglende egne indtægter for Den Europæiske Union hidrørende fra moms. I fremstillingen af sine anbringender har Kommissionen imidlertid begrænset sig til at angive, at i tilfælde af, at det fastslås, at der foreligger en tilsidesættelse af momsdirektivet, der indebærer en samlet nedsættelse af de egne indtægter for Unionen, vil den have krav på at modtage det samlede beløb for de pågældende egne indtægter med tillæg af morarente. Kommissionen har således undladt at forklare, præcis hvilken forpligtelse der påhvilede denne medlemsstat, som den undlod at opfylde ved at foretage en sådan kompensation. Kommissionen har desuden i sin stævning medgivet, at »genstanden for det foreliggende traktatbrudssøgsmål [ikke] er at undersøge, i hvilket omfang Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser med hensyn til opkrævning af egne indtægter«, hvorved den således modsiger det andet klagepunkt, som den har gjort gældende for Domstolen.

67 Det følger heraf, at det andet klagepunkt afvises.

68 Henset til samtlige ovenstående bemærkninger skal det fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til momsdirektivets artikel 296-298, idet den anvender en særordning for landbrugere, der er i strid med ordningen, der er indført ved det nævnte direktiv, eftersom disse landbrugere fritages for betaling af moms, og idet den anvender en standardsats for godtgørelse på 0.

Sagens omkostninger

69 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 3, første afsnit, kan Domstolen fordele sagens omkostninger eller bestemme, at hver part skal bære sine egne omkostninger, hvis hver af parterne henholdsvis taber eller vinder på et eller flere punkter. Da Kommissionen kun delvis har fået medhold i påstandene, bør hver part bære sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Fjerde Afdeling):

1) Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 296-298 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, idet den anvender en særordning for landbrugere, der er i strid med ordningen, der er indført ved det nævnte direktiv, eftersom disse landbrugere fritages for betaling af moms, og idet den anvender en standardsats for godtgørelse på 0.

2) I øvrigt frifindes Den Portugisiske Republik.

3) Europa-Kommissionen og Den Portugisiske Republik bærer deres egne omkostninger.

Underskrifter