

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 12 oktober 2017 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 296.2 – Artikel 299 – Gemensam ordning för schablonbeskattning av jordbrukare – Uteslutning ur den gemensamma ordningen – Villkor – Begreppet ’kategorier av jordbrukare’?

I mål C-262/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (överdomstol (skatte- och finansavdelningen), Förenade kungariket) genom beslut av den 10 maj 2016, som inkom till domstolen den 12 maj 2016, i målet

Shields & Sons Partnership

mot

Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen samt domarna J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby och M. Vilaras (referent),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 15 mars 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Shields & Sons Partnership, genom G. Edwards biträdd av M. C. P. Thomas, barrister,
- Förenade kungarikets regering, genom G. Brown och J. Kraehling, båda i egenskap av ombud, biträdda av R. Chapman, barrister,
- Frankrikes regering, genom D. Colas och S. Ghiandoni, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Owsiany-Hornung, R. Lyal och M. Wilderspin, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 28 juni 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 296.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Shields & Sons Partnership och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Förenade kungarikets tull- och skattemyndighet) (nedan kallad skattemyndigheten) avseende sistnämnda myndighets upphävande av det godkännande om anslutning till den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare (nedan kallad ordningen för schablonbeskattning) som detta bolag hade beviljats.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I avdelning XII i mervärdesskattedirektivet fastställs särskilda ordningar för uttag av mervärdesskatt. Artiklarna 295-305, som återfinns i kapitel 2 i detta direktiv, gäller ordningen för schablonbeskattning.

4 I artikel 296 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"1. Om tillämpningen på jordbrukare av de normala mervärdesskattereglerna eller, i förekommande fall, den särskilda ordningen i kapitel 1 skulle leda till svårigheter, får medlemsstaterna tillämpa en ordning med schablonbeskattning i enlighet med detta kapitel för att kompensera schablonbeskattade jordbrukare för den mervärdesskatt de betalar på inköp av varor och tjänster.

2. Varje medlemsstat får från ordningen för schablonbeskattning utesluta vissa kategorier av jordbrukare samt jordbrukare för vilka tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna eller, i förekommande fall, de förenklade reglerna i artikel 281, inte skulle vålla administrativa svårigheter.

3. Varje schablonbeskattad jordbrukare skall i enlighet med de regler och villkor som varje medlemsstat fastställt ha rätt att välja att de normala mervärdesskattereglerna eller, i förekommande fall, de förenklade reglerna i artikel 281, skall tillämpas på honom."

5 Artikel 297 i direktivet har följande lydelse:

"Medlemsstaterna skall vid behov bestämma schablonberäknade procentuella compensationstal. De får bestämma olika schablonberäknade procentuella compensationstal för skogsbruk, för de olika underavdelningarna av jordbruk och för fiske.

Medlemsstaterna skall anmäla de schablonberäknade procentuella compensationstal som fastställs med stöd av första stycket till kommissionen innan de tillämpar dem."

6 I artikel 298 i direktivet anges följande:

"De schablonberäknade procentuella compensationstalen skall bygga på makroekonomiska statistiska uppgifter enbart för schablonbeskattade jordbrukare under de föregående tre åren.

Procenttalen får avrundas uppåt eller nedåt till närmaste halva procentenhet. Medlemsstaterna får även välja att minska dessa procenttal ned till noll."

7 Artikel 299 i direktivet har följande lydelse:

”De schablonberäknade procentuella compensationstalen får inte leda till att de schablonbeskattade jordbrukarna sammantaget ges återbetalningar som är större än den ingående mervärdesskatten.”

Nationell rätt

8 I section 54 i Value Added Tax Act 1994 (nedan kallad 1994 års mervärdesskattelag), som återfinns under rubriken ”Jordbrukare etcetera”, föreskrivs följande:

”1) Skattemyndigheten kan, i enlighet med villkoren i myndighetens föreskrifter, vad gäller denna section godkänna varje person som visar för myndigheten

- a) att den driver verksamhet som inbegriper en eller flera angivna verksamheter,
- b) att den har de egenskaper och har uppfyllt de krav som föreskrivs, ...

...

3. Skattemyndigheten kan genom föreskrifter fastställa ett belopp som ska inräknas i vederlaget för varje beskattningsbart tillhandahållande som sker

- a) som en del av driften eller utvecklingen av en relevant del av en verksamhet tillhörande en person som tills vidare är godkänd enligt denna section,
- b) vid en tidpunkt då denna person inte är en beskattningsbar person, och
- c) till en beskattningsbar person

som vad gäller fastställandet av det belopp denna person har rätt till enligt section 25 och section 26 ska behandlas som mervärdesskatt som utgått på ett tillhandahållande till den personen.

4) Det belopp som enligt vad som föreskrivs i subsection 3 ovan kan komma att tas med i vederlaget för ett tillhandahållande ska motsvara en sådan procentuell andel, som finansdepartementet kan fastställa i en förordning, av den summa som tillsammans med detta belopp motsvarar vederlaget för tillhandahållandet.

5) Skattemyndighetens behörighet att i enlighet med förordningar enligt section 39 besluta om återbetalning, till personer som omfattas av denna section, av mervärdesskatt som skulle ha varit deras ingående mervärdesskatt om de var beskattningsbara personer i Förenade kungariket inbegriper behörighet att besluta om betalning till personer som omfattas av denna section av belopp som motsvarar de belopp som, om dessa personer vore beskattningsbara personer i Förenade kungariket skulle vara deras ingående mervärdesskatt på grund av bestämmelser i denna section, och hänvisningar i denna section [39], eller i någon annan bestämmelse, till återbetalning av mervärdesskatt ska tolkas i enlighet med detta.

6) Bestämmelser enligt denna section kan föreskriva om

...

- b) de fall och det sätt på vilket skattemyndigheten kan upphäva en persons godkännande

...

8) I denna section betyder 'angivna verksamheter' sådana verksamheter som genomförs av en person vilka innebär att denne ska behandlas som jordbrukare i enlighet med artikel 25 i [rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva område 9, volym 1, s. 28)] (den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare), såsom finansdepartementet kan bestämma genom förordning."

9 I punkt 1 i del II i bilagan till Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992, SI 1992/3220 (Mervärdesskatteförordning (gemensam ordning för schablonbeskattning av jordbrukare) (angivna verksamheter) 1992 SI 1992/3220) anges uppfödning av djur som en av de verksamheter som medför att en person kan omfattas av ordningen för schablonbeskattning.

10 I Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992, SI 1992/3221 (Mervärdesskatteförordning (gemensam ordning för schablonbeskattning av jordbrukare) (procentuellt tillägg) 1992 SI 1992/3221) föreskrivs att det procentuella tillägget för den gemensamma ordningen för schablonbeskattning ska vara 4 procent, vilket är tillämpligt på alla jordbrukare som är anslutna till denna ordning.

11 Value Added Tax Regulations 1995 (1995 års föreskrifter om mervärdesskatt) innehåller kapitel XXIV som antogs med tillämpning av section 54 i 1994 års lag och där föreskrifterna 202?211 återfinns.

12 I regulation 203 i 1995 års föreskrifter om mervärdesskatt, som återfinns under rubriken 'Schablonbeskattning', föreskrivs följande:

(1) Om de villkor som anges i regulation 204 är uppfyllda ska [skattemyndigheten] godkänna en person som schablonbeskattad jordbrukare vad avser tillämpningen av ordningen för schablonbeskattning ...

2) När en person tills vidare är godkänd i enlighet med denna regulation (oavsett huruvida denna person är en beskattningsbar person) ska varje tillhandahållande av varor eller tjänster från denna person inom driften eller utvecklingen av en relevant del av dennes verksamhet bortses från vid bedömningen av huruvida personen är, har blivit eller har upphört att vara skyldig eller berättigad att registreras i bilagan till [1994 års lag]."

13 I regulation 204 i dessa föreskrifter, som har rubriken 'Godkännande för schablonbeskattning', anges följande:

'De villkor som avses i regulation 203 är följande:

- (a) att personens näringsverksamhet innefattar en eller flera angivna verksamheter,
- b) att personen under de tre år som föregår ansökan om att godkännas
- i) inte har dömts för något skattebrott med anknytning till mervärdesbeskattning,

ii) inte har gjort någon betalning för att slutföra ett förfarande avseende mervädesbeskattning enligt section 152 i Customs and Excise Management Act 1979 [1979 års tull- och punktskattelag], i dess tillämpning enligt section 72.12 i [1994 års lag], eller

iii) varit föremål för en sanktion enligt section 60 i [1994 års lag],

c) att personen inger sin ansökan om godkännande på formulär nr 14 i bilaga 1 till dessa föreskrifter, och

d) att personen visar [skattemyndigheten] att den är en person med avseende på vilken de totala belopp som anges i section 209 gällande tillhandahållanden som personen har utfört under de räkenskapsår som följer dess anslutning inte med 3 000 [pund (GBP) (ungefär 3 410 euro)] eller mer överstiger ingående mervärdesskatt som denna person annars hade rätt att göra avdrag för under det räkenskapsåret.”

14 Enligt regulation 206.1 i) i 1995 års föreskrifter kan skattemyndigheten upphäva en jordbrukares godkännande om anslutning till ordningen för schablonbeskattning om myndigheten anser det vara nödvändigt för att bevara sina intäkter.

15 I punkt 7.2 i meddelandet VAT Notice 700/46/12, som enligt den hänskjutande domstolen inte har bindande rättsverkan men som skattemyndigheten anser definierar en viss kategori av jordbrukare som ska uteslutas ur ordningen för schablonbeskattning, föreskrivs följande:

”Du är skyldig att lämna ordningen ... om det visar sig att du erhåller betydligt mer i återbetalning som schablonbeskattad jordbrukare än du skulle ha erhållit om du hade varit registrerad för mervärdesskatt enligt normala regler.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 Klaganden i det nationella målet (nedan kallad Shields) är ett handelsbolag som består av medlemmar av samma familj vilka bedriver jordbruksverksamhet i Nordirland (Förenade kungariket). Shields föder upp nötkreatur som har köpts in från ett närstående bolag, Shield Livestock Limited, och göder dem för att sälja dem till ett företag, Anglo Beef Processors, som driver ett slakteri.

17 På inrådan från detta sistnämnda företag har Shields ansökt om att få ansluta sig till ordningen för schablonbeskattning vilket godkändes den 1 maj 2004. Shields fick således rätt att höja försäljningspriset på nötkreatur med ett schablontal på fyra procent. Denna höjning gav Shields kunder rätt till avdrag. I ansökan om att anslutas till ordningen för schablonbeskattning uppskattade Shields sin omsättning till 700 000 GBP (cirka 795 760 euro) under det första beskattningsåret efter dess anslutning till ordningen. Uppgifterna från det senast godkända räkenskapsåret visade emellertid på en försäljning på 633 718 GBP (cirka 720 410 euro).

18 Den 27 juni 2012 träffade tjänstemän från skattemyndigheten Shields revisor för att bedöma huruvida Shields kunde fortsätta att vara ansluten till ordningen för schablonbeskattning. Under detta möte undersöktes flera bokslut, bland annat Shields resultat- och balansräkningar, samt en tabell där de belopp som Shields hade uppburit med tillämpning av den schablonberäknade procentsatsen på fyra procent jämfördes med de belopp som hade kunnat dras av som ingående mervärdesskatt om Shields hade beskattats enligt den vanliga ordningen för mervärdesskatt.

19 Tjänstemännen från skattemyndigheten konstaterade härvid att Shields för räkenskapsåren 2004/2005–2011/2012 på grund av sin anslutning till ordningen för schablonbeskattning hade gjort en ekonomisk vinst på 374 884,23 GBP (ungefär 426 170 euro).

20 Genom beslut av den 15 oktober 2012 har skattemyndigheten upphävt Shields godkännande om anslutning till ordningen för schablonbeskattning med motiveringen att vinsterna från tillämpningen av det schablonberäknade compensationstalet betydligt överstiger den ingående skatt som Shields hade kunnat göra avdrag för enligt den normala ordningen för mervärdesskatt.

21 Efter att Shields begärt omprövning vidhöll skattemyndigheten sistnämnda beslut.

22 First-tier Tribunal (Tax chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen), Förenade kungariket) avslog Shields överklagande. Shields överklagade därefter till Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (överdomstol (skatte- och finansavdelningen), Förenade kungariket).

23 Sistnämnda domstol konstaterar att parterna i det nationella målet är oense avseende två frågor gällande tolkningen av mervärdesskattedirektivet.

24 Den första frågan är huruvida artikel 296.2 i mervärdesskattedirektivet utgör en uttömmande uppräknings av de fall då en jordbrukare kan uteslutas från ordningen för schablonbeskattning.

25 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende framhållit att Shields anser att denna artikel innehåller en uttömmande uppräknings av de situationer då en medlemsstat kan utesluta jordbrukare från ordningen för schablonbeskattning eftersom medlemsstaterna enligt mervärdesskattedirektivet inte ges något utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller uteslutning i ett enskilt fall. Enligt Shields ska ordningen för schablonbeskattning hanteras på så sätt att skatteneutralitet vid mervärdesbeskattning uppnås med tillämpning av de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Shields anger att bland dessa bestämmelser innebär artikel 296.2 i mervärdesskattedirektivet en möjlighet att utesluta vissa kategorier av jordbrukare och jordbrukare för vilka tillämpningen av allmänna regler inte leder till några administrativa svårigheter, men inte en viss jordbrukare i ett enskilt fall. Shields har slutligen anfört att artikel 299 i mervärdesskattedirektivet endast avser schablonberäknade procentuella compensationstal för att säkerställa att ordningen för schablonbeskattning globalt sett är skatteneutral och att denna artikel inte medför en möjlighet att utesluta en viss jordbrukare i ett enskilt fall från denna ordning.

26 Skattemyndigheten anser att medlemsstaterna, för att säkerställa skatteneutralitet vid mervärdesbeskattning, kan föreskriva andra villkor för anslutning till ordningen för schablonbeskattning än de som Shields har angett, under förutsättning att ingen bestämmelse i mervärdesskattedirektivet åsidosätts. Vidare har skattemyndigheten gjort gällande att syftet med ordningen för schablonbeskattning är att komma så nära skatteneutralitet vid mervärdesbeskattning som möjligt på såväl en individuell basis som på en övergripande basis. Att tillåta vissa jordbrukare att fortsätta vara anslutna till ordningen för schablonbeskattning trots att den fördel de därigenom erhåller är alltför betydande skulle enligt skattemyndigheten undergräva skatteneutraliteten vid mervärdesbeskattning för samtliga jordbrukare sammantagna.

27 Den andra fråga som den hänskjutande domstolen har identifierat, där parterna i det nationella målet är oense, är tolkningen av begreppet "vissa kategorier av jordbrukare" i den mening som avses i artikel 296.2 i mervärdesskattedirektivet.

28 Enligt Shields har skattemyndigheten uteslutit den ur ordningen för schablonbeskattning på grund av dess individuella situation och inte på grund av dess tillhörighet till en viss kategori av

jordbrukare som har definierats enligt artikel 296.2 i mervärdesskattedirektivet. Begreppet kategori avser emellertid en grupp som kan identifieras på grundval av objektiva egenskaper, vilket ska möjliggöra för alla jordbrukare att med rimlig säkerhet kunna avgöra huruvida de omfattas av denna grupp. Skattemyndigheten har i förevarande fall underlåtit att identifiera någon grupp av jordbrukare med tillräcklig tydlighet. Om den kategori som skattemyndigheten har tänkt sig godtas som en viss kategori av jordbrukare i den mening som avses i artikel 296.2 i mervärdesskattedirektivet innebär detta att denna myndighet tillerkänns ett utrymme för skönsmässig bedömning. Enligt Shields skulle nämligen en sådan kategori vara resultatet av otydliga förhållanden eller innebära att skattemyndigheten ges full handlingsfrihet att fatta sitt beslut på grundval av subjektiva faktorer.

29 Skattemyndigheten anser att den angivna kategorin är tillräckligt tydlig för att utgöra en viss kategori av jordbrukare i den mening som avses i artikel 296.2 i mervärdesskattedirektivet och att denna kategori definieras i punkt 7.2 i meddelandet VAT Notice 700/46/12. Enligt detta meddelande kan jordbrukare som visar sig erhålla betydligt mer i återbetalning som schablonbeskattade jordbrukare än de skulle ha erhållit enligt den normala ordningen för mervärdesskatt uteslutas ur ordningen för schablonbeskattning. Även regulation 206.1 i) i 1995 års föreskrifter om mervärdesskatt tyder på detta.

30 Mot denna bakgrund beslutade Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (överdomstol (skatte- och finansavdelningen), Förenade kungariket) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

"1. Ska, vad gäller den gemensamma ordning för schablonbeskattning av jordbrukare som införs genom kapitel 2 i del XII i [i mervärdesskattedirektivet], artikel 296.2 [i detta direktiv] tolkas så, att den utgör en uttömmande reglering av när en medlemsstat kan utesluta en jordbrukare från den gemensamma ordningen för schablonbeskattning? I synnerhet önskas svar på följande frågor:

- a) Kan en medlemsstat endast utesluta jordbrukare från ordningen för schablonbeskattning med stöd av [ovannämnda] artikel 296.2?
- b) Kan en medlemsstat även utesluta en jordbrukare från ordningen för schablonbeskattning med tillämpning av artikel 299 [i mervärdesskattedirektivet]?
- c) Ger principen om skatteneutralitet en medlemsstat rätt att utesluta en jordbrukare från ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare?
- d) Har medlemsstater behörighet att utesluta jordbrukare från ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare på någon annan grund?

2. Hur ska begreppet "kategori av jordbrukare" i artikel 296.2 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas? I synnerhet önskas svar på följande frågor:

- a) Måste en relevant kategori av jordbrukare kunna identifieras på grundval av objektiva egenskaper?
- b) Kan en relevant kategori av jordbrukare identifieras med hänvisning till ekonomiska överväganden?
- c) Hur tydligt måste en medlemsstat definiera en kategori av jordbrukare som den hävdar ska uteslutas?
- d) Har en medlemsstat rätt att behandla ?jordbrukare som visar sig erhålla betydligt mer i återbetalning som schablonbeskattade jordbrukare än de skulle ha erhållit om de hade varit

registrerade för mervärdesskatt' som en relevant kategori i den mening som avses i den ovannämnda bestämmelsen?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet huruvida artikel 296.2 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör en uttömmande uppräkningslista av alla situationer då en medlemsstat kan utesluta en jordbrukare ur ordningen för schablonbeskattning eller om artikel 299 i detta direktiv, principen om skatteneutralitet eller andra skäl kan utgöra grund för en sådan uteslutning.

32 I det nationella målet har skattemyndigheten i ett enskilt fall upphävt Shields godkännande om anslutning till ordningen för schablonbeskattning med motiveringen att vinsterna från tillämpningen av det schablonberäknade kompensationstalet betydligt överstiger den ingående skatt som jordbrukaren hade kunnat göra avdrag för enligt den normala ordningen för mervärdesskatt.

33 Det ska erinras om att den ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare är en avvikande ordning som utgör ett undantag från de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och att den således endast får tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå det avsedda syftet (dom av den 15 juli 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, punkt 27, dom av den 8 mars 2012, kommissionen/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 49, och dom av den 12 oktober 2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 37).

34 Ett av de två syftena med denna ordning är behovet av att förenkla de administrativa skyldigheter som åvilar berörda jordbrukare, vilket ska förenas med syftet att kompensera jordbrukarna för deras ingående mervärdesskatt vid inköp av varor som ska användas i deras verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 2012, kommissionen/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 50, och dom av den 12 oktober 2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 38).

35 Det är mot bakgrund av ovannämnda omständigheter som den första frågan ska besvaras.

36 I artikel 296.2 i mervärdesskattedirektivet nämns endast möjligheten att från ordningen för schablonbeskattning utesluta vissa kategorier av jordbrukare och jordbrukare för vilka tillämpningen av normala regler eller förenklade regler enligt artikel 281 i detta direktiv inte leder till några administrativa svårigheter.

37 Det framgår emellertid varken av syftena för ordningen för schablonbeskattning eller det sammanhang där artikel 296.2 i mervärdesskattedirektivet ingår att lagstiftaren har haft för avsikt att tillåta andra uteslutningsgrunder.

38 Ett av de syften som eftersträvas med ordningen för schablonbeskattning är visserligen att jordbrukare ska få möjlighet att kompensera de kostnader för mervärdesskatt som de har haft i sin verksamhet. Risken för överkompensation av mervärdesskatt beaktas likväl i artikel 299 i detta direktiv med avseende på samtliga schablonbeskattade jordbrukare. Enligt denna artikel får medlemsstaterna i detta avseende inte fastställa schablonberäknade procentuella kompensationstal till en sådan nivå att det leder till att de schablonbeskattade jordbrukarna sammantaget ges återbetalningar som är större än den ingående mervärdesskatten.

39 Av artiklarna 297–299 i direktivet framgår dessutom att de procentuella kompensationstalen

fastställs övergripande av varje medlemsstat med hänsyn till makroekonomiska statistiska uppgifter enbart för schablonbeskattade jordbrukare under de föregående tre åren. Ett beslut om uteslutning i ett enskilt fall av en jordbrukare från ordningen för schablonbeskattning på grund av de återbetalningar som erhållits med tillämpning av dessa kompensationsstal kan således inte antas med stöd av artikel 299 i direktivet.

40 Den hänskjutande domstolen har slutligen hänvisat till möjligheten att upphäva ett godkännande om anslutning till ordningen för schablonbeskattning på den grunden att förmånen av att omfattas av denna ordning, i en sådan situation som den i det nationella målet, skulle undergräva principen om skatteneutralitet. Såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 26 i sitt förslag till avgörande, har unionslagstiftaren emellertid medvetet grundat denna ordning på en viss generalisering, genom att avvika från denna princip, vilket är möjligt eftersom skatteneutralitet, i den mening som avses i förevarande mål, inte utgör en självständig rättslig princip, utan ett av de mål som eftersträvas genom mervärdesskattedirektivet och som bland annat fastställs i artiklarna 167 och följande i detta direktiv, där principen om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreskrivs.

41 Domstolen har för övrigt redan slagit fast att ordningen för schablonbeskattning i princip inte kan säkerställa fullständig skatteneutralitet och att det är just i detta avseende som lagstiftaren genom ordningen för schablonbeskattning försöker förena detta syfte med syftet att förenkla de regler som gäller för de schablonbeskattade jordbrukarna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 2012, kommissionen/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 53).

42 Att en jordbrukare som är ansluten till denna ordning, såsom i förevarande fall, erhåller återbetalning av mervärdesskatt som överstiger det belopp av ingående mervärdesskatt som denna hade kunnat göra avdrag för enligt den normala eller förenklade ordningen, kan under dessa omständigheter inte anses strida mot unionsrätten.

43 Principen om skatteneutralitet kan således inte utgöra grund för en sådan åtgärd avseende uteslutning från ordningen för schablonbeskattning som upphävandet av godkännandet att anslutas till denna förordning.

44 Av ovan anförda överväganden följer att den första tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande. Artikel 296.2 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör en uttömmande uppräkningslista av alla situationer då en medlemsstat kan utesluta en jordbrukare från ordningen för schablonbeskattning.

Den andra frågan

45 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 296.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att jordbrukare som visar sig erhålla betydligt mer i återbetalning som schablonbeskattade jordbrukare än de skulle ha erhållit enligt den normala eller förenklade ordningen för mervärdesskatt kan utgöra en viss kategori av jordbrukare i den mening som avses i denna bestämmelse.

46 I artikel 296.2 i direktiv 2006/112 anges de fall då jordbrukare kan uteslutas från ordningen för schablonbeskattning med hänvisning till att en sådan uteslutning bland annat kan beröra vissa kategorier av jordbrukare utan att begreppet "kategorier av jordbrukare" däri definieras.

47 Ett sådant begrepp måste visserligen avse den verksamhet som de berörda jordbrukarna utövar, vilka för att kunna utgöra en kategori måste ha en eller flera gemensamma egenskaper.

48 Med hänsyn till rättssäkerhetsprincipen ska de kategorier av jordbrukare i den mening som

avses i artikel 296.2 i mervärdesskattedirektivet inte desto mindre bestämmas på grundval av objektiva, klara och tydliga kriterier enligt nationell lagstiftning eller, i förekommande fall, av den verkställande myndighet som den nationella lagstiftaren har gett behörighet i detta avseende. Såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 36 i sitt förslag till avgörande måste således dessa kriterier fastställas i förväg, vilket innebär att den kategori som berörs av uteslutningen måste fastställas abstrakt och i förväg, så att alla jordbrukare, när de eventuellt fattar beslut om att ansluta sig till ordningen kan bedöma om de ingår i den kategori som ska uteslutas och om de fortfarande kommer att tillhöra denna kategori i framtiden.

49 En jordbrukare måste således på förhand kunna göra en individuell bedömning av sin situation för att avgöra huruvida vederbörande, med hänsyn till de kriterier som fastställts i denna lagstiftning, omfattas av en kategori av jordbrukare som är uteslutna ur ordningen för schablonbeskattning. En kategori av jordbrukare i den mening som avses i artikel 296.2 i mervärdesskattedirektivet kan däremot inte definieras med hänvisning till kriterier som inte möjliggör för berörda personer att kunna göra en sådan individuell bedömning utan att kraven på klarhet och säkerhet i rättsliga situationer åsidosätts.

50 Det är precis detta som är fallet i det nationella målet vad gäller en uteslutningsgrund som hänvisar till "betydligt mer i återbetalning".

51 Av ovan anförda överväganden följer att artikel 296.2 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att jordbrukare som visar sig erhålla betydligt mer i återbetalning som schablonbeskattade jordbrukare än de skulle ha erhållit enligt den normala eller förenklade ordningen för mervärdesskatt inte kan utgöra en kategori av jordbrukare i den mening som avses i denna bestämmelse.

Rättegångskostnader

52 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Artikel 296.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den utgör en uttömmande uppräkningslista av alla situationer där en medlemsstat kan utesluta en jordbrukare från ordningen för schablonbeskattning.**

2) **Artikel 296.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att jordbrukare som visar sig erhålla betydligt mer i återbetalning som schablonbeskattade jordbrukare än de skulle ha erhållit enligt den normala eller förenklade ordningen för mervärdesskatt inte kan utgöra en kategori av jordbrukare i den mening som avses i denna bestämmelse.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.