

Sag C-341/22**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

25. maj 2022

Forelæggende ret:

Corte suprema di cassazione (Italien)

Afgørelse af:

19. maj 2022

Kassationsappellant:

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

Kassationsindstævnt:

Agenzia delle Entrate

Hovedsagens genstand

Kassationsappel til prøvelse af en skatte- og afgiftsansættelse, hvormed Agenzia delle Entrate (skatte- og afgiftsmyndigheden) kvalificerede kassationsappellanten som skuffeselskab med hensyn til afgiftsperioden 2008 og opkrævede ubetalte ekstra direkte skatter. Ved den anfægtede skatte- og afgiftsansættelse blev kassationsappellanten endvidere nægtet retten til at overføre sit momstilgodehavende på 42 108 EUR til det følgende regnskabsår med den begrundelse, at kassationsappellanten i tre på hinanden følgende afgiftsperioder ikke havde foretaget momspligtige transaktioner med det minimumsbeløb, som var påkrævet for at opfylde kriterierne i den såkaldte operativitetstest i henhold til den italienske ordning om skuffeselskaber.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

I henhold til artikel 267 TEUF anmoder den forelæggende ret Domstolen om at udtale sig om, hvorvidt den nationale ordning om operativitetstesten er forenelig med EU-retten, navnlig hvad angår de konsekvenser, som den manglende

opfyldelse af kriterierne i denne test har på kvalifikationen som afgiftspligtig person og retten til momsfradrag, eventuelt også i lyset af retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

Præjudicielle spørgsmål

1) Kan artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 fortolkes således, at kvalifikationen som afgiftspligtig person, og følgelig retten til fradrag eller tilbagebetaling af den betalte overvæltede moms, kan nægtes en person, som foretager udgående momspligtige transaktioner i et begrænset omfang, som ikke anses for at stå i forhold til det, der i overensstemmelse med lovbestemte kriterier rimeligt kan forventes på grundlag af de aktiver, som personen råder over i tre på hinanden følgende år, når den pågældende ikke kan bevise, at der foreligger objektive forhindringer for denne omstændighed?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, er artikel 167 i direktiv 2006/112 og de grundlæggende principper såsom princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet med hensyn til begrænsning af retten til momsfradrag da til hinder for en national ordning, der i artikel 30, stk. 4, i lov nr. 724/1994 nægter en afgiftspligtig person, som i tre på hinanden følgende afgiftsperioder foretager udgående momspligtige transaktioner i et begrænset omfang, som ikke anses for at stå i forhold til det, der i overensstemmelse med lovbestemte kriterier rimeligt kan forventes på grundlag af de aktiver, som personen råder over i tre på hinanden følgende år, retten til fradrag af den betalte overvæltede moms på erhvervelser, retten til tilbagebetaling af denne moms eller retten til at overføre det respektive tilgodehavende til en senere afgiftsperiode, når den pågældende ikke kan bevise, at der foreligger objektive forhindringer for denne omstændighed?

3) Hvis det andet spørgsmål besvares benægtende, er de EU-retlige principper såsom retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning da til hinder for en national ordning, der i artikel 30, stk. 4, i lov nr. 724/1994 nægter en afgiftspligtig person, som i tre på hinanden følgende afgiftsperioder foretager udgående momspligtige transaktioner i et begrænset omfang, som ikke anses for at stå i forhold til det, der i overensstemmelse med lovbestemte kriterier rimeligt kan forventes på grundlag af de aktiver, som personen råder over i tre på hinanden følgende år, retten til fradrag af den betalte overvæltede moms på erhvervelser, retten til tilbagebetaling af denne moms eller retten til at overføre det respektive tilgodehavende til en senere afgiftsperiode, når den pågældende ikke kan bevise, at der foreligger objektive forhindringer for denne omstændighed?«

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem; navnlig artikel 2, stk. 1, litra a), artikel 9, stk. 1, artikel 167, artikel 168 og artikel 178

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag; navnlig artikel 18, stk. 4, og artikel 27, stk. 1-4

Anført praksis fra Domstolen

Dom af 20. januar 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu og Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, C- 655/19, EU:C:2021:40, præmis 25-30, af 6. oktober 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C- 267/08, EU:C:2009:619, præmis 20, af 2. juni 2016, Lajvér, C- 263/15, EU:C:2016:392, af 15. september 2011, Slaby m.fl., C- 180/10 og C- 181/10, EU:C:2011:589, præmis 36, 37 og 45, af 20. juni 1991, Polysar Investments Netherlands, C- 60/90, EU:C:1991:268, præmis 13, af 9. juli 2015, Trgovina Prizma, C- 331/14, EU:C:2015:456, præmis 23, af 13. juni 2019, IO (Moms – virksomhed som bestyrelsesmedlem), C- 420/18, EU:C:2019:490, præmis 29, af 17. oktober 2019, Paulo Nascimento Consulting, C- 692/17, EU:C:2019:[867], præmis 25, af 18. marts 2021, A. (Udøvelse af fradragsretten), C-895/19, EU:C:2021:216, præmis 32 og 33, af 1[4]. oktober 2021, Finanzamt N (Meddelelse af henførselsbeslutning), C-45/20, ECLI:EU:C:2021:852, præmis 31, 32 og 34, af 21. marts 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 39, af 15. september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C- 516/14, EU:C:2016:690, præmis 40, af 25. juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, præmis 34, af 14. september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 29, af 16. september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, præmis 27, af 12. juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 62, af 11. december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 38 og 40, af 17. oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, af 22. oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, af 12. november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 37-39, af 28. februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 39 og 40, af 9. september 2021, GE Auto Service Leasing GmbH, C-294/20, ECLI:EU:C:2021:723, af 28. juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 50, af 21. oktober 2021, Wilo Salmson France SAS, C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870, præmis 80, af 21. marts 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 48, af 18. november 2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer), C-371/19, EU:C:2020:936, præmis 83, af 10. juli 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, præmis 35,

og af 9. oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis samt præmis 29

Anførte nationale forskrifter

Legge 23 dicembre 1994, n. 724, »Misure di razionalizzazione della finanza pubblica« (lov nr. 724 af 23.12.1994, »Foranstaltninger til rationalisering af de offentlige finanser«), navnlig artikel 30 med overskriften »Skuffeselskaber. Vurdering af beviser«:

»4. Med hensyn til ikke operative selskaber og enheder kan det overskydende beløb, som fremgår af angivelsen vedrørende merværdiafgiften, ikke være genstand for tilbagebetaling, godtgørelse [...] eller overdragelse [...]. Såfremt det ikke operative selskab eller den ikke operative enhed i tre på hinanden følgende afgiftsperioder ikke foretager merværdiafgiftspligtige transaktioner til en værdi svarende til eller højere end det beløb, som opgøres ved anvendelsen af procentsatserne i stk. 1, kan det overskydende beløb ikke yderligere overføres med henblik på fradrag i skyldig moms vedrørende de følgende afgiftsperioder.

4a. Hvis der foreligger objektive forhold, som har gjort det umuligt at opnå de indtægter, den forøgelse af varebeholdningen, de provenuer og den indkomst, som er opgjort som fastsat i denne artikel, eller som ikke har gjort det muligt at foretage de i stk. 4 omhandlede merværdiafgiftspligtige transaktioner, kan det pågældende selskab anmode om at være undtaget fra ordningen mod skatteomgåelse [...].«

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Agenzia delle Entrate forkyndte en skatte- og afgiftsansættelse for selskabet Vigna Ottieri s.r.l., efterfølgende overtaget af Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, hvormed kassationsappellanten blev kvalificeret som skuffeselskab med hensyn til afgiftsperioden 2008, fordi selskabet havde bogført udgående transaktioner for et lavere samlet beløb end den minimumstærskel for indtægter, under hvilken selskabet i medfør af den nationale ordning formodes at være ikke operativt.
- 2 Ved den samme skatte- og afgiftsansættelse opkrævede Agenzia delle Entrate ikke forskriftsmæssigt betalte skatter og gav afslag på det momstilgodehavende på 42 108 EUR, som selskabet havde gjort gældende for det følgende regnskabsår. Som begrundelse for dette afslag anførte Agenzia delle Entrate, at selskabet i tre på hinanden følgende afgiftsperioder ikke havde foretaget momspligtige transaktioner til en værdi svarende til eller højere end det beløb, som blev opgjort ved anvendelsen af operativitetstestens kriterier.

- 3 Agenzia delle Entrate tilføjede, at selskabets salg af materielle anlægsaktiver og retten til brug af et varemærke ikke var relevante med hensyn til den omhandlede test, fordi de udgjorde overførsel af en virksomhedsgren og derfor som sådanne ikke var omfattet af momsens anvendelsesområde.
- 4 Selskabet klagede over den ovennævnte skatte- og afgiftsansættelse og nægtede bl.a., at der havde fundet overførsel af en virksomhedsgren sted, fordi det ikke var bevist, at erhververen havde videreført en af overdrageren tidligere udført aktivitet.
- 5 Commissione tributaria provinciale di Avellino (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Avellino) gav afslag på klagen ved dom af 18. april 2012.
- 6 Selskabet iværksatte appel ved Commissione tributaria regionale della Campania (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Campania), som forkastede den ved dom af 15. oktober 2013. Appeldomstolen fandt nemlig, på lige fod med Agenzia delle Entrate, at selskabet ved salget af de materielle anlægsaktiver og retten til brug af varemærket havde gennemført en overførsel af en virksomhedsgren, med den konsekvens, at de omhandlede transaktioner skulle anses for at ligge uden for anvendelsesområdet for moms.
- 7 Selskabet har iværksat kassationsappel ved den forelæggende ret til prøvelse af denne dom.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 8 Kassationsappellanten har påberåbt sig en tilsidesættelse af direktiv 77/388/EØF (navnlig artikel 18, stk. 4, og artikel 27, stk. 1-4), fordi selskabet ved den appellerede dom blev nægtet at overføre den indberettede overskydende moms til det følgende regnskabsår, hvilket gav anledning til en uberettiget begrænsning af retten til momsfradrag og en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet.
- 9 Ifølge kassationsappellanten skal en national bestemmelse (såsom den i den foreliggende situation anvendte, som sigter mod at undgå svig og misbrug i relation til skuffeselskaber), der indebærer en sådan begrænsning, som ikke er fastsat i momsdirektivet, forudgående være bemyndiget af Rådet, idet den ellers er i strid med direktivet og skal undlades anvendt.
- 10 Kassationsappellanten har derfor gjort gældende, at den nationale ret er forpligtet til at undlade at anvende den omhandlede nationale bestemmelse, fordi den er i strid med direktivet, og har tilføjet, at retten til fradrag af afgiften kun kan nægtes, såfremt skatte- og afgiftsmyndigheden beviser, at de materielle betingelser herfor ikke er opfyldt, eller at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug.
- 11 Agenzia delle Entrate har gjort gældende, at appeldomstolen anvendte den nationale ordning om skuffeselskaber korrekt, eftersom forudsætningerne for at

udelukke, at selskabet ikke udøvede normal virksomhed, var opfyldt. Efter skatte- og afgiftsmyndighedens opfattelse producerede selskabet nemlig varer og tjenesteydelser, som – selv om de udgjorde et middel til en yderligere virksomhed – havde en iboende og selvstændig værdi, som gjorde det muligt at realisere provenuer.

- 12 Skatte- og afgiftsmyndigheden har tilføjet, at den nationale ordning om skuffeselskaber sigter mod at undgå, at personer, som kun formelt udøver virksomhed, men reelt ikke er operative, misbruger selskabsstrukturer og opnår skattefordele. Afvisningen af retten til momsfradrag var således baseret på den omstændighed, at den pågældende i den konkrete situation ikke kunne kvalificeres som afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 13 Den forelæggende ret har anført, at ordningen i artikel 30 i lov nr. 724/1994 tilsigter at afskrække fra at oprette »skuffeselskaber«, dvs. at anvende selskabsstrukturer for at forfølge andre formål end de i loven tilladte, og gør i denne forbindelse brug af instrumentet i form af en retlig formodning om, at en virksomhed ikke er operativ. Som hovedregel er der ingen virksomhedseffektivitet uden en minimal indtægtskontinuitet.
- 14 Lovgiver har derfor fastsat en minimumstærskel for indtægter og provenuer, som er knyttet til værdien af visse aktiver, og den manglende opnåelse af denne minimumstærskel er en indikation af, at selskabet kan anses for ikke at være operativt; der er således en formodning om en minimumsindkomst, som er opgjort på grundlag af gennemsnitlige koefficienter for lønsomheden af de ovennævnte aktiver. Den afgiftspligtige person kan imidlertid afkræfte denne formodning ved at bevise, at objektive forhold har gjort det umuligt at opnå en bestemt minimumsomsætning.
- 15 For så vidt angår momsen medfører formodningen om, at virksomheden ikke er operativ, i kraft af ovennævnte stk. 4 i artikel 30 i lov nr. 724/1994, at den afgiftspligtige person ikke har ret til at anmode om tilbagebetaling af det indberettede overskydende beløb eller ret til at anvende dette overskydende beløb i form af godtgørelse eller overdragelse til tredjemand, således at den afgiftspligtige person kun har ret til at fradrage dette beløb i den skyldige moms vedrørende de følgende afgiftsperioder.
- 16 I henhold til den samme bestemmelse nægtes dog også retten til at fradrage det overskydende beløb i den skyldige moms vedrørende de følgende afgiftsperioder, hvis det ikke-operative selskab i tre på hinanden følgende afgiftsperioder ikke foretager momspligtige transaktioner til en værdi svarende til eller højere end det beløb, som opgøres ved anvendelsen af de til operativitetstesten fastsatte procentsatser.

- 17 I det sidstnævnte tilfælde fratages den afgiftspligtige person endeligt retten til fradrag for den betalte overvæltede moms på erhvervelser; kassationsappellanten befinder sig ifølge Agenzia delle Entrate netop i den beskrevne situation og kan derfor ikke overføre den i år 2008 opståede overskydende moms til den følgende afgiftsperiode.
- 18 På denne baggrund finder den forelæggende ret, at den nationale ordning kan være i strid med direktiv 2006/112 og Domstolens praksis set ud fra tre aspekter.
- 19 Det første aspekt vedrører begrebet »afgiftspligtig person« som defineret i artikel 9, stk. 1, [første] afsnit, i direktiv 2006/112, nærmere bestemt hvorvidt denne bestemmelse kan fortolkes således, at kvalifikationen som afgiftspligtig person, og følgelig retten til fradrag for den betalte overvæltede moms, kan nægtes, såfremt et selskab ikke opfylder operativitetstestens kriterier i henhold til den nationale ordning og heller ikke kan bevise, at selskabets manglende opfyldelse af testens kriterier skyldes objektive forhindringer.
- 20 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at en sådan fortolkning af direktivets omhandlede bestemmelse ville have den virkning på det italienske skattesystem, at en enhed, der i tre på hinanden følgende år ikke opfylder operativitetstestens kriterier, kvalificeres som en person, der ikke udøver økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand – og således ikke anses for at være en afgiftspligtig person – selv om denne person i medfør af de almindelige regler er omfattet af indkomstskat i overensstemmelse med den specifikke ordning for kommercielle enheder på grundlag af personens formelle retlige kvalifikation.
- 21 I et tilfælde som det foreliggende, hvor operativitetstestens kriterier ikke er opfyldt, nægtes kvalifikationen som afgiftspligtig person som følge af den (formodede) manglende udøvelse af økonomisk virksomhed og således som følge af et bestemt kvantitativt element repræsenteret ved en afgiftspligtig omsætning, som er i misforhold til den pågældendes aktiver.
- 22 Dette synspunkt synes ikke at være foreneligt med principperne i Domstolens praksis angående begrebet »afgiftspligtig person«, som skal fastlægges i relation til begrebet »økonomisk virksomhed«. Den forelæggende ret har bl.a. erindret om, at når det skal fastslås, om en vis aktivitet kan udgøre en økonomisk virksomhed, er antallet af og omfanget af salg ikke i sig selv et kriterium for en sondring mellem en som privatperson handlende erhvervsdrivendes aktiviteter, der falder uden for anvendelsesområdet for direktiv 2006/112, og en erhvervsdrivendes aktiviteter, hvis transaktioner udgør en økonomisk virksomhed.
- 23 Den forelæggende ret har tilføjet, at skatte- og afgiftsmyndigheden kan nægte kvalifikationen som afgiftspligtig person, hvis den beviser, at den pågældende ikke i god tro har erklæret at have til hensigt at ville påbegynde en bestemt økonomisk virksomhed, idet den pågældende har foregivet at ville udøve en bestemt økonomisk virksomhed, mens den pågældende i virkeligheden har søgt at inddrage fradragsberettigede goder i sin private formue.

- 24 I øvrigt har den forelæggende ret understreget, at den manglende opfyldelse af operativitetstestens kriterier kun er relevant som grundlag for den retlige formodning om, at forudsætningen for udøvelse af økonomisk virksomhed ikke er opfyldt, men ikke er ensbetydende med bevis for, at personen ikke kvalificeres som afgiftspligtig person. Den afgiftspligtige person kan nemlig bevise, at der foreligger objektive forhold, som den pågældende ikke har indflydelse på, og som har hindret den pågældende i at realisere afgiftspligtige transaktioner med en omsætning, som står i forhold til de aktiver, som denne råder over.
- 25 Det andet aspekt af mulig uforenelighed med EU-retten vedrører artikel 167 i direktiv 2006/112 og de grundlæggende principper såsom princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet med hensyn til begrænsning af retten til momsfradrag.
- 26 Hvad angår afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, har den forelæggende ret påpeget, at denne ret er et grundlæggende princip, der er uløseligt forbundet med det fælles momssystem, som er indført ved EU-lovgivningen, den udgør en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses. Det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt (at den pågældende er en »afgiftspligtig person« som omhandlet i direktiv 2006/112, at de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, bliver anvendt i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og at disse varer eller ydelser er blevet leveret af en anden afgiftspligtig person i et forudgående led), og den nationale skattemyndighed må ikke stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder.
- 27 Endvidere skabes der ubegrundede forskelle hvad angår den afgiftsmæssige behandling af ensartede ejendomsinvesteringer, mellem selskaber, der har samme profil og udøver samme virksomhed, ved at lade den endelige godkendelse af momsfradragene være afhængig af resultatet af den økonomiske virksomhed, som den afgiftspligtige person udøver.
- 28 I lyset af ovenstående overvejelser nærer den forelæggende ret tvivl om, hvorvidt det i den nationale ordning fastsatte forbud mod fradrag af den betalte overvæltede moms på erhvervelser, tilbagebetaling af denne moms eller overførsel af det respektive tilgodehavende til en senere afgiftsperiode, såfremt en person i tre på hinanden følgende afgiftsperioder ikke opfylder operativitetstestens kriterier (som fastsat i artikel 30, stk. 4, i lov nr. 724/1994), er foreneligt med artikel 167 i direktiv 2006/112 og de grundlæggende principper såsom princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet med hensyn til begrænsning af retten til momsfradrag.

- 29 I øvrigt har den forelæggende ret erindret om, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, hvorfor borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, og det tilkommer samtidigt de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug.
- 30 I denne forbindelse nærer den forelæggende ret tvivl om, hvorvidt risikoen for misbrug af selskabsstrukturer, på baggrund af hvilken den nationale lovgiver har indført den omhandlede bestemmelse, og det heraf følgende behov for at undgå, at et selskab uberettiget kan opnå skattefordele knyttet til den valgte selskabsform, kan begrunde den omhandlede nationale bestemmelse, henset til tilsidesættelsen af retten til momsfradrag.
- 31 Det tredje aspekt af mulig uforenelighed med EU-retten angår spørgsmålet om, hvorvidt den nationale bestemmelse i ovennævnte artikel 30, stk. 4, i lov nr. 724/1994 er forenelig med de EU-retlige principper såsom retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning; den forelæggende ret har erindret om, at disse principper gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til de forpligtelser, der herved pålægges dem; det følger heraf, at det er påkrævet, at de afgiftspligtige personer får kendskab til deres afgiftsmæssige forpligtelser, inden de indgår en transaktion.
- 32 Også ud fra dette aspekt nærer den forelæggende ret tvivl om, hvorvidt den omhandlede nationale bestemmelse er forenelig med EU-retten; på tidspunktet for gennemførelsen af en afgiftspligtig transaktion stilles den afgiftspligtige person nemlig i en usikker situation, idet den pågældende ikke kan vide, om transaktionen giver ret til fradrag eller tilbagebetaling af moms, fordi denne ret er betinget af opnåelsen af forhåndsbestemte minimumstærskler for indtægter, som skal opgøres i en treårsperiode.