

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. SZPUNAR

fremsat den 30. juni 2016 (1)

Sag C-340/15

Christine Nigl,

Gisela Nigl sen.,

Gisela Nigl jun.,

Josef Nigl,

Martin Nigl

mod

Finanzamt Waldviertel

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig))

»Præjudiciel forelæggelse – afgifter – moms – sjette direktiv – artikel 4, stk. 1 og 4, og artikel 25 – direktiv 2006/112/EF – artikel 9-11 og 296 – begrebet afgiftspligtig person – selvstændig økonomisk virksomhed – civilretlige selskaber, som leverer varer under et fælles handelsnavn via et handelsselskab – frakendelse af status som afgiftspligtig person – fælles standardsatsordning for landbrugere – undtagelse fra standardsatsordningen«

Indledning

1. Bundesfinanzgericht (Østrig) har i den foreliggende sag forelagt Domstolen en række spørgsmål til præjudiciel afgørelse, som vedrører erhvervsdrivendes status som selvstændige afgiftspligtige personer i forbindelse med anvendelsen af den fælles standardsatsordning for landbrugere, der er fastsat i bestemmelserne på momsområdet, for disse erhvervsdrivende. Domstolen vil få lejlighed til at se tilbage på og præcisere sin praksis med hensyn til den korrekte forståelse af begrebet selvstændig økonomisk virksomhed, fortolkningen af bestemmelserne om den såkaldte »momsgruppe« samt problematikken vedrørende retsmisbrug.

Retsforskrifter

EU-retten

2. De faktiske omstændigheder i hovedsagen vedrører både perioden for anvendelse af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes

lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (2) og Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (3). Da ordlyden af de bestemmelser, der er relevante for den foreliggende sag, i det væsentlige stemmer overens i de to direktiver, nøjes jeg imidlertid med at citere bestemmelserne i direktiv 2006/112.

3. I artikel 9, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 bestemmes:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed

[...]«

4. Artikel 10 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Eftersom økonomisk virksomhed kun kan udøves selvstændigt, jf. artikel 9, stk. 1, er lønmodtagere og andre personer ikke omfattet af momsreglerne, i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.«

5. Artikel 11 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Efter høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift [...] kan hver enkelt medlemsstat betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

En medlemsstat, som gør brug af den i stk. 1 omhandlede mulighed, kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne mulighed.«

6. Endelig hedder det i artikel 296, stk. 1 og 2, i direktiv 2006/112:

»1. Medlemsstaterne kan for landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige momsordning eller i givet fald den i kapitel 1 omhandlede særordning vil give vanskeligheder, anvende en standardsatsordning, der tager sigte på at godtgøre den momsbelastning, der er blevet pålagt varer og ydelser indkøbt af standardsatslandbrugere i henhold til bestemmelserne i dette kapitel.

2. Hver medlemsstat kan fra standardsatsordningen udelukke visse kategorier af landbrugere samt de landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige momsordning eller i givet fald de i artikel 281 omhandlede forenklede regler ikke frembyder administrative vanskeligheder.

[...]«

Østrigsk ret

7. I henhold til § 1175, stk. 1, i den østrigske Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (den østrigske borgerlig lovbog) danner to eller flere personer et civilretligt selskab, hvis de slutter sig sammen ved en aftale for ved en bestemt aktivitet at forfølge et fælles formål. En sådan aftale er ikke underlagt noget formalitetskrav.

8. Direktiv 2006/112 blev gennemført i den østrigske retsorden ved Umsatzsteuergesetz 1994

(omsætningsafgiftsloven af 1994, herefter »UstG«). I henhold til UstG's § 2, stk. 1, er enhver, der udøver en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, momspligtig. I UstG's § 2, stk. 2, forklares det, at virksomheden ikke gælder som selvstændigt udøvet, for så vidt som den udøves af fysiske personer, der er forpligtet til at følge anvisninger fra en erhvervsdrivende, eller af en juridisk person, som i finansiell, økonomisk eller organisatorisk henseende er undergivet en (anden) erhvervsdrivende på en sådan måde, at den ingen egen vilje har.

9. Den fælles standardsatsordning for landbrugere i direktiv 2006/112 blev reguleret i UstG's § 22. Denne bestemmelse finder anvendelse på landbrugere, som ikke er bogføringspligtige. Bogføringspligten er i henhold til § 125, stk. 1, i den østrigske Bundesabgabenordnung (afgiftslov) igen knyttet sammen med omsætningens størrelse og værdien af bedriften.

Faktiske omstændigheder, sagsforløb og de præjudicielle spørgsmål

10. Familien Nigl har i mange år været aktiv inden for vinavl og vinfremstilling. I takt med udvidelsen af produktionen og forøgelsen af dyrkningsarealerne blev flere og flere nye familiemedlemmer involveret i arbejdet. I dag udgør de tre civilretlige selskaber, som dyrker vin på hver deres egne arealer. Vinen produceres også separat fra høsten fra de enkelte selskaber, således at det fremgår, selv om den sælges under fællesnavnet »Nigl«, at den er dyrket af ét bestemt af disse civilretlige selskaber. Desuden oprettede familiemedlemmerne i 2001 selskabet Weingut Nigl GmbH. Dette selskab tager sig først og fremmest af at sælge vin i de tre civilretlige selskabers navn og for deres regning. Det fremstiller også vin i eget navn fra de druer, det køber fra de tre civilretlige selskaber. Det værktøj, der skal bruges til dyrkningen og fremstillingen, tilhører principielt de enkelte civilretlige selskaber, med undtagelse af bygningerne og enkelte anlæg, såsom f.eks. påfyldningsanlæg, som de ejer i fællesskab.

11. Alle fire selskaber, dvs. de tre civilretlige selskaber og selskabet med begrænset ansvar, var lige fra deres oprettelse registreret som selvstændige momspligtige selskaber, idet de civilretlige selskaber var omfattet af den fælles standardsatsordning for landbrugere. Denne status blev bekræftet ved afgiftsmyndighedernes kontroller. I 2012 nåede disse myndigheder imidlertid i forbindelse med en yderligere kontrol til den konklusion, at alle tre civilretlige selskaber fra 2005 skulle anses for én virksomhed og som følge heraf som én momspligtig person. Kun selskabet med begrænset ansvar beholdt sin status som selvstændig erhvervsdrivende. På baggrund heraf traf afgiftsmyndighederne, som er sagsøgt i hovedsagen, en række ændringsafgørelser mod appellanterne for årene 2005-2012 og begrænsede ligeledes ved en række afgørelser gyldigheden af disses momsnumre.

12. Behandlingen af de tre handelsselskaber som én enkelt virksomhed medfører efter østrigsk ret også, at de er udelukket fra beskatning efter den fælles standardsatsordning for landbrugere.

13. Afgiftsmyndighederne begrundede disse afgørelser med den omfattende økonomiske og organisatoriske tætte forbindelse mellem de tre civilretlige selskaber. Myndighederne henviser først og fremmest til, at alle disse selskaber optræder over for tredjemand under navnet »Weingut Nigl«, som også er handelsnavnet på deres produkter, at de benytter fælles bygninger og anlæg, og at den vinificering, der er afgørende for fremstillingen af vin, i virkeligheden foretages af én person, nemlig af Martin Nigl, som er en anerkendt specialist på dette område.

14. Appellanterne i hovedsagen indbragte de ovennævnte afgørelser for den forelæggende ret. De gør særligt gældende, at de enkelte civilretlige selskaber er uafhængige af hinanden og er opstået på forskellige tidspunkter, og det er ikke muligt at fastslå, at der imod de formodede selskabsdeltageres udtrykkelige vilje skulle være opstået et samlet civilretligt selskab, at den fælles udnyttelse af bygninger og anlæg er noget, der hyppigt praktiseres, navnlig inden for landbruget, og derfor ikke tillader nogen konklusion om de enkelte virksomheders manglende

selvstændighed, og endelig, at salget af vin som færdigt produkt under et fælles handelsnavn heller ikke er af afgørende betydning her, især fordi navnet på det pågældende civilretlige selskab også står anført på denne vin.

15. Under disse omstændigheder har Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Er tre sammenslutninger af personer, som består af forskellige medlemmer af en familie, som udadtil optræder selvstændigt som sådanne over for deres leverandører og over for offentlige myndigheder, og som med undtagelse af to økonomiske aktiver råder over hver deres egne driftsmidler, men som markedsfører størstedelen af deres produkter under et fælles mærke via et kapitalselskab, hvis andele ejes af medlemmerne af sammenslutningerne af personer samt andre familiemedlemmer, tre selvstændige erhvervsdrivende (afgiftspligtige personer)?

2) Hvis de tre sammenslutninger af personer ikke skal anses for tre selvstændige erhvervsdrivende (afgiftspligtige personer), skal da

a) det markedsførende kapitalselskab, eller

b) en sammenslutning af personer bestående af medlemmerne af de tre sammenslutninger af personer, som ikke selv som sådan optræder på markedet hverken på indkøbs- eller afsætningssiden, eller

c) en sammenslutning af personer bestående af de tre sammenslutninger af personer og kapitalselskabet, som ikke selv som sådan optræder på markedet hverken på indkøbs- eller afsætningssiden, anses for selvstændig erhvervsdrivende?

3) Hvis de tre sammenslutninger af personer ikke skal anses for tre selvstændige erhvervsdrivende (afgiftspligtige personer), kan frakendelsen af status som erhvervsdrivende (afgiftspligtig person) da ske

a) med tilbagevirkende kraft

b) kun for fremtiden eller

c) slet ikke,

hvis sammenslutningerne af personer i første omgang efter afgiftsmyndighedernes kontrol er blevet anerkendt af Finanzamt som selvstændige erhvervsdrivende (afgiftspligtige personer)?

4) Hvis de tre sammenslutninger af personer skal anses for tre selvstændige erhvervsdrivende (afgiftspligtige personer), er disse da som vinbønder og dermed som landbrugere standardsatslandbrugere, hvis disse sammenslutninger af personer, som samarbejder økonomisk, ganske vist hver for sig er omfattet af standardsatsordningen for landbrugere, men kapitalselskabet, en selvstændig sammenslutning af personer bestående af medlemmerne af de tre sammenslutninger af personer eller en selvstændig sammenslutning af personer bestående af kapitalselskabet og medlemmerne af de tre sammenslutninger af personer på grund af virksomhedens størrelse eller retsform efter national ret er undtaget fra standardsatsordningen?

5) Hvis standardsatsordningen for landbrugere principielt er udelukket for de tre sammenslutninger af personer, gælder denne udelukkelse da

- a) med tilbagevirkende kraft
- b) kun for fremtiden eller
- c) slet ikke?»

16. Anmodningen om en præjudiciel afgørelse er indgået til Domstolen den 7. juli 2015. Der er indgivet skriftlige indlæg af appellanterne i hovedsagen, den østrigske regering og af Europa-Kommissionen. De samme procesdeltagere deltog i retsmødet, som blev afholdt den 13. april 2016.

Bedømmelse

17. Den forelæggende ret har ikke i forelæggelsesafgørelsen konkret angivet de bestemmelser i EU-retten, som den anmoder om en fortolkning af. Det kan imidlertid sluttes af formuleringen af de præjudicielle spørgsmål og angivelserne i afgørelsen vedtaget af den forelæggende ret, at det første, det andet og det tredje spørgsmål vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 1, første afsnit, og artikel 11 i direktiv 2006/112, det fjerde og det femte spørgsmål derimod yderligere fortolkningen af de bestemmelser, der har den fælles standardsatsordning for landbrugere som genstand, især dette direktivs artikel 296, stk. 1 og 2. Jeg foreslår, at den retlige vurdering i den foreliggende sag opdeles på netop denne måde.

Det første, det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål – fortolkning af artikel 9, stk. 1, første afsnit, og artikel 11 i direktiv 2006/112

Om det første spørgsmål

18. Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 9, stk. 1, første afsnit, og artikel 11 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de tillader en medlemsstat eller forpligter den til at frakende personer status som selvstændige afgiftspligtige, når de ved udøvelsen af afgiftspligtig virksomhed er økonomisk eller organisatorisk så tæt forbundne med hinanden, at man kan anse dem for én virksomhed. Ved besvarelsen af det således formulerede spørgsmål skal der efter min opfattelse sondres mellem fortolkningen af artikel 9, stk. 1, første afsnit, og artikel 11 i direktiv 2006/112.

– Fortolkningen af artikel 9, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112

19. I den foreliggende sag er det ubestridt, at den virksomhed, der udøves af appellanterne i hovedsagen, er økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, direktiv 2006/112. Det skal derfor afklares, om denne virksomhed udøves af dem selvstændigt som omhandlet i stk. 1, første afsnit, og nærmere betegnet, om hvert enkelt af de civilretlige selskaber, som appellanterne har stiftet, udøver den pågældende virksomhed selvstændigt, hvorved det bliver afgiftspligtigt.

20. Ifølge Domstolens faste praksis skal selvstændigheden af en aktivitet som omhandlet i artikel 9, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 bedømmes i lyset af samme direktivs artikel 10. Denne sidstnævnte bestemmelse tyder imidlertid entydigt på, at begrebet »selvstændigt« har til formål at undtage virksomhed udført af personer, der er tilknyttet den erhvervsdrivende ved en arbejdskontrakt eller et andet lignende retsforhold, fra afgiften. Dette betyder, at kun når den person, der udøver virksomheden, er underordnet en anden erhvervsdrivende på en sådan måde, at den pågældende ikke udøver virksomheden i eget navn og for egen regning, ikke personligt tilrettelægger arbejdet og ikke selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af denne virksomhed, udøves denne virksomhed ikke selvstændigt (4).

21. Det rene – selv tætte – samarbejde mellem flere civilretlige selskaber ved udøvelsen af deres virksomhed tyder efter min opfattelse imidlertid ikke på, at de er underordnet en anden erhvervsdrivende. Erhvervsdrivende, der samarbejder med hinanden, udøver nødvendigvis deres virksomhed i eget navn, for egen regning og med egen ledelse og bærer også den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af denne virksomhed; der eksisterer derfor ikke nogen anden overordnet erhvervsdrivende, for hvis regning og på hvis ansvar denne virksomhed kan udøves. Det skal tilføjes, at denne funktion ifølge oplysningerne i afgørelsen fra den forelæggende ret i hovedsagen åbenbart heller ikke varetages af det selskab med begrænset ansvar, der er oprettet af appellanterne.

22. Under disse omstændigheder kunne artikel 9, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 ikke anvendes som grundlag for at frakende de involverede erhvervsdrivende status som afgiftspligtige personer med den begrundelse, at det ikke er en selvstændig virksomhed, de udøver.

– Fortolkningen af artikel 11 i direktiv 2006/112

23. Artikel 11 i direktiv 2006/112 tillader medlemsstaterne at anse erhvervsdrivende, der i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, for én enkelt afgiftspligtig person (en sådan afgiftspligtig person betegnes som »momsgruppe«). Både personer, der aktuelt eller potentielt anses for særskilte afgiftspligtige, og personer, der ikke udviser egenskab som afgiftspligtige, kan betragtes som en afgiftspligtig person (5).

24. Den omhandlede bestemmelse har et dobbelt formål. For det første kan den medvirke til administrativ forenkling for såvel afgiftsmyndighederne som for de involverede erhvervsdrivende (6). For det andet kan den tjene til at forebygge misbrug – som f.eks. opsplitting af en virksomhed i flere mindre virksomheder med henblik på at drage fordel af særlige afgiftsordninger (7).

25. Anvendelsen af denne bestemmelse inden for rammerne af den nationale retsorden kræver imidlertid, at to betingelser er opfyldt.

26. For det første skal denne bestemmelse udtrykkeligt være gennemført i den nationale lovgivning. Den gælder nemlig ikke ubetinget og finder derfor ikke direkte anvendelse (8). Dette gælder, selv om den skulle få fordelagtige virkninger for de afgiftspligtige personer, og derfor, som Kommissionen korrekt henviser til i sit skriftlige indlæg, så meget desto mere, hvis den, som i den foreliggende sag, anvendes til ulempe for dem.

27. For det andet skal den medlemsstat, der påtænker at udnytte den mulighed, som artikel 11 i direktiv 2006/112 indeholder, på forhånd rådføre sig med Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift (9).

28. På baggrund heraf opstår der i den foreliggende sag tvivl om, hvorvidt der i østrigsk lovgivning findes et retsgrundlag for at anse de civilretlige selskaber, som appellanterne i

hovedsagen har dannet, for en momsgruppe i artikel 11 i direktiv 2006/112's forstand. Hvad angår den bestemmelse, som Republikken Østrig ifølge de oplysninger, Kommissionen har givet under den mundtlige forhandling, har forelagt Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift til høring i denne sammenhæng, drejer det sig om UstG's § 2, stk. 2, nr. 2). Denne bestemmelse begrænser muligheden for at anse flere erhvervsdrivende for én afgiftspligtig person til juridiske personer, som i finansiell, økonomisk eller organisatorisk henseende er underordnet en erhvervsdrivendes vilje på en sådan måde, at de ingen egen vilje har.

29. De selskaber, som appellanterne i hovedsagen har dannet, og som de østrigske afgiftsmyndigheder ved de afgørelser, som er anfægtet i denne sag, har afslået at behandle som selvstændige afgiftspligtige, har ikke status som juridiske personer og er ikke underordnet nogen anden erhvervsdrivende. Alligevel gør den østrigske regering gældende, at UstG's § 2, stk. 2, nr. 2), finder anvendelse på dem.

30. Dette er et spørgsmål om fortolkning af national lovgivning, som det udelukkende tilkommer de nationale retsinstanser at foretage. Jeg vil blot påpege, at selv om denne bestemmelse i østrigsk ret muligvis – i lyset af Domstolens dom i sagen Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (10) – er uforenelig med artikel 11 i direktiv 2006/112, har det efter min opfattelse ingen indvirkning på besvarelsen af dette spørgsmål, sådan som Kommissionen synes at antyde i sit skriftlige indlæg. I den nævnte dom fastslog Domstolen rent faktisk, at den begrænsning, der findes i tysk lovgivning, for muligheden af at danne en momsgruppe, og som ligner den, der kan udledes af den bestemmelse i østrigsk ret, der er tale om i den foreliggende sag, er i strid med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, da den sidstnævnte bestemmelse ikke lader sin anvendelsen afhænge af noget andet kriterium end den tætte relation mellem de involverede erhvervsdrivende (11). Samtidig udelukkede Domstolen imidlertid muligheden for, at den afgiftspligtige person direkte kan påberåbe sig denne bestemmelse i direktivet, selv om den nationale bestemmelse, der har til formål at gennemføre den, indeholder begrænsninger, som er uforenelige hermed (12). Afgiftsmyndighederne kan derfor a fortiori ikke direkte påberåbe sig artikel 11 i direktiv 2006/112 til ulempe for den afgiftspligtige person.

31. På baggrund af det ovenstående er det min opfattelse, at det forhold, at UstG's § 2, stk. 2, nr. 2), eventuelt er uforenelig med artikel 11 i direktiv 2006/112, ikke kan have nogen indvirkning på bedømmelsen af muligheden for at anvende den førstnævnte bestemmelse på de civilretlige selskaber, som appellanterne i hovedsagen har dannet.

– Besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål

32. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det første spørgsmål med, artikel 9, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den ikke giver noget grundlag for at frakende en person, der organisatorisk, økonomisk eller finansielt er forbundet med en anden person, status som afgiftspligtig person, når denne forbindelse ikke hviler på et retsforhold af den art, der er nævnt i dette direktivs artikel 10. Dette direktivs artikel 11 skal derfor fortolkes således, at anvendelsen af den forudsætter et udtrykkeligt retsgrundlag i den nationale retsorden, som er blevet indført efter en forudgående høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift. Konstateringen af, om der findes et sådant retsgrundlag i den nationale lovgivning, og om det skal anvendes i den konkrete sag, tilkommer de nationale retsinstanser.

Om det andet præjudicielle spørgsmål

33. Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilke af de i hovedsagen optrædende erhvervsdrivende der eventuelt – i det omfang dette er muligt ud fra retlige synsvinkler – kan anses for én enkelt afgiftspligtig person.

34. Som det fremgår af mit forslag til en besvarelse af det første præjudicielle spørgsmål, ville denne mulighed i henhold til artikel 11 i direktiv 2006/112 foreligge, hvis den forelæggende ret når til den opfattelse, at UstG's § 2, stk. 2, nr. 2), hvormed denne bestemmelse er gennemført, finder anvendelse på hovedsagen. Derimod er konstateringen af, hvilke erhvervsdrivende der muligvis tilhører momsgruppen, et spørgsmål om de faktiske omstændigheder, som det udelukkende hører under de nationale afgiftsmyndigheder og retsinstanser at besvare. Jeg mener ikke, at der af EU-retten kan udledes nogen som helst henvisninger om dette.

35. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare det andet spørgsmål med, at konstateringen af, hvilke erhvervsdrivende der i forbindelse med konkrete faktiske forhold kan anses for én enkelt afgiftspligtig person, helt og fuldt hører under de nationale afgiftsmyndigheders og retsinstansers kompetence.

Om det tredje præjudicielle spørgsmål

36. Med det tredje præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om afgiftsmyndighederne ved anvendelse af de nationale bestemmelser, hvormed artikel 11 i direktiv 2006/112 er gennemført, kan anse erhvervsdrivende, som de tidligere har anset for selvstændige afgiftspligtige personer, for medlemmer af en momsgruppe, og i bekræftende fald, om dette også kan ske med tilbagevirkende kraft eller kun med virkning for fremtiden.

37. Ved besvarelsen af det således formulerede spørgsmål må jeg indledningsvis bemærke, at hverken ordlyden af artikel 11 i direktiv 2006/112 eller de generelle principper i skatte- og afgiftsretten tyder på, at denne bestemmelse kun finder anvendelse på personer, som aldrig før har udøvet en afgiftspligtig virksomhed og derfor ikke gjaldt som momspligtige. En så restriktiv fortolkning af denne bestemmelse ville være en hindring for opfyldelsen af dens formål. Dels ville det nemlig umuliggøre dannelsen af en momsgruppe for afgiftspligtige personer, som allerede udøver afgiftspligtig virksomhed som selvstændige afgiftspligtige. Dels ville heller ikke afgiftsmyndighederne kunne reagere adækvat på ændringer i afgiftspligtige personers situation og anvende bestemmelserne om momsgrupper på disse, hvad enten det var med henblik på en forenkling af afgiftsberegningerne eller for at modvirke misbrug.

38. Efter min opfattelse forbyder heller ikke principperne i skatte- og afgiftsretten, især retssikkerhedsprincippet, at personer, der tidligere blev anset for selvstændige afgiftspligtige, anses for medlemmer af en momsgruppe. Ganske vist må den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, den pågældende har i forhold til afgiftsmyndighederne, ifølge dette princip ikke kunne anfægtes til tid og evighed (13), men klare og forudsigelige regler, som tillader afgiftsmyndighederne at efterprøve tidligere afgørelser om skat eller afgift, udgør ikke nogen tilsidesættelse af dette princip (14).

39. Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt klassificeringen af hidtidige selvstændige afgiftspligtige personer som medlemmer af en momsgruppe kan ske med tilbagevirkende kraft eller kun med virkning for fremtiden, skal der derfor efter min opfattelse sondres mellem to slags tilfælde.

40. Som jeg har redegjort for i punkt 24 i nærværende forslag til afgørelse, kan anvendelsen af bestemmelserne om momsgrupper bl.a. have til formål at bekæmpe misbrug, f.eks. i form af opsplitning af en virksomhed i flere mindre virksomheder, således at de kan drage fordel af

særlige afgiftsordninger. I dette tilfælde tilsigtes det ved at klassificere de afgiftspligtige personer som medlemmer af en momsgruppe med de heraf følgende konsekvenser for deres beskatning at korrigere for den tidligere eksisterende uregelmæssighed og at retablere den situation, der ville have foreligget uden misbruget. Dette kan også omfatte en ændring af tidligere afgørelser med tilbagevirkende kraft (15). Efter min opfattelse kan afgiftsmyndighederne derfor klassificere personer, som tidligere blev behandlet af disse som selvstændige afgiftspligtige, med tilbagevirkende kraft som medlemmer af en momsgruppe, hvis det dermed tilsigtes at bekæmpe misbrug – f.eks. i form af en kunstig opsplitning af en virksomhed.

41. Hvis der derimod ikke konstateres noget sådant misbrug fra de afgiftspligtige personers side, er principperne om retssikkerhed og om beskyttelse af den berettigede forventning efter min opfattelse til hinder for at anvende bestemmelserne om momsgrupper på personer, der tidligere havde status som selvstændige afgiftspligtige, med tilbagevirkende kraft. Dette gælder navnlig, når denne status som selvstændig afgiftspligtig person, således som det er tilfældet i hovedsagen, er blevet bekræftet ved en af afgiftsmyndighederne gennemført undersøgelse.

42. Med hensyn til dette spørgsmål skal det desuden påpeges, at konstateringen af et retsmisbrug i skatte- og afgiftssager efter Domstolens faste praksis kræver, at to betingelser opfyldt. For det første skal den afgiftspligtige persons transaktioner, selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser, formelt er overholdt, medføre en finansiell fordel for den afgiftspligtige, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele. For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med den afgiftspligtige persons omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel, altså at der ikke kan gives nogen anden forklaring på disse transaktioner end ønsket om at opnå denne afgiftsfordel (16). Undersøgelsen af, om disse betingelser er opfyldt, og den generelle konstatering af, om der i den konkrete sag foreligger et retsmisbrug, tilkommer naturligvis udelukkende de nationale retsinstanser.

43. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det tredje præjudicielle spørgsmål med, at artikel 11 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at afgiftsmyndighederne inden for dens anvendelsesområde kan anse personer, der tidligere har udøvet en afgiftspligtig virksomhed som selvstændige afgiftspligtige personer, for én enkelt afgiftspligtig person. Disse personer kan med tilbagevirkende kraft klassificeres som én afgiftspligtig person, hvis de har misbrugt de rettigheder, der hidrører fra deres status som selvstændige afgiftspligtige personer.

Det fjerde og det femte præjudicielle spørgsmål – fælles standardsatsordning for landbrugere

44. Det fjerde og det femte spørgsmål vedrører anvendelsen af den fælles standardsatsordning for landbrugere i henhold til artikel 295 ff. i direktiv 2006/112 på appellanterne i hovedsagen. Det fjerde spørgsmål drejer sig konkret om anvendelsen af denne ordning afhængigt af, om appellanterne i hovedsagen anses for selvstændige afgiftspligtige personer eller som medlemmer af en momsgruppe. Det femte spørgsmål vedrører derimod det tidspunkt, fra hvilket anvendelsen af denne standardsatsordning eventuelt kan nægtes.

Om det fjerde præjudicielle spørgsmål

45. Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om anvendelsen af standardsatsordningen på appellanterne i hovedsagen, for så vidt som de behandles som selvstændige afgiftspligtige personer (mere nøjagtigt som tre selvstændige afgiftspligtige civilretlige selskaber), kan nægtes dem, fordi de står i tæt økonomisk forbindelse med hinanden, selv om de ud fra et formelt synspunkt opfylder kriterierne i den nationale lovgivning for anvendelsen af denne ordning.

46. Indledningsvis skal det understreges, at spørgsmålet, når det formuleres således, synes at gå ud over genstanden for tvisten i hovedsagen. Denne tvist vedrører nemlig, hvilket klart fremgår af anmodningen om en præjudiciel afgørelse, afgørelser truffet af afgiftsmyndighederne, hvormed appellanterne blev klassificeret som medlemmer af en momsgruppe og deres afgiftsopkrævninger korrigeret svarende hertil, og gyldigheden af deres momsnumre blev indskrænket. Naturligvis dukker der, som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen og procesdeltagernes indlæg, bagved et spørgsmål op om anvendelsen af standardsatsordningen – hvis appellanterne blev behandlet som selvstændige afgiftspligtige personer, ville de have et krav herpå, det ville de derimod ikke som momsgruppe, da de ikke længere opfyldte kriterierne for anvendelsen af standardsatsordningen. Det ville netop være en følge af klassificeringen af appellanterne som medlemmer af en momsgruppe, at denne ordning ikke kunne anvendes. Hovedsagen drejer sig ikke om afslaget på at anvende standardsatsordningen uafhængigt af appellanternes status som afgiftspligtige personer eller på et andet grundlag end klassificeringen af dem som medlemmer af en momsgruppe. Ved besvarelsen af det fjerde spørgsmål skal Domstolen derfor efter min opfattelse kun tage stilling til, om afvisningen af at anvende standardsatsordningen kan gøres afhængig af appellanternes klassificering som medlemmer af en momsgruppe, i modsat fald ville svaret nemlig have hypotetisk karakter.

47. I den forbindelse skal jeg minde om, at medlemsstaterne *kan* anvende en standardsatsordning i henhold til artikel 296, stk. 1, i direktiv 2006/112 for landbrugere, *for hvilke* anvendelsen af den almindelige momsordning eller en af de forenklede regler »vil give vanskeligheder«. Dette direktivs artikel 296, stk. 2, fastsætter, at medlemsstaterne *kan udelukke* visse kategorier af landbrugere eller grupper af landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige momsordning eller de forenklede regler ikke frembyder administrative vanskeligheder, fra standardsatsordningen. Endelig har enhver standardsatslandbruger i henhold til artikel 296, stk. 3, i direktiv 2006/112 ret til at vælge at være omfattet af den almindelige momsordning eller af de forenklede regler, i stedet for at være omfattet af standardsatsordningen.

48. Denne udformning af standardsatsordningen i direktivets bestemmelser viser, at ordningen har karakter af undtagelse. Denne karakter bekræftes også af Domstolens praksis, hvorefter standardsatsordningen kun bør anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at opfylde dens formål (17), dvs. – sådan skal det forstås – i det omfang, anvendelsen af den normale momsordning eller af de forenklede regler ville medføre vanskeligheder.

49. Samtidig tyder den fakultative karakter af standardsatsordningen som sådan og undtagelserne herfra i artikel 296, stk. 2, i direktiv 2006/112 imidlertid på, at medlemsstaterne har en bred skønsmagt ved gennemførelsen af denne ordning. Navnlig fremgår det ikke, således som Kommissionen med rette har anført i sit indlæg, at medlemsstaterne er forpligtede til i hvert enkelt tilfælde at undersøge for hver enkelt landbruger individuelt, om anvendelsen af de almindelige ordninger eller de forenklede regler i hans tilfælde kunne medføre vanskeligheder, og om standardsatsordningen derfor skal anvendes. Medlemsstaterne kan opstille generelle kriterier, der, når de er opfyldt, giver ret til at anvende standardordningen, og anvende denne ordning automatisk for landbrugere, der opfylder disse kriterier.

50. I østrigsk ret er retten til at anvende standardsatsordningen knyttet sammen med

fritagelsen for bogføringspligt, som igen afhænger af bedriftens størrelse – målt efter størrelsen af omsætningen og værdien af bedriften. Dette forekommer at være et yderst fornuftigt kriterium, da bogføringspligten netop er en af de forvaltningstekniske vanskeligheder, der følger med opkrævningen af moms efter de almindelige regler eller efter de forenklede regler.

51. Det forekommer også yderst fornuftigt at afslå anvendelsen af standardsatsordningen i tilfælde, hvor flere landbrugere behandles som én enkelt afgiftspligtig person og derfor ikke længere er fritaget for bogføringspligten, eftersom deres bedrift, betragtet under ét, overskrider en bestemt størrelse.

52. Derfor foreslår jeg at besvare det fjerde præjudicielle spørgsmål med, at artikel 296, stk. 1 og 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for en national ordning, hvorefter anvendelsen af den i denne bestemmelse nævnte standardsatsordning kun nægtes, hvis landbrugeren ikke længere opfylder de til bedriftens størrelse knyttede kriterier for anvendelsen af denne ordning, f.eks. fordi flere landbrugere, der står i økonomisk forbindelse med hinanden, anses for én enkelt afgiftspligtig person.

Om det femte spørgsmål

53. Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om landbrugere, for hvem den fælles standardsatsordning for landbrugere tidligere gjaldt, kan udelukkes fra anvendelsen af denne ordning og, i bekræftende fald, om dette også kan ske med tilbagevirkende kraft eller kun med virkning for fremtiden.

54. Da vi i den foreliggende sag undersøger nægtelsen af at anvende standardsatsordningen med den begrundelse, at flere landbrugere er blevet klassificeret som medlemmer af en momsgruppe, må svaret på det femte spørgsmål svare til svaret på det tredje spørgsmål.

55. Jeg kan for det første ikke se nogen hindringer for at nægte anvendelsen af standardsatsordningen i relation til landbrugere, som den tidligere gjaldt for. Et sådant forbud ville gøre det umuligt for medlemsstaterne at reagere på en situation, der ændrer sig; en nægtelse ville desuden stå i modsætning til undtagelseskarakteren af denne ordning og kravet om kun at anvende den i nødvendigt omfang.

56. For det andet er jeg af den opfattelse, at i tilfælde af, at der konstateres et retsmisbrug ved anvendelsen af standardsatsordningen, hvis f.eks. en landbrugsbedrift er blevet kunstigt opsplittet udelukkende for at opfylde kriterierne for at anvende denne ordning, kan anvendelsen heraf nægtes med tilbagevirkende kraft. I andre tilfælde er principperne om retssikkerhed og om beskyttelse af den berettigede forventning efter min opfattelse derimod til hinder for med tilbagevirkende kraft at nægte anvendelsen af standardsatsordningen. Afgiftsmyndighederne kan i et sådant tilfælde ganske vist, når de konstaterer, at landbrugeren ændrede situation ikke længere begrundes, at den pågældende nyder godt af denne ordning, nægte anvendelsen heraf, men kun med virkning for fremtiden.

57. På baggrund af de ovenfor anførte betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det femte præjudicielle spørgsmål med, at artikel 296, stk. 1 og 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for at nægte anvendelsen af den deri nævnte standardsatsordning over for en landbruger, som ordningen tidligere gjaldt for. Denne nægtelse kan ske med tilbagevirkende kraft, hvis anvendelsen af standardsatsordningen står i forbindelse med et retsmisbrug.

Forslag til afgørelse

58. På grundlag af alle de ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de spørgsmål, som Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig) har forelagt den til præjudiciel afgørelse, således:

»1) Artikel 9, stk. 1, første afsnit, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den ikke giver noget grundlag for at frakende en person, der organisatorisk, økonomisk eller finansielt er forbundet med en anden person, status som afgiftspligtig person, når denne forbindelse ikke hviler på et retsforhold af den art, der er nævnt i dette direktivs artikel 10. Artikel 11 i dette direktiv skal fortolkes således, at anvendelsen heraf forudsætter et udtrykkeligt retsgrundlag i den nationale retsorden, som er indført efter forudgående høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift. Konstateringen af, om der i den nationale lovgivning findes et sådant retsgrundlag, og om det finder anvendelse i den konkrete sag, tilkommer det de nationale retsinstanser at afgøre.

2) Konstateringen af, hvilke erhvervsdrivende der i forbindelse med konkrete faktiske forhold kan anses for én enkelt afgiftspligtig person, henhører fuldt og helt under de nationale afgiftsmyndigheders og retsinstansers kompetence.

3) Artikel 11 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at afgiftsmyndighederne inden for dens anvendelsesområde kan anse personer, der tidligere har udøvet en afgiftspligtig virksomhed som selvstændige afgiftspligtige, for én enkelt afgiftspligtig person. Disse personer kan med tilbagevirkende kraft klassificeres som én afgiftspligtig person, hvis de har misbrugt de rettigheder, der hidrører fra deres egenskab som selvstændige afgiftspligtige personer.

4) Artikel 296, stk. 1 og 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for en national ordning, hvorefter anvendelsen af den i denne bestemmelse nævnte standardsatsordning kun nægtes, hvis landbrugeren ikke længere opfylder de til bedriftens størrelse knyttede kriterier for anvendelsen af denne ordning, f.eks. fordi flere landbrugere, der står i økonomisk forbindelse med hinanden, anses for én enkelt afgiftspligtig person.

5) Artikel 296, stk. 1 og 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for at nægte anvendelsen af den deri nævnte standardsatsordning over for en landbruger, som ordningen tidligere gjaldt for. Denne nægtelse kan ske med tilbagevirkende kraft, hvis anvendelsen af standardsatsordningen står i forbindelse med et retsmisbrug.«

1 – Originalsprog: polsk.

2 – EFT 1977, L 145, s. 1 (herefter »sjette direktiv«).

3 – EUT 2006, L 347, s. 1.

4 – Jf. navnlig dom af 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, præmis 18), og af 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 33 og 34 og den deri nævnte retspraksis).

5 – Jf. navnlig dom af 9.4.2013, Kommissionen mod Irland (C-85/11, EU:C:2013:217).

6 – Dom af 9.4.2013, Kommissionen mod Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, præmis 48).

7 – Jf. navnlig dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 40).

8 – Dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14,

EU:C:2015:496, præmis 50 og 51).

9 – Jf. i samme retning vedrørende sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, dom af 22.5.2008, Ampliscientifica og Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 23).

10 – Dom af 16.7.2015 (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496).

11 – Dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, domskonkl. 2).

12 – Dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt [C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, domskonkl. 3).

13 – Jf. dom af 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 46). I samme retning også dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 72).

14 – Dom af 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 47 og 48).

15 – Jf. i samme retning dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 94 og 95).

16 – Jf. i samme retning dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74 og 75), og af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 36).

17 – Dom af 15.7.2004, Harbs (C-321/02, EU:C:2004:447, præmis 27), og af 8.3.2012, Kommissionen mod Portugal (C-524/10, EU:C:2012:129, præmis 49).