

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MACIEJ SZPUNAR

föredraget den 30 juni 2016(1)

Mål C-340/15

Christine Nigl,

Gisela Nigl sen.,

Gisela Nigl jun.,

Josef Nigl,

Martin Nigl

mot

Finanzamt Waldviertel

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 4.1, 4.4 och 25 – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 9–11 och 296 – Begreppet beskattningsbar person – Självständig näringsverksamhet – Civilrättsliga bolag som levererar varor under gemensamt firmanamn och med ett enda handelsföretag som förmedlare – Nekande av ställning som beskattningsbar person – Gemensam ordning för schablonbeskattning av jordbrukare – Undantag från ordningen för schablonbeskattning”

Inledning

1. I förevarande mål har Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike) hänskjutit ett antal frågor för förhandsavgörande till domstolen. Dessa frågor avser näringsidkares egenskap av självständiga beskattningsbara personer, närmare bestämt i samband med tillämpning på dessa näringsidkare av den gemensamma ordning för schablonbeskattning av jordbrukare som anges i bestämmelserna om mervärdesskatt. Domstolen kommer att få tillfälle att påminna om och precisera sin praxis beträffande den rätta tolkningen av begreppet självständig ekonomisk verksamhet, beträffande tolkningen av bestämmelserna om så kallade mervärdesskattegrupper och problematiken med missbruk av rättigheter.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

2. Det nationella målet avser omständigheter under både giltighetstiden för rådets direktiv

77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund(2) och för rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt(3). Eftersom ordalydelsen i de bestämmelser i de olika direktiven som har betydelse för förevarande mål i stort sett är densamma begränsar jag mig till att citera bestämmelserna i direktiv 2006/112.

3. Artikel 9.1 första stycket i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”

4. I artikel 10 i direktiv 2006/112 anges följande:

5. ”Genom villkoret i artikel 9.1 att den ekonomiska verksamheten skall bedrivas självständigt utesluts anställda och andra personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.”

6. I artikel 11 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

7. ”Efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt ... får varje medlemsstat anse som en enda beskattningsbar person sådana personer som är etablerade i medlemsstaten och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

8. En medlemsstat som utnyttjar den valmöjlighet som fastställs i första stycket får anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom användning av denna bestämmelse.”

9. Artikel 296.1 och 296.2 i direktiv 2006/112 har slutligen följande lydelse:

”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 för 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.

...”

Österrikisk rätt

10. Enligt 1175 § stycke 1 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (den österrikiska allmänna civilagen) bildar två eller flera personer ett civilrättsligt bolag om de går samman genom ett avtal för att uppnå ett gemensamt syfte genom en viss verksamhet. Det ställs inga formella krav på detta avtal.

11. Direktiv 2006/112 införlivades med den österrikiska rättsordningen genom Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 års mervärdesskattelag) (nedan kallad UStG). Enligt 2 § stycke 1 UStG är var och en som utövar självständig närings- eller yrkesverksamhet skyldig att betala

mervärdesskatt. I 2 § stycke 2 UStG förklaras att verksamheten inte ska anses vara självständig om den utövas av fysiska personer som är skyldiga att följa en företagares instruktioner eller av en juridisk person som är underordnad en (annan) företagares vilja i finansiellt, ekonomiskt eller organisatoriskt hänseende på ett sådant sätt att den inte har något självbestämmande.

12. Den gemensamma ordning för schablonbeskattning av jordbrukare som föreskrivs i direktiv 2006/112 regleras i 22 § UStG. Denna bestämmelse tillämpas på jordbrukare som inte är bokföringsskyldiga. Bokföringsskyldigheten är enligt 125 § stycke 1 Bundesabgabenordnung (den österrikiska federala förordningen om skatter och avgifter) kopplad till omsättningens storlek och företagets värde.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

13. Familjen Nigl har varit verksam inom vinodling och vinproduktion sedan lång tid tillbaka. I samband med att produktionen utökats och den odlade arealen utvidgats har allt fler nya familjemedlemmar involverats i verksamheten. För närvarande utgör de tre civilrättsliga bolag som vart och ett odlar vin på sina arealer. Vinet produceras också separat av skörden från de olika bolagens arealer, och trots att det säljs under det gemensamma namnet "Nigl", redovisas det som odlat av ett visst av dessa civilrättsliga bolag. År 2001 grundade familjemedlemmarna dessutom Weingut Nigl GmbH. Detta bolag bedriver framför allt vinförsäljning i de tre civilrättsliga bolagens namn och för deras räkning. Det producerar också vin i eget namn av druvor som det får från de tre civilrättsliga bolagen. Den utrustning som behövs för odlingen och produktionen tillhör de enskilda civilrättsliga bolagen med undantag av fastigheterna och viss utrustning, som till exempel buteljeringsutrustningen, vilken de äger tillsammans.

14. Alla fyra bolagen (det vill säga de tre civilrättsliga bolagen och bolaget med begränsat ansvar (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)) var sedan de grundades registrerade som självständiga mervärdesskatteskyldiga bolag, varvid de civilrättsliga bolagen schablonbeskattades som jordbruksproducenter. Denna status bekräftades genom skattemyndigheternas kontroller. År 2012 kom dessa myndigheter emellertid i samband med ytterligare en kontroll fram till att alla de tre civilrättsliga bolagen från och med år 2005 skulle anses som ett enda företag och således vara skyldiga att betala mervärdesskatt. Endast bolaget med begränsat ansvar behöll sin status som självständig näringsidkare. På grundval av detta utfärdade skattemyndigheten, som är motpart i det nationella målet, ett antal ändringsbeslut för åren 2005–2012 och begränsade genom beslut också giltigheten av deras registreringsnummer för mervärdesskatt.

15. Den omständigheten att de tre handelsbolagen behandlas som ett enda företag leder enligt österrikisk rätt också till att de utesluts från beskattning enligt den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare.

16. Skattemyndigheterna har motiverat besluten med att de tre civilrättsliga bolagen i stor utsträckning är sammanflätade i ekonomiskt och organisatoriskt hänseende. De har framför allt påpekat att alla dessa bolag gentemot tredje part uppträder under namnet "Weingut Nigl", vilket också är handelsnamnet på deras produkter, att de använder gemensamma byggnader och anläggningar och att vinifieringen, som är avgörande för framställningen, i själva verket utförs av en enda person, närmare bestämt av Martin Nigl, som är en erkänd specialist på området.

17. Klagandena i det nationella målet har väckt talan vid den hänskjutande domstolen mot de ovannämnda besluten. De har särskilt framfört följande: De olika civilrättsliga bolagen är oberoende av varandra och har bildats oberoende av varandra och vid olika tidpunkter, och ett enda civilrättsligt bolag kan inte uppkomma underförstått i strid med de påstådda bolagsmännens uttryckliga vilja. Det är vanligt att byggnader och anläggningar används gemensamt, särskilt inom jordbrukssektorn, och man kan därför inte dra slutsatsen att de enskilda bolagen inte är

självständiga. Den omständigheten att vinet som slutprodukt säljs under gemensamt handelsnamn har inte heller avgörande betydelse i det aktuella fallet, eftersom vinet dessutom är försett med namnet på det civilrättsliga bolaget i fråga.

18. Under dessa omständigheter har Bundesfinanzgericht beslutat att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

”1) Ska tre personsammanslutningar som består av olika medlemmar i en familj vilka som sådana uppträder självständigt gentemot sina leverantörer och offentliga myndigheter, och, med undantag för två anläggningstillgångar, förfogar över egen utrustning, men huvudsakligen saluför sina produkter under ett gemensamt varumärke genom ett kapitalbolag vars andelar ägs av medlemmarna i personsammanslutningarna samt ytterligare familjemedlemmar, anses utgöra tre självständiga näringsidkare (beskattningsbara personer)?

2) Om de tre personsammanslutningarna inte ska anses utgöra tre självständiga näringsidkare (beskattningsbara personer), ska den självständiga näringsidkaren i så fall anses vara

a) det saluförande kapitalbolaget eller

b) en personsammanslutning bestående av medlemmarna i de tre personsammanslutningarna, vilka i sig inte uppträder självständigt på marknaden, vare sig vad gäller inköp eller försäljning, eller

c) en personsammanslutning bestående av de tre personsammanslutningarna och kapitalbolaget, vilka i sig inte uppträder självständigt på marknaden, vare sig vad gäller inköp eller försäljning?

3) Om de tre personsammanslutningarna inte ska anses utgöra tre självständiga näringsidkare (beskattningsbara personer) är det tillåtet att

a) retroaktivt,

b) endast med framtida verkan eller

c) inte alls

återkalla en ställning som näringsidkare (beskattningsbar person) om personsammanslutningen i skattehänseende inledningsvis erkändes som självständig näringsidkare (beskattningsbar person) efter en kontroll av skattemyndigheten?

4) Om de tre personsammanslutningarna ska anses utgöra tre självständiga näringsidkare (beskattningsbara personer), ska dessa anses vara vinodlare och därmed, i egenskap av jordbruksproducenter, behandlas som schablonbeskattade jordbrukare, om dessa samarbetande personsammanslutningar visserligen var och en för sig omfattas av ordningen för schablonbeskattning av jordbruksproducenter, men kapitalbolaget, en egen personsammanslutning som bildats av medlemmarna i de tre personsammanslutningarna eller en av kapitalbolaget och medlemmarna i de tre personsammanslutningarna bildad egen personsammanslutning, på grund av dess operativa storlek eller rättsliga form, är undantagen från ordningen för schablonbeskattning enligt nationell rätt?

5) Om ordningen för schablonbeskattning av jordbruksproducenter i princip inte är tillämplig på de tre personsammanslutningarna, är ett sådant undantagande giltigt

- a) retroaktivt,
- b) endast med framtida verkan eller
- c) inte alls?"

19. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolen den 7 juli 2015. Klagandena i det nationella målet, den österrikiska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Samma parter var företrädare vid förhandlingen som ägde rum den 13 april 2016.

Bedömning

20. Den hänskjutande domstolen har inte uttryckligen angett vilka bestämmelser i unionsrätten som den har begärt en tolkning av. Det framgår emellertid av formuleringen av tolkningsfrågorna och uppgifterna i den hänskjutande domstolens beslut att den första, den andra och den tredje frågan avser tolkningen av artikel 9.1 första stycket och artikel 11 i direktiv 2006/112, medan den fjärde och den femte frågan däremot dessutom avser tolkningen av de bestämmelser som gäller den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare, särskilt artikel 296.1 och 296.2 i detta direktiv. Jag föreslår att bedömningen i förevarande mål delas upp på samma sätt.

Den första, den andra och den tredje tolkningsfrågan – tolkningen av artikel 9.1 första stycket och artikel 11 i direktiv 2006/112

21. Den första tolkningsfrågan

22. Med den första tolkningsfrågan vill den hänskjutande domstolen huvudsakligen få klarhet i huruvida artikel 9.1 första stycket och artikel 11 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en medlemsstat får eller är skyldig att fastställa att sådana personer som när de utövar skattepliktig verksamhet är så nära förbundna med varandra i ekonomiskt eller organisatoriskt hänseende att de kan betraktas som ett enda företag, inte ska anses utgöra självständiga beskattningsbara personer. När den på detta sätt formulerade frågan besvaras bör artikel 9.1 första stycket och artikel 11 i direktiv 2006/112 enligt min uppfattning tolkas var för sig.

– Tolkningen av artikel 9.1 första stycket i direktiv 2006/112

23. Det är i förevarande mål ostridigt att den verksamhet som klagandena i det nationella målet utövar utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i direktiv 2006/112. Det återstår således att undersöka huruvida de utövar denna verksamhet självständigt i den mening som avses i artikel 9.1 första stycket, närmare bestämt huruvida vart och ett av de civilrättsliga bolag som klagandena har grundat utövar verksamheten i fråga självständigt och därmed är skattskyldiga till mervärdesskatt.

24. Enligt EU-domstolens fasta praxis ska det bedömas huruvida verksamheten är självständig i den mening som avses i artikel 9.1 första stycket i direktiv 2006/112 mot bakgrund av artikel 10 i detta direktiv. Den sistnämnda bestämmelsen tyder emellertid helt klart på att begreppet "självständighet" har till syfte att undanta verksamhet tillhörande personer som är bundna till företagare genom ett anställningsavtal eller andra liknande rättsliga band. Det betyder att det är endast i de fall då den utövande personen är underordnad en annan näringsidkare på ett sådant sätt att personen inte utövar verksamheten i eget namn och för egen räkning, inte personligen leder verksamheten och inte bär den ekonomiska risken i samband med utövandet av verksamheten som en verksamhet inte utövas självständigt.(4)

25. Enbart den omständigheten att det sker ett – till och med nära – samarbete mellan flera civilrättsliga bolag när dessa utövar sin verksamhet tyder emellertid enligt min uppfattning inte på att de är underordnade en annan näringsidkare. Näringsidkare som samarbetar utövar per automatik sin verksamhet i eget namn, för egen räkning och under egen ledning och bär också den ekonomiska risken i samband med utövandet av verksamheten. Det finns därför ingen annan överordnad näringsidkare för vars räkning och på vars ansvar verksamheten skulle kunna utövas. Jag vill tillägga att denna funktion enligt uppgifterna i den hänskjutande domstolens beslut i det nationella målet uppenbarligen inte heller fylls av det bolag med begränsat ansvar som klagandena har grundat.

26. Under dessa omständigheter kunde artikel 9.1 första stycket i direktiv 2006/112 inte åberopas som grund för att anse att de berörda näringsidkarna inte var beskattningsbara personer på grund av att den verksamhet som de utövade inte var självständig.

– Tolkningen av artikel 11 i direktiv 2006/112

27. Enligt artikel 11 i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna anse som en enda beskattningsbar person sådana näringsidkare som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band (en sådan beskattningsbar person kallas en "mervärdesskattegrupp"). Både personer som för närvarande eller potentiellt ska anses som olika beskattningsbara personer och personer som inte är beskattningsbara personer kan anses utgöra en enda beskattningsbar person.(5)

28. Den ifrågavarande bestämmelsen har ett dubbelt syfte; dels kan den tillåta en administrativ förenkling både för skattemyndigheterna och för de berörda näringsidkarna,(6) dels kan den förhindra missbruk (till exempel i form av att ett företag delas upp i flera mindre, för att särskilda skatteregler ska kunna utnyttjas).(7)

29. För att tillämpa denna bestämmelse i samband med den nationella rättsordningen måste emellertid två villkor vara uppfyllda.

30. För det första ska bestämmelsen uttryckligen ha införlivats med nationell rätt. Den gäller nämligen inte obetingat och kan därför inte tillämpas direkt.(8) Detta gäller också när den skulle vara fördelaktig för de beskattningsbara personerna, och därför, vilket kommissionen helt riktigt har påpekat i sina förklaringar, i synnerhet när den tillämpas till deras nackdel, som i förevarande mål.

31. För det andra ska den medlemsstat som avser att utnyttja den möjlighet som anges i artikel 11 i direktiv 2006/112 först samråda med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt.(9)

32. Mot denna bakgrund är det i förevarande mål tveksamt om det i österrikiska rätt finns någon rättslig grund för att anse att de civilrättsliga bolag som klagandena i det nationella målet har bildat utgör en mervärdesskattegrupp i den mening som avses i artikel 11 i direktiv 2006/112. Enligt de uppgifter som kommissionen lämnade vid den muntliga förhandlingen har Republiken Österrike i detta sammanhang samrått med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt beträffande 2 § stycke 2 punkt 2 UStG. Denna bestämmelse innebär att möjligheterna att anse flera näringsidkare som en enda beskattningsbar person begränsas till juridiska personer som är underordnade en företagare i finansiellt, ekonomiskt eller organisatoriskt hänseende på ett sådant sätt att de inte har något självbestämmande.

33. De bolag som klagandena i det nationella målet har bildat och som de österrikiska skattemyndigheterna i de omtvistade besluten ansåg som självständiga beskattningsbara

personer är inte juridiska personer och inte underordnade någon annan företagare. Österrikes regering har ändå hävdad att 2 § stycke 2 punkt 2 UStG kan tillämpas på dessa.

34. Detta är en fråga om tolkningen av nationell rätt för vilken endast de nationella domstolarna är behöriga. Jag vill bara påpeka att jag – mot bakgrund av domen i målet Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt(10) – anser att den omständigheten att denna bestämmelse i den österrikiska lagstiftningen eventuellt inte är förenlig med artikel 11 i direktiv 2006/112 inte påverkar svaret på frågan, vilket kommissionen tycks antyda i sina förklaringar. I den domen fastslog domstolen faktiskt att den begränsning av möjligheten att bilda en mervärdesskattegrupp som föreskrivs i tysk rätt och som liknar den som följer av den bestämmelse i österrikisk rätt som är i fråga i förevarande mål strider mot artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, eftersom denna sistnämnda bestämmelse inte gör dess tillämplighet beroende av något annat kriterium än den nära relationen mellan de berörda näringsidkarna.(11) Samtidigt uteslöt domstolen emellertid möjligheten för de beskattningsbara personerna att direkt åberopa den nämnda bestämmelsen i direktivet, och detta även när den nationella bestämmelse genom vilken direktivet ska införlivas föreskriver begränsningar som inte är förenliga med detta.(12) Skattemyndigheterna kan följaktligen i synnerhet inte direkt åberopa artikel 11 i direktiv 2006/112 när de har för avsikt att tillämpa denna till nackdel för den beskattningsbara personen.

35. Jag anser följaktligen att den omständigheten att 2 § stycke 2 punkt 2 UStG eventuellt inte är förenlig med artikel 11 i direktiv 2006/112 inte ska påverka bedömningen av möjligheten att tillämpa den förstnämnda bestämmelsen på de civilrättsliga bolag som klagandena i det nationella målet har bildat.

– Svar på den första tolkningsfrågan

36. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar den första tolkningsfrågan så, att artikel 9.1 första stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den inte utgör grund för att anse att en person som är förbunden med andra personer i organisatoriskt, ekonomiskt eller finansiellt hänseende inte utgör en beskattningsbar person, om denna relation inte grundar sig på rättsliga band av det slag som nämns i artikel 10 i direktivet. Artikel 11 i direktivet ska tolkas så, att en förutsättning för att tillämpa denna är att det finns en uttrycklig rättslig grund i den nationella rättsordningen vilken har införts efter föregående samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt. Det åligger de nationella domstolarna att fastställa huruvida den nationella rätten innehåller någon sådan rättslig grund och huruvida den ska tillämpas i det konkreta fallet.

Den andra tolkningsfrågan

37. Med den andra tolkningsfrågan vill den hänskjutande domstolen huvudsakligen få klarhet i vilka av näringsidkarna i det nationella målet som eventuellt ska anses som en enda beskattningsbar person, om detta är möjligt rättsligt sett.

38. Såsom framgår av det svar jag har föreslagit på den första tolkningsfrågan, skulle detta vara möjligt enligt artikel 11 i direktiv 2006/112, om den hänskjutande domstolen kommer fram till att 2 § stycke 2 punkt 2 UStG, genom vilken denna bestämmelse införlivas, är tillämplig i det nationella målet. Att definiera de näringsidkare som eventuellt hör till en mervärdesskattegrupp är däremot en sakfråga som uteslutande ska besvaras av de nationella skattemyndigheterna och domstolarna. Jag tror inte att det går att hämta ledning från unionsrätten beträffande detta.

39. Jag föreslår därför att domstolen besvarar den andra frågan så, att det helt och hållet åligger skattemyndigheterna och domstolarna i medlemsstaterna att fastställa vilka personer som tillsammans kan anses som en enda beskattningsbar person i en konkret situation.

Den tredje tolkningsfrågan

40. Med den tredje tolkningsfrågan vill den hänskjutande domstolen huvudsakligen få klarhet i huruvida skattemyndigheterna, med tillämpning av de nationella bestämmelser, genom vilka artikel 11 i direktiv 2006/112 införlivas, kan anse att näringsidkare som de tidigare har ansett utgöra självständiga beskattningsbara personer ingår i en mervärdesskattegrupp och, om frågan besvaras jakande, huruvida detta också kan ske retroaktivt eller endast med framtida verkan.

41. När jag besvarar den på detta sätt formulerade frågan måste jag till att börja med påpeka att enligt min uppfattning talar varken ordalydelsen i artikel 11 i direktiv 2006/112 eller de allmänna skatterättsliga principerna för att denna bestämmelse bara ska tillämpas på personer som tidigare aldrig har utövat skattepliktig verksamhet och därför inte har ansetts som mervärdesskatteskyldiga personer. En så restriktiv tolkning av bestämmelsen skulle hindra uppnåendet av dess syfte. Å ena sidan skulle det nämligen bli omöjligt att bilda en mervärdesskattegrupp för beskattningsbara personer som redan utövar skattepliktig verksamhet som självständiga beskattningsbara personer. Å andra sidan skulle skattemyndigheterna inte heller kunna reagera på lämpligt sätt på ändringar i beskattningsbara personers situation och tillämpa bestämmelserna om mervärdesskattegrupper på dessa, i syfte att förenkla skatteredovisningarna eller att förhindra missbruk.

42. De skatterättsliga principerna, särskilt rättssäkerhetsprincipen, hindrar inte heller, enligt min uppfattning, att personer som tidigare ansetts som självständiga beskattningsbara personer anses som medlemmar i en mervärdesskattegrupp. Enligt denna princip kan en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, vad gäller hans rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte ifrågasättas under obegränsad tid,⁽¹³⁾ men klara och förutsebara regler som gör det möjligt för skattemyndigheterna att ompröva tidigare skattebeslut strider inte mot denna princip.⁽¹⁴⁾

43. Vad sedan gäller frågan huruvida en klassificering av tidigare självständiga beskattningsbara personer som medlemmar i en mervärdesskattegrupp kan göras retroaktivt eller bara med framtida verkan, anser jag att man ska göra åtskillnad mellan två grupper av fall.

44. Såsom jag har förklarat i punkt 24 i detta förslag till avgörande kan en tillämpning av bestämmelserna om mervärdesskattegrupper bland annat ha till syfte att bekämpa missbruk, till exempel genom att ett företag delas upp i flera mindre, för att särskilda skatteregler ska kunna utnyttjas. Omständigheten att de beskattningsbara personerna klassificeras som medlemmar i en mervärdesskattegrupp och följderna av detta för beskattningen av dessa ska korrigera de tidigare oegentligheterna och återställa det tillstånd som skulle ha rått om inte missbruket hade ägt rum. I detta kan också en retroaktiv korrigerande av tidigare beslut ingå.⁽¹⁵⁾ Enligt min uppfattning kan skattemyndigheterna därför retroaktivt klassificera beskattningsbara personer som de tidigare behandlat som självständiga beskattningsbara personer som medlemmar i en mervärdesskattegrupp, om syftet med detta är att bekämpa missbruk – till exempel i form av en konstlad uppdelning av ett företag.

45. Om däremot inget sådant missbruk från den beskattningsbara personens sida konstateras, anser jag att rättssäkerhetsprincipen och principen om berättigade förväntningar utgör hinder för att retroaktivt tillämpa bestämmelserna om mervärdesskattegrupper på personer som tidigare har ansetts som självständiga beskattningsbara personer. Det gäller särskilt när, såsom i det nationella målet, denna egenskap som självständig beskattningsbar person har bekräftats i

resultatet av en kontroll som utförts av skattemyndigheterna.

46. När det gäller denna fråga vill jag dessutom påpeka att det enligt domstolens fasta praxis krävs att två villkor är uppfyllda för att rättsmissbruk i skatteärenden ska kunna fastställas. För det första ska den beskattningsbara personens handlingar, trots att villkoren enligt de relevanta bestämmelserna formellt sett tillämpas, medföra en ekonomisk fördel för denna som skulle stå i strid med syftet med dessa bestämmelser. För det andra ska det framgå av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel, och att det alltså inte kan finnas någon annan motivering för de ifrågavarande transaktionerna än att uppnå skattefördelar.⁽¹⁶⁾ Att undersöka huruvida dessa villkor är uppfyllda och generellt konstatera huruvida rättsmissbruk föreligger i det konkreta fallet åligger naturligtvis bara de nationella domstolarna.

47. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar den tredje tolkningsfrågan så, att artikel 11 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att skattemyndigheterna när de tillämpar denna bestämmelse får anse personer som tidigare har utövat självständig skattepliktig verksamhet som en enda beskattningsbar person. Dessa personer kan retroaktivt klassificeras som en enda beskattningsbar person, om de har missbrukat de rättigheter som följer av deras egenskap av självständiga beskattningsbara personer.

Den fjärde och den femte tolkningsfrågan – gemensam ordning för schablonbeskattning av jordbrukare

48. Den fjärde och den femte frågan avser tillämpningen av den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare enligt artikel 295 och följande artiklar i direktiv 2006/112 på klagandena i det nationella målet. Den fjärde frågan avser den konkreta tillämpningen eller möjligheten till undantag från tillämpning av dessa regler beroende på om klagandena i det nationella målet anses som självständiga beskattningsbara personer eller som medlemmar i en mervärdesskattegrupp. Den femte frågan avser däremot den tidpunkt från vilken en tillämpning av den nämnda ordningen för schablonbeskattning eventuellt kan nekas.

Den fjärde tolkningsfrågan

49. Med den fjärde tolkningsfrågan vill den hänskjutande domstolen huvudsakligen få klarhet i huruvida klagandena i det nationella målet, i den mån de anses som självständiga beskattningsbara personer (närmare bestämt som tre självständiga beskattningsbara civilrättsliga bolag) kan nekas schablonbeskattning, eftersom de är nära förbundna med varandra i ekonomiskt hänseende, även om de formellt sett uppfyller de kriterier som anges i den nationella rätten för tillämpning av denna regel.

50. Jag vill till att börja med understryka att den på detta sätt formulerade frågan tycks sträcka sig längre än föremålet för det nationella målet. Tvisten avser nämligen, vilket tydligt framgår av begäran om förhandsavgörande, skattemyndighetens beslut genom vilka klagandena klassificerades som medlemmar i en mervärdesskattegrupp och deras skatteredovisningar korrigerades i enlighet med detta och giltigheten av deras registreringsnummer för mervärdesskatt begränsades. Naturligtvis uppkommer, vilket framgår av beslutet om hänskjutande och parternas förklaringar, i bakgrunden frågan om tillämpning av ordningen för schablonbeskattning; om klagandena hade ansetts som självständiga beskattningsbara personer, skulle de ha haft rätt till detta, men som mervärdesskattegrupp skulle de inte ha rätt till detta, eftersom de inte längre uppfyllde kriterierna för tillämpning av schablonbeskattning. Om denna regel inte tillämpades skulle det emellertid vara en följd av att klagandena klassificerades som medlemmar i en mervärdesskattegrupp. Det nationella målet avser inte den omständigheten att tillämpning av ordningen för schablonbeskattning nekades oberoende av klagandenas status som

beskattningsbara personer eller av något annat skäl än att de klassificerades som medlemmar i en mervärdesskattegrupp. När den fjärde tolkningsfrågan besvaras, ska domstolen därför enligt min uppfattning bara gå in på huruvida nekandet av schablonbeskattning kan göras beroende av att klagandena klassificerats som medlemmar i en mervärdesskattegrupp. I annat fall skulle svaret nämligen vara hypotetiskt.

51. Jag vill därefter påminna om att medlemsstaterna *kan* tillämpa ordningen för schablonbeskattning enligt artikel 296.1 i direktiv 2006/112 på jordbruksproducenter, *om* tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna eller en av de förenklade reglerna "skulle leda till svårigheter". I artikel 296.2 i direktivet föreskrivs i sin tur att medlemsstaterna från ordningen för schablonbeskattning *får utesluta* vissa jordbrukare eller kategorier av jordbrukare för vilka tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade reglerna inte skulle vålla administrativa svårigheter. Slutligen har varje jordbrukare som omfattas av ordningen för schablonbeskattning enligt artikel 296.3 i direktiv 2006/112 rätt att välja att de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade reglerna ska tillämpas på honom i stället för schablonbeskattning.

52. Denna utformning av ordningen för schablonbeskattning i direktivet tyder på att bestämmelsen utgör ett undantag. Detta bekräftas också i domstolens praxis enligt vilken ordningen för schablonbeskattning bara får tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå det avsedda syftet,⁽¹⁷⁾ det vill säga i den mån en tillämpning av den normala mervärdesskatteregeln eller de förenklade reglerna skulle kunna vålla administrativa svårigheter.

53. Schablonbeskattningens frivilliga karaktär som sådan och de undantag som anges i artikel 296.2 i direktiv 2006/112 i detta sammanhang tyder emellertid på att medlemsstaterna har stort utrymme för skönsmässig bedömning när de införlivar regeln. I synnerhet framgår det, vilket kommissionen helt riktigt har anfört i sina förklaringar, inte att medlemsstaterna alltid är skyldiga att göra en individuell prövning beträffande varje jordbrukare för att utröna om en tillämpning av de allmänna reglerna eller de förenklade reglerna skulle kunna vålla administrativa svårigheter och om ordningen för schablonbeskattning därför ska tillämpas. Medlemsstaterna får ställa upp allmänna kriterier som, om de är uppfyllda, ger rätt att utnyttja ordningen för schablonbeskattning och automatiskt tillämpa denna regel på jordbrukare som uppfyller kriterierna.

54. I den österrikiska lagstiftningen är rätten att tillämpa ordningen för schablonbeskattning kopplad till befrielse från bokföringsskyldigheten, vilken i sin tur beror på företagets storlek – beräknad utifrån omsättningen och företagets värde. Detta tycks vara ett helt rimligt kriterium, eftersom bokföringsskyldigheten är just en av de administrativa svårigheter som är förknippade med uttag av mervärdesskatt enligt de allmänna reglerna eller enligt de förenklade reglerna.

55. Det verkar också helt rimligt att neka tillämpning av ordningen för schablonbeskattning i de fall då flera jordbrukare anses som en enda beskattningsbar person och därför inte längre är befriade från bokföringsskyldigheten, eftersom deras företag sett som en helhet överskrider en viss storlek.

56. Jag föreslår därför att den fjärde tolkningsfrågan besvaras så, att artikel 296.1 och 296.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken en tillämpning av den i denna artikel nämnda ordningen för schablonbeskattning bara ska nekas när jordbrukaren inte längre uppfyller de kriterier för tillämpning som är kopplade till företagets storlek, till exempel på grund av att flera jordbrukare som är förbundna med varandra i ekonomiskt hänseende anses som en enda beskattningsbar person.

Den femte tolkningsfrågan

57. Med den femte tolkningsfrågan vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida jordbrukare på vilka ordningen för schablonbeskattning av jordbruksproducenter tidigare har tillämpats får uteslutas från tillämpning av denna regel och, om denna fråga besvaras jakande, huruvida detta också kan ske retroaktivt eller bara med framtida verkan.

58. Eftersom förevarande mål rör ett fall där tillämpning av ordningen för schablonbeskattning har nekats på grund av att flera jordbrukare ansetts som medlemmar i en mervärdesskattegrupp, ska svaret på den femte frågan överensstämma med svaret på den tredje frågan.

59. Jag kan därför för det första inte se att det skulle finnas något som hindrar att en tillämpning av ordningen för schablonbeskattning nekas beträffande jordbrukare på vilka den tidigare har tillämpats. Ett förbud skulle göra det omöjligt för medlemsstaterna att reagera på en ändrad situation, och det skulle dessutom strida mot regelns karaktär av undantag och kravet att den bara ska tillämpas om det är nödvändigt.

60. För det andra anser jag att en tillämpning av ordningen för schablonbeskattning får nekas retroaktivt, om rättsmissbruk i samband med tillämpningen kan fastställas, till exempel om det görs en konstlad uppdelning av ett jordbruksföretag enbart för att uppfylla kriterierna för att utnyttja regeln. I andra fall utgör däremot rättssäkerhetsprincipen och principen om berättigade förväntningar enligt min uppfattning hinder för att tillämpa ordningen för schablonbeskattning retroaktivt. Skattemyndigheterna kan då visserligen, om de fastställer att jordbrukarens ändrade situation inte längre ger denne rätt att utnyttja regeln, neka tillämpning av denna, men bara med framtida verkan.

61. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar den femte tolkningsfrågan så, att artikel 296.1 och 296.2 ska tolkas så, att den inte utgör hinder för nekande av tillämpning av den i denna artikel nämnda ordningen för schablonbeskattning för en jordbrukare på vilken den tidigare har tillämpats. Tillämpning kan nekas retroaktivt om tillämpningen av ordningen för schablonbeskattning har varit förknippad med rättsmissbruk.

Förslag till avgörande

62. Mot bakgrund av ovanstående resonemang föreslår jag att domstolen besvarar frågorna från Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike) enligt följande:

1) Artikel 9.1 första stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den inte utgör grund för att inte anse en person, som är förbunden med en annan person i organisatoriskt, ekonomiskt eller finansiellt hänseende, som en enda beskattningsbar person, om denna relation inte grundar sig på rättsliga band av det slag som nämns i artikel 10 i direktivet. Artikel 11 i direktivet ska tolkas så, att en förutsättning för att tillämpa denna är att det finns en uttrycklig rättslig grund i den nationella rättsordningen vilken har införts efter föregående samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt. Det åligger de nationella domstolarna att fastställa huruvida det finns någon sådan rättslig grund i den nationella rätten och huruvida den ska tillämpas i det konkreta fallet.

2) Det åligger helt och hållet skattemyndigheterna och domstolarna i medlemsstaterna att fastställa vilka personer som i en konkret situation kan anses som en enda beskattningsbar person.

3) Artikel 11 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att skattemyndigheterna när de tillämpar denna bestämmelse får anse att personer som tidigare har utövat självständig skattepliktig verksamhet utgör en enda beskattningsbar person. Dessa personer kan retroaktivt klassificeras som en enda

beskattningsbar person, om de har missbrukat de rättigheter som följer av deras egenskap av självständiga beskattningsbara personer.

4) Artikel 296.1 och 296.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken en tillämpning av den i denna artikel nämnda ordningen för schablonbeskattning bara ska nekas när jordbrukaren inte längre uppfyller de kriterier för tillämpning som är kopplade till företagets storlek, till exempel på grund av att flera jordbrukare som är förbundna med varandra i ekonomiskt hänseende anses som en enda beskattningsbar person.

5) Artikel 296.1 och 296.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den inte utgör hinder för nekande av tillämpningen av den i denna artikel nämnda ordningen för schablonbeskattning för en jordbrukare på vilken den tidigare har tillämpats. Tillämpning kan nekas retroaktivt om tillämpningen av ordningen för schablonbeskattning har varit förknippad med rättsmissbruk.

1 – Originalspråk: polska.

2 – EGT L 145, 1977, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet.

3 – EUT L 347, 2006, s. 1.

4 – Se särskilt dom av den 27 januari 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punkt 18), och dom av den 29 september 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punkterna 33 och 34 och där angiven rättspraxis).

5 – Se, särskilt, dom av den 9 april 2013, kommissionen/Irland (C-85/11, EU:C:2013:217).

6 – Dom av den 9 april 2013, kommissionen/Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 48).

7 – Se, särskilt, dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 40).

8 – Dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkterna 50 och 51).

9 – Se, för ett liknande resonemang beträffande artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, dom av den 22 maj 2008, Amplis Scientifica och Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 23).

10 – Dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496).

11 – Dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 2 i domslutet).

12 – Dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 3 i domslutet).

13 – Se dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 46). Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 72).

14 – Dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkterna 47 och 48).

15 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkterna 94 och 95).

16 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkterna 74 och 75), och dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 36).

17 – Dom av den 15 juli 2004, Harbs (C-321/02, EU:C:2004:447, punkt 27), och dom av den 8 mars 2012, kommissionen/Portugal (C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 49).