Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

12. oktober 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift — sjette direktiv 77/388/EØF — artikel 4, stk. 1 og 4 — direktiv 2006/112/EF — artikel 9 og 11 — begrebet »afgiftspligtig person« — civilretlige selskaber, der markedsfører deres produkter under et fælles mærke og via et kapitalselskab — begrebet »selvstændige virksomheder« — afvisning af status som afgiftspligtig person — tilbagevirkende kraft — sjette direktiv 77/388 — artikel 25 — direktiv 2006/112 — artikel 272 og 296 — standardsatsordning for landbrugere — udelukkelse fra standardsatsordningen — tilbagevirkende kraft«

I sag C-340/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig) ved afgørelse af 29. juni 2015, indgået til Domstolen den 7. juli 2015, i sagen:

Christine Nigl m.fl.

mod

Finanzamt Waldviertel,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, og dommerne M. Vilaras (refererende dommer), J. Malenovský, M. Safjan og D. Šváby,

generaladvokat: M. Szpunar

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. april 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Christine Nigl m.fl. ved Rechtsanwalt H. Nigl og J. Auer

— den østrigske regering ved C. Pesendorfer, S. Pfeiffer og F. Koppensteiner, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og M. Wasmeier, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 30. juni 2016,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26. april 2004 (EUT 2004, L 168, s. 35) (herefter »sjette direktiv«), og Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag mellem medlemmer af Nigl-familien, selskabsdeltagere i tre civilretlige selskaber, der driver virksomhed inden for vinavl, på den ene side og Finanzamt Waldviertel (skattemyndighederne i Waldviertel, Østrig) (herefter »skattemyndighederne«) på den anden side vedrørende dels fastlæggelse af status som merværdiafgiftspligtig person (moms), dels afvisning af at anvende den fælles standardsatsordning for landbrugere på disse civilretlige selskaber.

Retsforskrifter

EU-retten

Sjette direktiv

3 Sjette direktivs artikel 4 med overskriften »Afgiftspligtige personer« bestemmer følgende:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[...]

4. Ved udtrykket »selvstændigt«, som er anvendt i stk. 1, undtages fra beskatningen lønmodtagere og andre personer, for så vidt 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.

Med forbehold af det i artikel 29 nævnte samråd har de enkelte medlemsstater mulighed for at betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

[...]«

4 Sjette direktivs artikel 25 med overskriften »Fælles standardsatsordning for landbrugere« fastsætter følgende:

»1. Medlemsstaterne kan for landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige [moms]ordning eller i givet fald den i artikel 24 omhandlede forenklede ordning vil støde på vanskeligheder, anvende en standardsatsordning, der tager sigte på at godtgøre den [moms]belastning, der af standardsatslandbrugere er betalt på goder og tjenesteydelser i henhold til bestemmelserne i denne artikel.

[...]

9. Medlemsstaterne kan fra standardsatsordningen udelukke visse kategorier af landbrugere samt de landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige [moms]ordning eller i givet fald den i artikel 24, stk. 1, omhandlede forenklede ordning ikke frembyder administrative vanskeligheder.

[...]«

Momsdirektivet

5 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, som er indeholdt i direktivets afsnit III med overskriften »Afgiftspligtige personer«, bestemmer følgende:

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

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

6 Dette direktivs artikel 10 har følgende ordlyd:

»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.«

7 Nævnte direktivs artikel 11, stk. 1, fastsætter følgende:

»Efter høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende [moms], 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.«

8 Samme direktivs artikel 296, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»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

9 § 2 i Umsatzsteuergesetz 1994 (omsætningsafgiftsloven af 1994, herefter »UstG«) med overskriften »Erhvervsdrivende, virksomhed« bestemmer følgende:

»1. Erhvervsdrivende er enhver, som udøver en selvstændig erhvervsvirksomhed eller et selvstændigt erhverv. Virksomheden omfatter hele den erhvervsdrivendes erhvervsmæssige virksomhed. Ved erhvervsvirksomhed eller erhverv forstås enhver varig virksomhed med henblik på opnåelse af indtægter, selv når der ikke foreligger en hensigt om at opnå fortjeneste, eller når der blot er tale om en sammenslutning af personer, der udøver sin virksomhed over for sine medlemmer.

2. Der udøves ikke selvstændig erhvervsvirksomhed eller selvstændigt erhverv:

1) såfremt fysiske personer individuelt eller i forening er tilknyttet en virksomhed, således at de er underlagt den erhvervsdrivendes instrukser

2) såfremt en juridisk person er afhængig af en erhvervsdrivendes vilje på en sådan måde, at den ingen egen vilje har; en juridisk person er afhængig af en erhvervsdrivendes vilje på en sådan måde, at den ingen egen vilje har (tilknyttet enhed), hvis den juridiske person, under hensyntagen til samtlige faktiske omstændigheder, finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i virksomheden

[...]«

10 UStG's § 22 bestemmer, at for erhvervsdrivende, som ikke er bogføringspligtige, der gennemfører transaktioner i forbindelse med en landbrugs- og skovbrugsbedrift, er afgiften på disse transaktioner fastsat til 10% af beregningsgrundlaget, idet bogføringspligten i henhold til §§ 124 og 125 i Bundesabgabenordnung (afgiftsloven) afhænger af omsætningens størrelse og værdien af landbrugsbedriften.

11 § 1175 i Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (civillovbogen) fastsætter desuden, at to eller flere personer danner 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 formkrav.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Siden 1998 har sagsøgerne i hovedsagen drevet virksomhed inden for vinavl gennem tre civilretlige selskaber, idet hver af disse dyrker vin på forskellige lokaliteter og er momspligtige. Det første af disse civilretlige selskaber blev stiftet af Martin Nigl og Christine Nigl, det andet af Gisela Nigl (senior) og Josef Nigl og det tredje af Martin Nigl og Gisela Nigl (junior). Der blev ikke indgået nogen skriftlig aftale ved oprettelsen af de tre civilretlige selskaber.

13 For at imødekomme den øgede efterspørgsel på kvalitetsvine oprettede sagsøgerne i hovedsagen i 2001 Wein-Gut Nigl GmbH (herefter »det erhvervsdrivende selskab«). Hovedsagligt foretager dette selskab enten indkøb af vine fra de civilretlige selskabers bedrifter for at sælge dem til videreforhandlere eller forestår markedsføringen af sådanne vine til de endelige forbrugere i hvert af de pågældende tre civilretlige selskabers navn og for deres regning. Ydermere producerer det vin fra indkøb foretaget hos vinbønder, som det har indgået kontrakt med, samt driver en hotelrestaurant.

14 De civilretlige selskaber er registreret hos de offentlige myndigheder, herunder skattemyndighederne, som har kvalificeret disse selskaber som selvstændige afgiftspligtige personer i deres egenskab af virksomheder med hensyn til omsætningsafgifter og i deres egenskab af joint ventures med hensyn til indkomstskat.

15 De tre civilretlige selskabers indtægter og udgifter regnskabsføres separat via bankkonti, som hver især ejes af dem særskilt, overskuddet fordeles inden for hvert af de civilretlige selskaber mellem selskabsdeltagerne, og der er ikke nogen aktiver eller bankkonti, der er fælles for disse selskaber. Det enkelte civilretlige selskab dyrker særskilt de vinmarker, som tilhører selskabet, eller som det forpagter, beskæftiger lønmodtagere og råder over eget udstyr, såsom traktorer og maskiner. Driftsmidlerne indkøbes for 15-20%'s vedkommende centralt gennem det erhvervsdrivende selskab og fordeles derefter mellem de civilretlige selskaber i forhold til den mængde af vin, der produceres. Driftsomkostningerne for bygninger og udgifter til gas og elektricitet viderefaktureres ved årets udgang af det erhvervsdrivende selskab.

16 Vinfremstillingen foregår særskilt for de forskellige bedrifter, men aftapningen foretages på et fælles anlæg. De vine, der produceres af de civilretlige selskaber, markedsføres under et fælles mærke, Weingut Nigl, af det erhvervsdrivende selskab og sælges til priser, der er fastsat i fællesskab, idet den indkøbspris, som sidstnævnte selskab betaler, fastsættes ved at anvende et nedslag i dets egne salgspriser. Hverken annonceringen, webstedet eller prislisterne henviser til de forskellige bedrifter eller de producerende civilretlige selskaber. Endelig udfører det erhvervsdrivende selskab alle administrative opgaver på de tre civilretlige selskabers regning.

17 Indtil 2012 havde skattemyndighederne anset virksomheden for at blive udøvet af fire skattesubjekter, nemlig de tre civilretlige selskaber og det erhvervsdrivende selskab.

18 Efter en skattekontrol, der blev gennemført i 2012, fandt skattemyndighederne, at henset til den tætte økonomiske og organisatoriske sammenhæng mellem de civilretlige selskaber havde selskabsdeltagerne heri siden 2005 udgjort en enkelt sammenslutning af personer. Ifølge skattemyndighederne er der kun en enkelt indtægtskilde, hvis udbytte skal tildeles de forskellige selskabsdeltagere i de tre civilretlige selskaber.

19 Med hensyn til moms fandt skattemyndighederne, at der med tilbagevirkende kraft fra 2005 forelå to afgiftspligtige virksomheder, nemlig en enkelt sammenslutning af personer bestående af selskabsdeltagerne i de tre civilretlige selskaber og det erhvervsdrivende selskab. Momsansættelser blev rettet til alle selskabsdeltagerne i de tre civilretlige selskaber og til det erhvervsdrivende selskab, og ved afgørelse af 18. juli 2012 blev momsregistreringsnumrene for de civilretlige selskaber begrænset.

20 Som følge heraf har skattemyndighederne rejst tvivl om den fælles standardsatsordning for landbrugere, som de civilretlige selskaber havde benyttet sig af.

21 I forbindelse med søgsmålet, hvorunder det skal afgøres, om sagsøgerne i hovedsagen som selvstændige virksomheder har drevet fire eller alene to vinavlsbedrifter, har Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig) bemærket, at enhver struktur – i østrigsk ret – som fremstår som sådan over for tredjemand, og som selvstændigt leverer tjenesteydelser i henhold til lovgivningen om omsætningsafgifter, besidder evne som virksomhed, selv om det drejer sig om en sammenslutning af personer, som ikke har retlig handleevne.

22 Denne ret har desuden bemærket, at den allerede har fastslået, at idet Republikken Østrig ikke har anmodet om samråd i det rådgivende momsudvalg, som er nævnt i sjette direktivs artikel 29, udgør joint ventures, som hver for sig er selvstændige med hensyn til indkomstskat, ikke en enkelt virksomhed med hensyn til lovgivningen om omsætningsafgifter, uanset hvilket samarbejde eller hvilke forbindelser der er mellem disse.

23 På denne baggrund har Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»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 [skattemyndighederne] 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?«

Om de præjudicielle spørgsmål

24 Det bemærkes indledningsvis, at med hensyn til den periode, for hvilken skattemyndighederne har fundet, at selskabsdeltagerne i de tre civilretlige selskaber havde dannet en enkelt sammenslutning af personer, dvs. fra 2005-2012, finder de respektive relevante bestemmelser i sjette direktiv og momsdirektivet anvendelse.

Det første spørgsmål

25 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om dels sjette direktivs artikel 4, stk. 1, og artikel 4, stk. 4, første afsnit, dels momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, og artikel 10 skal fortolkes således, at flere civilretlige selskaber som de i hovedsagen omhandlede, der udadtil optræder selvstændigt som sådanne over for deres leverandører, de offentlige myndigheder og i et vist omfang deres kunder, og som hver især varetager deres egen produktion ved i det væsentlige at gøre brug af egne produktionsmidler, men som markedsfører en stor del af deres produkter under et fælles mærke gennem et kapitalselskab, hvis andele ejes af selskabsdeltagerne i de civilretlige selskaber og af andre medlemmer af den pågældende familie, skal anses for selvstændige momspligtige virksomheder.

26 Det erindres i denne henseende, at i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 1, og momsdirektivets artikel 9 forstås ved »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed (jf. bl.a. dom af 26.3.1987, Kommissionen mod Nederlandene, 235/85, EU:C:1987:161, præmis 6, af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 27, og af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 35).

27 De ord, der anvendes i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, første afsnit, og i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, herunder ordet »enhver«, giver begrebet »afgiftspligtig person« en bred fortolkning, der er koncentreret om uafhængigheden under udøvelse af økonomisk virksomhed, således at enhver fysisk eller juridisk person – såvel offentligretlig som privat, og selv enheder uden status som juridisk person – der objektivt opfylder kriterierne i bestemmelsen, skal anses for momspligtige personer (jf. i denne retning dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 28).

28 For at fastslå, om økonomisk virksomhed bliver udøvet selvstændigt, skal det undersøges, om den pågældende person udøver sin virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og om den pågældende selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af denne virksomhed (dom af 27.1.2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, præmis 18, af 18.10.2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, præmis 23, og af 29.9.2015, Gmina Wrocław C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 34).

29 Det er i lyset af disse betragtninger, at det første spørgsmål skal besvares.

30 Den omstændighed, at civilretlige selskaber som de i hovedsagen omhandlede hver for sig dyrker de vinmarker, som tilhører dem, eller som de forpagter, at de ligeledes hver for sig næsten udelukkende anvender egne produktionsmidler og beskæftiger deres egne ansatte, og at de udadtil optræder selvstændigt som sådanne over for deres leverandører, de offentlige myndigheder og i et vist omfang deres kunder, vidner om, at hvert af disse selskaber udøver virksomhed i eget navn, for egen regning og under eget ansvar.

31 Det forhold, at der er et vist samarbejde mellem sådanne civilretlige selskaber og et kapitalselskab, bl.a. med hensyn til markedsføringen af deres produkter under et fælles mærke, er i denne forbindelse ikke tilstrækkeligt til at rejse tvivl om disse civilretlige selskabers selvstændighed over for det sidstnævnte selskab.

32 Den omstændighed, at sådanne civilretlige selskaber sammenlægger en del af deres virksomhed ved at overlade denne til et tredje selskab, er et valg, der henhører under tilrettelæggelsen af nævnte virksomhed, og er ikke tilstrækkelig til, at det kan fastslås, at disse civilretlige selskaber ikke udøver virksomhed selvstændigt, eller at de ikke bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med deres økonomiske virksomhed.

33 Den afgørende rolle, som en af selskabsdeltagerne i et af de civilretlige selskaber som de i hovedsagen omhandlede har i disse selskabers fremstilling af vin og i repræsentationen heraf, synes ikke at kunne rejse tvivl om konklusionen om de sidstnævnte selskabers selvstændige udøvelse af virksomhed, idet hver af dem handler i eget navn, for egen regning og under eget ansvar.

34 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at dels sjette direktivs artikel 4, stk. 1, og artikel 4, stk. 4, første afsnit, dels momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, og artikel 10 skal fortolkes således, at flere civilretlige selskaber som de i hovedsagen omhandlede, der udadtil optræder selvstændigt som sådanne over for deres leverandører, de offentlige myndigheder og i et vist omfang deres kunder, og som hver især varetager deres egen produktion ved i det væsentlige at gøre brug af egne produktionsmidler, men som markedsfører en stor del af deres produkter under et fælles mærke gennem et kapitalselskab, hvis andele ejes af selskabsdeltagerne i de civilretlige selskaber og af andre medlemmer af den pågældende familie, skal anses for selvstændige momspligtige virksomheder.

35 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det ufornødent at besvare det andet og det tredje spørgsmål.

Det fjerde spørgsmål

36 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 25 og momsdirektivets artikel 296 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at det kan afvises at anvende den fælles standardsatsordning for landbrugere, der er fastsat ved disse artikler, på flere civilretlige selskaber som de i hovedsagen omhandlede, der anses for selvstændige momspligtige virksomheder, og som samarbejder med hinanden, med den begrundelse, at et kapitalselskab, en sammenslutning af personer bestående af selskabsdeltagere i disse civilretlige selskaber eller en sammenslutning af personer bestående af dette kapitalselskab og selskabsdeltagere i de nævnte civilretlige selskaber ikke kan være omfattet af denne ordning på grund af bedriftens størrelse eller dens retsform.

37 Det skal bemærkes, at standardsatsordningen for landbrugere er en undtagelsesordning, som udgør en undtagelse til sjette direktivs og momsdirektivets almindelige ordning, og som derfor kun bør anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at opfylde dens formål (dom af 15.7.2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, præmis 27, af 26.5.2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, præmis 27, og af 8.3.2012, Kommissionen mod Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, præmis 49).

38 Blandt de to formål med denne ordning er formålet om et krav om forenkling, som skal forenes med formålet om godtgørelse for belastningen af den moms, de berørte landbrugere har betalt i tidligere led (jf. i denne retning dom af 26.5.2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, præmis 28, og af 8.3.2012, Kommissionen mod Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, præmis 50).

39 Det skal ligeledes bemærkes, at i henhold til sjette direktivs artikel 25, stk. 1, og momsdirektivets artikel 296, stk. 1, »kan« medlemsstaterne for landbrugere anvende en standardsatsordning, hvis anvendelsen af den almindelige momsordning eller særordningen vil give vanskeligheder, bl.a. af administrativ karakter.

40 Det fremgår desuden af ordlyden af sjette direktivs artikel 25, stk. 9, og momsdirektivets artikel 296, stk. 2, at medlemsstaterne for det første »kan […] udelukke« visse kategorier af landbrugere fra standardsatsordningen.

41 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den nationale lovgivning ikke generelt fastsætter en udelukkelse af standardsatsordningen for en kategori af landbrugere med den begrundelse, at disse landbrugere er forbundet med hinanden gennem et tæt økonomisk samarbejde via et kapitalselskab eller en sammenslutning såsom dem, der er nævnt i denne doms præmis 36.

42 For det andet fastsætter disse bestemmelser, at de landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige ordning eller den forenklede ordning ikke frembyder administrative vanskeligheder, er udelukket fra standardsatsordningen for landbrugere.

43 Den omstændighed, som den forelæggende ret har henvist til, hvorefter et kapitalselskab, en sammenslutning af personer bestående af selskabsdeltagere i flere civilretlige selskaber eller en sammenslutning af personer bestående af dette kapitalselskab og selskabsdeltagerne i disse civilretlige selskaber ikke kan undergives den fælles standardsatsordning for landbrugere på grund af dennes størrelse eller retsform, kan imidlertid ikke have nogen indvirkning på, om disse civilretlige selskaber er berettigede under den nævnte ordning, eftersom en sådan omstændighed ikke i sig selv kan godtgøre, at anvendelsen af den almindelige ordning eller den forenklede ordning ikke frembyder administrative vanskeligheder for sidstnævnte selskaber.

44 Det forholder sig imidlertid anderledes, såfremt de civilretlige selskaber som de i hovedsagen omhandlede, på grund af deres forbindelser med et kapitalselskab eller en sammenslutning såsom dem, der er nævnt i præmis 36 ovenfor, faktisk er i stand til at bære den administrative byrde, som er forbundet med de opgaver, der følger af anvendelsen af den almindelige ordning eller den forenklede ordning, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

45 I dette tilfælde kan det forhold, at anvendelsen af standardsatsordningen alligevel vil kunne reducere de administrative omkostninger i forbindelse med anvendelsen af momsordningen derimod ikke tages i betragtning, idet EU-lovgiver har indført standardsatsordningen alene til fordel for landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige momsordning eller den forenklede ordning vil give vanskeligheder, bl.a. af administrativ karakter.

46 Henset til ovenstående betragtninger skal det fjerde spørgsmål herefter besvares med, at sjette direktivs artikel 25 og momsdirektivets artikel 296 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at det kan afvises at anvende den fælles standardsatsordning for landbrugere, der er fastsat ved disse artikler, på flere civilretlige selskaber som de i hovedsagen omhandlede, der anses for selvstændige momspligtige virksomheder, og som samarbejder med hinanden, med den begrundelse, at et kapitalselskab, en sammenslutning af personer bestående af selskabsdeltagere i disse civilretlige selskaber eller en sammenslutning af personer bestående af dette kapitalselskab og selskabsdeltagere i de nævnte civilretlige selskaber ikke kan være omfattet af denne ordning på grund af bedriftens størrelse eller dens retsform, selv om disse civilretlige selskaber ikke er en del af en kategori af landbrugere, som er udelukket fra denne standardsatsordning, for så vidt som disse selskaber, på grund af deres forbindelser med dette selskab eller en af disse sammenslutninger, faktisk er i stand til at bære den administrative byrde, som er forbundet med de opgaver, der følger af anvendelsen af den almindelige momsordning eller den forenklede momsordning, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Det femte spørgsmål

47 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret for det tilfælde, at den fælles standardsatsordning for landbrugere principielt er udelukket for civilretlige selskaber som de i hovedsagen omhandlede, nærmere bestemt oplyst, om denne udelukkelse da gælder med tilbagevirkende kraft, kun for fremtiden eller slet ikke.

48 Det skal bemærkes, at retssikkerhedsprincippet ikke er til hinder for, at skattemyndighederne inden forældelsesfristens udløb foretager en efteropkrævning af moms med hensyn til den fratrukne afgift eller allerede leverede ydelser, som skulle have været pålagt denne afgift (jf. i denne retning dom af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 47 og 48, og af 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, præmis 42).

49 En sådan regel skal ligeledes være gældende, når en ordning, som en momspligtig er omfattet af, drages i tvivl af skattemyndighederne, herunder for en periode forud for den dato, hvor en sådan vurdering foretages, dog med det forbehold, at den nævnte vurdering sker inden for forældelsesfristen for myndighedernes handlemuligheder, og at virkningerne heraf ikke tillægges tilbagevirkende kraft fra et tidspunkt forud for det tidspunkt, hvor de retlige eller faktiske omstændigheder, som ligger til grund herfor, har fundet sted.

50 Den omstændighed, at skattemyndighederne i første omgang har anerkendt, at de civilretlige selskaber var omfattet af standardsatsordningen, kan under disse omstændigheder ikke påvirke besvarelsen af det forelagte spørgsmål, idet de retlige eller faktiske omstændigheder, som ligger til grund for myndighedernes nye vurdering, ligger efter denne anerkendelse, og idet de har fundet sted inden for forældelsesfristen for disse myndigheders handlemuligheder.

51 Henset til de ovenstående betragtninger skal det femte spørgsmål besvares med, at for det tilfælde, at den fælles standardsatsordning for landbrugere principielt er udelukket for civilretlige selskaber som de i hovedsagen omhandlede, da gælder denne udelukkelse for en periode forud for den dato, hvor den vurdering, som ligger til grund herfor, er foretaget, under forbehold af, at den nævnte vurdering sker inden for forældelsesfristen for skattemyndighedernes handlemuligheder, og at virkningerne heraf ikke tillægges tilbagevirkende kraft fra et tidspunkt forud for det tidspunkt, hvor de retlige eller faktiske omstændigheder, som ligger til grund herfor, har fundet sted.

Sagens omkostninger

52 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **Artikel 4, stk. 1, og artikel 4, stk. 4, første afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26. april 2004, samt artikel 9, stk. 1, første afsnit, og artikel 10 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at flere civilretlige selskaber som de i hovedsagen omhandlede, der udadtil optræder selvstændigt som sådanne over for deres leverandører, de offentlige myndigheder og i et vist omfang deres kunder, og som hver især varetager deres egen produktion ved i det væsentlige at gøre brug af egne produktionsmidler, men som markedsfører en stor del af deres produkter under et fælles mærke gennem et kapitalselskab, hvis andele ejes af selskabsdeltagerne i de civilretlige selskaber og af andre medlemmer af den pågældende familie, skal anses for selvstændige merværdiafgiftspligtige virksomheder.**

2) **Artikel 25 i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2004/66, og artikel 296 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at det kan afvises at anvende den fælles standardsatsordning for landbrugere, der er fastsat ved disse artikler, på flere civilretlige selskaber som de i hovedsagen omhandlede, der anses for selvstændige**

merværdiafgiftspligtige virksomheder, og som samarbejder med hinanden, med den begrundelse, at et kapitalselskab, en sammenslutning af personer bestående af selskabsdeltagere i disse civilretlige selskaber eller en sammenslutning af personer bestående af dette kapitalselskab og selskabsdeltagere i de nævnte civilretlige selskaber ikke kan være omfattet af denne ordning på grund af bedriftens størrelse eller dens retsform, selv om disse civilretlige selskaber ikke er en del af en kategori af landbrugere, som er udelukket fra denne standardsatsordning, for så vidt som disse selskaber, på grund af deres forbindelser med dette selskab eller en af disse sammenslutninger, faktisk er i stand til at bære den administrative byrde, som er forbundet med de opgaver, der følger af anvendelsen af den almindelige merværdiafgiftsordning eller den forenklede merværdiafgiftsordning, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

3) **For det tilfælde, at den fælles standardsatsordning for landbrugere principielt er udelukket for civilretlige selskaber som de i hovedsagen omhandlede, da gælder denne udelukkelse for en periode forud for den dato, hvor den vurdering, som ligger til grund herfor, er foretaget, under forbehold af, at den nævnte vurdering sker inden for forældelsesfristen for skattemyndighedernes handlemuligheder, og at virkningerne heraf ikke tillægges tilbagevirkende kraft fra et tidspunkt forud for det tidspunkt, hvor de retlige eller faktiske omstændigheder, som ligger til grund herfor, har fundet sted.**

Underskrifter