Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 12 oktober 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Sjätte direktivet 77/388/EEG — Artikel 4.1 och 4.4 — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 9 och 11 — Begreppet ’beskattningsbar person’ — Enkla bolag som saluför sina produkter under ett gemensamt varumärke genom ett kapitalbolag — Begreppet ’självständiga företag’ — Nekad ställning som beskattningsbar person — Retroaktiv verkan — Sjätte direktivet 77/388 — Artikel 25 — Direktiv 2006/112 — Artiklarna 272 och 296 — Ordning för schablonbeskattning av jordbrukare — Undantag från ordningen för schablonbeskattning — Retroaktiv verkan”

I mål C-340/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike) genom beslut av den 29 juni 2015, som inkom till domstolen den 7 juli 2015, i målet

Christine Nigl m.fl.

mot

Finanzamt Waldviertel

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

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

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 april 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Christine Nigl m.fl., genom H. Nigl, Rechtsanwalt, och J. Auer,

— Österrikes regering, genom C. Pesendorfer, S. Pfeiffer och F. Koppensteiner, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och M. Wasmeier, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

och efter att den 30 juni 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 35, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/66/EG av den 26 april 2004 (EUT L 168, 2004, s. 35) (nedan kallat sjätte direktivet) och av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan medlemmarna i familjen Nigl, bolagsmän i tre enkla bolag som alla bedriver vinodlingsverksamhet, och Finanzamt Waldviertel (skattemyndigheten i Waldviertel, Österrike) (nedan kallad skattemyndigheten) angående dels fastställande av ställningen som beskattningsbar person avseende mervärdesskatt, dels beslutet att inte tillämpa ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare på dessa enkla bolag.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Sjätte direktivet

3 Artikel 4 i sjätte direktivet, med rubriken ”skattskyldiga personer” har följande lydelse:

”1. Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.

…

4. Användningen av uttrycket ’självständigt’ i punkt 1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29, kan varje medlemsstat anse såsom en enda skattskyldig sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

…”

4 Artikel 25 i sjätte direktivet har rubriken ”Särskilt beskattningssystem för jordbrukare”. I artikeln föreskrivs följande:

”1. Om tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna på jordbrukare, eller de förenklade regler som föreskrivs i artikel 24, skulle leda till svårigheter, får medlemsstaterna tillämpa ett system med schablonregler enligt denna artikel för att kompensera jordbrukarna för den mervärdesskatt de betalar på inköp av varor och tjänster.

…

9. Varje medlemsstat får från systemet med schablonberäknad kompensation undanta vissa kategorier av jordbrukare och jordbrukare för vilka tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna, eller de förenklade regler som föreskrivs i artikel 24.1, inte skulle vålla administrativa svårigheter.

…”

Mervärdesskattedirektivet

5 I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, som återfinns under avdelning III i direktivet vilken har rubriken ”Beskattningsbara personer”, föreskrivs följande:

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

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

6 I artikel 10 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”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.”

7 I artikel 11 första stycket i direktivet föreskrivs följande:

”Efter samråd med den rådgivande [mervärdesskattekommittén] 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 I artikel 296.1 och 296.2 i direktivet föreskrivs följande:

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

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

Österrikisk rätt

9 I 2 § Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 års mervärdesskattelag, nedan kallad UStG), med rubriken ”Näringsidkare, företag”, anges följande:

”1. Näringsidkare är den som självständigt bedriver näringsverksamhet eller yrkesmässig verksamhet. Företaget omfattar näringsidkarens hela närings- eller yrkesverksamhet. Med närings- eller yrkesverksamhet avses all verksamhet som utövas varaktigt för att uppbära intäkter, även om vinstsyfte saknas eller om en sammanslutning av personer endast utövar sin verksamhet i förhållande till sina medlemmar.

2. Näringsverksamhet eller yrkesmässig verksamhet anses inte bedrivas självständigt

1) om fysiska personer, enskilt eller tillsammans, är integrerade i ett företag i den meningen att de måste följa näringsidkarens instruktioner,

2) om en juridisk person är underställd en näringsidkares vilja och därmed inte kan agera efter egen vilja. En juridisk person är underställd en näringsidkares vilja och kan därmed inte agera efter egen vilja (anknuten enhet) om den, med beaktande av samtliga faktiska förhållanden, är integrerad i företaget i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende.

…”

10 För näringsidkare som inte är bokföringsskyldiga och som genomför transaktioner inom ramen för en jordbruks- eller skogsbruksverksamhet föreskrivs i 22 § UStG att den skatt som ska betalas i samband med dessa transaktioner utgör 10 procent av skatteunderlaget. Denna skyldighet är enligt 124 och 125 §§ Bundesabgabenordnung (den federala skattelagen) beroende av storleken på omsättningen och värdet av jordbruksverksamheten.

11 I 1175 § Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (allmänna civillagen) föreskrivs vidare att ett enkelt bolag bildas genom att två eller flera personer avtalar om att gemensamt utöva en verksamhet med ett gemensamt ändamål. Ett sådant avtal är inte underställt några formkrav.

Det nationella målet och tolkningsfrågorna

12 Klagandena i det nationella målet bedriver sedan år 1998 vinodlingsverksamhet genom tre enkla bolag som vart och ett driver vinodlingar på olika platser. Bolagen är beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt. Det första av dessa enkla bolag bildades av Martin Nigl och Christine Nigl, det andra av Gisela Nigl (senior) och Josef Nigl och det tredje bolaget av Martin Nigl och Gisela Nigl (junior). Det skrevs inte något skriftligt avtal vid bildandet av dessa tre enkla bolag.

13 För att kunna hantera den ökade efterfrågan på viner av hög kvalitet, ett segment som utvecklats av Martin Nigl, skapade klagandena i det nationella målet under år 2001 Wein-Gut Nigl GmbH (nedan kallat affärsföretaget). Detta företags verksamhet består främst i att köpa viner från de enkla bolagens vinodlingar och sälja dem vidare till återförsäljare eller att sälja sådana viner till slutliga konsumenter, i respektive berörda enkla bolags namn och för respektive bolags räkning. Affärsföretaget använder vidare inköp från avtalsbundna vinodlare för att producera vin och det driver ett hotell med restaurang.

14 De enkla bolagen har lämnat in deklarationer till de offentliga myndigheterna, däribland skattemyndigheten. Skattemyndigheten klassificerade dessa bolag som självständiga beskattningsbara personer i egenskap av företag med avseende på omsättningsskatt och i egenskap av samriskföretag med avseende på inkomstskatt.

15 De tre enkla bolagens intäkter och utgifter bokförs separat och vart och ett av bolagen har egna bankkonton. Vinsterna fördelas inom varje enkelt bolag mellan dess medlemmar. Det finns inte någon tillgång eller något bankkonto som är gemensamt för dessa bolag. De enkla bolagen driver vart för sig de vinodlingar som ägs eller arrenderas av respektive bolag. Vart och ett av bolagen har egna anställda och förfogar över sin egen utrustning, såsom traktorer och maskiner. Mellan 15 och 20 procent av redskapen inköps centralt av affärsföretaget och fördelas sedan mellan de enkla bolagen, i förhållande till den mängd vin som produceras. Kostnaderna för driften av byggnaderna och för gas och elektricitet vidarefaktureras av affärsföretaget vid räkenskapsårets slut.

16 Vinframställningen sker separat för de olika vinodlingarna, men buteljeringen sköts med hjälp av en gemensam anläggning. De viner som produceras av de enkla bolagen saluförs under ett gemensamt varumärke, Weingut Nigl, av affärsföretaget och säljs till priser som fastställs gemensamt. Inköpspriserna för affärsföretaget fastställs med tillämpning av ett avdrag på företagets egna försäljningspriser. Varken i reklamen eller på webbplatsen hänvisas det till de olika vinodlingarna eller de producerande enkla bolagen. Slutligen utför affärsföretaget alla administrativa uppgifter åt de tre enkla bolagen.

17 Fram till år 2012 ansåg skattemyndigheten att verksamheten utövades av fyra skattesubjekt, nämligen de tre enkla bolagen och affärsföretaget.

18 Efter en skattekontroll som utfördes under år 2012 ansåg skattemyndigheten att medlemmarna i de enkla bolagen, med beaktande av den starka ekonomiska och organisationsmässiga integration som fanns mellan dessa bolag, sedan år 2005 hade utgjort en enda personsammanslutning. Enligt skattemyndigheten finns det endast en inkomstkälla, vars vinster ska fördelas mellan de olika medlemmarna i de tre enkla bolagen.

19 När det gäller mervärdesskatten ansåg skattemyndigheten att det, retroaktivt sedan år 2005, fanns två beskattningsbara företag, nämligen en enda personsammanslutning bestående av medlemmarna i de tre enkla bolagen och affärsföretaget. Beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt skickades till alla medlemmarna i de tre enkla bolagen och till affärsföretaget och genom beslut av den 18 juli 2012 begränsades registreringsnumret för mervärdesskatt för vart och ett av de enkla bolagen.

20 Skattemyndigheten ifrågasatte därför om den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare, som hade tillämpats för de enkla bolagen, kunde användas.

21 Beslutet överklagades till Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike) för att denna skulle pröva huruvida klagandena i det nationella målet, i egenskap av självständiga företag, har bedrivit verksamhet i fyra eller endast i två vinodlingsföretag. Bundesfinanzgericht erinrar om att varje enhet som utåt sett uppträder som ett företag och som självständigt tillhandahåller tjänster, i den mening som avses i lagstiftningen avseende mervärdesskatt, kan betraktas som ett företag, även om det rör sig om en personsammanslutning utan rättskapacitet.

22 Bundesfinanzgericht anger dessutom att den redan fastställt att, eftersom Republiken Österrike inte samrått med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt som avses i artikel 29 i sjätte direktivet, samriskföretag som är självständiga i förhållande till varandra med avseende på inkomstbeskattning inte utgör ett enda företag med avseende på mervärdesskatten, oavsett vilka kopplingar och relationer det finns mellan dem.

23 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska tre personsammanslutningar som består av olika medlemmar i en familj vilka som sådana uppträder självständigt gentemot sina leverantörer och offentliga myndigheter och vilka var och en, med undantag för två anläggningstillgångar, förfogar över sin egen utrustning, men saluför en

stor del av 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, vilken i sig inte uppträder självständigt på marknaden, vare sig gentemot leverantörer eller kunder, eller
   c) en personsammanslutning bestående av de tre personsammanslutningarna och kapitalbolaget, vilken i sig inte uppträder självständigt på marknaden, vare sig gentemot leverantörer eller kunder?

3) Om de tre personsammanslutningarna inte ska anses utgöra tre självständiga näringsidkare (beskattningsbara personer) är det då
   a) tillåtet att retroaktivt,
   b) endast tillåtet att med framtida verkan eller
   c) inte alls tillåtet att

återkalla en ställning som näringsidkare (beskattningsbar person) om personsammanslutningarna i skattehänseende inledningsvis erkändes av skattemyndigheten som självständiga näringsidkare (beskattningsbara personer) efter en kontroll av skattemyndigheten?

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

5) Om ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare i princip inte är tillämplig på de tre personsammanslutningarna, är ett sådant undantagande
   a) giltigt retroaktivt,
   b) giltigt endast med framtida verkan eller
   c) inte alls giltigt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

24 Det ska inledningsvis påpekas att de bestämmelser som är tillämpliga med avseende på den period under vilken medlemmarna i de tre enkla bolagen enligt skattemyndigheten hade bildat en enda personsammanslutning, det vill säga från och med år 2005 till och med år 2012, utgörs av de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet och i mervärdesskattedirektivet.

Den första frågan

25 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida dels artikel 4.1 och 4.4 första stycket i sjätte direktivet, dels artikel 9.1 första stycket och artikel 10 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att flera enkla bolag, som de i det nationella målet, vilka som

sådana uppträder självständigt gentemot sina leverantörer, offentliga myndigheter och i viss mån sina kunder och vilka var och en ansvarar för sin egen produktion och huvudsakligen använder sin egen produktionsutrustning, men saluför en stor del av sina produkter under ett gemensamt varumärke genom ett kapitalbolag vars andelar ägs av medlemmarna i dessa enkla bolag samt andra medlemmar i den berörda familjen, ska anses utgöra självständiga näringsidkare som är beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt.

26 EU-domstolen erinrar i detta hänseende om att med en beskattningsbar person, enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet och artikel 9 i mervärdesskattedirektivet, avses varje person som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat (se, bland annat, dom av den 26 mars 1987, kommissionen/Nederländerna, 235/85, EU:C:1987:161, punkt 6, dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 27, och dom av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 35).

27 Den formulering som används i artikel 4.1 första stycket i sjätte direktivet och i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, särskilt uttrycket ”varje person” respektive ”den som” innebär att begreppet ”beskattningsbar person” ges en vid definition som fokuserar på självständigheten vid utövandet av en ekonomisk verksamhet. Detta innebär att samtliga fysiska och juridiska personer, både offentligrättsliga och privaträttsliga, och till och med enheter som inte är egna rättssubjekt, vilka objektivt sett uppfyller villkoren i denna bestämmelse, anses vara beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 september 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 28).

28 I syfte att fastställa om en ekonomisk verksamhet bedrivs självständigt, ska det kontrolleras om den berörda personen bedriver sin verksamhet i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar samt själv står den ekonomiska risken för verksamheten (dom av den 27 januari 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punkt 18, dom av den 18 oktober 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, punkt 23, och dom av den 29 september 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 34).

29 Den första frågan ska besvaras med ovannämnda omständigheter i beaktande.

30 Det förhållandet att enkla bolag, som de i det nationella målet, vart för sig nyttjar de vinodlingar som tillhör dem eller som arrenderas av dem, även det vart för sig, att vart och ett av dem nästan uteslutande använder sin egen produktionsutrustning och har sina egna anställda, att de uppträder som sådana på ett självständigt sätt gentemot sina leverantörer, offentliga myndigheter och, i viss mån, sina kunder tyder på att vart och ett av dessa bolag bedriver en verksamhet i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar.

31 I detta hänseende räcker det inte att det finns ett visst samarbete mellan sådana enkla bolag och ett kapitalbolag, bland annat när det gäller saluföringen av deras produkter under ett gemensamt varumärke, för att ifrågasätta att dessa enkla bolag är självständiga i förhållande till detta senare bolag.

32 Det förhållandet att sådana enkla bolag utför en del av sin verksamhet gemensamt genom att anförtro denna del till ett utomstående bolag är ett val som berör organisationen av denna verksamhet och kan inte leda till slutsatsen att dessa enkla bolag inte bedriver sina verksamheter självständigt eller att de inte själva står den ekonomiska risk som är förenad med deras ekonomiska verksamhet.

33 För övrigt kan det förhållandet att en av medlemmarna i ett av de enkla bolagen, såsom de i det nationella målet, har en avgörande roll när det gäller att utveckla dessa bolags viner och att framställa dem inte påverka slutsatsen att dessa enkla bolag bedriver sina verksamheter självständigt, på så sätt att vart och ett av dem handlar i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar.

34 Av dessa skäl ska den första frågan besvaras på följande sätt. Artikel 4.1 och 4.4 första stycket i sjätte direktivet och artikel 9.1 första stycket och artikel 10 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att flera enkla bolag, som de i det nationella målet, vilka som sådana uppträder självständigt gentemot sina leverantörer, offentliga myndigheter och, i viss mån, sina kunder och vilka vart och ett ansvarar för sin egen produktion och huvudsakligen använder sin egen produktionsutrustning, men vilka saluför en stor del av sina produkter under ett gemensamt varumärke genom ett kapitalbolag vars andelar ägs av medlemmarna i dessa enkla bolag samt andra medlemmar i den berörda familjen, ska anses utgöra självständiga näringsidkare som är beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt.

35 Mot bakgrund av svaret på den första frågan saknas det anledning att besvara den andra och den tredje frågan.

Den fjärde frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida artikel 25 i sjätte direktivet och artikel 296 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det inte strider mot dessa artiklar att en tillämpning av den ordning för schablonbeskattning av jordbrukare som föreskrivs i dessa artiklar kan nekas för flera enkla bolag, som de i det nationella målet, vilka anses vara självständiga näringsidkare som är beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt och vilka samarbetar sinsemellan, med motiveringen att denna ordning inte kan tillämpas med avseende på ett kapitalbolag, en personsammanslutning som består av medlemmarna i dessa enkla bolag eller en personsammanslutning som består av detta kapitalbolag och medlemmarna i nämnda enkla bolag, på grund av storleken på detta bolag eller denna sammanslutning eller dess rättsliga form.

37 EU-domstolen erinrar om att den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare är en avvikande ordning som utgör ett undantag från de allmänna bestämmelserna i sjätte direktivet och mervärdesskattedirektivet och att den således endast får tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå det avsedda syftet (dom av den 15 juli 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, punkt 27, dom av den 26 maj 2005, Stadt Sundern, C-43/04, Stadt Sundern EU:C:2005:324, punkt 27, och dom av den 8 mars 2012, kommissionen/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 49).

38 Bland de två syftena med denna ordning finns behovet av förenkling, vilket ska förenas med syftet att kompensera jordbrukarna för deras ingående mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 maj 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, punkt 28, och dom av den 8 mars 2012, kommissionen/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 50).

39 Det kan även påpekas att medlemsstaterna, enligt artikel 25.1 i sjätte direktivet och artikel 296.1 i mervärdesskattedirektivet, ”får” tillämpa en ordning med schablonbeskattning för jordbrukare om tillämpningen på jordbrukarna av de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade reglerna skulle leda till svårigheter, bland annat av administrativ natur.

40 Det följer vidare av artikel 25.9 i sjätte direktivet och artikel 296.2 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna, å ena sidan, ”får … undanta” respektive ”får … utesluta” vissa kategorier av jordbrukare från ordningen för schablonbeskattning.

41 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att det i nationell rätt inte finns någon generell möjlighet att undanta en kategori av jordbrukare från ordningen för schablonbeskattning på grund av att dessa jordbrukare förenas genom ett tätt ekonomiskt samarbete i ett kapitalbolag eller i en sammanslutning, såsom de som anges i punkt 36 ovan.

42 Å andra sidan föreskrivs det i dessa bestämmelser att de, för vilka tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade reglerna inte skulle ge upphov till några administrativa svårigheter, är undantagna från schablonbeskattningen för jordbrukare.

43 Den omständighet som tagits upp av den hänskjutande domstolen – att den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare inte kan tillämpas på ett kapitalbolag, en personsammanslutning som består av medlemmarna i flera enkla bolag eller en personsammanslutning som består av detta kapitalbolag och medlemmarna i dessa enkla bolag, på grund av detta bolags eller denna sammanslutnings storlek eller rättsliga form – kan inte påverka dessa enkla bolags åtnjutande av denna ordning, eftersom en sådan omständighet inte i sig gör det möjligt att fastställa att en tillämpning av de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade reglerna inte skulle ge upphov till några administrativa svårigheter för dessa sistnämnda.

44 Det skulle vara annorlunda om enkla bolag, som de i det nationella målet, på grund av deras koppling till ett kapitalbolag eller till en sammanslutning, sådana som de som nämnts i punkt 36 ovan, faktiskt var i stånd att klara av den administrativa börda som de uppgifter som en tillämpning av de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade reglerna innebär, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma.

45 I ett sådant fall kan det förhållandet att en tillämpning av ordningen för schablonbeskattning trots allt skulle kunna minska de administrativa kostnader som är förbundna med en tillämpning av mervärdesskattesystemet däremot inte beaktas. Unionslagstiftaren har nämligen infört en ordning för schablonbeskattning som endast gäller till förmån för jordbrukare för vilka en tillämpning av de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade reglerna vållar svårigheter, bland annat administrativa svårigheter.

46 Av dessa skäl ska den fjärde frågan besvaras på följande sätt. Artikel 25 i sjätte direktivet och artikel 296 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det inte strider mot dessa artiklar att en tillämpning av den ordning för schablonbeskattning av jordbrukare som föreskrivs i dessa artiklar kan nekas för flera enkla bolag, som de i det nationella målet, som anses vara självständiga näringsidkare som är beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt och som samarbetar sinsemellan, med motiveringen att denna ordning inte kan tillämpas med avseende på ett kapitalbolag, en personsammanslutning som består av medlemmarna i dessa enkla bolag eller en personsammanslutning som består av detta kapitalbolag och medlemmarna i nämnda enkla bolag, på grund av storleken på detta bolag eller denna sammanslutning eller dess rättsliga form, även om dessa enkla bolag inte ingår i en kategori av jordbrukare som är undantagna från denna ordning för schablonbeskattning, under förutsättning att de på grund av sin koppling till detta kapitalbolag eller dessa sammanslutningar faktiskt är i stånd att klara av den administrativa börda som de uppgifter som en tillämpning av de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade reglerna innebär, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma.

Den femte frågan

47 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte frågan för att få klarhet i huruvida ett eventuellt undantag från tillämpningen av den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare för sådana enkla bolag som de i det nationella målet kan tillämpas retroaktivt, endast för framtiden eller inte alls.

48 EU-domstolen påpekar att rättssäkerhetsprincipen inte utgör hinder för att skattemyndigheten, inom omprövningstiden, beslutar om efterbeskattning för den skatt som dragits av eller för tjänster som redan tillhandahållits, på vilka mervärdesskatt borde ha tagits ut (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkterna 47 och 48, och dom av den 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoaigă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 42).

49 En sådan regel bör även gälla när en ordning som en beskattningsbar person åtnjuter ifrågasätts av skattemyndigheten, även när det gäller en period som föregår den tidpunkt då en sådan bedömning görs, under förutsättning att denna bedömning sker inom myndighetens omprövningstid och att dess retroaktiva verkan inte sträcker sig till en tidigare tidpunkt än den då de rättsliga och faktiska omständigheter som ligger till grund för bedömningen inträffade.

50 Under dessa omständigheter kan det förhållandet att skattemyndigheten inledningsvis tillerkänt flera enkla bolag förmånen att omfattas av ordningen för schablonbeskattning inte påverka det svar som ska lämnas på den ställda tolkningsfrågan, då de rättsliga och faktiska omständigheter som ligger till grund för denna myndighets nya bedömning inträffade efter det att förmånen tillerkänts och inom myndighetens omprövningstid.

51 Av dessa skäl ska den femte tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. För det fall sådana enkla bolag som de i det nationella målet i princip är undantagna från tillämpningen av den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare ska ett sådant undantag tillämpas för en period som föregår den tidpunkt då en sådan bedömning görs, under förutsättning att denna bedömning sker inom skattemyndighetens omprövningstid och att dess retroaktiva verkan inte sträcker sig till en tidigare tidpunkt än den då de rättsliga och faktiska omständigheter som ligger till grund för bedömningen inträffade.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Artikel 4.1 och 4.4 första stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/66/EG av den 26 april 2004 och artiklarna 9.1 första stycket och 10 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att flera enkla bolag, som de i det nationella målet, vilka som sådana uppträder självständigt gentemot sina leverantörer, offentliga myndigheter och, i viss mån, sina kunder och vilka vart och ett ansvarar för sin egen produktion och huvudsakligen använder sin egen produktionsutrustning, men saluför en stor del av sina produkter under ett gemensamt varumärke genom ett kapitalbolag vars andelar ägs av medlemmarna i dessa enkla bolag samt andra medlemmar i den berörda familjen, ska anses utgöra självständiga näringsidkare som är beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt.**

2) **Artikel 25 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2004/66, och artikel 296 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det inte strider mot dessa artiklar att en tillämpning av den ordning för schablonbeskattning av jordbrukare som föreskrivs i dessa artiklar kan nekas för flera enkla bolag, som de i det nationella målet, som anses vara självständiga näringsidkare som är beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt och som samarbetar sinsemellan, med motiveringen att denna ordning inte kan tillämpas med avseende på ett kapitalbolag, en personsammanslutning som består av medlemmarna i dessa enkla bolag eller en personsammanslutning som består av detta kapitalbolag och medlemmarna i nämnda enkla bolag, på grund av storleken på detta bolag eller denna sammanslutning eller dess rättsliga form, även om dessa enkla bolag inte ingår i en kategori av jordbrukare som är undantagna från denna ordning för schablonbeskattning, under**

förutsättning att de på grund av sin koppling till detta kapitalbolag eller dessa sammanslutningar faktiskt är i stånd att klara av den administrativa börda som de uppgifter som en tillämpning av de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade reglerna innebär, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma.

3) **För det fall sådana enkla bolag som de i det nationella målet i princip är undantagna från tillämpningen av den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare ska ett sådant undantag tillämpas för en period som föregår den tidpunkt då en sådan bedömning görs, under förutsättning att denna bedömning sker inom skattemyndighetens omprövningstid och att dess retroaktiva verkan inte sträcker sig till en tidigare tidpunkt än den då de rättsliga och faktiska omständigheter som ligger till grund för bedömningen inträffade.**

Underskrifter