

Mål C-697/20**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

21 december 2020

Hänskjutande domstol

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

22 juli 2020

Klagande:

WG

Motpart:

Dyrektor Izby Skarbowej w L.

Saken i det nationella målet

Det saknas möjlighet att anse att makar är skilda beskattningsbara personer i mervärdesskattelhänseende när de inom ramen för ett jordbruksföretag bedriver jordbruksverksamhet med användning av tillgångar som utgör deras gemensamma giftorättsgods; ställning som schablonbeskattad jordbrukare och jordbrukare som beskattas enligt de normala bestämmelserna.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten; artikel 267 FEUF

Tolkningsfrågor

1. Ska bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i ändrad lydelse, och särskilt artiklarna 9, 295 och 296, tolkas så, att de utgör hinder för nationell praxis, vilken grundar sig på artikel 15.4 i lag av den 11 mars om

skatt på varor och tjänster (Dz. U. 2011 nr 177, pos. 1054, i ändrad lydelse), enligt vilken det inte är möjligt att behandla makar som enskilda beskattningsbara personer i mervärdesskattehänseende när dessa inom ramen för ett jordbruksföretag bedriver jordbruksverksamhet med användning av tillgångar som utgör deras gemensamma egendom?

2. Har det någon betydelse för svaret på den första frågan att den ena makens val att verksamheten ska omfattas av den normala mervärdesskatteordningen, enligt nationell praxis, medför att den andra maken förlorar sin ställning som schablonbeskattad jordbrukare?

3. Är det av betydelse för svaret på den första frågan att det är möjligt att klart åtskilja de tillgångar som var och en av makarna använder separat och självständigt för att bedriva den ekonomiska verksamheten?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, nedan kallat direktiv 2006/112. Artiklarna 9, 295 och 296.

Anförda nationella bestämmelser

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster av den 11 mars 2004) (Dz. U. 2011, nr 177, position 1054, i ändrad lydelse) (nedan kallad mervärdesskattelagen):

Artikel 2

”I dessa bestämmelser avses med

...

15) jordbruksverksamhet – vegetabilie- och animalieproduktion, inbegripet ... animalieproduktion av industriell typ eller gårdsuppfödning ... och gårdsuppfödning och uppfödning av slaktfjäderfä och värpfjäderfä, kläckerier ... samt tillhandahållande av jordbrukstjänster,

16) jordbruksföretag – jordbruksföretag i den mening som avses i bestämmelserna om jordbrukskatt.

...

21) jordbrukstjänster – ska förstås som

a) tjänster i samband med jordbruk, uppfödning och djurhållning ...,

Artikel 15

1. Med beskattningsbara personer avses juridiska personer, organisatoriska enheter som inte är juridiska personer och fysiska personer som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i punkt 2, oberoende av verksamhetens syfte eller resultat.

...

4. I fråga om fysiska personer som endast bedriver verksamhet inom jordbruk, skogsbruk eller fiske anses som beskattningsbar person den som har upprättat en ansökan om registrering enligt artikel 96.1.

5. Bestämmelsen i punkt 4 ska i tillämpliga delar tillämpas på fysiska personer som endast bedriver jordbruksverksamhet under andra omständigheter än de som nämns i den punkten.

Artikel 43

1. Från skatteplikt undantas följande:

...

3) En schablonbeskattad jordbrukares leverans av produkter från den egna jordbruksverksamheten och en schablonbeskattad jordbrukares tillhandahållande av jordbrukstjänster.

Artikel 96

1. De enheter som avses i artikel 15 ska, före den dag då den första transaktion som avses i artikel 5 genomförs, lämna in en registreringsanmälan till direktören för skattemyndigheten, om inte annat följer av punkt 3.

2. För de fysiska personer som avses i artikel 15.4 och 15.5 kan registreringsanmälan endast upprättas av den person till vilken fakturorna ska ställas vid köp av varor och tjänster och av den person som utfärdar fakturor vid försäljning av jordbruksprodukter.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 1 Klaganden bedrev år 2011 särskilda produktionsenheter inom jordbruket för uppfödning av slaktkycklingar med användning av två av de sex hönshus som köpts gemensamt med hennes make, som i de övriga fyra hönshusen bedriver särskilda produktionsenheter inom jordbruket inom samma område. Klaganden ingav den 31 december 2010 en anmälan om registrering till skatt på varor och tjänster (nedan kallad mervärdesskatt) och avstod från undantaget från skatteplikt från och med den 1 januari 2011 och valde en månatlig beskattningsperiod, varvid hennes make fortsatte att omfattas av undantaget från skatteplikt i egenskap av schablonbeskattad jordbrukare.

- 2 Klaganden ingav rättade TVA-7-deklarationer för perioden januari-december 2011, vilka av myndigheten i första instans bedömdes vara korrekta, eftersom de innehöll intäkter och kostnader hänförliga till hela jordbruksföretaget.
- 3 Den 29 augusti 2016 ingav klaganden ytterligare rättelser av mervärdesskattedeklarationerna för januari-augusti 2011, tillsammans med en begäran om att överskjutande mervärdesskatt skulle fastställas för beskattningsperioderna februari, april, juni, augusti, oktober och november 2011.
- 4 Skattemyndigheten i första instans fann i beslut av den 26 oktober 2016 att de rättelser av mervärdesskattedeklarationerna som klaganden tidigare hade gjort för månaderna januari-december 2011 var korrekta, men avslag klagandens begäran om fastställelse av den överskjutande mervärdesskatt avseende de enskilda månaderna år 2011.
- 5 Efter att ha prövat klagandens överklagande bedömde överklagandeorganet att skyldigheterna avseende beskattningsperioderna januari-november 2011 var preskriberade, men ansåg i övrigt att organets rätt att kontrollera det överskjutande beloppet inte var preskriberad. Genom beslut av den 28 februari 2017 upphävde överklagandeorganet följaktligen det beslut som fattats av myndigheten i första instans den 26 oktober 2016 när det gäller fastställandet av storleken på överskjutande ingående mervärdesskatt jämfört med utgående mervärdesskatt, att dras av de följande beskattningsperioderna (januari, mars, maj, september och december 2011), och storleken på mervärdesskatteskulden (februari, april, augusti, oktober och november 2011). Den avslutade förfarandet i ärendet i detta avseende och fastställde beslutet av myndigheten i första instans beträffande övriga delar – avseende avslaget på begäran att fastställa överskjutande mervärdesskatt för de enskilda månaderna år 2011.
- 6 Enligt överklagandeorganet är det utrett att det på den enligt lag gemensamma egendomen finns sex byggnader (hönshus) i vilka båda makarna driver särskilda enheter för jordbruksproduktion inom uppfödning av slaktkycklingar (i två av byggnaderna bedrivs verksamhet separat av klaganden och i resterade fyra byggnader bedrivs verksamheten av hennes make).
- 7 Överklagandeorganet angav att klaganden hade ingett en ansökan om registrering och var en aktiv beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende med anledning av sin jordbruksverksamhet som beskattas enligt allmänna bestämmelser. Det är således klaganden som är mervärdesskattskyldig för utövandet av jordbruksverksamhet i det jordbruksföretag som utgör makarnas gemensamma egendom. Överklagandeorganet ansåg följaktligen att klagandens ingivande av den ansökan om registrering som avses i artikel 96.1 i mervärdesskattelagen även hade verkan gentemot klagandens make, som därmed förlorade sin ställning som schablonbeskattad jordbrukare.
- 8 Sökanden väckte talan vid domstolen i första instans, vilken ogillade talan med motiveringen att när ett jordbruksföretag ägs gemensamt av flera personer, kan

endast en person vara aktiv beskattningsbar person i mervärdesskattelhänseende. Detsamma gäller när makar som är bosatta på egendom som enligt lag är gemensam och i ett gemensamt jordbruksföretag bedriver jordbruksverksamhet uteslutande av samma slag, såsom är fallet här, eftersom de sex hönshusen utgör deras gemensamma egendom. Domstolen i första instans påpekade att eftersom klaganden hade ingett en ansökan om registrering från och med den 1 januari 2011, var klaganden en beskattningsbar person i mervärdesskattelhänseende på grund av hennes jordbruksverksamhet och beskattades enligt de allmänna bestämmelserna.

- 9 Klaganden delade inte förstainstansdomstolens bedömning och överklagade domen till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen).

Kortfattad redogörelse för skälen till begäran om förhandsavgörande

- 10 Den centrala frågan är huruvida – såvitt avser mervärdesskatt – i en situation där var och en av makarna i ett jordbruksföretag som enligt lag är deras gemensamma egendom deklarerar att de bedriver en separat verksamhet i särskilda enheter för jordbruksproduktion (uppfödning av slaktkycklingar), det förhållandet att enbart den ena maken har registrerat sig som aktiv beskattningsbar person i mervärdesskattelhänseende, har inverkan på den andra maken som har anmält att han ska schablonbeskattas.
- 11 Klaganden anser att registreringen endast avsåg henne personligen och den inte kan anses utgöra en sådan registrering av beskattningsbar person som avses i artikel 15.4 i mervärdesskattelagen. Till följd av detta kunde hennes make följaktligen inte förlora sin egenskap av schablonbeskattad jordbrukare och person som självständigt bedriver näringsverksamhet som omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 43.1 punkt 3 i mervärdesskattelagen.
- 12 I enlighet med artikel 15.1 och 15.2 i mervärdesskattelagen och artikel 9 i direktiv 2006/112 krävs det, för att en enhet ska kunna kvalificeras som en beskattningsbar person, att det konstateras att enheten bedriver sin ekonomiska verksamhet självständigt. Innehållet i dessa bestämmelser, läst utan hänsyn till artikel 15.4 och 15.5 i mervärdesskattelagen, utgör inte hinder för att två olika beskattningsbara personer fungerar inom ett enda jordbruksföretag, under förutsättning att de bedriver sin verksamhet självständigt, trots att de bedriver sin verksamhet inom företaget.
- 13 Enligt anförd nationell rättspraxis gäller ståndpunkten att en ansökan om registrering – vad gäller fysiska personer som avses i artikel 15.4 och 15.5 i mervärdesskattelagen – endast får inges av en av personerna till vilken fakturor kommer att ställas vid köp av varor och tjänster och vilken ställer ut fakturor för försäljning av jordbruksprodukter eller tillhandahållande av tjänster. Det får antas att det i dessa bestämmelser fastställs en särskild regel om formell ställning som beskattningsbar person i familjefall eller, närmare bestämt, jordbruksföretag som drivs av flera personer. För att förenkla de beskattningsregler som tillämpas på

denna grupp av personer har lagstiftaren infört bestämmelsen att den beskattningsbara personen endast är den fysiska person som har lämnat in den erforderliga anmälan om registrering.

- 14 Bestämmelserna i artikel 15.4 och 15.5 i mervärdesskattelagen leder i praktiken till att ett jordbruksföretag behandlas på ett särskilt sätt, nämligen som en förmögenhetsmassa som kan hänföras till en enda beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende.
- 15 Den andra frågan hänger samman med den nationella praxis som den hänskjutande domstolen tillämpar, enligt vilken två skatteordningar inte kan kombineras inom ett enda jordbruksföretag, det vill säga en beskattningsbar person som är undantagen från mervärdesskatt i egenskap av schablonbeskattad jordbrukare (som inte är skyldig att deklarerat, föra mervärdesskatteräkenskaper eller utfärda fakturor), och en aktiv beskattningsbar person som är skattskyldig för mervärdesskatt i jordbruksverksamheten i övrigt, nämligen tillhandahållandet av jordbrukstjänster. Valet att inte tillämpa undantaget enligt artikel 43.1 punkt 3 i mervärdesskattelagen kan endast avse hela verksamheten, antingen undantas hela den schablonbeskattade jordbrukarens jordbruksverksamhet från skatteplikt eller inte någon del av verksamheten. En schablonbeskattad jordbrukare kan vara en aktiv beskattningsbar person beträffande den övriga verksamheten, om denna övriga del av verksamheten avser annat än leveranser av jordbruksprodukter från den egna jordbruksverksamheten och tillhandahållandet av jordbrukstjänster.
- 16 Den tredje frågan avser emellertid omständigheten att klaganden under förfarandets gång hänvisade till kriterierna avseende oberoende och självständighet. Klaganden gjorde bland annat gällande att hon och hennes make hade olika bankkonton för respektive kycklinguppfödning och att de förvaltar driftsmedlen för uppfödningen separat. Makarna betalar inkomstskatt separat enligt bestämmelserna om särskilda enheter för jordbruksproduktion. Under dessa omständigheter är det utrett att var och en av uppfödningens anläggningarna är självständiga i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende.
- 17 Enligt den hänskjutande domstolen uppkommer tvivel, när det gäller makar som bedriver separat jordbruksverksamhet inom ramen för ett gemensamt jordbruksföretag, angående huruvida den ena makens val att inte omfattas av ordningen för schablonbeskattning får konsekvenser för den andra maken.
- 18 Den hänskjutande domstolen anser att det inte finns någon bestämmelse i direktiv 2006/112 som gör det möjligt att uttryckligen införa en sådan regel som artikel 15.4 och 15.5 i den nationella mervärdesskattelagen, vilken medför att ett jordbruksföretag behandlas på ett särskilt sätt.
- 19 Artikel 9 i direktiv 2006/112 utgör inte ett självständigt skäl för en medlemsstat att anta bestämmelser som utesluter att olika delägare i ett jordbruksföretag har ställning som beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende i förhållande till deras jordbruksverksamhet.

- 20 Den hänskjutande domstolen anser att artikel 15.4 och 15.5 i mervärdesskattelagen inte kan anses utgöra ett införlivande av artikel 11 i direktiv 2006/112. I denna bestämmelse föreskrivs en möjlighet för en medlemsstat att betrakta personer som formellt är självständiga men nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band som en enda beskattningsbar person. Införandet av sådana bestämmelser är emellertid beroende av att samråd sker med mervärdesskattekommittén. Polen har emellertid inte genomfört något sådant samråd.
- 21 Det framgår att bestämmelserna i direktiv 2006/112 inte a priori gör det möjligt att utesluta att en person bedriver självständig ekonomisk verksamhet enbart på grund av att den utgör jordbruksverksamhet. När det konstateras att en delägare i ett jordbruksföretag inte självständigt bedriver ekonomisk verksamhet, utan endast är en "medarbetare" till den person som utövar denna verksamhet, ska den försäljning som denne deklarerat felaktigt tillskrivas den "verkliga" beskattningsbara personen. Detta är emellertid en fråga av bevisrättslig karaktär som inte bör omfattas av materiella bestämmelser, och den ska dessutom bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.
- 22 Bedömningen, när det är fråga om ett familjefall, eller närmare bestämt ett jordbruksföretag som drivs av flera personer, att den beskattningsbara personen uteslutande är den fysiska person som har lämnat den erforderliga registreringsanmälan, har emellertid en praktisk grund. De konsekvenser som detta får för beskattningen av dessa personer syftar till att rätta till redan befintliga rättsstridigheter och till att återställa den situation som skulle ha förelegat om det inte hade förekommit något missbruk.
- 23 Missbruk kan bland annat vara kopplat till uppdelningen av jordbruksföretaget i flera enheter i syfte att omfattas av den särskilda beskattningsordning, varvid den ena av makarna tillämpar systemet för schablonbeskattning av jordbrukare, medan den andra maken utnyttjar rätten till avdrag för ingående skatt.
- 24 Det framstår som bestämmelserna i mervärdesskattelagen just syftar till att förhindra sådant missbruk. Enligt denna lag är en mervärdesskatteskyldig jordbrukare en enhet som bedriver en särskild ekonomisk verksamhet, det vill säga jordbruksverksamhet inom ramen för ett jordbruksföretag, och som inom ramen för denna verksamhet är producent och tjänsteleverantör till förmån för tredjeman. Den aktuella jordbrukaren har således för avsikt att bedriva en sådan ekonomisk verksamhet i syfte att producera och sälja jordbruksprodukter eller tillhandahålla jordbrukstjänster till förmån för andra aktörer. Jordbruksverksamhet skiljer sig därför från sådan verksamhet som bedrivs av en sådan producent, återförsäljare eller tjänsteleverantör som anges i artikel 15.2 i mervärdesskattelagen, samt skiljer sig även från utnyttjande materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.
- 25 En beskattningsbar person som bedriver jordbruksverksamhet (artikel 2 punkt 15 i mervärdesskattelagen) eller tillhandahåller jordbrukstjänster (artikel 2 punkt 21 i

mervärdesskattelagen) får inte omfattas av två beskattningsordningar – nämligen beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende som är undantagen såsom schablonbeskattad jordbrukare i samband med försäljning av jordbruksprodukter från sin egen verksamhet och samtidigt aktiv beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende. Schablonbeskattade jordbrukare har rätt till en schablonåterbetalning av skatten på förvärv av vissa produktionsmedel inom jordbruket som omfattas av mervärdesskatt på de villkor som föreskrivs i artikel 115 och följande artiklar i mervärdesskattelagen. Denna regel innebär att en schablonbeskattad jordbrukare, som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 43.1 punkt 3 i mervärdesskattelagen inte har rätt att från den utgående mervärdesskatten dra av den ingående mervärdesskatten enligt de allmänna bestämmelserna som föreskrivs i artikel 86.3 i mervärdesskattelagen. Denna princip kommer till uttryck i ordalydelsen i artikel 302 i direktiv 2006/112. Det ska tilläggas att när en schablonbeskattad jordbrukare väljer att inte omfattas av undantaget från skatteplikt och övergår till den normala ordningen, kan denne ”återfå” den ingående skatt som betalats vid förvärv av produktionsmedel inom jordbruket genom att inge en korrigerings i enlighet med artikel 91.7 och 91.7a, jämförda med 91.2 i mervärdesskattelagen.

- 26 Ovannämnda förbud mot att inom ramen för ett jordbruksföretag kombinera beskattningsordningarna schablonbeskattad jordbrukare och beskattningsbar person enligt de normala bestämmelserna, har en begränsad räckvidd. Leveranser av jordbruksprodukter som härrör från den egna jordbruksverksamheten och som utförs av schablonbeskattade jordbrukare och en schablonbeskattad jordbrukares tillhandahållande av jordbrukstjänster är undantagna från skatteplikt och omfattas således inte av ordningen för schablonbeskattning, medan övriga tjänster omfattas av de allmänna mervärdesskattereglerna. Den omständigheten att en person är en schablonbeskattad jordbrukare medför inte i sig att enbart ordningen för schablonbeskattning inom jordbruket är tillämplig på denna person, oavsett vilken verksamhetsgren denne utövar. Detta system omfattar nämligen endast transaktioner som består i att ”leverera jordbruksprodukter från den egna jordbruksverksamheten eller tillhandahållande av jordbrukstjänster”. Det rör sig i detta avseende om tjänster som en schablonbeskattad jordbrukare kan tillhandahålla med hjälp av arbetskraft och utrustning som denne normalt använder i sitt eget jordbruksföretag.
- 27 Det framgår att ovannämnda beskattningssystem är sammanhängande och inte bara ska motverka missbruk av skatterätten, utan även har till syfte att genomföra den ordning för schablonbeskattning av jordbrukare som föreskrivs i direktiv 2006/112, det vill säga att förenkla de administrativa förfarandena för de berörda jordbrukarna, vilket ska förenas med syftet att kompensera jordbrukarna för ingående skatt vid förvärv av varor som används i deras verksamhet (se, för liknande resonemang, dom av den 8 mars 2012, kommissionen/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 50, och dom av den 12 oktober 2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 38).

- 28 I praxis från EU-domstolen har det upprepade gånger slagits fast att den gemensamma ordningen för schablonbeskattning är en avvikande ordning som utgör ett undantag från de allmänna bestämmelserna i direktiv 2006/112 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, Finanzamt Rendsburg, C-321/02, EU:C:2004:447, punkt 27, dom av den 8 mars 2012, kommissionen/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 49, och dom av den 12 oktober 2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 37).
- 29 Enligt den hänskjutande domstolen förefaller det vara möjligt att dra slutsatsen att införandet av en nationell praxis som innebär att respektive make som bedriver jordbruksverksamhet inom ramen för ett jordbruksföretag med användning av tillgångar som utgör makarnas gemensamma egendom inte kan betraktas som enskilda beskattningsbara personer i mervärdesskattehänseende, har till syfte att förhindra mervärdesskattebedrägeri. I detta sammanhang utgör de ifrågasatta nationella bestämmelserna ett sätt att förhindra eventuellt mervärdesskattebedrägeri genom att införa en enhetlig skattemässig ordning för ett visst jordbruk, oberoende av hur många enheter – det vill säga beskattningsbara personer i mervärdesskattehänseende – som bedriver jordbruksverksamhet inom ramen för detta företag.

ARBETS-DOKUMENT