



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 28 juni 2017¹

Mål C-262/16

**Shields & Sons Partnership
mot
The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

(begäran om förhandsavgörande från Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen (skatte- och finansavdelningen), Förenade kungariket))

”Begäran om förhandsavgörande – Skatter – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG –
Artiklarna 296.2 och. 299 – Gemensam ordning för schablonbeskattning av jordbrukare –
Uteslutning av jordbrukare ur ordningen – Villkor”

Inledning

1. Uppbörd av mervärdesskatt är förenad med ett antal administrativa skyldigheter som åligger skattskyldiga personer. Det kan vara orimligt betungande för vissa av dem att fullgöra dessa skyldigheter, särskilt om de bedriver ekonomisk verksamhet i förhållandevis liten omfattning. I mervärdesskattelagstiftningen har således förenklade regler införts för vissa kategorier av skattskyldiga personer. Dessa avser bland annat jordbrukare för vilka en ordning för schablonbeskattning har införts. Tillämpningen av denna ordning är frivillig för medlemsstaterna. Om de emellertid beslutar sig för att införa denna ordning, har de ett begränsat utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller utformningen. Domstolen ges i förevarande fall tillfälle att klargöra grundläggande principer i detta avseende.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

2. I artikel 296.1 och 296.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt² 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.

¹ Originalspråk: polska.

² EUT L 347, 2006, s. 1.

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.

...”

3. Artikel 297 första stycket i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall vid behov bestämma schablonberäknade procentuella compensationstal. De får bestämma olika schablonberäknade procentuella compensationstal för skogsbruk, för de olika underavdelningarna av jordbruk och för fiske.”

4. I artikel 298 första stycket i ovannämnda direktiv föreskrivs följande:

”De schablonberäknade procentuella compensationstalen skall bygga på makroekonomiska statistiska uppgifter enbart för schablonbeskattade jordbrukare under de föregående tre åren.”

5. Slutligen föreskrivs följande i artikel 299 i direktiv 2006/112:

”De schablonberäknade procentuella compensationstalen får inte leda till att de schablonbeskattade jordbrukarna sammantaget ges återbetalningar som är större än den ingående mervärdesskatten.”

Lagstiftningen i Förenade kungariket

6. I Förenade kungarikets lagstiftning infördes en gemensam ordning för schablonbeskattning av jordbrukare i section 54 i Value Added Tax Act 1994 (nedan kallad 1994 års mervärdesskattelag). I Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992, SI 1992/3221 (Mervärdesskatteföreskriftningsordning (gemensam ordning för schablonbeskattning av jordbrukare) (procentuellt tillägg) 1992 SI 1992/3221) föreskrivs att det schablonberäknade compensationstalet ska vara fyra procent. Denna procentsats är tillämplig på alla jordbrukare som omfattas av schablonbeskattningsordningen. I regulation 206 i Value Added Tax Regulations 1995 (1995 års mervärdesskatteföreskrifter) (nedan kallade mervärdesskatteföreskrifterna) som återfinns i del XXIV i dess föreskrifter och har utfärdats med stöd av section 54 i 1994 års mervärdesskattelag anges de omständigheter under vilka Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Förenade kungarikets tull- och skattemyndighet) (nedan kallad skattemyndigheten) kan upphäva ett jordbruks godkännande att omfattas av schablonbeskattningsordningen. Bland dessa omständigheter nämns den omständigheten att skattemyndigheten anser det nödvändigt att upphäva godkännandet för att skydda skatteintäkterna.

7. Skattemyndigheten har offentliggjort meddelanden till beskattningsbara personer med information gällande tolkningen av mervärdesskattelagstiftningen (så kallade VAT Notices). Av begäran om förhandsavgörande framgår att de inte har bindande verkan, men i praktiken åberopas de av skattemyndigheten i förhållande till beskattningsbara personer. I det beslut som är föremål för det nationella målet åberopade skattemyndigheten meddelandet VAT Notice 700/46 som avser den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare. Enligt punkt 7.2 i meddelandet är jordbrukare skyldiga att lämna systemet om de ”erhåller betydligt mer i återbetalning som schablonbeskattade jordbrukare än de skulle ha erhållit om de hade varit registrerade för mervärdesskatt enligt allmänna regler”.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

8. Företaget Shields & Sons Partnership (nedan kallat företaget Shields & Sons) bedriver jordbruk i Castlewellan (Förenade kungariket). Jordbruksföretagets verksamhet består av boskapsuppfödning och omfattas således av den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare i Förenade kungariket.

9. Från beskattningsåret 2004/2005 omfattades företaget Shields & Sons av ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare. Under samma beskattningsår motsvarande den återbetalning som företaget Shields & Sons erhöll på grund av den schablonberäknade kompensationen i princip den mervärdesskatt som företaget skulle ha haft rätt till som beskattningsbar person som bedriver verksamhet enligt allmänna regler. Efterföljande år började emellertid dessa belopp att avvika från varandra avsevärt, så att det ackumulerade överskottet för kompensationen uppgick till 374 884,23 GBP för beskattningsåren från 2004/2005 till 2011/2012.³

10. I denna situation upphävde skattemyndigheten genom beslut av den 15 september 2012 godkännandet för företaget Shields & Sons att omfattas av ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare med motiveringen att företaget erhöll betydligt mer i återbetalning som schablonbeskattad jordbrukare än det skulle ha erhållit om det hade varit registrerad för mervärdesskatt enligt allmänna regler. Skattemyndigheten vidhöll detta beslut genom beslut den 21 december 2012.

11. Genom dom av den 8 oktober 2014 avlog First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen, Förenade kungariket)) företaget Shields & Sons överklagande av skattemyndighetens beslut. Företaget överklagade denna dom till Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen för skattemål, Förenade kungariket), det vill säga den hänskjutande domstolen i förevarande mål.

12. Enligt den hänskjutande domstolen är parterna i det nationella målet oeniga om den korrekta tolkningen av bestämmelserna i direktiv 2006/112 om den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare. Mot denna bakgrund beslutade (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen för skattemål, Förenade kungariket) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Ska, vad gäller den gemensamma ordning för schablonbeskattning av jordbrukare som införs genom kapitel 2 i del XII i [direktiv 2006/112], artikel 296.2 [i detta direktiv] tolkas så, att den utgör en uttömmande reglering när en medlemsstat kan utesluta en jordbrukare från den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare? I synnerhet önskas svar på följande frågor:

- 1.1) Kan en medlemsstat endast utesluta jordbrukare från schablonbeskattningsordningen med stöd av artikel 296.2 [i direktiv 2006/112]?
- 1.2) Kan en medlemsstat även utesluta en jordbrukare från schablonbeskattningsordningen med stöd av artikel 299 [i detta direktiv]?
- 1.3) Ger principen om skatteneutralitet en medlemsstat rätt att utesluta en jordbrukare från ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare?
- 1.4) Har medlemsstater behörighet att utesluta jordbrukare från den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare på någon annan grund?

3 Dessa uppgifter är ostridiga. Enligt de beräkningar som företaget Shields & Sons egen revisor gjort, särskilt under beskattningsåren 2008/2009 till 2011/2012, var den återbetalning som erhöles i form av kompensationen ungefär tre gånger högre än den mervärdesskatt som företaget hade haft rätt till enligt allmänna regler.

- 2) Hur ska begreppet ”kategori av jordbrukare” i artikel 296.2 i [direktiv 2006/112] tolkas? I synnerhet önskas svar på följande frågor:
- 2.1) Måste en relevant kategori av jordbrukare kunna identifieras genom hänvisning till objektiva egenskaper?
 - 2.2) Kan en relevant kategori av jordbrukare identifieras genom hänvisning till ekonomiska överväganden?
 - 2.3) Hur precist måste en medlemsstat definiera en kategori av jordbrukare som den hävdar ska uteslutas?
 - 2.4) Har en medlemsstat rätt att behandla ’jordbrukare som visar sig erhålla betydligt mer i återbetalning som schablonbeskattade jordbrukare än de skulle ha erhållit om de hade varit registrerade för mervärdesskatt’ som en relevant kategori?”

13. Begäran om förhandsavgörande inkom till EU-domstolen den 12 maj 2016. Skriftliga yttranden har ingetts av företaget Shields & Sons, Förenade kungarikets regering, den franska regeringen och kommissionen. Företaget Shields & Sons, Förenade kungarikets regering och kommissionen närvarade vid förhandlingen den 15 mars 2017.

Bedömning

14. Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor för att få klarhet i huruvida och på vilken grund en medlemsstat kan utesluta jordbrukare från den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare som genom att omfattas av denna ordning för schablonbeskattning erhåller betydligt mer i schablonberäknad kompensation än det mervärdesskattebelopp som han hade haft rätt till om han hade omfattats av allmänna regler. Jag vill börja min bedömning av tolkningsfrågorna med att kort erinra om de utmärkande egenskaperna hos den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare.

Gemensam ordning för schablonbeskattning av jordbrukare

15. Med undantag för vissa typer av verksamhet som är befriad från mervärdesskatt omfattas i princip alla transaktioner som genomförs av beskattningsbara personer inom ramen för deras ekonomiska verksamhet av mervärdesskatt. Uppbörderna av denna mervärdesskatt är emellertid förenad med ett antal administrativa skyldigheter som åläggs de beskattningsbara personerna, särskilt vad gäller redovisning. Detta krävs för att säkerställa mervärdesskattens avsedda funktion, eftersom denna i stor utsträckning bygger på bokföring och kontroll av att skatteskylldigheterna är uppfyllda av de beskattningsbara personerna själva. Av det skälet kan emellertid vissa kategorier av ekonomiska aktörer, särskilt de som bedriver verksamhet i mindre skala, inte uppfylla dessa administrativa skyldigheter, eller så medför dessa skyldigheter stora svårigheter för dem. Direktiv 2006/112 innehåller av den anledningen förenklade ordningar för redovisning av mervärdesskatt.

16. Jordbrukare ingår i de kategorier av beskattningsbara personer för vilka en sådan förenklad ordning har införts. I artiklarna 295–305 i direktiv 2006/112 föreskrivs en gemensam ordning för schablonbeskattning av jordbrukare. Sammanfattningsvis är en jordbrukare (nedan kallad en schablonbeskattad jordbrukare enligt artikel 295.1 punkt 3 i direktiv 2006/112) inom ramen för denna ordning inte betalningsskyldig för den mervärdesskatt som ska betalas till statskassan, och han har inte heller rätt att dra av den skatt som betalats på inköp av varor och tjänster för sin verksamhet. Beroende på de lösningar som valts i de olika medlemsstaterna kan han emellertid lägga till en schablonberäknad kompensation på priset för de varor och tjänster som tillhandhålls andra beskattningsbara personer,

varvid procentsatsen fastställs av medlemsstaten enligt artikel 297 i direktiv 2006/112. I Förenade kungariket uppgår denna procentsats till fyra procent. Köparna av dessa varor och tjänster behandlar den schablonberäknade kompensationen som ingående mervärdesskatt och har rätt att dra av denna från den mervärdesskatt som ska betalas. Kompensationen kan även betalas direkt till schablonbeskattade jordbrukare av staten.

17. Med den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare eftersträvas två syften.⁴ För det första ska en administrativ förenkling för schablonbeskattade jordbrukare uppnås. Den omständigheten att det inte föreligger någon skyldighet att betala mervärdesskatt till staten samtidigt som det inte finns någon möjlighet att göra avdrag för ingående mervärdesskatt gör det möjligt att undanta schablonbeskattade jordbrukare från ett antal administrativa skyldigheter, såsom redovisning av inköpta varor och tjänster, bokföring, fakturering etcetera.

18. För det andra syftar ordningen till att göra det möjligt att kompensera schablonbeskattade jordbrukare för den mervärdesskatt som de betalar på inköp av varor och tjänster för den verksamhet som de bedriver. Utan en sådan kompensation skulle de bära mervärdesskatten, vilket står i strid med principen om mervärdesskattens neutralitet för beskattningsbara personer enligt vilken mervärdesskatten ska bäras av konsumenterna. Eftersom kompensationsbeloppet emellertid beräknas globalt för alla schablonbeskattade jordbrukare, säkerställs även skatteneutraliteten endast globalt. Detta innebär att kompensationen för en bestämd schablonbeskattad jordbrukare faktiskt kan vara större eller mindre än det mervärdesskattebelopp som betalats för ett visst beskattningsår.

19. Den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare utgör ett undantag från de allmänna bestämmelserna i direktiv 2006/112 och bör således enbart tillämpas i den utsträckning som är nödvändigt för att uppnå ovan anförda mål.⁵ Den bör således för det första inte tillämpas på jordbrukare för vilka en tillämpning av allmänna regler eller eventuellt en särskild ordning för små företag⁶ inte skulle leda till några administrativa svårigheter. För det andra bör tillämpningen av ordningen för schablonbeskattning inte leda till att den återbetalning som erhålls i form av den schablonberäknade kompensationen med avseende på samtliga schablonbeskattade jordbrukare i en viss medlemsstat är större än det mervärdesskattebelopp som jordbrukarna skulle ha rätt till enligt de allmänna bestämmelserna.

20. Tolkningsfrågorna i förevarande mål ska prövas mot bakgrund av ovannämnda överväganden.

Den första tolkningsfrågan

21. Den första tolkningsfrågan avser möjligheten att utesluta en jordbrukare från ordningen för schablonbeskattning. Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida detta enbart kan ske på grundval av villkoren i artikel 296.2 i direktiv 2006/112 eller även på andra grunder, särskilt på grundval av artikel 299 i det direktivet eller i samband med en överträdelse av principen om mervärdesskattens neutralitet.

22. I artikel 296.2 i direktiv 2006/112 anges härvidlag två fall där en jordbrukare kan uteslutas från ordningen för schablonbeskattning. Det första är när medlemsstaten i allmänhet utesluter vissa kategorier av jordbrukare. Den andra tolkningsfrågan i förevarande mål avser det sätt på vilket medlemsstaten kan fastställa dessa kategorier. Denna sistnämnda fråga kommer således att behandlas senare i detta förslag till avgörande.

⁴ Se dom av den 12 oktober 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

⁵ Se dom av den 12 oktober 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

⁶ Som regleras i artiklarna 281–292 i direktiv 2006/112.

23. Det andra fallet där jordbrukare kan uteslutas från ordningen avser jordbrukare för vilka tillämpningen av allmänna regler eller förenklade regler inte leder till några svårigheter. En sådan uteslutning är vanligtvis kopplad till jordbruksföretagets storlek eller den omsättning som det genererar⁷ och grundar sig på presumtionen att ett jordbruksföretag av en viss storlek kan fullgöra de administrativa skyldigheter som en mervärdesskattepliktig person har.

24. Såsom framgår avser ovannämnda villkor i princip en uteslutning på förhand, det vill säga att de jordbrukare som tillhör den kategori jordbrukare som undantagits från tillämpningsområdet för ordningen för schablonbeskattning inte kan omfattas av ordningen. En uteslutning i efterhand, det vill säga att jordbrukare som redan omfattas av ordningen för schablonbeskattning utesluts från denna kan ske när en schablonbeskattad jordbrukare flyttar från en kategori som omfattas av denna ordning till en kategori som inte omfattas av ordningen, till exempel till följd av att verksamheten expanderar eller produktionen ställs om. I en sådan situation uppfyller jordbrukaren inte längre kriterierna för att omfattas av ordningen för schablonbeskattning, vilket berättigar uteslutningen från denna ordning.

25. Jag anser emellertid inte att en schablonbeskattad jordbrukare kan uteslutas från ordningen på andra grunder, särskilt inte på de grunder som den hänskjutande domstolen anför i den första tolkningsfrågan. Jag delar i detta avseende den uppfattning som framförts av företaget Shields & Sons, den franska regeringen och kommissionen i sitt yttrande i förevarande mål.

26. När det gäller principen om mervärdesskattens neutralitet har unionslagstiftaren, som jag redan nämnt ovan, medvetet grundat den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare på viss generalisering. Lagstiftaren har för att förenkla de administrativa skyldigheterna avstått från en fullständig skatteneutralitet med avseende på varje enskild schablonbeskattad jordbrukare till förmån för ordningens globala neutralitet i förhållande till alla sådana jordbrukare. Detta medför att enskilda jordbrukare inom ramen för ordningen för schablonbeskattning kan erhålla en kompensation som överstiger eller understiger den ingående mervärdesskatten, vilket inte strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet eller, såsom kommissionen påpekat i sitt yttrande, utgör ett undantag från den principen som lagstiftaren medvetet har inrättat.⁸

27. Vad avser artikel 299 i direktiv 2006/112 ger denna bestämmelse vägledning för medlemsstaterna vid fastställandet av det schablonberäknade kompensationstalet. Medlemsstaterna ska fastställa detta på så sätt att kompensationen inte överstiger den samlande ingående mervärdesskatten. Det schablonberäknade kompensationstalet ska enligt artikel 298.1 i ovannämnda direktiv bygga på makroekonomiska statistiska uppgifter för alla schablonbeskattade jordbrukare. Artikel 299 i direktivet kan således inte utgöra en grund för att fatta individuella beslut avseende enskilda schablonbeskattade jordbrukare. De bestämmelser som gäller det sätt på vilket det schablonberäknade kompensationstalet ska fastställas avser således samtliga schablonbeskattade jordbrukare och inte var och en av dem för sig. Såsom kommissionen anför definieras dessutom i artikel 295.1 i punkt 6 i ovannämnda direktiv, vid tillämpningen av bestämmelserna om en gemensam ordning för schablonbeskattning av jordbrukare, den ingående mervärdesskatten som beloppet av den sammanlagda mervärdesskatt som har betalats av alla schablonbeskattade jordbrukare på inköp av varor och tjänster för deras verksamhet. Denna artikel innebär således inte ett förbud för enskilda schablonbeskattade jordbrukare att motta kompensation som överstiger den mervärdesskatt som de faktiskt har betalat.

⁷ Till exempel i den franska lagstiftningen och indirekt (genom skyldigheten att föra räkenskaper som framgår av andra bestämmelser) även i den polska eller österrikiska lagstiftningen.

⁸ Ett sådant undantag tycks vara möjligt, eftersom neutralitetsprincipen, till skillnad från likabehandlingsprincipen, som utgör en konkretisering av denna inom mervärdesskatteområdet, inte har konstitutionell karaktär (se dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkterna 42 och 43).

28. Såsom företaget Shields & Sons med rätta anfört i sitt yttrande i förevarande mål har medlemsstaterna ett antal instrument att tillgå som gör det möjligt att säkerställa att schablonbeskattade jordbrukare inte på grund av att de omfattas av ordningen erhåller kompensation som överstiger den mervärdesskatt som de skulle ha rätt att få tillbaka enligt allmänna regler. Enligt min mening har medlemsstaterna inte enbart möjlighet att använda dessa instrument utan de bör också använda dem. En sådan överkompensation strider mot schablonbeskattningsordningens karaktär som undantag från de allmänna bestämmelserna och de uttryckliga bestämmelserna i artikel 299 i direktiv 2006/112 och kan dessutom utgöra stöd för (vissa) schablonbeskattade jordbrukare.⁹

29. Medlemsstaterna bör således för det första enbart tillämpa ordningen för schablonbeskattning på jordbrukare för vilka en tillämpning av normala regler eller förenklade regler skulle leda till administrativa svårigheter (artikel 296.1 i direktiv 2006/112). De kan även utesluta vissa jordbrukare från ordningen som inte eller inte längre orsakas administrativa svårigheter på grund av omfattningen av deras verksamhet (artikel 296.2). För det andra kan medlemsstaten på förhand utesluta vissa angivna kategorier av jordbrukare från ordningen (ibidem). För det tredje kan medlemsstaten bestämma det schablonberäknade kompensationstalet för olika avdelningar av jordbruk på ett differentierat sätt (artikel 297 första stycket andra meningen). En sådan differentiering kan vara särskilt påkallad när det med hänsyn till avsevärda skillnader mellan jordbruksproduktionens mervärde och värdet av de varor och tjänster som inköps för produktionen finns stora skillnader vad gäller storleken på den kompensation som jordbrukare som bedriver verksamhet i de olika produktionsavdelningarna faktiskt erhåller. Slutligen, för det fjärde, ska medlemsstaterna fastställa det schablonberäknade kompensationstalet på grundval av makroekonomiska statistiska uppgifter under de föregående tre åren (artikel 298 första stycket), vilket även innebär att de kan korrigeras om de makroekonomiska statistiska uppgifterna tyder på en överkompensation.

30. Mot bakgrund av vad som anförts ovan är det svårt att inte ställa sig frågan om bestämmelserna för den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare i Förenade kungarikets lagstiftning är korrekta. Såsom nämligen framgår av den hänskjutande domstolens konstateranden erhåller ett jordbruksföretag som bedriver verksamhet i mycket stor skala¹⁰ och som för en detaljerad redovisning¹¹ i enlighet med dessa bestämmelser inom ramen för ordningen för schablonbeskattning en kompensation som är tre gånger så stor som den ingående mervärdesskatt som det skulle ha haft rätt att få tillbaka enligt de normala reglerna. Om sådana situationer skulle visa sig vara vanliga skulle detta betyda att bestämmelserna om ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare i Förenade kungariket strukturellt är oförenliga med bestämmelserna i direktiv 2006/112.

31. En medlemsstat kan emellertid inte kompensera de negativa följderna av sitt handlande (eller sin underlåtenhet) på makroekonomisk nivå genom att vidta åtgärder mot enskilda ekonomiska aktörer. Denna bedömning ändrar inte heller den fakultativa karaktären av ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare, till vilken jag hänvisat i mitt tidigare förslag till avgörande avseende denna fråga.¹²

32. Om en medlemsstat har beslutat att införa en ordning för schablonbeskattning av jordbrukare och har utformat denna korrekt, det vill säga på så sätt att ordningen enbart är avsedd för jordbrukare för vilka tillämpningen av normala regler och förenklade regler skulle leda till svårigheter, och det schablonberäknade kompensationstalet har fastställts till en lämplig nivå, kan en jordbrukare som uppfyller kriterierna för att omfattas av ordningen ha berättigade förväntningar om att han kommer att ha rätt att ansluta sig till den ordningen och fortsätta att vara ansluten till den oberoende av de

9 Se förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet kommissionen/Portugal (C-32/12, EU:C:2013:128, punkt 3).

10 Såsom framgår av själva begäran om förhandsavgörande erhöll företaget Shields & Sons en återbetalning under beskattningsåret 2011/2012 i form av en schablonberäknad kompensation som översteg 200 000 GBP, vilket vid en procentsats på fyra procent innebär en omsättning på 5 000 000 GBP.

11 Ovannämnda information härrör från uppgifter som inhämtats av företaget Shields & Sons revisor.

12 Se mitt förslag till avgörande i målet Nigl (C-340/15, EU:C:2016:505, punkt 49).

konkreta finansiella resultaten av deltagandet under de enskilda beskattningsåren. I annat fall skulle inte det syfte som eftersträvas med ordningen för schablonbeskattning uppnås, nämligen att förenkla och minska den administrativa bördan för de aktörer för vilka tillämpningen av de normala skattereglerna leder till svårigheter.

33. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att den första tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artiklarna 295-305 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en schablonbeskattad jordbrukare enligt dessa bestämmelser enbart kan uteslutas från den gemensamma ordningen för schablonbeskattning om villkoren i artikel 296.2 i det direktivet är uppfyllda.

Den andra tolkningsfrågan

34. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra tolkningsfrågan för att få klarhet huruvida en medlemsstat med stöd av artikel 296.2 i direktiv 2006/112 kan utesluta den kategori av jordbrukare som betecknas som ”jordbrukare som visar sig erhålla betydligt mer i återbetalning som schablonbeskattade jordbrukare än de skulle ha erhållit om de hade varit registrerade för mervärdesskatt” från ordningen för schablonbeskattning.

35. Denna fråga uppkommer mot bakgrund av den ståndpunkt som skattemyndigheten framfört i det nationella målet och som Förenade kungariket vidhöll i sitt yttrande i förevarande mål att en sådan kategori av jordbrukare har definierats i Förenade kungarikets lagstiftning och uteslutits från ordningen för schablonbeskattning enligt artikel 296.2 i direktiv 2006/112.

36. Såsom anförts ovan¹³ möjliggör artikel 296.2 i direktiv 2006/112 för medlemsstaterna att utesluta vissa kategorier av jordbrukare från ordningen för schablonbeskattning. Denna bestämmelse utgör vägledning för medlemsstaterna avseende det sätt på vilket ordningen för schablonbeskattning ska regleras i deras nationella lagstiftning. Den uteslutning som det rör sig om måste således som byggsten i denna ordning gälla på förhand, vilket innebär att den kategori som omfattas av uteslutningen måste fastställas abstrakt och i förväg, så att en jordbrukare, innan han eventuellt fattar beslut om att ansluta sig till ordningen kan bedöma om han ingår i den kategori som har uteslutits eller om han fortfarande kommer att kunna tillhöra denna kategori i framtiden. Detta krävs för att säkerställa rättssäkerheten och skyddet för berättigade förväntningar.

37. Detta framgår även av strukturen av artikel 296.2 i direktiv 2006/112 i vilken begreppet ”kategorier av jordbrukare” används, medan det i den senare delen av bestämmelsen anges att det är möjligt att utesluta ”jordbrukare” från ordningen för vilka tillämpningen av normala regler eller förenklade regler inte leder till svårigheter. I det andra fallet är det därför möjligt att göra en individuell bedömning av situationen för vissa jordbrukare, medan det i det första fallet uppenbarligen rör sig om en kategori som fastställts abstrakt och i förväg.

38. Det är naturligtvis möjligt att en jordbrukare som ursprungligen inte tillhör en kategori som kan uteslutas i det följande kan komma att ingå i en sådan kategori. Detta kan till exempel ske till följd av en ökning av verksamhetens omfattning eller en ändring av dess karaktär. Det rör sig om situationer som är beroende av den berörda partens beslut i vilka denne kan förutse vilken inverkan besluten har för dess ställning som schablonbeskattad jordbrukare. Jag anser däremot inte att det är förenligt med logiken i ordningen för schablonbeskattning att enbart den omständigheten att den berörda jordbrukaren har en ekonomisk fördel av sitt deltagande i ordningen automatiskt kan leda till uteslutning från denna ordning.

¹³ Se punkt 22 i detta förslag till avgörande.

39. Dessutom sker uteslutningen på grund av ett visst förhållande mellan det schablonberäknade kompensationsbelopp som har erhållits och det mervärdesskattebelopp som den berörda parten teoretiskt sett skulle ha haft rätt att få tillbaka om han hade bedrivit verksamhet enligt normala regler. Detta förhållande är emellertid för det första i stor utsträckning oberoende av den berörda partens beslut, eftersom storleken på den omsättning som genererats (som det schablonberäknade kompensationsbeloppet uttryckt i procent är beroende av) endast delvis är beroende av värdet av de varor och tjänster som inköpts för verksamheten och därmed av det mervärdesskattebelopp som betalats.

40. För det andra kan den schablonbeskattade jordbrukaren under normala förhållanden varken förutse eller fastställa om villkoren för uteslutning från ordningen är uppfyllda. Det ska erinras om att ordningen för schablonbeskattning är avsedd för jordbrukare för vilka tillämpningen av normala regler leder till administrativa svårigheter. Av det skälet är schablonbeskattade jordbrukare undantagna från ett antal skyldigheter, särskilt vad gäller redovisning och bokföring. En schablonbeskattad jordbrukare kan således inte beräkna det mervärdesskattebelopp som han skulle ha rätt att återfå enligt normala regler, eftersom ordningen för schablonbeskattningen just syftar till att befria honom från skyldigheten att göra sådana beräkningar. Om en schablonbeskattad jordbrukare, såsom i det nationella målet, bokför på ett sådant sätt att det möjliggör för honom att erhålla sådana uppgifter, betyder detta med all sannolikhet att ordningen för schablonbeskattning används på ett sätt som går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dess mål.

41. Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser jag att även om det antas att lagstiftningen i Förenade kungariket utesluter en sådan kategori av jordbrukare som definieras på samma sätt som i den andra tolkningsfrågan från ordningen för schablonbeskattning, har denna kategori sammanställts i strid med logiken i denna ordning och deltagandet i ordningen kan inte utgöra grund för uteslutning från denna.

42. Dessutom har kommissionen med rätta i sitt yttrande anfört att det sätt på vilket skattemyndigheterna i Förenade kungariket har åberopat uteslutningen av ovannämnda kategori av jordbrukare från ordningen inte uppfyller kraven på klarhet och precision, vilket krävs vid införlivandet av unionsbestämmelser i den nationella lagstiftningen.

43. Av domstolens rättspraxis¹⁴ följer att det för att en medlemsstat ska kunna utöva en fakultativ befogenhet som föreskrivs i direktivet av rättssäkerhetsskäl krävs att en uttrycklig bestämmelse har antagits som uppfyller kraven på att en bestämmelse ska vara specifik, klar och precis och därmed möjliggör en rättslig prövning.

44. Avgränsningen av den kategori av jordbrukare som berörs av uteslutning från ordningen för schablonbeskattning som skattemyndigheten har åberopat följer inte av lagstiftning, eftersom denna¹⁵ enbart ger skattemyndigheterna befogenhet att utesluta en schablonbeskattad jordbrukare från ordningen om de anser att detta är nödvändigt för att skydda skatteintäkterna. Hänvisningen till att det rör sig om jordbrukare som inom ramen för ordningen erhåller kompensation som avsevärt överstiger den mervärdesskatt som de hade rätt att återfå enligt normala regler återfinns enbart i ett meddelande som inte är bindande för de beskattningsbara personerna.¹⁶ Såsom framgår av begäran om förhandsavgörande utgör detta meddelande inte lagstiftning, utan är snarare en förklaring av skattemyndigheternas administrativa praxis.

¹⁴ Dom av den 4 juli 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punkterna 51-58).

¹⁵ Närmare bestämt artikel 206 i 1995 års mervärdesskatteföreskrifter (se punkt 6 i förevarande förslag till avgörande).

¹⁶ VAT Notice 700/46, punkt 7.2 (se punkt 7 i förevarande förslag till avgörande).

45. Shields & Sons har därför i sina yttranden i förevarande mål med rätta konstaterat att en uteslutning från ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare som erhåller kompensation som avsevärt överstiger den mervärdesskatt som de skulle ha rätt att återfå enligt de normala reglerna, snarare ska betraktas som en befogenhet för skattemyndigheter att utesluta konkreta jordbrukare än en systematisk uteslutning av en kategori av jordbrukare som fastställts i förväg och abstrakt i den mening som avses i artikel 296.2 i direktiv 2006/112.

46. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att den andra frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 296.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den kategori av jordbrukare med avseende på vilka det fastställs att de erhåller betydligt mer i återbetalning som schablonbeskattade jordbrukare än de skulle ha erhållit om de hade varit registrerade för mervärdesskatt inte utgör en kategori av jordbrukare som sammanställts korrekt vid tillämpningen av denna bestämmelse.

Förslag till avgörande

47. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som ställts av Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen för skattemål, Förenade kungariket) på följande sätt:

- 1) Artiklarna 295-305 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska tolkas så, att en schablonbeskattad jordbrukare enligt dessa bestämmelser enbart kan uteslutas från den gemensamma ordningen för schablonbeskattning om villkoren i artikel 296.2 i det direktivet är uppfyllda.
- 2) Artikel 296.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den kategori av jordbrukare som definierats som jordbrukare med avseende på vilka det fastställs att de erhåller betydligt mer i återbetalning som schablonbeskattade jordbrukare än de skulle ha erhållit om de hade varit registrerade för mervärdesskatt inte kan uteslutas från ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare.