

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

25. april 2013 (*)

»Traktatbrud – beskatning – direktiv 2006/112/EF – artikel 11 – national lovgivning, der forbeholder muligheden for at danne en gruppe personer, der kan betragtes som én enkelt momspålig person, for virksomheder på finans- og forsikringsområdet«

I sag C-480/10,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 5. oktober 2010,

Europa-Kommissionen ved R. Lyal og K. Simonsson, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Kongeriget Sverige ved A. Falk og S. Johannessson, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

støttet af:

Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af G. Clohessy, SC, og N. Travers, BL

Republikken Finland ved H. Leppo, som befuldmægtiget,

intervenienter,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af dommerne L. Bay Larsen, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, og J.-C. Bonichot, C. Toader, A. Prechal og E. Järås (refererende dommer),

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. september 2012,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 27. november 2012,

afsagt følgende

Dom

1 Europa-Kommissionen har i sin stævning nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at

Kongeriget Sverige har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), idet denne medlemsstat i praksis forbeholder muligheden for at danne en gruppe personer, der kan betragtes som én enkelt person, der skal erlægge merværdiafgift (herefter henholdsvis en »momsgruppe« og »moms«), for udbydere af tjenesteydelser på finans- og forsikringsområdet.

Retsforskrifter

EU-retten

2 Momsdirektivets artikel 11 bestemmer:

»Efter høring af [Momsudvalget] 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.

En medlemsstat, som gør brug af den i stk. 1 omhandlede mulighed, kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne mulighed.«

Svensk ret

3 § 1 i kapitel 6a i lov om merværdiafgift (1994:200) (mervärdeskattelagen (1994:200), herefter »den svenske momslov«) bestemmer:

»Ved anvendelsen af bestemmelserne i denne lov kan to eller flere erhvervsdrivende på de betingelser, der er fastsat i dette kapitel, betragtes som én enkelt erhvervsdrivende (momsgruppe), og de af momsgruppen udøvede aktiviteter kan betragtes som én enkelt aktivitet.«

4 § 2 i nævnte lovs kapitel 6a præciserer:

»En momsgruppe kan alene bestå af:

1. erhvervsdrivende, der er undergivet Finansinspektionens tilsyn, og som udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, som fordi den med denne virksomhed forbundne omsætning er fritaget for afgift i medfør af § 9 eller § 10 i kapitel 3, og
2. erhvervsdrivende, der som hovedformål har at levere varer eller tjenesteydelser til erhvervsdrivende, som omhandlet i punkt 1 ovenfor, eller
3. erhvervsdrivende, som er kommissionsforetagender eller kommittentforetagender, der befinder sig i et kommissionsforhold som omhandlet i kapitel 36 i lov om indkomstskat (1999:1229).«

5 § 9 i kapitel 3 i den svenske momslov afgiftsfritager levering af bank- og finansieringsydelser og omsætning, der består i handel med værdipapirer eller dermed lignende virksomhed.

6 § 10 i denne lovs kapitel 3 afgiftsfritager endvidere forsikrings- og genforsikringstjenesteydelser. Det følger af alle disse bestemmelser, at dannelsen af en momsgruppe i princippet er forbeholdt virksomheder på finans- og forsikringsområdet.

Den administrative procedure og retsforhandlingerne for Domstolen

7 Idet Kommissionen var af den opfattelse, at bestemmelserne i momsloven er i strid med momsdirektivets artikel 11, for så vidt som de begrænser anvendelsen af momsgruppeordningen

til udbydere af finansydelser og forsikringsydelser, fremsendte den den 23. september 2008 en åbningsskrivelse til Kongeriget Sverige og opfordrede medlemsstaten til at fremsætte sine bemærkninger.

8 I besvarelsen af 19. november 2008 af denne åbningsskrivelse anførte de svenske myndigheder, at bestemmelserne i momsloven ikke er i strid med momsdirektivet.

9 Da Kommissionen ikke fandt dette svar tilfredsstillende, fremsendte den en begrundet udtalelse den 20. november 2009, som Kongeriget Sverige besvarede den 20. januar 2010, hvorved denne medlemsstat fastholdt det synspunkt, der var blevet gjort gældende i medlemsstatens svar på åbningsskrivelsen.

10 På denne baggrund besluttede Kommissionen at anlægge nærværende søgsmål.

11 Ved kendelser afsagt af Domstolens præsident den 15. februar 2011 og den 6. juli 2011 har Republikken Finland og Irland fået tilladelse til at intervenere til støtte for Kongeriget Sveriges påstande.

Om søgsmålet

Om formaliteten

Parternes argumenter

12 Kongeriget Sverige har bemærket, at Kommissionen til støtte for søgsmålet har påberåbt sig princippet om ligebehandling, mens den i den begrundede udtalelse angav, at dens fortolkning af momsdirektivets artikel 11 følger af princippet om afgiftsneutralitet. Medlemsstaten har i sin duplik anført, at tvistens genstand således er blevet udvidet og dermed ændret.

13 Republikken Finland er af den opfattelse, at den administrative procedure og den foreliggende retssag ikke gør det muligt klart at fastlægge, om Kommissionen foreholder Kongeriget Sverige en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet eller en tilsidesættelse af princippet om ligebehandling. Republikken Finland har henvist til, at det dels følger af Domstolens retspraksis, at de faktiske og retlige omstændigheder, som et søgsmål støttes på, skal fremgå af selve stævningen på en sammenhængende og forståelig måde, dels at genstanden for tvisten fastlægges i den administrative procedure og dermed skal støttes på de samme grunde og anbringender som den begrundede udtalelse.

14 Kommissionen har til imødegåelse af denne argumentation gjort gældende, at de faktiske og retlige omstændigheder, som dens søgsmål støttes på, fremgår af stævningen på en sammenhængende og forståelig måde. Idet Kommissionen ikke bestrider, at de svenske virksomheder, der driver virksomhed på det finansielle område og forsikringsområdet, ikke befinder sig i konkurrence med andre svenske virksomheder, der driver virksomhed på andre områder, medgiver den, at princippet om afgiftsneutralitet, som den havde påberåbt sig under den administrative procedure, ikke finder anvendelse i den foreliggende sag. Kommissionen mener dog ikke, at den har udvidet eller ændret tvistens genstand i forhold til den begrundede udtalelse ved som støtte for søgsmålet at fremsætte et argument om en tilsidesættelse af princippet om ligebehandling.

Domstolens bemærkninger

15 Det bemærkes, at de væsentlige faktiske og retlige omstændigheder, som et søgsmål støttes på, skal fremgå af selve stævningen på en sammenhængende og forståelig måde (jf. bl.a. dom 24.3.2011, sag C-400/08, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 1915, præmis 36 og den

deri nævnte retspraksis). I den foreliggende sag opfylder Kommissionens stævning, hvoraf det klart fremgår, at denne ikke påberåber sig en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet til støtte for søgsmålet, men princippet om ligebehandling, dette krav.

16 Det skal ligeledes bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at genstanden for et søgsmål, som anlægges i henhold til artikel 258 TEUF, fastlægges i den administrative procedure, som er hjemlet ved denne bestemmelse. Dermed skal søgsmålet støttes på de samme grunde og anbringender, som blev påberåbt i den begrundede udtalelse. Dette krav kan imidlertid ikke indebære, at der under alle omstændigheder skal være fuldstændigt sammenfald mellem klagepunkterne i konklusionen i den begrundede udtalelse og de i stævningen nedlagte påstande, når sagsgenstanden, således som den er fastlagt i den begrundede udtalelse, ikke er blevet udvidet eller ændret (jf. dom af 11.7.2002, sag C-139/00, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 6407, præmis 18 og 19, samt af 18.11.2010, sag C-458/08, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 11599, præmis 43 og 44).

17 Det er desuden fast retspraksis, at princippet om afgiftsneutralitet er udtryk for en overførsel af det almindelige ligebehandlingsprincip til momsområdet, hvorved sidstnævnte princip kræver, at ensartede situationer ikke behandles forskelligt, medmindre en forskellig behandling er objektivt begrundet. Mens tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet kun kan forekomme mellem konkurrerende erhvervsdrivende, kan en tilsidesættelse af det almindelige ligebehandlingsprincip imidlertid på det fiskale område finde udtryk ved andre typer forskelsbehandling, der berører erhvervsdrivende, som ikke nødvendigvis er konkurrenter, men som alligevel befinder sig i en situation, der er sammenlignelig på andre punkter. (jf. i denne retning dom af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 49 og 51).

18 Det følger heraf, at princippet om ligebehandling på skatteområdet ikke er sammenfaldende med princippet om afgiftsneutralitet. Kommissionen har således udvidet tvistens genstand, idet den bl.a. gjorde gældende i stævningen, at momsloven ved at forbeholde muligheden for at danne en momsgruppe for virksomheder på finans- og forsikringsområdet ikke er forenelig med princippet om ligebehandling, mens den i den begrundede udtalelse påberåbte sig princippet om afgiftsneutralitet.

19 Kommissionens søgsmål må følgelig afvises, i det omfang det er baseret på en tilsidesættelse af princippet om ligebehandling. Søgsmålet antages i øvrigt til realitetsbehandling.

Om realiteten

Parternes argumenter

20 Det er Kommissionens opfattelse, at bestemmelserne i momsloven er i strid med momsdirektivets artikel 11, for så vidt som deres anvendelse er begrænset til virksomheder på finans- og forsikringsområdet.

21 Kommissionen har gjort gældende, at en national ordning om momsgrupper skal finde anvendelse på alle virksomheder, der er hjemmehørende i den berørte medlemsstat, uanset hvilken type virksomhed de udøver. Eftersom det fælles momssystem er et ensartet system, skal en særlig ordning, der indføres inden for dette system, ifølge Kommissionen principielt finde generel anvendelse.

22 En sådan fortolkning af momsdirektivets artikel 11 støttes af selve ordlyden af denne bestemmelse, hvoraf det på ingen måde fremgår, at en medlemsstat kan begrænse anvendelsen af den ordning, som den indfører, til et bestemt område. Fortolkningen er endvidere i overensstemmelse med formålet med denne bestemmelse, som er – således som det fremgår af

begrundelsen til det kommissionsforslag (KOM(73) 950 endelig), der førte til vedtagelsen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) – at give medlemsstaterne mulighed for, af hensyn til den administrative forenkling eller bekæmpelsen af misbrug, ikke at betragte afgiftspligtige personer, hvis selvstændighed blot er en juridisk teknikalitet, som særskilte afgiftspligtige personer.

23 Selv om Kommissionen har medgivet, at princippet om afgiftsneutralitet ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, har den endvidere anført, at den svenske ordning vedrørende momsgrupper ikke desto mindre er i strid med princippet om ligebehandling. Ordningen favoriserer således virksomheder på finansområdet og forsikringsområdet i forhold til virksomheder, der er aktive på andre områder. Kongeriget Sverige har således hverken godtgjort, at virksomheder på finansområdet og forsikringsområdet ikke befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for virksomheder på andre områder, eller at begrænsningen af anvendelsesområdet for den nævnte ordning til disse virksomheder er objektivt begrundet.

24 Kongeriget Sverige har bestridt det traktatbrud, der gøres gældende mod det. Det er denne medlemsstats opfattelse, at momslovens bestemmelser ikke er i strid med momsdirektivets artikel 11.

25 Kongeriget Sverige har indledningsvis anført, at det på grundlag af momsdirektivets artikel 11 i løbet af 1998 åbnede mulighed for, at virksomheder på finans- og forsikringsområdet kunne danne momsgrupper. Da medlemsstaten er af den opfattelse, at der er tale om en fravigelse af princippet om, at alle afgiftspligtige transaktioner pålægges afgift, begrænsede den denne mulighed til områder, hvor den ansås for at opfylde et betydeligt behov. Den besluttede således, at kreditinstitutter, investeringsselskaber, forsikringsselskaber, virksomheder, der udøver afgiftsfritaget finansielle virksomhed, samt virksomheder, der primært leverer varer eller ydelser til finansielle virksomheder, kunne deltage i en momsgruppe.

26 Det blev anset for særligt hensigtsmæssigt at indføre denne mulighed på finans- og forsikringsområdet, da den virksomhed, som virksomhederne på dette område udøver, ofte er opdelt mellem flere selvstændige juridiske personer. Eftersom transaktioner mellem selskaber, der tilhører samme gruppe, er almindelige, og virksomhederne på finansområdet i det væsentlige udøver afgiftsfritaget virksomhed, er virkningerne i momsmæssig henseende af interne transaktioner i gruppen særligt byrdefulde på dette område. Disse virksomheder er særligt udsatte for konkurrence fra virksomheder, der er etableret i andre medlemsstater. Hertil kommer, at med henblik på at hindre momssvig og momsunddragelse blev muligheden for at danne en momsgruppe i henhold til momsdirektivets artikel 11, stk. 2, begrænset til at omfatte virksomheder, der direkte eller indirekte er undergivet finansinspektion, og som dermed er omfattet af en offentlig kontrolordning.

27 Kongeriget Sverige finder i modsætning til Kommissionen, at momsdirektivets artikel 11 skal fortolkes således, at denne bestemmelse tillader, at en national ordning for momsgrupper udelukkende finder anvendelse på virksomheder, der driver virksomhed på bestemte områder.

28 Da det fælles momssystem er et ensartet system, der hviler på det grundlæggende princip om en generel og universel moms, har momsdirektivets artikel 11 således karakter af undtagelsesbestemmelse, eftersom det følger af bestemmelsen, at de transaktioner, der gennemføres i en gruppe af virksomheder, kan afgiftsfritages. Denne bestemmelse skal således fortolkes strengt.

29 Det følger hverken af ordlyden af eller formålet med momsdirektivets artikel 11, at en medlemsstats anvendelse af denne bestemmelse indebærer, at der åbnes mulighed for, at alle

virksomheder, der er etableret på denne medlemsstats område, kan være medlem af en momsgruppe. Dels bekræfter den manglende præcisering af bestemmelsen i denne henseende medlemsstaternes skønsbeføjelse til at fastsætte mere præcist, hvilke personer, der er etableret på deres område, som har denne mulighed. Dels er formålene om administrativ forenkling og bekæmpelse af misbrug ikke relevante for alle virksomheder, og en generel mulighed for at danne momsgrupper kan øge risikoen for misbrug, hvilket vil være i strid med et af de forfulgte formål.

30 Momsloven er endvidere hverken i strid med princippet om afgiftsneutralitet eller ligebehandlingsprincippet. Den nævnte lov vil således ikke føre til en forbrejning af konkurrencen, eftersom virksomhederne på finansområdet og forsikringsområdet udelukkende konkurrerer med hinanden. Dels befinder disse virksomheder sig ikke i en situation, der kan sammenlignes med situationen for virksomheder på andre områder. Endvidere er begrænsningen af muligheden for at danne en momsgruppe objektivt begrundet.

31 Republikken Finland er ligesom Kongeriget Sverige af den opfattelse, at ordlyden af momsdirektivets artikel 11 på ingen måde indebærer, at denne bestemmelse kan fortolkes således, at ordningen med momsgrupper skal finde generel anvendelse. Republikken Finland finder, at momsloven derimod er forenelig med formålet om et ensartet fælles momssystem, hvilket Kommissionens fortolkning af nævnte artikel 11 ikke er, eftersom dette formål kræver, at anvendelsesområdet for de særlige ordninger, der er tilladt i henhold til momsdirektivet, og som fraviger direktivets almindelige bestemmelser, skal begrænses mest muligt. Begrænsningen af anvendelsesområdet for ordningen vedrørende momsgrupper kan ifølge Republikken Finland ikke undergives andre betingelser, end at den overholder princippet om afgiftsneutralitet. Begrænsningen af denne ordning til virksomheder på finans- og forsikringsområdet er således ikke uforenelig med dette princip og under alle omstændigheder ikke med princippet om ligebehandling.

32 Irland, der har fået tilladelse til at fremsætte mundtlige bemærkninger, har under retsmødet anført, at momsdirektivets artikel 11 ikke fastsætter en undtagelse, og at den ikke pålægger medlemsstaterne forpligtelser.

Domstolens bemærkninger

33 Eftersom spørgsmålet, om der foreligger et traktatbrud, således som Kommissionen har gjort gældende over for Kongeriget Sverige, afhænger af, hvilken fortolkning momsdirektivets artikel 11 skal undergives, hvorom parterne har givet udtryk for forskellige opfattelser, skal det indledningsvis bemærkes, at en EU-retlig bestemmelses rækkevidde både skal vurderes ud fra dens indhold, dens kontekst og dens målsætninger. Det følger desuden såvel af kravene om en ensartet anvendelse af EU-retten som af lighedsprincippet, at indholdet af en EU-retlig bestemmelse, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med henblik på at fastlægge dens betydning og rækkevidde, normalt i hele Den Europæiske Union skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning (dom af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 23 og 24).

34 Det er for en ensartet anvendelse af momsdirektivet vigtigt, at begrebet »afgiftspligtig person«, der er defineret i direktivets afsnit III, undergives en selvstændig og ensartet fortolkning. I denne forbindelse er en sådan fortolkning nødvendig for momsdirektivets artikel 11 til trods for den i forhold til medlemsstaterne fakultative karakter af den ordning, som artiklen fastsætter, for at undgå, at denne ordning anvendes forskelligt i medlemsstaterne ved dens gennemførelse.

35 I denne henseende fremgår det af ordlyden af momsdirektivets artikel 11, stk. 1, at dette stykke giver hver enkelt medlemsstat mulighed for at betragte flere personer som én enkelt afgiftspligtig person, når disse personer er etableret på samme medlemsstats område, og når de –

selv om de i retlig forstand er selvstændige – finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden. Anvendelsen af denne artikel er efter dens ordlyd ikke underlagt andre betingelser (dom af 9.4.2013, sag C-85/11, Kommissionen mod Irland, præmis 36). Den fastsætter heller ikke muligheden for, at medlemsstaterne kan pålægge erhvervsdrivende andre betingelser for at kunne udgøre en momsgruppe, såsom at de skal udøve en vis type virksomhed eller henhøre under et bestemt forretningsområde.

36 Det fremgår hverken af ordlyden af momsdirektivets artikel 11 eller af den sammenhæng, hvori denne artikel indgår, dvs. nævnte direktivs afsnit III, at den nævnte artikel har karakter af undtagelsesbestemmelse eller særlig bestemmelse, der skal fortolkes strengt, således som Kongeriget Sverige og Republikken Finland har gjort gældende.

37 Hvad angår de formål, som forfølges med momsdirektivets artikel 11, fremgår det af begrundelsen til det kommissionsforslag, der førte til vedtagelsen af direktiv 77/388, at EU-lovgiver ved at vedtage direktivets artikel 4, stk. 4, andet afsnit, som er blevet afløst af nævnte artikel 11, har ønsket at give medlemsstaterne mulighed for af hensyn til administrativ forenkling eller forebyggelse af misbrug – såsom f.eks. opsplitning af en virksomhed i flere afgiftspligtige personer, således at de hver især kan drage fordel af en særordning – ikke at betragte afgiftspligtige personer, hvis selvstændighed blot er en juridisk teknikalitet, som særskilte afgiftspligtige personer (dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 47).

38 Momsdirektivets artikel 11, stk. 2, tillader ligeledes medlemsstaterne at træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne artikels stk. 1. Sådanne foranstaltninger kan imidlertid alene træffes under overholdelse af EU-retten. Med dette forbehold er det således tilladt medlemsstaterne at begrænse anvendelsen af den ordning, der er fastsat i nævnte artikel 11, for at bekæmpe momssvig eller momsunddragelse.

39 I det foreliggende tilfælde har Kongeriget Sverige, som anført i denne doms præmis 26, gjort gældende, at det med henblik på at hindre momssvig og momsunddragelse besluttede at begrænse muligheden for at danne en momsgruppe i henhold til momsdirektivets artikel 11, stk. 2, til virksomheder, der direkte eller indirekte er undergivet finansinspektion, og som dermed er omfattet af en offentlig kontrolordning. Kommissionen har imidlertid ikke på overbevisende måde godtgjort, at denne foranstaltning ikke var begrundet med henblik på bekæmpelse af momssvig og momsunddragelse.

40 Det må derfor fastslås, at Kommissionen ikke har godtgjort, at begrænsningen af anvendelsen af den ordning, der er fastsat i momsdirektivets artikel 11, til virksomheder på finans- og forsikringsområdet var i strid med EU-retten.

41 Følgelig, og idet Kommissionens søgsmål må afvises, for så vidt som det er baseret på en tilsidesættelse af princippet om ligebehandling, bør Kongeriget Sverige frifindes.

Sagens omkostninger

42 I henhold til artikel 138, stk. 1, i Domstolens procesreglement pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kongeriget Sverige har nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da Kommissionen har tabt sagen, bør det pålægges denne at betale sagens omkostninger. I medfør af samme reglements artikel 140, stk. 1, hvorefter de medlemsstater, der er indtrådt i en sag, bærer deres egne omkostninger, bør det pålægges Irland og Republikken Finland at bære deres egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Fjerde Afdeling):

- 1) **Kongeriget Sverige frifindes.**
- 2) **Europa-Kommissionen betaler sagens omkostninger.**
- 3) **Irland og Republikken Finland bærer deres egne omkostninger.**

Underskrifter

* Processprog: svensk.