

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 9 april 2013 (*)

”Fördragsbrott – Beskattning – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 9 och 11 – Nationell lagstiftning som tillåter att icke beskattningsbara personer ingår i en grupp av personer som kan anses utgöra en enda beskattningsbar person”

I mål C-85/11,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 24 februari 2011,

Europeiska kommissionen, företrädd av R. Lyal, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Irland, företrädd av D. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av G. Clohessy, SC, och N. Travers, BL, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

med stöd av

Republiken Tjeckien, företrädd av M. Smolek och T. Müller, båda i egenskap av ombud,

Konungariket Danmark, inledningsvis företrädd av C. Vang, därefter av V. Pasternak Jørgensen, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

Republiken Finland, företrädd av H. Leppo och S. Hartikainen, båda i egenskap av ombud,

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, företrädd av H. Walker, i egenskap av ombud, biträdd av M. Hall, barrister,

intervenienter,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, vice ordföranden K. Lenaerts, avdelningsordförandena A. Tizzano, J. Malenovský, M. Berger och E. Jaraši?nas (referent) samt domarna E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby och A. Prechal,

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 5 september 2012,

och efter att den 27 november 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Irland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 9 och 11 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) genom att tillåta att icke beskattningsbara personer får vara medlemmar i en grupp personer vilka anses utgöra en enda för mervärdesskatt beskattningsbar person (nedan kallad en mervärdesskattegrupp).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

2 Avdelning III i mervärdesskattedirektivet har rubriken "Beskattningsbara personer". Artiklarna 9–13 ingår i nämnda avdelning.

3 I artikel 9 i direktivet föreskrivs följande:

"1. 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.

2. Förutom de personer som avses i punkt 1 skall var och en som tillfälligtvis utför en leverans av ett nytt transportmedel, som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller av förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning ut ur en medlemsstats territorium men inom gemenskapens territorium, anses som en beskattningsbar person."

4 I artikel 10 i direktivet preciseras att villkoret att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas självständigt medför att anställda och andra personer utesluts 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.

5 I artikel 11 i mervärdesskattedirektivet 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.

En medlemsstat som utnyttjar den valmöjlighet som fastställs i första stycket får anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom användning av denna bestämmelse."

6 I artikel 12 i nämnda direktiv föreskrivs att medlemsstaterna som beskattningsbar person får anse var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som

avses i artikel 9.1 andra stycket i nämnda direktiv, särskilt leverans av en byggnad eller av mark för bebyggelse.

7 Enligt artikel 13 i mervärdesskattedirektivet ska regionala och lokala myndigheter eller övriga offentligt rättsliga organ i princip inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter.

Irländsk rätt

8 I section 15 i 2010 års konsoliderade lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Consolidation Act 2010), till vilken bestämmelserna i section 8 (8) i 1972 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1972) i allt väsentligt överförts föreskrivs i dess ändrade lydelse följande:

”1) Finner skattemyndigheten att två eller flera personer, som är etablerade i landet och av vilka minst en ska vara en beskattningsbar person, är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende, och framstår det som nödvändigt eller lämpligt för dem i syfte att uppnå en ändamålsenlig och effektiv administration (inklusive uppbörd) av skatten, får myndigheten – med förbehåll för vad som föreskrivs i subsection 2 – för de ändamål som eftersträvas med denna lag och på ansökan av dessa personer

a) genom delgivningshandling ... underrätta var och en av dessa personer att de ska anses som en enda beskattningsbar person ...; de delgivna personerna anses därefter ingå i [mervärdesskattegruppen] så länge denna subsection är tillämplig på dem. Section 65 ska emellertid gälla varje medlem i [mervärdesskattegruppen], och

i) en av gruppmedlemmarna, som utses av skattemyndigheten, ska ansvara för att [mervärdesskattegruppen] följer bestämmelserna i denna lag, och

ii) alla rättigheter och skyldigheter enligt denna lag med avseende på [mervärdesskattegruppens] transaktioner ska bestämmas i enlighet härmed,

samt

b) ålägga varje medlem i [mervärdesskattegrupp] solidariskt ansvar att följa denna lag och de förordningar (inklusive bestämmelser om skyldighet att betala skatt), som är tillämpliga på var och en av dem, samt göra dem till föremål för de sanktioner enligt denna lag som skulle påföras om någon av dem var skyldig att till skattemyndigheten betala hela den skatt som, vid sidan av bestämmelserna i denna section, kan utkrävas av var och en.”

Det administrativa förfarandet och förfarandet vid domstolen

9 Kommissionen sände en formell underrättelse till Irland den 23 september 2008 i vilken den uppmärksammade denna medlemsstat på att section 8 (8) i 1972 års lag om mervärdesskatt i dess då gällande ändrade lydelse – innebärande att icke beskattningsbara personer kunde ingå i en mervärdesskattegrupp på sätt som numera föreskrivs i section 15 i 2010 års konsoliderade lag om mervärdesskatt – eventuellt är oförenlig med artiklarna 9 och 11 i mervärdesskattedirektivet. Kommissionen anmodade med stöd av artikel 226 EG denna medlemsstat att inkomma med sina synpunkter.

10 I sin svarsskrivelse av den 23 januari 2009 hävdade de irländska myndigheterna att de aktuella nationella bestämmelserna var förenliga med mervärdesskattedirektivet.

11 Kommissionen ansåg inte att detta svar var tillfredsställande och avgav därför den 23 november 2009 ett motiverat yttrande som Irland besvarade den 27 januari 2010 med att medlemsstaten vidhöll sin ståndpunkt i svaret på den formella underrättelsen.

12 Kommissionen beslutade mot denna bakgrund att väcka förevarande talan.

13 Genom beslut av domstolens ordförande den 4 juli respektive den 27 september 2011 tilläts Republiken Tjeckien, Konungariket Danmark och Republiken Finland samt Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland att intervensera till stöd för Irlands yrkanden.

14 I skrivelse av den 27 januari 2012 begärde Irland med stöd av artikel 16 tredje stycket i domstolens stadga att målet skulle hänskjutas till stora avdelningen.

Talan

Upptagande till sakprövning

Parternas argument

15 Irland har i första hand yrkat att talan ska avvisas. Irland har som grund härför anfört att saken enligt ansökan är mer omfattande än den anmärkning som kommissionen riktat mot Irland under det administrativa förfarandet. Medan kommissionen i den formella underrättelsen och i det motiverade yttrandet lagt Irland till last att medlemsstaten låtit icke beskattningsbara personer ansluta sig till en mervärdesskattegrupp, lägger kommissionen nu Irland till last att medlemsstaten låter sådana personer vara medlemmar i en sådan grupp vilket, förutom ett krav på reglering och kontroll av sammansättningen av befintliga, godkända mervärdesskattegrupper, innebär att det ska ske en ständig kontroll av mervärdesskattegrupper i syfte att säkerställa att deras medlemmar – för det fall deras verksamheter bedöms separat – fortfarande individuellt kan anses utgöra beskattningsbara personer.

16 Kommissionen har i sin replik bestritt detta rättegångshinder och gjort gällande att den hela tiden förklarat att de "personer" som det hänvisas till i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet endast avser beskattningsbara personer, vilket innebär att icke beskattningsbara personer inte får vara medlemmar i en mervärdesskattegrupp. För det fall domstolen skulle finna att kommissionen har utvidgat saken i målet ska talan endast avvisas till viss del.

Domstolens bedömning

17 Enligt fast rättspraxis gäller att saken i ett mål som har väckts med stöd av artikel 258 EG avgränsas genom det administrativa förfarande som avses i denna bestämmelse. Talan måste följaktligen avse samma skäl och grunder som det motiverade yttrandet. Detta krav är emellertid inte så långtgående att det i samtliga fall måste råda fullständig överensstämmelse mellan anmärkningarna i det motiverade yttrandet och yrkandena i ansökan, under förutsättning att saken, såsom den angetts i det motiverade yttrandet, inte har utvidgats eller ändrats (se, bland annat, dom av den 11 juli 2002 i mål C-139/00, kommissionen mot Spanien, REG 2002, s. I-6407, punkterna 18 och 19, samt av den 18 november 2010 i mål C-458/08, kommissionen mot Portugal, REU 2010, s. I-11599, punkterna 43 och 44).

18 Även om kommissionen i förevarande fall har använt orden "to be members of a VAT group" ("får vara medlemmar i en mervärdesskattegrupp") i yrkandet i ansökan, medan den i den anmärkning som anfördes i det motiverade yttrandet använde "to join a VAT group" ("att ansluta sig till en mervärdesskattegrupp"), har detta på intet sätt ändrat saken sådan den definieras i det yttrandet. Skillnaden mellan dessa formuleringar saknar nämligen all betydelse för innehållet i det

påstådda fördragsbrottet vilket, i enlighet med beskrivningen av detsamma i ansökan och i det motiverade yttrandet, avser att den irländska lagstiftning genom vilken mervärdesskattedirektivet införlivats med nationell rätt tillåter att icke beskattningsbara personer ingår i en mervärdesskattegrupp, vilket enligt kommissionen strider mot artiklarna 9 och 11 i mervärdesskattedirektivet.

19 Mot bakgrund av ovanstående ska den invändning om rättegångshinder som framställts av Irland ogillas.

Prövning i sak

Parternas argument

20 Kommissionen har till stöd för sin talan hävdad att artikel 11 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att icke beskattningsbara personer inte får ingå i en mervärdesskattegrupp.

21 Kommissionen har nämligen hävdad att artikel 11 i mervärdesskattedirektivet gör det möjligt att anse att flera personer tillsammans kan anses utgöra en enda beskattningsbar person, förutsatt att var och en av dem utgör en beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende. Denna artikel innebär ett undantag från huvudregeln att varje beskattningsbar person ska behandlas som en separat enhet vid tillämpningen av reglerna om mervärdesskatt. Den bör därför tolkas restriktivt. Även om det hänvisas till "personer" i nämnda artikel, innebär den omständigheten att de personer som ingår i en mervärdesskattegrupp ska behandlas som "en enda" beskattningsbar person att varje medlem i gruppen ska vara en beskattningsbar person. Likaså innebär begreppet "grupp" att de berörda personerna ingår i samma kategori när det gäller det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

22 Enligt kommissionen gäller för övrigt att om termen "personer" skulle anses avse alla personer, utan begränsning, så skulle en mervärdesskattegrupp kunna vara sammansatt av enbart icke beskattningsbara personer, vilket skulle strida mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

23 Kommissionens tolkning av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet överensstämmer dessutom med det mål som eftersträvas med direktivet, som i enlighet med vad som framgår av skälen i det förslag som ledde fram till införandet 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, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) dels är att åstadkomma administrativa förenklingar för de beskattningsbara personerna och skattemyndigheterna, dels att undvika missbruk genom att det förhindras att personer som inte utgör några egentliga självständiga affärsenheter behandlas som separata beskattningsbara personer. Den omständigheten att icke beskattningsbara personer ingår i en mervärdesskattegrupp leder nämligen varken till någon förenkling eller till att missbruk förebyggs.

24 Varken lydelsen i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet eller förarbetena till det direktivet antyder att syftet med nämnda bestämmelse var att ändra begreppet "beskattningsbar person" och att utsträcka rättigheterna och skyldigheterna för beskattningsbara personer till att även omfatta andra personer. Detta skulle dock enligt kommissionen bli följden om icke beskattningsbara personer tilläts att ingå i en mervärdesskattegrupp, eftersom de förvärv som görs inom en sådan grupp inte anses existera i mervärdesskattehänseende, vilket gör det möjligt att dels leverera varor eller tillhandahålla tjänster till icke beskattningsbara personer utan att mervärdesskatt faktureras, dels för den aktuella gruppen att erhålla återbetalning av den ingående mervärdesskatt som erlagts på leveranser till sådana personer, vilket skulle leda till ett nettobortfall av mervärdesskatt

och strida mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

25 Kommissionen anser därför att artikel 11 i mervärdesskattedirektivet inte ska tolkas ordagrant, utan läsas dels mot bakgrund av dess omedelbara sammanhang, det vill säga avdelning III i mervärdesskattedirektivet och i synnerhet artikel 9 däri, där "beskattningsbar person" definieras som den som bedriver en ekonomisk verksamhet, dels – mer allmänt – mot bakgrund av systematiken i nämnda direktiv.

26 Även om domstolen ännu aldrig har haft tillfälle att ta ställning till den fråga som ställts i förevarande mål, har kommissionen indirekt stöd för sin uppfattning i punkt 19 i dom av den 22 maj 2008 i mål C-162/07, Ampliscientifica och Amplifin (REG 2008, s. I-4019), och i generaladvokaten Van Gervens förslag till avgörande i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands, i vilket dom meddelades den 20 juni 1991 (REG 1991, s. I-3111; svensk specialutgåva, volym 11, s. 227).

27 Irland har bestritt samtliga av kommissionen anförda argument och har hävdat att kommissionens tolkning av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet inte är förenlig med artikelns ordagranna innebörd. Användningen av ordet "persons" (personer) i den engelska språkversionen, och inte av termen "taxable persons" (beskattningsbara personer), innebär enligt Irland ett avsiktligt val av unionslagstiftaren. Uppgiften i det motiverade yttrandet att termen "taxable" utelämnats i syfte att undvika upprepning saknar trovärdighet eftersom ordet "any" lagts till, mellan uttrycket "single taxable person" och ordet "persons", i den engelska språkversionen av direktivet när detta antogs.

28 Syftet med artikel 11 i mervärdesskattedirektivet är att medlemsstaterna ska ges utrymme att anse flera personer som en enda beskattningsbar person, förutsatt att vissa minimikrav är uppfyllda. Därmed krävs en bedömning från medlemsstaternas sida. Den enda beskattningsbara personen existerar med avseende på tillämpningen av mervärdesskattereglerna endast om den bedriver en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9 direktivet, vilken innehåller en allmän definition av vad som avses med "beskattningsbar person". I motsats till vad kommissionen hävdat framstår inte artikel 11 i mervärdesskattedirektivet i avdelning III i samma direktiv som ett undantag från denna definition. Inte heller kan begreppet "grupp" tjäna som underlag för en tolkning av nämnda artikel 11, eftersom det inte förekommer i artikelns lydelse, och eftersom de personer som avses i denna bestämmelse inte bildar någon grupp, utan upphör att existera enskilt när det gäller mervärdesskattehanteringen för att i stället utgöra en enda beskattningsbar person.

29 Enligt Irland innebär inte den omständigheten att en mervärdesskattegrupp kan omfatta en eller flera icke beskattningsbara personer att en medlemsstat har befogenhet att anse att en grupp som uteslutande bestående av sådana personer utgör en enda beskattningsbar person, då detta skulle vara meningslöst och dessutom otillåtet enligt irländsk lagstiftning.

30 Irland har invänt mot kommissionens påstående att institutionens tolkning av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet överensstämmer med de mål som eftersträvas med artikeln. Enligt Irland ingår visserligen en administrativ förenkling och bekämpningen av missbruk bland dessa mål, men dessa utgör inte de enda målen med nämnda artikel, vilket också framgår av dess andra stycke. De mål som eftersträvas ger hursomhelst inte någon ledning för hur termen "personer" ska tolkas. I motsats till vad kommissionen har hävdat skulle den omständigheten att icke beskattningsbara personer ingår i en mervärdesskattegrupp under vissa omständigheter inte endast vara förenligt med åstadkommandet av administrativ förenkling och förebyggandet av missbruk, utan även vara nödvändigt för att uppnå dessa mål.

31 När det gäller kommissionens argument att begreppet "beskattningsbar person" inte får

utsträckas, anser Irland att detta är ogrundat. Varken den omständigheten att en icke beskattningsbar person tillåts ingå i en mervärdesskattegrupp eller att en beskattningsbar person som inte genomför några skattepliktiga leveranser tillåts ingå i en sådan grupp ändrar nämligen räckvidden av detta begrepp. Om artikel 11 i mervärdesskattedirektivet under vissa omständigheter kan innebära att rättigheter och skyldigheter för en medlem i en mervärdesskattegrupp utsträcks är det faktiskt det som är själva syftet med denna bestämmelse, nämligen att i beskattningshänseende behandla samtliga de personer som ingår i en i behörig ordning godkänd mervärdesskattegrupp som en enda beskattningsbar person. Enligt andra stycket i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna dessutom anta åtgärder mot skatteundandragande eller skatteflykt som en mervärdesskattegrupp skulle kunna vara upphov till.

32 Irland har tillagt att när mervärdesskattegruppen väl godkänts, ingår den icke beskattningsbara enheten i gruppen när det gäller mervärdesskatt, medan den i alla andra avseenden är fortsatt fristående i rättsligt hänseende. Irland har påpekat att någon mervärdesskatt visserligen inte kommer att tas ut när enheten erhåller varor eller tjänster från en annan medlem i gruppen, men att enhetens icke ekonomiska verksamhet kommer att beaktas vid fastställandet av gruppens avdragsrätt, på samma sätt som om företaget varit utformat som en enda person. Den omständigheten att en icke beskattningsbar person, såsom exempelvis ett holdingbolag, inte tillåts att vara medlem i en mervärdesskattegrupp innebär enligt Irland att avdragsrätt nekas på grund av hur enheten är utformad i associationsrättsligt hänseende.

33 Irland har slutligen anfört att domstolens rättspraxis inte ger något stöd för kommissionens tolkning av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, något som kommissionen däremot har hävdat.

34 I likhet med Irland anser Republiken Tjeckien, Konungariket Danmark, Republiken Finland och Förenade kungariket att varken lydelsen och syftena med artikel 11 i mervärdesskattedirektivet eller det gemensamma systemet för mervärdesskatt eller domstolens praxis ger något stöd för kommissionens uppfattning.

Domstolens bedömning

35 Det ska inledningsvis erinras om att det vid fastställandet av en unionsbestämmelses räckvidd är nödvändigt att ta hänsyn till såväl dess lydelse som dess sammanhang och de mål som eftersträvas med bestämmelsen (dom av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark, REG 2009, s. I-10567, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

36 I förevarande mål framgår det av lydelsen i artikel 11 första stycket i mervärdesskattedirektivet att den artikeln tillåter att varje medlemsstat anser flera personer som en enda beskattningsbar person om personerna är etablerade i medlemsstaten och om de, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Enligt artikelns lydelse ställs inga andra villkor för att den ska få tillämpas, i synnerhet inte att nämnda personer var och en för sig ska utgöra beskattningsbara personer, i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Genom att ordet "personer" används i den förstnämnda artikeln och inte termen "beskattningsbara personer", görs det i den artikeln inte någon skillnad mellan beskattningsbara personer och icke beskattningsbara personer.

37 Det ska påpekas att artikel 11 i mervärdesskattedirektivet har sitt ursprung i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet. Medan punkt 2 i bilaga A till rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 1967, 71, s. 1303), genom vilken begreppet mervärdesskattegrupp introducerades i unionsrätten, tillät medlemsstaterna att i fråga om personer som är organiskt sammanlänkade med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band "inte betrakta [dessa] som separata

beskattningsbara personer utan som en enda beskattningsbar person", övergavs emellertid skrivningen "som separata beskattningsbara personer" vid utformningen av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet.

38 Medan för övrigt formuleringen i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet utan större språkliga förändringar överfördes till de flesta språkversioner av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, tillades i den engelska språkversionen ordet "any" (alla), varför den relevanta passusen i den bestämmelsen lyder enligt följande: "each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State" (varje medlemsstat får anse sådana personer som är etablerade i medlemsstaten som en enda beskattningsbar person).

39 Det framgår inte av dessa på varandra följande redaktionella ändringar att unionslagstiftaren hade för avsikt att vid införandet av sjätte direktivet, eller senare vid införandet av mervärdesskattedirektivet, utesluta att icke beskattningsbara personer kan ingå i en mervärdesskattegrupp eller att ordet "personer" användes i stället för orden "beskattningsbara personer" i syfte att undvika upprepning. Detta konstaterande ändras inte av att termen "personer" används för att beteckna beskattningsbara personer i andra bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, vilka inte ingår i avdelning III avseende begreppet "beskattningsbar person". Denna term används nämligen i ett annat sammanhang än det som gäller för artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.

40 I motsats till vad kommissionen har hävdats kan det inte heller utläsas av orden "som en enda beskattningsbar person" att syftet med artikel 11 i mervärdesskattedirektivet uteslutande är att tillåta att flera beskattningsbara personer behandlas som en enda enhet, eftersom dessa ord inte hänför sig till ett rekvisit som ska vara uppfyllt för att artikeln ska vara tillämplig, utan till artikeln rättsföljd, som är att flera personer ska anses som en enda beskattningsbar person. Artikelns utformning ger inte heller något stöd för kommissionens argument att artikeln utgör ett undantag från huvudregeln att varje beskattningsbar person ska behandlas som en separat enhet och att nämnda artikel därför ska tolkas restriktivt. Den ger inte heller något stöd för argumentet att begreppet "grupp" innebär att samtliga de personer som ingår i gruppen tillhör samma kategori, eftersom ordet grupp inte förekommer där.

41 Det framgår således inte av lydelsen i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet att icke beskattningsbara personer inte får ingå i en mervärdesskattegrupp.

42 Kommissionen har emellertid gjort gällande att dess tolkning av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, utöver att den vinner stöd av lydelsen, även är riktig med avseende på det sammanhang som artikeln ingår i, de mål som eftersträvas med artikeln samt domstolens praxis. Det ska därmed prövas huruvida de argument som kommissionen har anfört till stöd för sin ståndpunkt visar att artikel 11 ska tolkas så, att icke beskattningsbara personer inte får ingå i en mervärdesskattegrupp.

43 Det ska för det första påpekas att den praxis från domstolen som kommissionen hänvisat till beträffande denna fråga inte kan åberopas med någon framgång i förevarande mål, eftersom nämnda fråga inte behandlades i domarna i de ovannämnda målen Polysar Investments Netherlands och Ampliscientifica och Amplifin.

44 Vad för det andra gäller det sammanhang i vilket artikel 11 i mervärdesskattedirektivet ingår ska det påpekas att artikel 9.1 i samma direktiv innehåller en allmän definition av begreppet beskattningsbar person. I punkt 2 i denna artikel och i artiklarna 10, 12 och 13 i direktivet preciseras detta begrepp antingen genom att i begreppet innefatta, eller genom att tillåta medlemsstaterna att i begreppet innefatta, personer som inte uppfyller kraven enligt den allmänna

definitionen, såsom personer vilka endast tillfälligt genomför vissa transaktioner, eller genom att utesluta andra personer, såsom anställda eller offentliga myndigheter. Det kan således inte av systematiken i avdelning III i mervärdesskattedirektivet dras slutsatsen att en person som inte uppfyller kraven enligt nämnda allmänna definition nödvändigtvis är utesluten från den personkrets som avses i artikel 11 i direktivet.

45 Vad gäller förhållandet inom avdelning III i mervärdesskattedirektivet mellan artiklarna 9.1 och 11 i det direktivet, konstaterar domstolen att en jämförelse av dessa artiklar inte leder till den av kommissionen dragna slutsatsen att de personer som avses i denna artikel 11 var och en för sig ska uppfylla kraven enligt den allmänna definitionen av beskattningsbar person i artikel 9.1 i nämnda direktiv. En jämförelse mellan dessa två bestämmelser utesluter nämligen inte att det, såsom Irland och intervenienterna har hävdade, är dessa personer som gemensamt – med sina nära band till varandra på det finansiella, ekonomiska och organisatoriska planet – kollektivt ska uppfylla kraven enligt denna definition.

46 Domstolen avfärdar därmed kommissionens argument att artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, med hänsyn till det sammanhang i vilken den ingår, ska tolkas så, att icke beskattningsbara personer inte får ingå i en mervärdesskattegrupp.

47 Vad för det tredje gäller de mål som eftersträvas med artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, framgår det av kommissionens motivering till förslaget till sjätte direktivet (KOM(73) 950) att unionslagstiftarens avsikt med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, som numera ersatts av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, har varit att medlemsstaterna – i syfte att förenkla administrationen eller bekämpa missbruk (till exempel i form av ett företag delas upp i flera beskattningsbara personer så att varje person kan dra nytta av en särskild ordning) – inte ska vara skyldiga att som beskattningsbara personer betrakta personer, vilkas oberoende är en rent rättslig teknikalitet.

48 Det framgår inte att möjligheten för medlemsstaterna att som en enda beskattningsbar person betrakta en grupp av personer, bland vilka ingår en eller flera personer vilka inte var och en för sig kan anses utgöra en beskattningsbar person, strider mot dessa mål. Det kan tvärtom inte uteslutas att sådana personers förekomst i en mervärdesskattegrupp, i likhet med vad Irland har hävdade, bidrar till en administrativ förenkling för såväl gruppen som för skattemyndigheterna, och gör det möjligt att undvika vissa former av missbruk och att förekomsten i mervärdesskattegruppen till och med kan visa sig oundgänglig för dessa ändamål om den ensam upprättar de nära band som krävs på det finansiella, ekonomiska och organisatoriska planet mellan de personer som ingår i gruppen för att den ska kunna anses utgöra en enda beskattningsbar person.

49 Domstolen påpekar dessutom att om det antas att en sådan möjlighet i sig kan leda till missbruk, får medlemsstaterna enligt artikel 11 andra stycket i mervärdesskattedirektivet anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt som kan bli följden av användningen av första stycket i den artikeln.

50 Kommissionen har följaktligen inte styrkt att målen med artikel 11 i mervärdesskattedirektivet talar för en tolkning enligt vilken icke beskattningsbara personer inte får ingå i en mervärdesskattegrupp.

51 Mot bakgrund av vad som redovisats ovan ska kommissionens talan ogillas.

Rättegångskostnader

52 Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Irland har yrkat att kommissionen ska förpliktas att

ersätta rättegångskostnaderna. Enligt artikel 140.1 i rättegångsreglerna ska medlemsstater som har intervenerat i ett mål bära sina rättegångskostnader. Republiken Tjeckien, Konungariket Danmark, Republiken Finland och Förenade kungariket ska därför bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

- 1) **Talan ogillas.**
- 2) **Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna.**
- 3) **Republiken Tjeckien, Konungariket Danmark, Republiken Finland och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland ska bära sina rättegångskostnader.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.