

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

N. JÄÄSKINEN

fremsat den 27. november 2012 (1)

Sag C-480/10

Europa-Kommissionen

mod

Kongeriget Sverige

»Moms – artikel 11 i direktiv 2006/112/EF – national lovgivning, der forbeholder muligheden for at danne en momsgruppe for leverandører af finansielle tjenester og forsikringstjenester – forenelighed med Den Europæiske Unions momsregler«

I – Indledning

1. I denne sag søger Kommissionen fastslået, at Kongeriget Sverige har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 11 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (2) (herefter »momsdirektivet«), idet det i praksis begrænser ordningen med momsgrupper til leverandører af finansielle tjenester og forsikringstjenester.

2. Momsdirektivets artikel 11 fastsætter reglerne for behandling af mere end én person som én enkelt enhed med henblik på skatteforvaltningen (hvilket ofte betegnes som »momsgruppering«). Et tilsvarende traktatbrugssøgsmål er ligeledes blevet anlagt mod Republikken Finland (3).

II – Retsforskrifter

A – EU-retten

3. Momsdirektivets artikel 11 fastsætter reglerne vedrørende momsgrupper således:

»Efter høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift, i det følgende benævnt »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.«

B – *National ret*

4. § 1 i kapitel 6a i merværdeskattelagen 1994:200 (momsloven 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, anses for én enkelt erhvervsdrivende (momsgruppe), og de af momsgruppen udøvede aktiviteter kan betragtes som én enkelt aktivitet.«

5. § 2 i den nævnte lovs kapitel 6a præciserer følgende:

»En momsgruppe kan alene bestå af:

1. erhvervsdrivende, der er undergivet Finansinspektionens tilsyn, og som udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, 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).«

6. § 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.

7. § 10 i denne lovs kapitel 3 afgiftsfritager endvidere forsikrings- og genforsikringstjenesteydelser. Det følger af disse bestemmelser, at dannelsen af en momsgruppe i princippet er forbeholdt virksomheder i finans- og forsikringssektoren.

III – **Den administrative procedure og retsforhandlingerne ved Domstolen**

8. Den 23. september 2008 fremsendte Kommissionen en åbningsskrivelse til Kongeriget Sverige, hvori den anførte, at bestemmelserne i den svenske momslov, der begrænsede muligheden for at danne en momsgruppe til virksomheder, der leverer finans- og forsikringstjenester, ikke var forenelige med momsdirektivets artikel 11.

9. Kongeriget Sverige svarede ved skrivelse af 19. november 2008, at efter dets mening var den svenske lovgivning vedrørende momsgrupper ikke i strid med momsdirektivet.

10. Kommissionen fremsendte den 20. november 2009 en begrundet udtalelse til Kongeriget Sverige, hvori den gentog sit synspunkt. Kongeriget Sverige svarede ved skrivelse af 20. januar 2010, hvori det fastholdt, at dets fortolkning af momsdirektivet var korrekt.

11. Da Kommissionen ikke fandt dette svar tilfredsstillende, anlagde den nærværende sag, som blev registreret på Domstolens Justitskontor den 1. oktober 2010. Kommissionen har nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at Kongeriget Sverige har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til momsdirektivets artikel 11 ved at begrænse ordningen med momsgrupper til leverandører af finansielle tjenester og forsikringstjenester.

12. Kongeriget Sverige har nedlagt påstand om, at Domstolen afviser sagen, fordi stævningens

sagsgenstand strækker sig videre end Kommissionens klagepunkt i den administrative procedure. Subsidiært har Kongeriget Sverige nedlagt påstand om frifindelse.

13. Republikken Finland og Irland har intervenseret til støtte for Kongeriget Sverige. Disse medlemsstater og Kommissionen deltog i retsmødet den 6. september 2012.

IV – Formaliteten

14. I duplikken har Kongeriget Sverige gjort gældende, at Kommissionen ikke har nævnt tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet i nogen af den administrative procedures faser. Dets klagepunkt var i stedet begrænset til tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet. Klagepunktet om ligebehandling blev første gang rejst i traktatbrudssøgsmålet ved Domstolen og udvidede og ændrede derved ulovligt sagsgenstanden.

15. I henhold til Domstolens faste praksis skal en stævning bygge på de samme grunde og anliggender som den begrundede udtalelse (4). I det omfang et klagepunkt ikke er nævnt i den begrundede udtalelse, kan det ikke antages til realitetsbehandling i sagen ved Domstolen.

16. Som Domstolen bemærkede i dommen i sagen Kommissionen mod Portugal, kan dette krav 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 (5).

17. Artikel 38, stk. 1, litra c), i Domstolens procesreglement, sammenholdt med artikel 21 i statuten for Domstolen, fastslår, at i henhold til formalitetsbetingelserne skal en stævning, hvorved der anlægges traktatbrudssøgsmål, angive søgsmålets genstand og *en kort fremstilling af søgsmålsgrundene* (6). Der kræves i alt fald en angivelse af de *retlige* og faktiske forhold, som klagepunkterne støttes på (7). En forskriftsmæssig procedure udgør en med traktaten tilsigtet væsentlig garanti, ikke blot med henblik på at beskytte den pågældende medlemsstats rettigheder, men også med henblik på at sikre, at en eventuel efterfølgende retssag har en klart afgrænset tvist som genstand (8).

18. Jeg mener, at hvis en søgsmålsgrund, der rejses første gang under sagsbehandlingen ved Domstolen, materielt adskiller sig fra en søgsmålsgrund, som er blevet rejst i den administrative procedure, er den uundgåelige følge, at Kommissionen har udvidet eller ændret søgsmålets genstand. Under sådanne omstændigheder kan det ikke gøres gældende, at Kommissionen blot mere udførligt har forklaret de argumenter, som er blevet rejst generelt på et tidligere tidspunkt under retsforhandlingerne (9). Procesførelsens arkitektur bliver i stedet grundlæggende anderledes.

19. Dette er imidlertid ikke tilfældet med hensyn til ligebehandlingsprincippet i forbindelse med dette traktatbrudssøgsmål. Kommissionens klage er forblevet den samme under den administrative procedure og retsforhandlingerne ved Domstolen, nemlig at muligheden for at danne momsgrupper i henhold til artikel 11 begrænses til bestemte sektorer, med udelukkelse af alle andre erhvervsdrivende i Sverige, mens ensartede situationer behandles forskelligt.

20. Forskellen mellem afgiftsneutralitet og det mere generelle ligebehandlingsprincip består i spørgsmålet, om erhvervsdrivende, som ikke konkurrerer direkte med hinanden, befinder sig i en ensartet situation. Dette er tilfældet, fordi afgiftsneutralitet kun finder anvendelse i forbindelse med konkurrence. Tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet kan ikke desto mindre forekomme, hvis ensartede situationer behandles forskelligt (10). Efter min opfattelse kan enhver sondring mellem afgiftsneutralitet og ligebehandling kun være af sekundær eller tertiær betydning for afgørelsen af

den foreliggende tvist.

21. Jeg er nået til denne konklusion på grund af den primære rolle, fortolkningen af momsdirektivets artikel 11 har spillet i forbindelse med beslutningen om, hvorvidt Sverige handler i forenelighed med EU-retten ved at begrænse muligheden for at danne en momsgruppe til finans- og forsikringsområdet. I henhold til Domstolens faste praksis består det første skridt i at undersøge artikel 11's ordlyd. Kun når de relevante ord i artikel 11 kan fortolkes forskelligt, kan der tages hensyn til dens sammenhæng og formål (11). På dette trin bliver principperne om afgiftsneutralitet og ligebehandling relevante som argumenter, der belyser fortolkningen af momsdirektivets artikel 11 (12). De spiller ikke som sådan en rolle, der er uafhængig af artikel 11 som elementer i Kongeriget Sveriges forpligtelser, som ville påvirke det foreliggende traktatbrudssøgsmåls formalitet.

22. Den omstændighed, at Kommissionens begrundede udtalelse ikke udtrykkeligt henviste til ligebehandlingsprincippet i en bredere forstand end afgiftsneutralitet, betyder således ikke, at Kommissionen har indført et nyt klagepunkt, som Domstolen ikke kan undersøge.

V – Parternes argumenter

23. Kommissionen har gjort gældende, at en begrænsning af muligheden for at danne en momsgruppe til leverandører af finans- og forsikringstjenester er i strid med momsdirektivets artikel 11, fordi en national ordning med momsgrupper skal finde anvendelse på alle virksomheder, der er etableret i den medlemsstat, der anvender ordningen, uanset hvilken type virksomhed de udøver. Dette fremgår ifølge Kommissionen klart af ordlyden af artikel 11, hvori det er anført, at »hver enkelt medlemsstat [kan] 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«.

24. Kommissionen har anført, at denne fortolkning yderligere støttes af formålet med momsdirektivets artikel 11, som er at give medlemsstaterne mulighed for at anse erhvervsdrivende, der kun som en teknisk foranstaltning er adskilte enheder, som én afgiftspligtig person. Artikel 11 forenkler administrationen og bekæmper misbrug. Disse mål er ifølge Kommissionen relevante for alle erhvervsdrivende og ikke kun for dem i en bestemt sektor.

25. Kommissionen har yderligere gjort gældende, at de relevante svenske love er uforenelige med ligebehandlingsprincippet, fordi ensartede situationer behandles forskelligt uden objektiv begrundelse (13). Kommissionen har desuden gjort gældende, at på skatte- og afgiftsområdet kan tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet fastslås ved forskelsbehandling, som vedrører erhvervsdrivende, som ikke nødvendigvis konkurrerer med hinanden, men som ikke desto mindre er i en ensartet situation.

26. Kommissionen har gjort gældende, at i forbindelse med anvendelsen af momsdirektivets artikel 11 er alle erhvervsdrivende, der er etableret i Sverige, i en ensartet situation, men at begrænse muligheden for at danne momsgrupper til leverandører af finans- og forsikringstjenester indebærer, at disse erhvervsdrivende behandles mere fordelagtigt end erhvervsdrivende i andre sektorer. Kommissionen er af den opfattelse, at der ikke findes nogen objektive grunde til denne forskellige behandling.

27. Kongeriget Sverige har gjort gældende, at den svenske bestemmelse er i overensstemmelse med ordlyden af momsdirektivets artikel 11. I mangel af en mere præcis ordlyd i artikel 11 kan medlemsstaterne frit beslutte, hvilke på deres område etablerede personer der kan indgå i en momsgruppe.

28. Kongeriget Sverige har endvidere gjort gældende, at det er særligt hensigtsmæssigt at indføre dannelse af momsgrupper i finanssektoren, fordi det er en sektor, hvori aktiviteterne ofte er opdelt mellem forskellige juridiske personer. Dette skyldes retlige krav. Endvidere er den finansielle sektor stærkt udsat for konkurrence fra erhvervsdrivende, der er etableret i andre medlemsstater, og fordi disse erhvervsdrivende har mulighed for at indgå i en ordning med momsgrupper, ville svenske erhvervsdrivende, der leverer finanstjenesteydelser, være ringere stillet i forhold til dem, hvis muligheden for at indgå i en momsgruppe ikke forelå.

29. Kongeriget Sverige har desuden anført, at begrænsning af muligheden for at danne en momsgruppe til erhvervsdrivende i finans- og forsikringssektoren tjener til at bekæmpe den momsunddragelse, der f.eks. finder sted, når en gruppe af selskaber lader transaktioner, som har fundet sted mellem medlemmerne af gruppen og selskaber uden for gruppen, indgå som interne transaktioner i deres regnskaber.

30. Kongeriget Sverige er af den opfattelse, at svensk lov om momsgrupper er i overensstemmelse med både ligebehandlingsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet. Domstolens praksis vedrørende ligebehandlingsprincippet fastsætter krav om konkurrencemæssig neutralitet, og svensk lov om momsgrupper efterkommer disse, fordi erhvervsdrivende i den finansielle sektor hovedsageligt kun konkurrerer med hinanden. Svensk lov er heller ikke uforenelig med ligebehandlingsprincippet i bredere forstand, fordi erhvervsdrivende i den finansielle sektor ikke er i en sammenlignelig situation med erhvervsdrivende i andre sektorer. Dette skyldes, at erhvervsdrivende i den finansielle sektor ofte er opdelt mellem forskellige juridiske personer af lovgivningsmæssige grunde.

31. Endelig har Kongeriget Sverige gjort gældende, at i forbindelse med fortolkningen af momsdirektivets artikel 11 kan der hentes inspiration i momsdirektivets bestemmelser om momsfratagelser og reducerede momssatser (14). Da artikel 11 giver mulighed for, at transaktioner i en momsgruppe finder sted uden at være momspligtige, og bestemmelsen således afviger fra den normale momsordning, skal dens anvendelsesområde fortolkes strengt.

VI – Bedømmelse

A – Indledende bemærkninger

32. Efter min opfattelse er det afgørende spørgsmål følgende: Er en medlemsstat, som har valgt at indføre en momsgruppeordning, berettiget til at begrænse dens funktion til visse erhvervsdrivende, som opfylder kravene i momsdirektivets artikel 11, uden at udvide dannelsen af momsgrupper i henhold til artikel 11 til alle erhvervsdrivende, som opfylder disse krav?

33. Meget afhænger af rækkevidden af momsdirektivets artikel 11. Kan medlemsstaterne – når de udøver deres ret til at betragte personer, der er etableret på deres område, som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som »én enkelt afgiftspligtig person« – foretage en sondring ved henvisning til karakteren af det erhverv, som erhvervsdrivende beskæftiger sig med, således at visse transaktioner eller visse grupper af afgiftspligtige udelukkes (15)? Har Sverige iagttaget grænserne for artikel 11 (16)?

34. Indledningsvis er det nyttigt at erindre om, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at en EU-retlig bestemmelses rækkevidde skal vurderes ud fra dens forhold, kontekst og ordlyd (17). Som jeg allerede har nævnt, undersøger jeg først ordlyden af artikel 11 og om nødvendigt dens kontekst og formål.

B – *Fortolkning af ordlyden af momsdirektivets artikel 11*

35. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at medlemsstaterne har ret til at påberåbe sig et direktivs ordlyd (18). På dette grundlag fremgår det klart af ordlyden af momsdirektivets artikel 11, at det er en fakultativ bestemmelse. Såfremt en medlemsstat imidlertid ønsker at danne en momsgruppe, skal betingelserne derfor være i overensstemmelse med momsdirektivet.

36. Momsdirektivets artikel 11 bestemmer, at en momsgruppe kan dannes af *personer*, der er etableret på den pågældende medlemsstats område, forudsat at disse personer finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden. Bestemmelsen indeholder ikke andre begrænsninger. Det kan derimod hævdes, at anvendelsen af udtrykket »personer« begrænser medlemsstaternes skønsmæssige med hensyn til at anvende yderligere begrænsninger i deres nationale gennemførelse af artiklen. Efter min opfattelse omfatter »personer« personer uafhængigt af, hvilken erhvervssektor de er beskæftiget i. Ordlydsfortolkningen af momsdirektivets artikel 11 udelukker derfor enhver begrænsning af dens rækkevidde til bestemte erhvervssektorer.

37. Hvis Domstolen skulle tiltræde ovenstående analyse baseret på artikel 11's ordlyd, er det ikke strengt nødvendigt for den at undersøge dens kontekst og dens målsætninger (19). Jeg skal imidlertid behandle dette emne, såfremt min konklusion vedrørende artikel 11's ordlyd ikke tiltrædes.

C – *Muligheden for at indgå i en momsgruppe, set i en bredere momsordningssammenhæng*

38. Dannelsen af en momsgruppe fører til eksistensen af en enkelt skattepligtig person til momsformål, som i alle henseender er sammenlignelig med en afgiftspligtig person bestående af én enkelt enhed (20). Uanset dens karakter af særlig ordning indfører en momsgruppe hverken begrænsninger eller udvider en afgiftspligtig persons rettigheder som defineret i momsdirektivets artikel 9.

39. Momssystemet opnår sin højeste grad af enkelhed og neutralitet på to betingelser: når afgiften opkræves så generelt som muligt, og når dens anvendelsesområde omfatter samtlige produktions- og distributionsled samt levering af ydelser (21). Momsordningen bør medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på en medlemsstats område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde (22). Når denne såkaldte neutrale beskatning fungerer optimalt, bør den hverken påvirke konkurrencen eller de beslutninger, som erhvervsdrivende træffer, når de tilrettelægger deres aktiviteter, såsom juridisk form eller organisatorisk struktur (23).

40. Dannelsen af en momsgruppe indleder momsgruppens momspligt og medfører ophør af den særskilte afgiftspligt for de af dens medlemmer, der var momspligtige personer, før de indgik i gruppen (24). Den momsmæssige behandling af gruppens transaktioner, både til og fra enheder uden for gruppen, er sammenlignelig med den momsmæssige behandling af en enkelt momspligtig person, der opererer individuelt. Transaktioner mellem gruppens enkelte medlemmer, som dermed forbliver inden for gruppen, anses for at være blevet udført af gruppen for sig selv. En momsgruppes interne transaktioner eksisterer følgelig ikke i momsmæssig henseende.

41. Når en momsgruppe handler i overensstemmelse med momsordningens regler, bliver den ret til at fradrage moms for indkøb, som de personer, der tilhører momsgruppen, har, ikke udvidet (25). Denne ret finder fortsat kun anvendelse på de leveringer, som momsgruppen foretager i forbindelse med momspligtig virksomhed. En momsgruppes medlemmer har heller ikke ret til at fradrage moms af leveringer, der foretages i forbindelse med virksomhed, som er fritaget for moms.

D – Formålet med momsgruppebestemmelserne

42. I lyset af en momsgruppes formål og indhold, som jeg har redegjort for ovenfor, kan jeg ikke tilslutte mig Kongeriget Sveriges argument om, at medlemsstaterne har en skønsmæssig hensyn til, hvilke erhvervssektorer der kan danne momsgrupper. Denne konklusion er baseret på følgende grunde.

43. Dannelsen af en momsgruppe skaber ikke økonomiske fordele, når et køb foretages for momsplichtige aktiviteter, eftersom køberen har ret til at fradrage indgående moms. I en sådan situation er det i princippet irrelevant, om købet foretages inden for momsgruppen uden indgående moms eller eksternt med indgående moms.

44. I visse situationer kan en momsgruppes medlemmer opnå økonomiske fordele ved at tilhøre gruppen (26). Medlemskab af en momsgruppe kan eksempelvis være fordelagtigt i en situation, hvor det medlem, der foretager et momsplichtigt indkøb, på grund af dets virksomheds momsfratagne karakter ikke havde ret til at fradrage moms overhovedet eller ikke havde fuld momsfradragsret. Såfremt et sådant medlem køber fra en leverandør uden for momsgruppen, opstår der moms. Såfremt medlemmet foretager købet fra et andet medlem af gruppen, opstår der ingen moms.

45. Hvis en erhvervsdrivende ikke har fradragsret for indgående moms, der opstår i forbindelse med et køb, kan det være en økonomisk fordel at producere varerne eller ydelserne selv. F.eks. kan det være en økonomisk fordel for en bank, der ikke har momsfradragsret, hvis den producerer it-tjenester til brug for bankvirksomheden internt i stedet for at købe dem fra tredjemand. Hvis muligheden for at danne en momsgruppe foreligger, kan den imidlertid outsource leveringen af it-tjenester til et datterselskab til gruppen og få samme fordel.

46. Den ovenfor beskrevne økonomiske motivering kan gøre det rimeligt for en medlemsstat, hvor muligheden for at danne en momsgruppe ikke generelt foreligger for alle erhvervsdrivende, ikke desto mindre at sikre denne mulighed for leverandører af finans- og forsikringsydelser, som er afgiftspligtige personer, der hovedsageligt beskæftiger sig med momsfratagne aktiviteter. Dette er imidlertid ikke ensbetydende med, at det vil være lovligt i henhold til Den Europæiske Unions momsregler.

E – Kan dannelsen af momsgrupper begrænses til visse erhvervssektorer?

47. Det siger sig selv, at en medlemsstats love om momsgrupper skal opfylde formålene med dannelsen af momsgrupper som fastsat i momsdirektivet. I denne henseende har medlemsstaterne ingen skønsmæssig hensyn.

48. Det skal ligeledes bemærkes, at det følger af kravet om en ensartet anvendelse af EU-retten og af lighedsprincippet, at en EU-retlig bestemmelse, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret, for at kunne fastlægge dens betydning og rækkevidde, normalt i hele Unionen skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning (27).

49. Som bemærket ovenfor har Kongeriget Sverige gjort gældende, at en begrænsning af

muligheden for at danne en momsgruppe til finans- og forsikringssektoren er berettiget på grund af nødvendigheden af at skabe lige konkurrencevilkår for erhvervsdrivende i disse *sektorer i forhold til* internationale erhvervsdrivende. Endvidere har Sverige anført, at en sådan begrænsning er berettiget på grund af strengere regulering og tilsyn i finans- og forsikringssektoren end i andre sektorer. Dannelsen af momsgrupper er væsentlig for disse sektorer, da individuelle erhvervsdrivende i dem skal organiseres som særskilte juridiske personer af lovmæssige årsager.

50. Uden at benægte betydningen af disse betragtninger minder jeg om, at formålet med momsgrupper er administrativ forenkling og bekæmpelse af misbrug. Disse målsætninger er ikke begrænset til bestemte sektorer, men gælder for alle erhvervsdrivende, uanset i hvilken sektor de opererer.

51. Med hensyn til tendensen til, at finans- og forsikringssektoren opdeler deres aktiviteter mellem forskellige juridiske personer, skal det bemærkes, at flerledsgruppestrukturer i dag også er typiske i mange andre sektorer. På områder som sociale tjenester og sundhedsplejetjenester og transaktioner vedrørende fast ejendom kunne momsgrupper være ligeså fordelagtige (28). I henhold til svensk lovgivning stilles afgiftspligtige personer, der foretager fritagne leveringer, og for hvilke momsgrupper er tilladt, mere gunstigt end grupper af andre erhvervsdrivende, der foretager fritagne leveringer, og som nægtes denne mulighed.

52. Det skal understreges, at en momsgruppe, efter registreringen, er én normal afgiftspligtig person. Der gælder ikke andre begrænsninger, selv om dannelse af en momsgruppe reelt er en særlig ordning (29).

53. Efter min opfattelse er det i lyset af kravet om en sammenhængende og ensartet fortolkning af Den Europæiske Unions momsregler ikke begrundet at begrænse en persons afgiftspligtige status ved henvisning til sektorer. Forskellige former for praktiske, sociale, økonomiske og andre målsætninger i en sektor bør tages i betragtning i forbindelse med specifikke momsregler for den pågældende sektor. Der kan imidlertid ikke tages hensyn til disse faktorer i forbindelse med definitionen af afgiftspligtige personer som omhandlet i momsdirektivets artikel 11 (30).

54. Af denne grund kan den analogi mellem momsdirektivets artikel 11 og dens bestemmelser om fritagelser og reducerede momssatser (31), som medlemsstaten ønsker at drage på grund af momsgruppernes fakultative karakter, ikke lægges til grund. Bestemmelserne om fritagelser og reducerede momssatser i momsdirektivet er baseret på sektorspecifikke formål, som anerkendes eller i det mindste tolereres af EU-lovgiver. Som det fremgår af Domstolens faste praksis, kan medlemsstaterne frit gennemføre lettelsen af momsbyrden for visse grupper af forbrugere (32).

55. Bestemmelserne om momsgrupper regulerer på den anden side en gruppe personers status som én enkelt afgiftspligtig person under specifikke forhold. Momsdirektivet indeholder ingen bestemmelse om ikke-skattemæssige målsætninger, som kunne ansøres ved anvendelse af denne ordning. En mere nyttig analogi til momsdirektivets artikel 11 kan derfor eventuelt findes i retspraksis vedrørende anvendelsen af fakultative foranstaltninger i forbindelse med det indre marked (33). Domstolen har herom fastslået, at en foranstaltnings fakultative karakter ikke indebærer, at medlemsstaterne kan begrænse dens anvendelsesområde på en måde, som ikke er omhandlet i den pågældende EU-retlige bestemmelse.

F – Afsluttende bemærkninger

56. Kommissionens klage er udtrykkeligt begrænset til muligheden for at danne en momsgruppe til virksomheder, der leverer finans- og forsikringsydelser. De af mig anførte forhold er således ikke tilstrækkelige til at bekræfte udfaldet af traktatbrudssøgsmålet mod Sverige. De giver ikke desto mindre en nyttig illustration af de problemer, som en begrænsning af muligheden

for at danne en momsgruppe kan medføre, hvilket også blev drøftet af parterne under retsmødet.

57. Svensk momsret udelukker faktisk *ikke alle* personer, som i retlig forstand er selvstændige, og som handler inden for andre sektorer end finans- og forsikringssektoren, fra at danne momsgrupper. I henhold til kapitel 6a, § 2, stk. 2 og 3, i den svenske momslov kan følgende også indgå i en momsgruppe: i) erhvervsdrivende, der som hovedformål har at levere varer eller tjenesteydelser til erhvervsdrivende, der leverer finansielle ydelser og forsikringsydelser, og ii) erhvervsdrivende, som er kommissionsforetagender eller kommittentforetagender, der befinder sig i et kommissionsforhold som omhandlet i kapitel 36 i lov om indkomstskat.

58. Som det klart fremgik under retsmødet, kan de to typer erhvervsdrivende, jeg har nævnt ovenfor i punkt (i) og (ii), rette en del af deres erhvervsaktiviteter mod kunder uden for gruppen. Det skal tilføjes, at ifølge oplysninger fra den svenske regerings repræsentant har andelen af eksternt rettede aktiviteter i praksis været begrænset til 20% (34). Dette er relevant, fordi det viser, at den svenske momsgruppeordning kan skabe problemer med hensyn til konkurrencemæssig neutralitet, som er et aspekt af afgiftsneutralitet, og at sådanne problemer er blevet anerkendt og til en vis grad undersøgt af medlemsstaten.

59. Da begrænsningen af muligheden for at danne en momsgruppe til finanssektoren og forsikringssektoren ikke er absolut i svensk lovgivning, kan medlemmer af en momsgruppe også få økonomiske fordele ved at danne en momsgruppe i forbindelse med deres aktiviteter uden for finanssektoren og forsikringssektoren.

60. Af disse grunde mener jeg, at hvis en medlemsstat vælger at gøre det muligt at danne momsgrupper, skal disse være åbne for erhvervsdrivende i alle sektorer i den pågældende medlemsstat, forudsat at de opfylder betingelserne i momsdirektivets artikel 11 (35). Begrænsninger af dette princip kan kun begrundes, hvis det er nødvendigt at forfølge potentielt misbrug i forbindelse med klart identificerede transaktioner. I mangel heraf kan begrænsning af muligheden for at danne en momsgruppe til finanssektoren og forsikringssektoren ikke accepteres.

VII – Forslag til afgørelse

61. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at fastslå, at Kongeriget Sverige har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, idet det begrænser ordningen med momsgrupper til leverandører af finansielle tjenester og forsikringstjenester, at Kongeriget Sverige betaler sagens omkostninger, og at Republikken Finland bærer sine egne omkostninger.

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – EUT 2006 L 347, s. 1.

3 – Sag C-74/11, Kommissionen mod Finland. Jeg fremsætter ligeledes i dag forslag til afgørelse i sag C-85/11, Kommissionen mod Irland, som vedrører spørgsmålet, om medlemsstaterne har ret til at optage ikke-afgiftspligtige personer i momsgrupper, og dette spørgsmål er ligeledes relevant i sag C-74/11, Kommissionen mod Finland. Kommissionen har endvidere anfægtet optagelsen af ikke-afgiftspligtige personer i momsgrupper i en række andre sager, nemlig sag C-109/11, Kommissionen mod Den Tjekkiske Republik, sag C-95/11, Kommissionen mod Danmark, sag C-65/11, Kommissionen mod Nederlandene, sag C-86/11, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige. Domstolen har imidlertid begrænset sin begæring om et forslag til afgørelse fra en generaladvokat til denne sag og sag C-85/11, Kommissionen mod Irland.

4 – Jf. dom af 11.7.2002, sag C-139/00, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 6407, præmis 18,

og den deri nævnte retspraksis.

5 – Dom af 18.11.2010, sag C-458/08, Sml. I, s. 11599, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis. Jf. ligeledes dom af 10.5.2012, sag C-39/10, Kommissionen mod Estland, præmis 24-26.

6 – Den hertil svarende bestemmelse i det omarbejdede procesreglement, som trådte i kraft den 1.11.2012, er artikel 120, litra c), EUT L 265, s. 1.

7 – Dom af 16.6.2005, sag C-456/03, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 5335, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis.

8 – Dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 37.

9 – Dommen i sagen Kommissionen mod Portugal, præmis 47.

10 – Jf. f.eks. dom af 13.7.2000, sag C-36/99, Idéal Tourisme, Sml. I, s. 6049. Gyldigheden af momsdirektivets bestemmelser kan selv anfægtes for tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet. Jf. dom af 23.4.2009, sag C-460/07, Puffer, Sml. I, s. 3251. For et nyere eksempel på en sag, hvori Domstolen undersøgte, om en medlemsstat havde tilsidesat princippet om afgiftsneutralitet i forbindelse med gennemførelsen af momsdirektivet, se kendelse af 19.1.2012, sag C-117/11, Purple Parking, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser.

11 – Dom af 15.7.2010, sag C-582/08, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 7195, præmis 51. Jf. ligeledes mit forslag til afgørelse i sagen, punkt 52.

12 – Jf. bl.a. dom af 12.1.2006, sag C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, Sml. I, s. 589, præmis 31, af 27.4.2006, forenede sager C-443/04 og C-444/04, Solleveld, Sml. I, s. 3617, præmis 36.

13 – Kommissionen henviser her til dom af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 49 og 51.

14 – Jf. momsdirektivets afsnit IX, henholdsvis artikel 98.

15 – For en lignende problematik, jf. dommen i sagen Turn- und Sportunion Waldburg, præmis 30.

16 – Jf. analogt dom af 28.6.2007, sag C-363/05, JP Morgan Fleming, Sml. I, s. 5517, præmis 44.

17 – Dom af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 23, og den deri nævnte retspraksis; sag C-33/11, A Oy, præmis 27.

18 – Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 49-51.

19 – Dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, navnlig præmis 51. Jf. ligeledes mit forslag til afgørelse i den nævnte sag, punkt 52.

20 – Den praktiske gennemførelse af momsgruppemuligheden varierer. I nogle medlemsstater, som har indført dannelsen af momsgrupper, er det obligatorisk for personer, der opfylder kravene, og i andre er det frivilligt.

21 – Jf. femte betragtning til momsdirektivet.

22 – Jf. syvende betragtning til momsdirektivet.

23 – B. Terra og J. Kajus: A Guide to the European VAT Directives, IBFD, 2012, kapitel 7.3.

24 – Jf. dom af 22.5.2008, sag C-162/07, Ampliscientifica, Sml. I, s. 4019, præmis 19 og 20.

25 – For en kort gennemgang af fradragssystemet, jf. dom af 6.9.2012, sag C-324/11, Tóth, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis.

26 – Jf. meddelelse fra Kommissionen til Rådet og Europa-Parlamentet om muligheden for at tillade momsgrupper i henhold til artikel 11 i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (KOM(2009) 325 endelig), s. 11 og 12.

27 – Jf. dommen i sagen NCC Construction Danmark, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis.

28 – For en diskussion af momsgruppeordningen i det svenske momssystem, se Håkan Magnusson: Gruppregistrering till mervärdesskatt, *Skattenytt* 1998/11.

29 – Parterne har drøftet spørgsmålet, om momsdirektivets artikel 11 omhandler en undtagelse eller afvigelse, som skal fortolkes indskrænkende. Jeg mener ikke, at dette er en brugbar tilgang, navnlig da Kommissionen i denne sag synes at gøre gældende, at dannelse af momsgrupper ikke er en afvigelse fra den almindelige momsordning, men en særlig ordning. Kommissionen synes imidlertid at have indtaget det modsatte standpunkt i sag C-85/11, Kommissionen mod Irland.

30 – Jeg bemærker, at i punkt 2 til bilag A til det andet momsdirektiv var det anført, at »[p]åtænker en medlemsstat at undlade at beskatte bestemte former for virksomhed, bør dette ske ved fritagelser fremfor ved at undtage personer, der udøver den pågældende virksomhed, fra afgiftens anvendelsesområde«. Inden for Den Europæiske Unions momsordning bør de bestemmelser, der definerer status som afgiftspligtig person, derfor ikke anvendes med henblik på at opnå specifikke politikmål.

31 – Ibidem.

32 – Se f.eks. dom af 6.5.2009, sag C-94/09, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4261, præmis 28: »[...] [N]år en medlemsstat har besluttet at anvende muligheden ifølge direktiv 2006/112, artikel 98, stk. 1 og 2, for at anvende en nedsat momssats på en af de kategorier af ydelser, der fremgår af dette direktivs bilag III, kan medlemsstaten begrænse anvendelsen af den nedsatte momssats til konkrete og specifikke aspekter af denne kategori.« Jf. ligeledes dom af 7.3.2010, sag C-169/00, Kommissionen mod Finland, Sml. I, s. 2433, præmis 30, af 8.5.2003, sag C-384/01, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4395, præmis 24, og af 3.4.2008, sag C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, Sml. I, s. 1817, præmis 43.

33 – Med hensyn til fortolkningen af en sammenlignelig situation i Den Europæiske Union, der omhandler en lovgivningsmæssig mulighed, jf. dom af 23.10.2003, sag C-408/01, Adidas-Salomon og Adidas Benelux, Sml. I, s. 12537, hvori Domstolen i præmis 20 fastslog, at »[...] Medlemsstaternes valgmulighed [ved gennemførelse af artikel 5, stk. 2, i direktivet om indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes lovgivning om varemærker (EFT 1989 L 40, s. 1)] går altså ud på, at renommerede varemærker principielt skal ydes en større beskyttelse, men ikke på, hvilke situationer der omfattes af beskyttelsen, når denne ydes.«

34 – Ifølge forslaget til lovgivning om momsgrupper i Sverige kan maksimalt 20-30% af aktiviteten rettes uden for momsgruppen. I forbindelse med virksomheder, der leverer støttetjenester til finanstjenester, begrundedes kravet om, at dette skulle være deres hovedformål, i det relevante regeringsforslag under henvisning til nødvendigheden af at mindske momsgruppers negative

konkurrencevirkninger i forhold til eksterne leverandører. Se regeringens forslag 1997/98:148, s. 37.

35 – En national momsgruppeordning indført alene for visse sektorer kan ligeledes være kritisabel fra et statsstøttesynspunkt, da den medfører en selektiv fordel for erhvervsdrivende i de pågældende sektorer.