

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

NIILO JÄÄSKINEN

föredraget den 27 november 2012 (1)

Mål C-480/10

Europeiska kommissionen

mot

Konungariket Sverige

”Mervärdesskatt – Artikel 11 i direktiv 2006/112/EG – Nationell lagstiftning enligt vilken möjligheten att registrera mervärdesskattegrupper förbehålls tillhandahållare av finansiella tjänster och försäkringstjänster – Fråga om förenligheten med Europeiska unionens mervärdesskattelagstiftning”

I – Inledning

1. I förevarande mål har kommissionen yrkat att domstolen ska fastställa att Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 11 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)(2) genom att begränsa ordningen för mervärdesskattegrupper till finans- och försäkringssektorn.
2. Artikel 11 i mervärdesskattedirektivet innehåller bestämmelser om behandlingen av flera personer som en enda enhet för mervärdesskatteändamål (detta kallas ofta ordningen för mervärdesskattegrupper). Kommissionen har också väckt en liknande talan om fördragsbrott mot Republiken Finland.(3)

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätten

3. I artikel 11 i mervärdesskattedirektivet fastställs reglerna för mervärdesskattegrupper enligt följande:

”Efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt (nedan kallad ’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.”

B – Nationell rätt

4. I 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) föreskrivs följande:

”Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag får två eller flera näringsidkare, under de förutsättningar som anges i detta kapitel, anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet.”

5. I 6 a kap. 2 § mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”I en mervärdesskattegrupp får endast ingå:

1. näringsidkare som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 §, och

2. näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla näringsidkare som avses i punkt 1 varor eller tjänster, eller

3. näringsidkare som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).”

6. I 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen undantas omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet från skatteplikt.

7. I 3 kap. 10 § mervärdesskattelagen undantas dessutom omsättning av försäkrings- och återförsäkringstjänster från skatteplikt. Av alla dessa bestämmelser följer att bildandet av en mervärdesskattegrupp i princip förbehålls företag i finans- och försäkringssektorn.

III – Det administrativa förfarandet och förfarandet vid domstolen

8. Den 23 september 2008 riktade kommissionen en formell underrättelse till Konungariket Sverige, i vilken den anförde att de svenska bestämmelserna om mervärdesskatt strider mot artikel 11 i mervärdesskattedirektivet genom att de begränsar ordningen för mervärdesskattegrupper till tillhandahållare av finansiella tjänster och försäkringstjänster.

9. Konungariket Sverige besvarade den formella underrättelsen genom skrivelse av den 19 november 2008 och anförde att den svenska lagstiftningen angående mervärdesskattegrupper är förenlig med mervärdesskattedirektivet.

10. Den 20 november 2009 riktade kommissionen ett motiverat yttrande till Konungariket Sverige, i vilket den upprepade sin ståndpunkt. Konungariket Sverige besvarade det motiverade yttrandet genom skrivelse av den 20 januari 2010, i vilken medlemsstaten vidhöll att dess tolkning av mervärdesskattedirektivet är korrekt.

11. Kommissionen ansåg inte att detta svar var tillfredsställande och väckte därför förevarande talan genom ansökan som inkom till domstolen den 1 oktober 2010. Kommissionen har yrkat att

domstolen ska fastställa att Konungariket Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet genom att begränsa ordningen för mervärdesskattegrupper till tillhandahållare av finansiella tjänster och försäkringstjänster.

12. Konungariket Sverige har yrkat att domstolen ska avvisa talan, eftersom saken, så som den har angetts i ansökan, är mer omfattande än de anmärkningar som kommissionen gjorde gällande under det administrativa förfarandet. I andra hand har Konungariket Sverige yrkat att talan ska ogillas.

13. Republiken Finland och Irland har intervenerat till stöd för Konungariket Sveriges yrkanden. Dessa medlemsstater och kommissionen deltog i förhandlingen den 6 september 2012.

IV – Upptagande till sakprövning

14. Konungariket Sverige har i sin duplik gjort gällande att kommissionen inte gjorde gällande ett åsidosättande av principen om likabehandling i något skede av det administrativa förfarandet. Kommissionens anmärkningar avsåg nämligen endast ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet. Principen om likabehandling åberopades först i samband med att kommissionen väckte talan vid domstolen och utgör således en otillåten utvidgning och ändring av föremålet för förfarandet.

15. Av domstolens fasta praxis följer att en ansökan måste bygga på samma skäl och grunder som det motiverade yttrandet.(4) Om en anmärkning inte har angetts i det motiverade yttrandet kan den inte tas upp till prövning vid domstolen.

16. Såsom domstolen påpekade i dom av den 18 november 2010 mål C-458/08, kommissionen mot Portugal, är detta krav 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 föremålet för förfarandet, såsom det angetts i det motiverade yttrandet, inte har utvidgats eller ändrats.(5)

17. I artikel 38.1 c i domstolens rättegångsregler jämförd med artikel 21 i domstolens stadga föreskrivs som en sakprövningsförutsättning att ansökan genom vilken fördragsbrottstalan anhängiggörs vid domstolen ska innehålla uppgift om saken samt en *kortfattad framställning av de grunder som åberopas*.(6) Det krävs åtminstone en kortfattad redogörelse för de *rättsliga* och faktiska omständigheter som anmärkningarna grundas på.(7) Ett korrekt genomförande av förfarandet är nödvändigt enligt fördraget, inte bara som en garanti för skyddet av den berörda medlemsstatens rättigheter, utan också för att säkerställa att föremålet för ett eventuellt domstolsförfarande blir klart avgränsat.(8)

18. När en grund som åberopas för första gången i förfarandet vid domstolen väsentligt skiljer sig från en grund som anförts under det administrativa förfarandet leder detta, enligt min mening, oundvikligen till att föremålet för förfarandet utvidgas eller ändras. Under sådana omständigheter kan det inte hävdas att kommissionen endast har redogjort mer detaljerat för argument som i allmänna ordalag anförts i ett tidigare skede i förfarandet.(9) Målet får nämligen en i grunden annan struktur.

19. Det förhåller sig emellertid inte på det sättet vad gäller åberopandet av principen om likabehandling i förevarande talan om fördragsbrott. Kommissionen har anfört samma anmärkning både i det administrativa förfarandet och i domstolsförfarandet, närmare bestämt att lika situationer behandlas olika genom att möjligheten att bilda mervärdesskattegrupper enligt artikel 11 förbehålls vissa sektorer medan alla andra näringsidkare i Sverige utesluts.

20. Skillnaden mellan principen om skatteneutralitet och den mer allmänna principen om likabehandling rör i grund och botten frågan huruvida näringsidkare som inte direkt konkurrerar med varandra befinner sig i en jämförbar situation, detta på grund av att den skattemässiga neutralitetsprincipen endast är tillämplig i en konkurrenssituation. Det kan likväl föreligga ett åsidosättande av principen om likabehandling om lika situationer behandlas olika.(10) Min uppfattning är emellertid att en åtskillnad mellan principerna om skatteneutralitet och likabehandling har liten, rent av mycket liten, betydelse för utgången i det nu aktuella målet.

21. Min bedömning i denna del grundas på att frågan huruvida Sverige handlar i enlighet med unionsrätten genom att begränsa ordningen för mervärdesskattegrupper till finans- och försäkringssektorn huvudsakligen beror på tolkningen av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. Enligt domstolens fasta praxis ska till att börja med lydelsen av artikel 11 undersökas. Det är endast om de relevanta formuleringarna i artikel 11 kan tolkas på olika sätt som det sammanhang i vilket bestämmelsen ingår och de mål som eftersträvas därmed kan beaktas.(11) I det skedet blir principerna om skatteneutralitet och likabehandling relevanta i egenskap av argument som kastar ljus över tolkningen av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.(12) De har inte i sig en funktion som är fristående från artikel 11 i så måtto att de utgör delar av Konungariket Sveriges skyldigheter som skulle kunna ha betydelse för frågan huruvida förevarande talan om fördragsbrott kan tas upp till sakprövning.

22. Att kommissionen i det motiverade yttrandet inte uttryckligen hänvisade till principen om likabehandling i en vidare bemärkelse än principen om skatteneutralitet innebär således inte att kommissionen har anfört en ny anmärkning som domstolen inte kan pröva.

V – Parternas argument

23. Kommissionen har gjort gällande att en begränsning av ordningen för mervärdesskattegrupper till att bara omfatta tillhandahållare av finansiella tjänster och försäkringstjänster strider mot artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, eftersom en nationell ordning för mervärdesskattegrupper måste tillämpas på alla företag som är etablerade i den berörda medlemsstaten, oavsett vilken typ av verksamhet som företagen bedriver. Detta framgår enligt kommissionen tydligt av lydelsen av artikel 11. I denna artikel föreskrivs nämligen att "varje medlemsstat [får] 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".

24. Kommissionen har anfört att denna tolkning finner ytterligare stöd i syftet med artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, vilket är att göra det möjligt för medlemsstaterna att betrakta företag som består av separata enheter endast till följd av en rättslig teknikalitet som en enda beskattningsbar person. Artikel 11 bidrar till att förenkla administrationen och bekämpa missbruk. Dessa mål är enligt kommissionen relevanta för alla företag och inte bara för företag inom en viss sektor.

25. Kommissionen har vidare gjort gällande att de tillämpliga svenska bestämmelserna är oförenliga med principen om likabehandling, eftersom lika situationer behandlas olika utan att det finns sakliga skäl för en sådan behandling.(13) Kommissionen har också hävdat att ett åsidosättande av principen om likabehandling på skatteområdet kan ske genom diskriminering som påverkar näringsidkare som inte nödvändigtvis konkurrerar med varandra men som ändå befinner sig i jämförbara situationer.

26. Kommissionen har gjort gällande att alla företag som är etablerade i Sverige befinner sig i en jämförbar situation med avseende på tillämpningen av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.

Det förhållandet att ordningen för mervärdesskattegrupper begränsas till tillhandahållare av finansiella tjänster och försäkringstjänster innebär emellertid att dessa företag gynnas i förhållande till företag inom andra sektorer. Enligt kommissionens uppfattning finns det inte några sakliga skäl för denna skillnad i behandling.

27. Konungariket Sverige har hävdats att de svenska bestämmelserna är förenliga med lydelsen av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. Eftersom lydelsen av artikel 11 inte är precis, får medlemsstaterna själva fastställa vilka av de personer som är etablerade inom deras territorium som kan ingå i mervärdesskattegrupper.

28. Konungariket Sverige har hävdats att det är särskilt lämpligt att införa gruppregistrering till mervärdesskatt inom den finansiella sektorn, eftersom företagen i den sektorn ofta har verksamheten uppdelad på flera olika juridiska personer. Detta har sin orsak i rättsliga krav. Den finansiella sektorn är vidare särskilt utsatt för konkurrens från företag i andra medlemsstater, och eftersom dessa företag omfattas av ett system för mervärdesskattegrupper skulle svenska företag som tillhandahåller finansiella tjänster missgynnas i förhållande till dem om gruppregistrering inte var möjlig.

29. Konungariket Sverige har därutöver gjort gällande att begränsningen av ordningen för mervärdesskattegrupper till företag i den finansiella sektorn och försäkringssektorn har gjorts i syfte att förhindra skatteundandragande, som till exempel kan ske genom att företag bokför omsättningar som interna inom gruppen trots att omsättningarna skett mellan gruppens medlemmar och företag utanför gruppen.

30. Konungariket Sverige är av den uppfattningen att den svenska lagstiftningen om mervärdesskattegrupper är förenlig med både principen om likabehandling och principen om skatteneutralitet. I domstolens praxis rörande principen om likabehandling uppställs krav på konkurrensneutralitet. Den svenska lagstiftningen om mervärdesskattegrupper uppfyller dessa krav, eftersom företagen inom den finansiella sektorn huvudsakligen endast konkurrerar med varandra. Inte heller strider den svenska lagstiftningen mot principen om likabehandling i vidare bemärkelse, eftersom företag inom den finansiella sektorn inte befinner sig i en jämförbar situation med företag i andra sektorer. Detta beror på att verksamheten i företagen inom den finansiella sektorn på grund av rättsliga krav ofta är uppdelad på olika juridiska personer.

31. Slutligen har Konungariket Sverige anfört att man vid tolkningen av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet kan hämta ledning från bestämmelser i samma direktiv om undantag från skatteplikt och reducerade skattesatser.⁽¹⁴⁾ Eftersom artikel 11 innebär att transaktioner inom en mervärdesskattegrupp kan ske utan att omfattas av skatteplikt, och bestämmelsen därmed utgör ett undantag från det allmänna mervärdesskattesystemet, måste den tolkas restriktivt.

VI – Bedömning

A – Inledande synpunkter

32. Enligt min mening är den avgörande frågan följande: Får en medlemsstat, som har valt att införa en ordning för mervärdesskattegrupper, begränsa denna ordning till att omfatta vissa näringsidkare som uppfyller kraven i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, utan att utsträcka möjligheten att bilda mervärdesskattegrupper enligt artikel 11 till samtliga näringsidkare som uppfyller dessa krav?

33. I stor utsträckning beror detta på räckvidden av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. När en medlemsstat utövar sin rätt att anse att personer som är etablerade i medlemsstaten och som är rättsligt oberoende, men nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och

organisatoriska band, utgör "en enda beskattningsbar person", får den då göra en åtskillnad beroende på vilket slags verksamhet näringsidkarna bedriver på så sätt att vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer utesluts?(15) Har Sverige hållit sig inom gränserna för artikel 11?(16)

34. Det ska inledningsvis erinras om att det, enligt domstolens fasta praxis, vid fastställandet av en unionsrättslig bestämmelses innebörd är nödvändigt att ta hänsyn till bestämmelsens lydelse och det sammanhang i vilket den ingår samt syftet med den.(17) Såsom nämnts ovan kommer jag först att ta ställning till lydelsen av artikel 11 och, i mån av behov, det sammanhang i vilket bestämmelsen ingår och syftet med den.

B – Tolkning av lydelsen av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet

35. Av domstolens fasta praxis följer att medlemsstaterna har rätt att förlita sig på lydelsen av ett direktiv.(18) Mot denna bakgrund framgår det klart av lydelsen av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet att det är en fakultativ bestämmelse. Om en medlemsstat beslutar att införa en ordning för mervärdesskattegrupper måste emellertid villkoren för en sådan ordning vara i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet.

36. I artikel 11 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att gruppregistrering till mervärdesskatt är möjlig för sådana *personer* som är etablerade i medlemsstaten förutsatt att dessa personer är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Bestämmelsen innehåller inte några andra begränsningar. Tvärtom kan det hävdas att uttrycket "personer" inskränker medlemsstaternas handlingsutrymme att införa ytterligare begränsningar då de införlivar bestämmelsen. Enligt min mening omfattar uttrycket "personer" alla personer oavsett i vilken ekonomisk sektor de är verksamma. En bokstavstolkning av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet utesluter således att dess räckvidd begränsas till vissa ekonomiska sektorer.

37. Om domstolen ansluter sig till den bedömning av lydelsen av artikel 11 som gjorts ovan behöver den inte ta ställning till det sammanhang i vilket bestämmelsen ingår och ändamålet därmed.(19) Jag kommer likväl att behandla denna fråga för det fall domstolen inte skulle dela min bedömning i fråga om lydelsen av artikel 11.

C – Möjligheten att bilda mervärdesskattegrupper placerad i mervärdesskattesystemets vidare sammanhang

38. Bildandet av en mervärdesskattegrupp får till resultat att det för mervärdesskatteändamål föreligger en enda beskattningsbar person, vilken i alla avseenden är jämförbar med en beskattningsbar person som består av en enda enhet.(20) Oberoende av att ordningen för mervärdesskattegrupper utgör en särreglering, innebär denna ordning varken en begränsning eller en utvidgning av de rättigheter som tillkommer en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.

39. Ett mervärdesskattesystem blir enklast och mest neutralt när följande två villkor är uppfyllda: skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och dess tillämpningsområde omfattar alla produktions- och distributionsled samt tillhandahållande av tjänster.(21) Mervärdesskattesystemet bör vara konkurrensneutralt så att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.(22) När denna så kallade neutrala beskattning fungerar optimalt bör den inte påverka vare sig konkurrensen eller de beslut som näringsidkare fattar när de utformar sin verksamhet med avseende på bland annat rättslig form eller organisationsstruktur.(23)

40. När en mervärdesskattegrupp bildas blir gruppen skattskyldig samtidigt som den fristående skattskyldigheten upphör för de medlemmar av mervärdesskattegruppen som var skattskyldiga till mervärdesskatt innan de ingick i gruppen.(24) Den mervärdesskattemässiga behandlingen av gruppens transaktioner, både till och från enheter utanför gruppen, är jämförbar med den mervärdesskattemässiga behandlingen av en enda beskattningsbar person som agerar individuellt. Transaktioner mellan gruppens enskilda medlemmar, alltså transaktioner som äger rum inom gruppen, anses vara utförda av gruppen för gruppens egna behov. De interna transaktionerna i en mervärdesskattegrupp existerar följaktligen inte ur mervärdesskattesynpunkt.

41. När en mervärdesskattegrupp handlar i enlighet med mervärdesskattesystemets regler, medför detta inte att de personer som ingår i gruppen får en utvidgad rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv.(25) Denna rätt gäller även fortsättningsvis bara förvärv för mervärdesskattegruppens skattepliktiga verksamhet. Inte heller får mervärdesskattegruppens medlemmar göra avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv för verksamhet som är undantagen från skatteplikt.

D – Syftet med bestämmelserna om mervärdesskattegrupper

42. Mot bakgrund av det ovan beskrivna syftet med bestämmelserna om mervärdesskattegrupper och innehållet i dessa bestämmelser, kan jag inte instämma i Konungariket Sveriges argument att medlemsstaterna har ett handlingsutrymme med avseende på de ekonomiska sektorer inom vilka mervärdesskattegrupper får bildas. Denna min bedömning grundas på följande skäl.

43. Bildandet av en mervärdesskattegrupp medför inte några ekonomiska fördelar när ett förvärv görs för skattepliktig verksamhet, eftersom köparen har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. I den situationen är det i princip irrelevant huruvida förvärvet görs inom mervärdesskattegruppen utan ingående skatt eller utanför gruppen med ingående skatt.

44. I vissa situationer kan medlemmarna i en mervärdesskattegrupp dra ekonomiska fördelar av sin gruppstillhörighet.(26) Det kan till exempel vara fördelaktigt att ingå i en mervärdesskattegrupp i en situation där den gruppmedlem som gör ett mervärdesskattepliktigt förvärv, på grund av att personens verksamhet är undantagen från skatteplikt, helt saknar rätt att göra avdrag för mervärdesskatt, eller inte har full avdragsrätt. Om en sådan gruppmedlem gör ett förvärv från en leverantör utanför mervärdesskattegruppen ska mervärdesskatt betalas. Om en sådan gruppmedlem gör förvärvet från en annan medlem av gruppen ska däremot inte någon mervärdesskatt betalas.

45. När en näringsidkare inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på ett förvärv kan det vara ekonomiskt fördelaktigt för denne att själv tillverka varorna eller utföra tjänsterna. Det kan exempelvis vara ekonomiskt fördelaktigt för en bank, som inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, att utföra it-tjänster som behövs för bankverksamheten internt snarare än att köpa tjänsterna från tredje man. Om det däremot är möjligt att ingå i en mervärdesskattegrupp, kan banken köpa sina it-tjänster från ett dotterbolag inom mervärdesskattegruppen och uppnå samma fördel.

46. Den ovan beskrivna ekonomiska bevekelsegrunden kan medföra att en medlemsstat, där möjligheten att bilda mervärdesskattegrupper inte är allmänt tillgänglig för alla näringsidkare, likväl finner det rimligt att införa denna möjlighet för tillhandahållare av finansiella tjänster och försäkringstjänster, vilka är beskattningsbara personer som huvudsakligen ägnar sig åt verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt. Detta betyder dock inte att ett sådant förfaringsätt skulle vara förenligt med unionens mervärdesskattelagstiftning.

E – *Får ordningen för mervärdesskattegrupper begränsas till vissa ekonomiska sektorer?*

47. Det säger sig självt att en medlemsstats lagstiftning om mervärdesskattegrupper måste vara i överensstämmelse med syftet med dessa grupper, såsom detta anges i mervärdesskattedirektivet. I detta avseende har medlemsstaterna inte något utrymme för skönsmässig bedömning.

48. Det ska också erinras om att det följer såväl av kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten som av den allmänna likhetsprincipen att en unionsrättslig bestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för att bestämma dess betydelse och räckvidd normalt ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela unionen.(27)

49. Såsom angetts ovan har Konungariket Sverige gjort gällande att en begränsning av ordningen för mervärdesskattegrupper till finans- och försäkringssektorn är motiverad på grund av behovet av att skapa lika konkurrensvillkor för näringsidkare i dessa sektorer i förhållande till internationella aktörer. Konungariket Sverige har dessutom hävdats att en sådan begränsning är motiverad med hänsyn till att finans- och försäkringssektorn är strängare reglerad och står under striktare tillsyn än andra sektorer. Gruppregistrering till mervärdesskatt är nödvändig i dessa sektorer, eftersom enskilda näringsidkare av rättsliga skäl måste organiseras som separata juridiska personer.

50. Vikten av dessa överväganden ska inte förringas, men jag erinrar likväl om att ordningen för mervärdesskattegrupper syftar till att förenkla administrationen och bekämpa missbruk. Dessa mål rör inte endast vissa sektorer utan gäller alla näringsidkare oavsett i vilken sektor de bedriver verksamhet.

51. Vad gäller tendensen inom sektorerna för finansiella tjänster och försäkringstjänster att dela upp verksamheten på flera olika juridiska personer, ska det också noteras att det nuförtiden är vanligt med flerskiktiga företagsstrukturer även i många andra sektorer. Det skulle på samma sätt kunna vara förmånligt med gruppregistrering på exempelvis området för social- och hälsovårdstjänster och på fastighetsområdet.(28) Enligt svensk lagstiftning befinner sig beskattningsbara personer, som utför leveranser som är undantagna från skatteplikt och som har rätt till gruppregistrering till mervärdesskatt, i en mer fördelaktig situation än andra grupper av näringsidkare som utför leveranser som är undantagna från skatteplikt och som inte har denna möjlighet.

52. Det ska framhållas att en mervärdesskattegrupp, efter att ha registrerats som sådan, är en enda vanlig beskattningsbar person. Några andra begränsningar gäller inte, även om ordningen för mervärdesskattegrupper förvisso utgör en särreglering.(29)

53. Mot bakgrund av kravet på en sammanhängande och enhetlig tolkning av unionens mervärdesskattelagstiftning är det enligt min uppfattning inte motiverat att begränsa en persons ställning som beskattningsbar person utifrån i vilken sektor personen bedriver verksamhet. Olika mål av praktisk, social och ekonomisk art, samt andra mål inom en viss sektor, bör beaktas inom

ramen för de specifika mervärdesskattebestämmelser som gäller för den aktuella sektorn. Dessa faktorer ska emellertid inte ligga till grund för definitionen av beskattningsbara personer vid tillämpningen av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.(30)

54. Av detta skäl kan man inte godta den parallell som Konungariket Sverige önskar dra mellan artikel 11 i mervärdesskattedirektivet och direktivets bestämmelser om undantag från skatteplikt och reducerade skattesatser(31) med utgångspunkt i att ordningen för mervärdesskattegrupper är fakultativ. Bestämmelserna om undantag från skatteplikt och reducerade skattesatser grundas nämligen på sektorsspecifika politiska mål, vilka erkänns – eller åtminstone tolereras – av unionslagstiftaren. Såsom följer av domstolens fasta praxis står det medlemsstaterna fritt att genomföra en lättnad av mervärdesskattebördan för vissa kategorier av konsumenter.(32)

55. I bestämmelserna om mervärdesskattegrupper regleras däremot den ställning som en enda beskattningsbar person som på vissa villkor tillkommer en grupp av personer. I mervärdesskattedirektivet anges inte några icke-fiskala specifika politiska mål som skulle kunna främjas genom denna ordning. En mer användbar parallell till artikel 11 i mervärdesskattedirektivet skulle därför kunna finnas i rättspraxis avseende tillämpningen av frivilliga åtgärder i samband med den inre marknaden.(33) Domstolen har där slagit fast att det förhållandet att en åtgärd är frivillig inte betyder att medlemsstaterna kan begränsa åtgärdens räckvidd på ett sätt som inte följer av den aktuella unionsrättsliga bestämmelsen.

F – *Avslutande synpunkter*

56. Kommissionens anmärkningar är uttryckligen begränsade till att avse det förhållandet att ordningen för mervärdesskattegrupper enbart gäller för tillhandahållare av finansiella tjänster och försäkringstjänster. Den synpunkt jag nu ämnar framföra kan därför inte föregripa utgången av fördragsbrottsmålet mot Sverige. Den kan likväl tjäna som ett belysande exempel på de problem som kan uppkomma om möjligheten att bilda mervärdesskattegrupper begränsas, vilket parterna också diskuterade under förhandlingen.

57. Svensk lagstiftning innebär nämligen *inte* att *alla* rättsligt oberoende personer som är verksamma i andra sektorer än finans- och försäkringssektorn utesluts från möjligheten att bilda mervärdesskattegrupper. Enligt punkterna 2 och 3 i 6 a kap. 2 § mervärdesskattelagen får följande personer också ingå i en mervärdesskattegrupp: i) näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla tjänster till näringsidkare som tillhandahåller finansiella tjänster eller försäkringstjänster, och ii) näringsidkare som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen.

58. Vid förhandlingen klargjordes att de två kategorier näringsidkare som jag nämnt i punkterna i och ii ovan får rikta en del av sin verksamhet till kunder utanför gruppen. Det ska tilläggas att enligt uppgift från den svenska regeringens företrädare har andelen utåtriktad verksamhet i praktiken begränsats till 20 procent.(34) Detta är relevant därför att det visar dels att den svenska ordningen för mervärdesskattegrupper kan ge upphov till problem i fråga om konkurrensneutralitet, som är en sida av den skattemässiga neutraliteten, dels att Sverige har identifierat sådana problem och i viss utsträckning vidtagit åtgärder för att komma till rätta med dem.

59. Med hänsyn till att begränsningen av ordningen för mervärdesskattegrupper till sektorerna för finansiella tjänster och försäkringstjänster inte är absolut i svensk rätt kan medlemmarna av en mervärdesskattegrupp dra ekonomiska fördelar av ordningen även med avseende på verksamhet utanför dessa sektorer.

60. Av anförda skäl anser jag att om en medlemsstat väljer att införa möjligheten att bilda mervärdesskattegrupper, så ska denna möjlighet vara öppen för näringsidkare inom alla sektorer i

den berörda medlemsstaten, förutsatt att de uppfyller kraven i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.⁽³⁵⁾ Begränsningar av denna princip kan endast vara motiverade om det är nödvändigt för att bekämpa potentiellt missbruk vad gäller klart angivna transaktioner. Om så inte är fallet kan det inte vara tillåtet att begränsa ordningen för mervärdesskattegrupper till att endast omfatta finans- och försäkringssektorn.

VII – Förslag till avgörande

61. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen i) fastställer att Konungariket Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 11 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt genom att begränsa ordningen för mervärdesskattegrupper till finans- och försäkringssektorn, ii) förpliktar Konungariket Sverige att ersätta rättegångskostnaderna, och iii) förpliktar Republiken Finland att bära sina rättegångskostnader.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – EUT L 347, s. 1.

3 – Mål C-74/11, kommissionen mot Finland. Jag kommer i dag även att föredra mitt förslag till avgörande i mål C-85/11, kommissionen mot Irland, vilket rör frågan huruvida medlemsstaterna har rätt att inkludera icke beskattningsbara personer i mervärdesskattegrupper. Detta är en fråga som också är relevant i mål C-74/11, kommissionen mot Finland. Kommissionen har också ifrågasatt att det är tillåtet att inkludera icke beskattningsbara personer i mervärdesskattegrupper i en rad andra mål, nämligen mål C-109/11, kommissionen mot Republiken Tjeckien, mål C-95/11, kommissionen mot Danmark, mål C-65/11, kommissionen mot Nederländerna och mål C-86/11, kommissionen mot Förenade kungariket. Det är dock endast i förevarande mål och i mål C-85/11, kommissionen mot Irland, som domstolen har ansett att det krävs ett förslag till avgörande av en generaladvokat.

4 – Se dom av den 11 juli 2002 i mål C-139/00, kommissionen mot Spanien (REG 2002, s. I-6407), punkt 18 och där angiven rättspraxis.

5 – REU 2010, s. I-11599, punkt 44 och där angiven rättspraxis. Se även dom av den 10 maj 2012 i mål C-39/10, kommissionen mot Estland, punkterna 24–26.

6 – Motsvarande bestämmelse i de omarbetade rättegångsregler som trädde i kraft den 1 november 2012 återfinns i artikel 120 c (EUT L 265, 2012, s. 1).

7 – Dom av den 16 juni 2005 i mål C-456/03, kommissionen mot Italien (REG 2005, s. I-5335), punkt 23 och där angiven rättspraxis.

8 – Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 37.

9 – Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Portugal, punkt 47.

10 – Se, exempelvis, dom av den 13 juli 2000 i mål C-36/99, *Idéal Tourisme* (REG 2000, s. I-6049). Giltigheten av bestämmelser i mervärdesskattedirektivet kan faktiskt ifrågasättas på grund av åsidosättande av principen om likabehandling. Se dom av den 23 april 2009 i mål C-460/07, *Puffer* (REG 2009, s. I-3251). För ett färskt exempel på ett mål i vilket domstolen prövade huruvida en medlemsstat hade åsidosatt principen om skatteneutralitet vid införlivandet av mervärdesskattedirektivet, se beslut av den 19 januari 2012 i mål C-117/11, *Purple Parking*.

11 – Dom av den 15 juli 2010 i mål C-582/08, kommissionen mot Förenade kungariket (REU 2010,

s. I-7195), punkt 51. Se även punkt 52 i mitt förslag till avgörande i det målet.

12 – Se, exempelvis, dom av den 12 januari 2006 i mål C-246/04, Turn- und Sportunion Waldberg (REG 2006, s. I-589), punkt 31, och dom av den 27 april 2006 i de förenade målen C-443/04 och C-444/04, Solleveld (REG 2006, s. I-3617), punkt 36.

13 – Kommissionen har härvid hänvisat till dom av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer (REG 2008, s. I-2283), punkterna 49 och 51.

14 – Se Avdelning IX respektive artikel 98 i mervärdesskattedirektivet.

15 – Se, för en liknande frågeställning, domen i det ovannämnda målet Turn- und Sportunion Waldburg, punkt 30.

16 – Se, analogt, dom av den 28 juni 2007 i mål C-363/05, JP Morgan Fleming (REG 2007, s. I-5517), punkt 44.

17 – 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, och dom av den 19 juli 2012 i mål C-33/11, A Oy, punkt 27.

18 – Se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Förenade kungariket, punkterna 49–51.

19 – Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Förenade kungariket, särskilt punkt 51. Se även punkt 52 i mitt förslag till avgörande i samma mål.

20 – Möjligheten att införa mervärdesskattegrupper genomförs konkret på olika sätt. I vissa medlemsstater där möjligheten införts är det obligatoriskt att bilda mervärdesskattegrupper för de personer som uppfyller kraven, i andra medlemsstater är det frivilligt.

21 – Se skäl 5 i mervärdesskattedirektivet.

22 – Se skäl 7 i mervärdesskattedirektivet.

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

24 – Se dom av den 22 maj 2008 i mål C-162/07, Ampliscentifica (REG 2008, s. I-4019), punkterna 19 och 20.

25 – För en sammanfattning av avdragssystemet, se dom av den 6 september 2012 i mål C-324/11, Tóth (REU 2012, s. I-0000), punkt 25 och där angiven rättspraxis.

26 – Se Meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet om möjligheten att tillåta mervärdesskattegrupper enligt artikel 11 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (KOM(2009) 325 slutlig), s. 11 och 12.

27 – Se domen i det ovannämnda målet NCC Construction Danmark, punkt 24 och där angiven rättspraxis.

28 – För en diskussion om gruppregistrering i det svenska mervärdesskattesystemet, se Magnusson, H., Gruppregistrering till mervärdesskatt, *Skattenytt* 1998/11, s. 767.

29 – Parterna har diskuterat frågan huruvida artikel 11 i mervärdesskattedirektivet föreskriver ett undantag som ska tolkas restriktivt. Enligt min mening är denna infallsvinkel inte ändamålsenlig,

särskilt som kommissionen i förevarande mål förefaller hävda att ordningen för mervärdesskattegrupper inte är ett undantag från det allmänna mervärdesskattesystemet, utan en särreglering. Det verkar emellertid som om kommissionen intar motsatt ståndpunkt i mål C-85/11, kommissionen mot Irland.

30 – I punkt 2 i bilaga A till det andra mervärdesskattedirektivet angavs att "om en medlemsstats avsikt är att viss verksamhet inte ska beskattas ska detta hellre uppnås genom undantag från skatteplikt än genom att personer som bedriver sådan verksamhet undantas från skattens tillämpningsområde". Inom unionens mervärdesskattesystem ska de bestämmelser som fastställer en persons status som beskattningsbar person följaktligen inte tillämpas i syfte att nå särskilda politiska mål.

31 – Nämnt ovan.

32 – Se, exempelvis, dom av den 6 maj 2010 i mål C-94/09, kommissionen mot Frankrike (REU 2010, s. I-4261), punkt 28 i vilken domstolen angav följande: "... när en medlemsstat har beslutat att använda sig av möjligheten enligt artikel 98.1 och 98.2 i direktiv 2006/112 att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på en tjänstekategori i bilaga III till detta direktiv, får medlemsstaten begränsa tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till att gälla konkreta och specifika aspekter av tjänstekategorin, under förutsättning att den iakttar principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt." Se även dom av den 7 mars 2002 i mål C-169/00, kommissionen mot Finland (REG 2002, s. I-2433), punkt 30, av den 8 maj 2003 i mål C-384/01, kommissionen mot Frankrike (REG 2003, s. I-4395, punkt 24, av den 3 april 2008 i mål C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (REG 2008, s. I-1817), punkt 43.

33 – När det gäller tolkningen av en jämförbar situation i unionsrätten där det finns lagstiftningsalternativ, se dom av den 23 oktober 2003 i mål C-408/01, Adidas-Salomon och Adidas Benelux (REG 2003, s. I-12537). I punkt 20 i denna dom angav domstolen att "... medlemsstatens valmöjlighet [när den införlivar artikel 5.2 i rådets direktiv 89/104/EEG av den 21 december 1988 om tillnärmningen av medlemsstaternas varumärkeslagar (EGT L 40, 1989, s. 1; svensk specialutgåva, område 13, volym 17, s. 178)] [avser således] just principen om beviljande av ett förstärkt skydd till förmån för kända varumärken men inte de situationer som täcks av detta skydd när medlemsstaten beviljar ett sådant skydd."

34 – Enligt lagförslaget om mervärdesskattegrupper i Sverige får högst 20–30 procent av verksamheten riktas utanför gruppen. När det gäller en näringsidkare som tillhandahåller finansiella företag stödtjänster motiverades kravet att denne ska ha som huvudsaklig inriktning att göra detta i det relevanta regeringsförslaget med behovet av att minska den konkurrenssnedvridning som kan uppstå i förhållande till helt fristående företag till följd av ordningen för mervärdesskattegrupper. Se regeringens proposition 1997/98:148, s. 37.

35 – En nationell ordning för mervärdesskattegrupper som endast införs avseende vissa sektorer skulle också kunna kritiseras från ett statsstödsperspektiv, eftersom den innebär en selektiv fördel för näringsidkare inom dessa sektorer.