

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

NIILO JÄÄSKINEN

föredraget den 27 november 2012(1)

Mål C-85/11

Europeiska kommissionen

mot

Irland

”Mervärdesskatt – Artiklarna 9 och 11 i direktiv 2006/112/EG – Nationella bestämmelser som ger icke beskattningsbara personer rätt att vara medlemmar i en mervärdesskattegrupp – Fråga om huruvida de nationella reglerna är förenliga med EU:s mervärdesskattelagstiftning”

I – Inledning

1. Kommissionen har i detta mål 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), genom att ge icke beskattningsbara personer rätt att vara medlemmar i en mervärdesskattegrupp (en enda beskattningsbar person för mervärdesskatteändamål).(2)

2. Samtidigt med detta mål har kommissionen väckt talan mot Konungariket Sverige för åsidosättande av artikel 11, fast på andra grunder. Jag behandlar den talan i ett särskilt förslag till avgörande.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionslagstiftning

3. I artikel 9.1 i direktiv 2006/112 definieras begreppet beskattningsbar person enligt 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.”

4. I artikel 11 i direktiv 2006/112 anges regler för när flera personer ska behandlas som en

enda enhet för mervärdesskatteändamål (mervärdesskattegrupp). Där föreskrivs följande:

"Efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt ... 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 lagstiftning*

5. 2010 års mervärdesskattelag (Value-Added Tax Consolidation Act) (nedan kallad mervärdesskattelagen) gäller beskattningsperioder med början den 1 november 2010 eller senare. I section 15 föreskrivs följande:(3)

"1. När Skattemyndigheten finner att två eller flera personer, som är etablerade inom landet och av vilka minst en ska vara en beskattningsbar person, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, och det framstår som nödvändigt eller lämpligt för dem i syfte att uppnå en ändamålsenlig och effektiv administration (inklusive skatteinbetalning), kan Skattemyndigheten, efter ansökan av dem eller på annan grund, besluta följande:

a) Att dessa personer ska anses som en enda beskattningsbar person (grupp). Detta beslut delges var och en av dessa personer skriftligen (nedan i denna section kallat gruppdelgivning). De delgivna personerna ska därefter anses ingå i gruppen så länge denna subsection är tillämplig på dem. Section 65 ska emellertid gälla varje gruppmedlem.

i) En gruppmedlem, som utses av Skattemyndigheten, ska vara ansvarig för att gruppen uppfyller bestämmelserna i denna lag.

ii) Alla rättigheter och skyldigheter enligt denna lag med avseende på gruppens transaktioner ska bestämmas i enlighet härmed.

b) Att varje gruppmedlem ska vara solidariskt ansvarig att följa denna lag och de förordningar (inklusive bestämmelser om skyldighet att betala skatt), som är tillämpliga på var och en av dem. Varje gruppmedlem kan bli föremål för sådana sanktioner enligt denna lag som skulle påföras om någon av dem blev betalningsskyldig till Skattemyndigheten för hela den skatt som, vid sidan av bestämmelserna i denna section, kan utkrävas av var och en.

..."

III – **Det administrativa förfarandet och förfarandet vid domstolen**

6. Kommissionen sände den 18 september 2008 en formell underrättelse till Irland, i vilket den gjorde gällande att en rad bestämmelser i irländsk lagstiftning inte var förenliga med artiklarna 9 och 11 i direktiv 2006/112, eftersom de gav icke beskattningsbara personer rätt att ingå i en mervärdesskattegrupp.

7. De irländska myndigheterna svarade genom en skrivelse av den 27 januari 2009 och anförde att den irländska lagstiftningen enligt deras mening överensstämde med direktiv 2006/112.

8. Kommissionen tillställde den 20 november 2009 Irland ett motiverat yttrande, i vilket den

vidhöll sin ståndpunkt. Irland svarade genom en skrivelse av den 19 januari 2010 och stod fast vid att dess tolkning av direktiv 2006/112 var korrekt.

9. Kommissionen godtog inte Irlands svar och väckte den nu aktuella talan. Ansökan inkom till domstolens kansli den 24 februari 2011. Konungariket Danmark, Republiken Tjeckien, Republiken Finland och Förenade kungariket har samtliga intervenerat till stöd för Irland. Dessa medlemsstater och kommissionen var närvarande vid förhandlingen den 5 september 2012.

10. Irland har yrkat att domstolen ska avvisa talan, eftersom föremålet för talan går utöver den anmärkning som kommissionen framförde under det administrativa förfarandet. Irland har alternativt yrkat att talan ska ogillas.

IV – Upptagande till sakprövning

11. Irland har gjort gällande att kommissionens ansökan om fastställelse av fördragsbrott skiljer sig väsentligt från den ursprungliga anmärkning som riktades mot medlemsstaten i den formella underrättelsen. Den ursprungliga anmärkningen var nämligen begränsad till ett påstående om att en icke beskattningsbar person inte kan ansluta sig till en mervärdesskattegrupp enligt en korrekt tolkning av artiklarna 9 och 11 i direktivet. Irland har anfört att det var denna anmärkning som medlemsstaten bemötte i sin svarsskrivelse med anledning av den formella underrättelsen och att kommissionens anmärkning var begränsad på detta sätt även i det motiverade yttrandet. I förfarandet vid domstolen har kommissionen ändå hävdat att medlemsstaten åsidosätter artiklarna 9 och 11 i direktiv 2006/112 "genom att ge icke beskattningsbara personer rätt att vara medlemmar i en mervärdesskattegrupp".

12. Irland har invänt att om kommissionen hade rätt i sina påståenden skulle medlemsstaten inte endast vara skyldig att reglera och utöva kontroll över bildandet av mervärdesskattegrupper för att helt och hållet utesluta icke beskattningsbara personer, utan även vara skyldig att fortsätta att utöva kontroll över existerande beslutade grupper. Enligt Irlands uppfattning innebär detta att kommissionens påståenden har en större räckvidd än de hade under det administrativa förfarandet. Irland fick inte möjlighet att på det stadiet kommentera den mer omfattande anmärkningens betydande följder för medlemsstaten.

13. Enligt domstolens fasta praxis ska en ansökan avse samma skäl och grunder som det motiverade yttrandet.(4) I den mån ett yrkande inte har nämnts i det motiverade yttrandet, kan det inte tas upp till prövning vid domstolen.

14. Domstolen anmärkte emellertid i dom av den 18 november 2010 i mål C-458/08, kommissionen mot Portugal, att detta krav inte är 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 talan, såsom det har angetts i det motiverade yttrandet, inte har utvidgats eller ändrats.(5)

15. Det nu aktuella målet gäller främst tolkningen av artikel 11 i direktiv 2006/112. Medlemsstaterna har enligt artikel 11 första stycket möjlighet att anse flera personer som en enda beskattningsbar person. En medlemsstat som utnyttjar denna valmöjlighet, får enligt artikel 11 andra stycket anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt.

16. Tillämpligheten av artikel 11 i direktiv 2006/112 är således inte avhängig av huruvida det är fråga om att ansluta sig till en grupp eller att tillhöra den. Artikel 11 andra stycket ger helt enkelt medlemsstaterna rätt att vidta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt. Artikel 11 i direktiv 2006/112 innehåller, med andra ord, de

fullständiga rekvisiten för när flera personer ska anses som en enda beskattningsbar person. Det är denna fråga som är kärnfrågan i det förevarande målet.

17. Det sätt på vilket anmärkningen i den aktuella ansökan har formulerats innebär inte någon utvidgning, ändring eller ens begränsning av föremålet för förfarandet såsom det definierades i det motiverade yttrandet. Formuleringen har inte påverkat Irlands rätt att försvara sig, eftersom kommissionens talan gäller frågan om vem som har rätt att vara medlem i en mervärdesskattegrupp och inte frågan om medlemsstatliga myndigheters kontroll av sådana grupper.

18. Den omständigheten att kommissionen i det motiverade yttrandet inte gjorde skillnad mellan icke beskattningsbara personer som ansluter sig till en mervärdesskattegrupp och icke beskattningsbara personer som är medlemmar i en sådan grupp innebär således inte att kommissionen har infört ett nytt yrkande som domstolen inte kan pröva.

19. Invändningen om rättegångshinder ska därför avslås.

V – Parternas argumentation

20. Tvisten mellan kommissionen och Irland kan sammanfattas på följande sätt.

21. Även om ordet "beskattningsbar" inte anges i artikel 11 i direktiv 2006/112 mellan orden "sådana personer", är det i denna artikel, enligt kommissionens mening, underförstått att bestämmelsen omfattar endast "beskattningsbara personer" såsom anges i artikel 9 i direktiv 2006/112. En mervärdesskattegrupp skulle i annat fall kunna bestå av enbart icke beskattningsbara personer. Kommissionen anser att "grupp" innebär att samtliga personer i en grupp enligt artikel 11 ska tillhöra samma kategori för mervärdesskatteändamål. Vidare ska artikel 11 tolkas restriktivt, på grund av att det i artikeln görs undantag från den allmänna principen att varje beskattningsbar person ska behandlas som en separat enhet.

22. Kommissionen har anfört att dess tolkning av artikel 11 i direktiv 2006/112 överensstämmer med det huvudsakliga syftet med bestämmelserna om mervärdesskattegrupper, nämligen att förenkla administrationen och bekämpa missbruk. Förenklingen ligger främst i minskade skyldigheter vad gäller sådan administration och bokföring som avser individuella räkenskaper och mervärdesskattedeclarationer. Eftersom endast beskattningsbara personer ska upprätta individuella räkenskaper och mervärdesskattedeclarationer, kan syftet med förenklingen inte motivera att icke beskattningsbara personer ingår i en mervärdesskattegrupp. Vad gäller missbruk anförs i motiven till förslaget till 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) som enda syfte att förhindra att näringsidkare utnyttjar skattetrösklar genom att dela upp ett enhetligt företag i flera olika personer. Kommissionen tycks anse att detta utesluter all medverkan av en icke beskattningsbar person. Kommissionen har hävdat att artikel 11 hur som helst inte kan användas som ett instrument för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt,⁽⁶⁾ om till exempel ett holdingbolag, som är en icke beskattningsbar person enligt artikel 9, har rätt att ingå i en mervärdesskattegrupp enligt artikel 11.

23. Kommissionen har vidare anfört att dess anmärkning, om än indirekt, har stöd i domstolens rättspraxis, framför allt dom av den 22 maj 2008 i mål C-162/07, Ampliscientifica. Domstolen uttalade i det målet att införandet av mervärdesskattegrupper förutsätter nationella bestämmelser som tillåter att "personer, särskilt bolag, mellan vilka det finns finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, upphör att anses som olika [beskattningsbara] personer för mervärdesskatt och i stället anses som en gemensam [beskattningsbar] person".⁽⁷⁾ Detta uttalande, jämte

generaladvokaten Van Gervens förslag till avgörande i mål C-60/90, Polysar,(8) är, enligt kommissionens mening, uttryck för uppfattningen att endast beskattningsbara personer kan vara medlemmar i "en enda beskattningsbar person".

24. Irland har, å andra sidan, intagit ståndpunkten att artikel 11 i direktiv 2006/112 ska tolkas bokstavigt och att lagstiftarna avsiktligt har använt "personer" utan tillägget "beskattningsbara". Om lagstiftarna hade åsyftat beskattningsbara personer i artikel 11, skulle de ha fört in detta ord vid tillkomsten av det omarbetade direktivet 2006/112.

25. Irland har anfört att termen "gruppera", vilken har åberopats av kommissionen, är enbart beskrivande och inte används i direktiv 2006/112. Den kan därför inte tjäna som utgångspunkt för en tolkning av artikel 11 i direktivet. Även om det är teoretiskt möjligt att en mervärdesskattegrupp skulle kunna bestå uteslutande av icke beskattningsbara personer, är detta inte endast högst osannolikt utan dessutom uttryckligen otillåtet enligt irländsk lagstiftning.(9)

26. Irland har gjort gällande att artikel 11 i direktiv 2006/112 genom tillägget av andra stycket har fått ytterligare ett syfte, nämligen att möjliggöra för medlemsstaterna att vidta åtgärder med avseende på mervärdesskattegrupper för att bekämpa missbruk, förenkla mervärdesskattehanteringen och förhindra skatteundandragande och skatteflykt.(10) Irland har anfört att den omständigheten att icke beskattningsbara personer, inte minst holdingbolag,(11) har rätt att vara medlemmar i en mervärdesskattegrupp kan bidra till att förhindra skatteundandragande och/eller skatteflykt. Fördelar av detta slag innefattar, enligt Irland, möjlighet att ålägga ett holdingbolag solidariskt ansvar, när en affärsmedlem i en grupp drabbas av svårigheter att erlägga mervärdesskatt som är förfallen till betalning.

27. Irland har slutligen bestritt att den rättspraxis som åberopas av kommissionen har någon relevans. Frågan om huruvida endast beskattningsbara personer har rätt att vara medlemmar i en mervärdesskattegrupp prövades inte av domstolen i domen i det ovannämnda målet *Ampliscientifica*. Vad gäller generaladvokaten Van Gervens förslag till avgörande i det ovannämnda målet *Polysar*, har Irland anmärkt att domstolen beslöt att inte följa generaladvokatens förslag vare sig i detta mål eller senare i mål C-155/94, *Wellcome Trust*,(12) och inte heller i mål C-89/95, *Harnas och Helm*(13).

VI – Bedömning

28. Till att börja med kan det vara lämpligt att erinra om att det, enligt domstolens fasta praxis, vid fastställandet av en unionsbestämmelses innebörd är nödvändigt att ta hänsyn till såväl dess lydelse som dess sammanhang och ändamål.(14) Jag kommer först att behandla lydelsen i artikel 11 mot bakgrund av lagförarbetena och därefter dess sammanhang och ändamål.

A – Lagförarbeten och lydelse

29. Mervärdesskattegrupper infördes i unionsrätten år 1967 genom andra mervärdesskattedirektivet.(15) Punkt 2 i bilaga A till andra direktivet tillät medlemsstaterna att betrakta separata oberoende personer som uppfyller villkoren i den bestämmelsen såsom en enda beskattningsbar person. Därefter reglerades denna möjlighet i sjätte direktivet(16) och senast i det nu gällande direktiv 2006/112. Dess utformning har emellertid ändrats under lagstiftningsprocessen.

30. Punkt 2 i bilaga A till andra direktivet tillät medlemsstaterna att "betrakta som en enda beskattningsbar person, och inte som separata beskattningsbara personer, sådana personer som, trots att de ur rättslig synpunkt är oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band". Användningen av ordet "separata" visar att

medlemsstaterna kunde välja att behandla beskattningsbara personer antingen separat eller som en enda beskattningsbar person. Innebörden var densamma i de franska och tyska versionerna av andra direktivet.

31. I sjätte direktivet genomfördes emellertid en ändring i mervärdesskattegruppbestämmelsens lydelse. Denna bestämmelse återfanns i artikel 4.4 andra stycket och betecknade medlemmarna i en mervärdesskattegrupp inte som separata "beskattningsbara personer", utan endast som "personer".(17)

32. Ändringen är mer uppenbar i de versioner av sjätte direktivet där språket har olika ord för "beskattningsbar person" och "person". Ett exempel är franskan, där det förra ordet översätts "assujetti" och det senare "personne".

33. Lydelsen i artikel 11 i direktiv 2006/112 tycks vara densamma i samtliga språkversioner med undantag för den engelska.(18) I den har "any" lagts till före "*person*", vilket enligt regeringarna i Irland, Finland och Förenade kungariket helt enkelt syftar till att understryka att en "person" som tillhör en mervärdesskattegrupp inte behöver vara en beskattningsbar person.

34. Mot bakgrund av förarbetena finner jag det svårt att godta kommissionens argumentation. Såsom Irland har påpekat används "beskattningsbar person" och inte "person" på andra ställen i direktiv 2006/112 när en enhet utför ekonomisk verksamhet i den mening som avses i detta direktiv. Även om lagförarbetena är oklara, kan de tolkas på så sätt att lagstiftarna önskade vidga den krets som kan delta i en mervärdesskattegrupp.

35. Jag konstaterar vidare att leveranser mellan icke beskattningsbara personer faller utanför tillämpningsområdet för direktiv 2006/112, oavsett om dessa personer utgör en mervärdesskattegrupp eller inte. Kommissionens hypotetiska farhågor om att en mervärdesskattegrupp skulle kunna bestå av enbart icke beskattningsbara personer är således irrelevanta.

36. Enligt artikel 11 i direktiv 2006/112 får en medlemsstat därför betrakta som "en enda beskattningsbar person" alla rättsligt oberoende personer som är etablerade i medlemsstaten, förutsatt att de är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Detta ställningstagande överensstämmer med rättssäkerhetsprincipen, som är särskilt betydelsefull vid beskattning, där inte endast beskattningsbara personer och skattemyndigheter utan även medlemsstaterna ska kunna förlita sig på en klar och tydlig lydelse i den relevanta unionslagstiftningen.(19) Jag föreslår följaktligen att kommissionens talan ska ogillas.

B – *Mervärdesskattegruppbestämmelsernas ändamål och sammanhang*

37. Om domstolen godtar den ovan angivna analysen av lydelsen i artikel 11, är det strängt taget inte nödvändigt för domstolen att gå vidare och behandla artikelns ändamål och sammanhang.(20) Jag ska emellertid diskutera denna fråga för det fall att domstolen inte delar min uppfattning angående lydelsen i artikel 11.

38. I motiven till förslaget till sjätte direktivet anförs att "... medlemsstaterna, i syfte att förenkla administrationen eller bekämpa missbruk (till exempel i form av [att] ett företag delas upp [i] flera beskattningsbara personer så att varje person kan dra nytta av en viss reglering), inte ska vara skyldiga att som beskattningsbara personer betrakta dem vilkas 'oberoende' är en rent rättslig teknikalitet".(21) Av förarbetena till bestämmelserna om mervärdesskattegrupper framgår inte några andra målsättningar. Enligt kommissionens mening är det till följd av de angivna intentionerna uteslutet att inkludera icke beskattningsbara personer i en mervärdesskattegrupp.

39. För att förstå vad mervärdesskattegrupper syftar till inom mervärdesskattesystemet i stort, måste hänsyn tas till mervärdesskattegruppernas inverkan på skatteneutraliteten. Detta leder i sin tur till överväganden om de praktiska effekterna av att registrera en mervärdesskattegrupp. Dessa effekter har stor betydelse, eftersom de mycket väl kan utgöra skäl för näringsidkare att ingå i en mervärdesskattegrupp, om att det finns en valmöjlighet i detta hänseende enligt den tillämpliga nationella lagstiftningen.(22)

C – Möjligheten att ingå i en mervärdesskattegrupp mot bakgrund av mervärdesskattesystemet i stort

40. Bildandet av en mervärdesskattegrupp leder till uppkomsten av en enda beskattningsbar person för mervärdesskatteändamål, vilken i alla avseenden är jämförbar med en beskattningsbar person som består av en enda enhet. Bortsett från mervärdesskattegruppens speciella systemkaraktär, medför den varken någon begränsning eller någon utökning av de rättigheter som tillkommer en beskattningsbar person enligt artikel 9 i direktiv 2006/112.

41. Ett mervärdesskattesystem blir enklast och mest neutralt under två förutsättningar, nämligen när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och när dess tillämpningsområde omfattar alla led av produktion och distribution samt tillhandahållande av tjänster.(23) Mervärdesskattesystemet bör vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.(24) När det fungerar optimalt, ska denna så kallade neutrala beskattning inte påverka vare sig konkurrensen eller de ekonomiska beslut som näringsidkarna fattar när de organiserar sina verksamheter, till exempel i fråga om rättslig form och organisationsstruktur.(25)

42. Bildandet av en mervärdesskattegrupp leder till att skattskyldighet uppkommer för mervärdesskattegruppen och att den separata skattskyldigheten upphör för de medlemmar som var beskattningsbara personer för mervärdesskatteändamål innan de ingick i gruppen.(26) Mervärdesskattebehandlingen av gruppens transaktioner, såväl till som från enheter utanför gruppen, är jämförbar med mervärdesskattebehandlingen av en separat beskattningsbar person som är individuellt verksam. Transaktioner mellan de individuella medlemmarna i gruppen stannar således inom gruppen och anses ha utförts av gruppen för sig. En mervärdesskattegrupps interna transaktioner existerar således inte för mervärdesskatteändamål.

43. När en mervärdesskattegrupp handlar i enlighet med bestämmelserna i mervärdesskattesystemet, utvidgas inte rätten att dra av mervärdesskatt vid inköp för de personer som tillhör mervärdesskattegruppen.(27) Denna rätt fortsätter att vara tillämplig endast på leveranser som är avsedda för sådana verksamheter inom mervärdesskattegruppen som är föremål för mervärdesskatt. Vidare har medlemmarna i en mervärdesskattegrupp inte rätt att dra av mervärdesskatt vid leveranser som avser verksamheter som är undantagna från mervärdesskatt.

D – Syftet med bestämmelserna om mervärdesskattegrupper

44. Mot bakgrund av vad jag ovan har anfört om mervärdesskattegrupperns ändamål och sammanhang, kan jag inte dela kommissionens uppfattning att icke beskattningsbara personer ska uteslutas från sådana grupper. Jag grundar mitt ställningstagande på följande skäl.
45. Mervärdesskattegrupper skapar inte ekonomiska fördelar vid inköp som görs för verksamhet som är föremål för mervärdesskatt, eftersom köparen har rätt att dra av ingående mervärdesskatt. I en sådan situation saknar det i princip betydelse huruvida inköpet har skett inom mervärdesskattegruppen och utan ingående mervärdesskatt eller från någon utanför mervärdesskattegruppen och med ingående mervärdesskatt. Mervärdesskattegrupper kan emellertid medföra kassaflödesfördelar för näringsidkare med avseende på verksamheter som är föremål för mervärdesskatt, eftersom en mervärdesskattegrupps interna transaktioner inte beaktas för mervärdesskatteändamål.
46. I vissa situationer kan medlemmar i en mervärdesskattegrupp uppnå ekonomiska fördelar genom att tillhöra gruppen.⁽²⁸⁾ Detta är, enligt min mening, helt enkelt en oundviklig konsekvens av medlemsstaternas grundläggande skattepolitiska val att tillåta mervärdesskattegrupper.
47. Medlemskap i en mervärdesskattegrupp kan vara fördelaktigt till exempel i en situation där medlemmen köper produkter, som är föremål för mervärdesskatt, men saknar rätt att dra av ingående mervärdesskatt över huvud taget, på grund av att den bedrivna verksamheten till sin karaktär är undantagen från mervärdesskatt, eller har rätt till endast begränsat avdrag. Om en sådan medlem gör inköpet från en leverantör utanför mervärdesskattegruppen påförs mervärdesskatt. Om inköpet emellertid görs från en annan gruppmedlem påförs inte mervärdesskatt.
48. När näringsidkare inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt på inköp, kan det var ekonomiskt fördelaktigt för dem att själva framställa varor och tjänster. En bank som inte har rätt att dra av mervärdesskatt kan till exempel ha ekonomisk fördel av att internt producera IT-tjänster som behövs i bankverksamheten, i stället för att köpa dessa från en tredje part. Om det finns möjlighet att ingå i en mervärdesskattegrupp kan banken emellertid lägga ut sina IT-tjänster på ett dotterbolag som tillhör gruppen och ändå uppnå samma fördel.
49. Skyldighet att erlagga mervärdesskatt kan således både ha och har inverkan på affärsverksamhetens struktur och sätt att fungera. Mervärdesskattegrupper ger dock medlemsstaterna möjlighet att minska mervärdesskattens inverkan på näringsidkarens sätt att organisera sig, genom att minska kostnadsskillnaden mellan att tillhandahålla en tjänst internt och att köpa den från en beroende leverantör med separat rättslig status. Mervärdesskattegrupper främjar följaktligen skatteneutralitet genom att möjliggöra ändamålsenliga affärsstrukturer utan negativa konsekvenser i form av mervärdesskatteskyldighet. Möjligheten att inkludera icke beskattningsbara personer som medlemmar i en mervärdesskattegrupp medför dessutom att företagsstrukturer, som inkluderar sådana personer, försätts i samma position som övriga företagsstrukturer. Ett exempel är företagsgrupper där ett holdingbolag äger andelsmajoriteten i alla andra bolag i gruppen.
50. Jag vill erinra om att det är verksamheten och inte den rättsliga formen som bestämmer ställningen som beskattningsbar person för mervärdesskatteändamål. Det är nödvändigt att undersöka de verksamheter som medlemmarna i mervärdesskattegrupper bedriver för att fastställa dessa grupperns praktiska inverkan på skatteneutraliteten.
51. När en verksamhet bedrivs av ett rättsligt oberoende holdingbolag saknar till exempel

bolagets tillhörighet eller icke tillhörighet till en mervärdesskattegrupp i princip betydelse för frågan om verksamheten är beskattningsbar eller inte.(29) Trots det kan ett holdingbolag som tillhör en mervärdesskattegrupp köpa beskattningsbara varor och tjänster utan mervärdesskatt, medan ett holdingbolag som inte ingår i en mervärdesskattegrupp inte kan göra det. En icke beskattningsbar person blir genom sitt medlemskap i en mervärdesskattegrupp en enhet som regleras genom unionens mervärdesskattesystem.

52. Att icke beskattningsbara personer kan tillhöra en mervärdesskattegrupp utgör emellertid, enligt min uppfattning, inte något missförhållande. Varje beskattningsbar person kan nämligen ägna sig åt verksamheter som antingen faller inom eller utanför mervärdesskattebestämmelsernas tillämpningsområde.(30) I detta avseende kan någon skillnad inte göras mellan en vanlig beskattningsbar person och en mervärdesskattegrupp.

53. Utifrån ett skatteneutralitetsperspektiv påverkas således inte strävandena att uppnå mervärdesskattegruppssystemets syften av att icke beskattningsbara personer ingår som medlemmar i mervärdesskattegrupper. Det är enligt min mening dessutom ingen skillnad mellan en situation, i vilken en icke beskattningsbar person har ekonomisk fördel av att göra inköp mervärdesskattefritt inom en mervärdesskattegrupp, och en situation, i vilken en beskattningsbar person som bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, genom att tillhöra en mervärdesskattegrupp, kan göra beskattningsbara inköp mervärdesskattefritt inom mervärdesskattegruppen.

54. Sammanfattningsvis anser jag att syftet med mervärdesskattegrupper inom mervärdesskattesystemet inte kan utgöra stöd för uppfattningen att icke beskattningsbara personer inte kan inkluderas i mervärdesskattegrupper enligt artikel 11 i direktiv 2006/112.

VII – Förslag till avgörande

55. Mot bakgrund av anförda skäl föreslår jag att domstolen beslutar följande. Irland har inte åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 9 och 11 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt genom att ge icke beskattningsbara personer rätt att vara medlemmar i en mervärdesskattegrupp. Kommissionens talan ogillas. Kommissionen förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. De intervenerande medlemsstaterna ska bära sina rättegångskostnader.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – Kommissionen har väckt talan i mål om liknande fördragsbrott mot Republiken Tjeckien, Konungariket Danmark, Republiken Finland, Konungariket Nederländerna samt Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, se mål C-109/11, kommissionen mot Tjeckien, mål C-95/11, kommissionen mot Danmark, mål C-74/11, kommissionen mot Finland, mål C-65/11, kommissionen mot Nederländerna, och mål C-86/11, kommissionen mot Förenade kungariket. Domstolen har emellertid begränsat sin begäran om generaladvokats förslag till avgörande till detta mål och mål C-480/10, kommissionen mot Sverige, i vilka mina förslag till avgöranden läggs fram samtidigt.

3 – I sak identiska bestämmelser återfanns tidigare i section 8.8.a i 1972 års mervärdesskattelag (Value Added Tax Act), i dess senast ändrade lydelse enligt 2008 års skattelag (Finance Act).

4 – 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 – Kommissionen har påstått att en medlemsstat som önskar avvika från de allmänna bestämmelserna i direktiv 2006/112 för att uppnå detta syfte ska följa det förfarande som föreskrivs i artikel 395 i direktiv 2006/112.

7 – REG 2008, s. I-4019, punkt 19.

8 – REG 1991, s. I-3111 (svensk specialutgåva, volym 11, s. 227). Generaladvokaten Van Gerven anförde i sitt förslag till avgörande, punkt 9, följande: ”Den fråga som uppkommer är huruvida medlemsstaterna till följd av denna möjlighet kan behandla två personer, som är nära förbundna med varandra, som en enda [beskattningsbar] person, när det är klarlagt att en av dessa personer inte bedriver någon ’ekonomisk verksamhet’ i den mening som avses i artikel 4 i [sjätte] direktivet. Enligt min mening ska denna fråga besvaras nekande.”

9 – Irland har åberopat section 15.1 i mervärdesskattelagen, enligt vilken det krävs att åtminstone en medlem i en mervärdesskattegrupp ska vara en beskattningsbar person i den mening som avses i avdelning III i direktiv 2006/112.

10 – Irland har vidare bestritt påståendet att åtgärder enligt artikel 11 ska antas på grundval av artikel 395 i direktiv 2006/112.

11 – Vad gäller holdingbolag ur mervärdesskattesynpunkt, se, till exempel, domen av den 20 juni 1991 i det ovannämnda målet Polysar, punkt 23, och dom av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, SKF (REG 2009, s. I-10413).

12 – REG 1996, s. I-3013. Målet gällde frågan huruvida begreppet ekonomisk verksamhet i artikel 4.2 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att det inte omfattar verksamhet som består av köp och försäljning av aktier och andra värdepapper genom en förvaltare i samband med förmögenhetsförvaltningen i en stiftelse för välgörande ändamål.

13 – REG 1997, s. I-745. Målet gällde frågan huruvida artikel 4.2 i sjätte direktivet ska tolkas så, att förvärv av egendom och innehav av obligationer som inte används för någon annan företagsverksamhet, och ett uppbärande av därtill hänförliga intäkter, inte är att anse som ekonomisk verksamhet som innebär att den person som utför dessa transaktioner ska betraktas som en beskattningsbar person.

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

15 – Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 1967, 71, s. 1303) (nedan kallat andra direktivet).

16 – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG (se punkt 22).

17 – I den fullständiga texten i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet föreskrivs följande: ”... varje medlemsstat [kan] anse såsom en enda [beskattningsbar] sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.”

18 – Se skäl 3 i direktiv 2006/112: ”För att se till att bestämmelserna presenteras på ett tydligt och

rationellt sätt i enlighet med principen om bättre lagstiftning är det lämpligt att omarbete direktivets struktur och lydelse även om detta i princip inte kommer att leda till några materiella ändringar i den befintliga lagstiftningen. Omarbetningen för emellertid med sig ett fåtal materiella ändringar som trots allt bör göras. När sådana ändringar införs anges de på ett uttömmande sätt i de bestämmelser som rör direktivets införlivande och ikraftträdande.”

19 – Dom av den 15 juli 2010 i mål C-582/08, kommissionen mot Förenade kungariket (REU 2010, s. I-7195), punkterna 49–51.

20 – Domen i mål C-582/08 (ovan fotnot 19), särskilt punkt 51. Se även mitt förslag till avgörande i samma mål, punkt 52.

21 – Se motiven till förslaget till sjätte direktivet, KOM(73) 950 slutlig, av den 20 juni 1973.

22 – Det praktiska genomförandet av mervärdesskattegrupp varierar. I vissa medlemsstater är bestämmelserna obligatoriska för dem som uppfyller villkoren, i andra dispositiva.

23 – Se skäl 5 i direktiv 2006/112.

24 – Se skäl 7 i direktiv 2006/112.

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

26 – Se domen i målet *Ampliscientifica* (ovan punkt 23), punkterna 19 och 20.

27 – För en sammanfattning av avdragssystemet, se dom av den 6 september 2012 i mål C-324/11, *Tóth*, punkt 25 och där angiven rättspraxis.

28 – 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. 11–12.

29 – Se domen i målet *Polysar* (ovan punkt 23), punkterna 15–17.

30 – Se dom av den 29 april 2004 i mål C-77/01, *EDM* (REG 2004, s. I-4295), punkt 49, och av den 13 mars 2008 i mål C-437/06, *Securenta* (REG 2008, s. I-1597), punkt 26. ”Det framgår av de upplysningar som har lämnats av den hänskjutande domstolen att *Securenta* bedriver verksamhet av tre slag. För det första icke-ekonomisk verksamhet, vilken inte omfattas av sjätte direktivet. För det andra ekonomisk verksamhet, vilken omfattas av sjätte direktivet men är undantagen från skatteplikt. För det tredje ekonomisk verksamhet som är skattepliktig. Frågan är således om, och i vilken utsträckning, en sådan skattskyldig person har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som avser kostnader som inte kan knytas till en bestämd verksamhet i efterföljande omsättningsled.”