

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. WATHELET

fremSAT den 8. maj 2014 (1)

Sag C-7/13

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

mod

Skatteverket

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Förvaltningsrätten i Stockholm (Sverige))

»Det fælles merværdiafgiftssystem – momsgruppe – intern fakturering af ydelser leveret af en hovedvirksomhed med hjemsted i en tredjestat til virksomhedens filial, der er medlem af en momsgruppe i en medlemsstat – spørgsmålet om, hvorvidt de leverede ydelser er afgiftspligtige eller ej«

I – Indledning

1. Den foreliggende præjudicielle anmodning er blevet fremsat under en tvist mellem den svenske filial af Skandia America Corporation, der har hjemsted i Amerikas Forenede Stater, og Skatteverket (svensk skatte- og afgiftsmyndighed) angående Skatteverkets afgørelse om, at levering af tjenesteydelser fra Skandia America Corporation til virksomhedens svenske filial – der i Sverige er registreret som medlem af en sammenslutning af flere virksomheder, som betragtes som én samlet afgiftsmæssig person i forbindelse med merværdiafgift (herefter »moms«) (herefter »momsgruppen«) – er momspligtig.

2. I FCE Bank-dommen fastslog Domstolen, at et fast forretningssted, som ikke er en selvstændig juridisk enhed i forhold til det selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, som det henhører under, og hvortil selskabet leverer tjenesteydelser, ikke skal anses for momspligtigt for så vidt angår de omkostninger, der henføres til det i forbindelse med nævnte leveringer (2).

3. Den foreliggende sag, der vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 1, artikel 11 og artikel 196 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) (3), rejser navnlig spørgsmål om, hvorvidt det princip, som Domstolen formulerede i FCE Bank-dommen (EU:C:2006:196), finder anvendelse, såfremt filialen deltager i en momsgruppe i det land, hvor den er etableret, og i bekræftende fald om momsen påhviler leverandøren eller aftageren af de omhandlede tjenesteydelser.

II – Retsforskrifter

A – EU-ret

4. Momsdirektivets artikel 2 bestemmer følgende:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

5. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første led, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

6. Det fremgår af momsdirektivets artikel 11, at:

»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.«

7. Momsdirektivets artikel 43 bestemmer:

»Ved leveringsstedet for ydelser forstås det sted, hvor den, der leverer ydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

8. Momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra c) og k), bestemmer:

»1. Leveringsstedet for følgende ydelser, som leveres til kunder, der er etableret uden for Fællesskabet, eller til afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens land, er det sted, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, for hvilket ydelserne præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted:

c) ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger

[...]

k) elektronisk leverede ydelser, bl.a. de ydelser, der er anført i bilag II

[...]«

9. Momsdirektivets artikel 193 indeholder følgende:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199 og artikel 202.«

10. Det fremgår af momsdirektivets artikel 196, at:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige kunde til en ydelse som omhandlet i artikel 56 eller kunden til en ydelse som omhandlet i artikel 44, 47, 50, 53, 54 og 55, såfremt vedkommende er momsregistreret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, og ydelsen leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i denne medlemsstat.«

11. Bilag II, der bærer overskriften »Vejledende liste over elektronisk leverede ydelser omhandlet i artikel 56, stk. 1, litra k)«, har følgende ordlyd:

- »1) levering og hosting af websteder, fjernvedligeholdelse af software og hardware
- 2) levering og ajourføring af software
- 3) levering af billeder, tekster og information og tilrådgivningsstillelse af databaser
- 4) levering af musik eller af film, spil, herunder hasardspil eller spil om penge, og politiske, kulturelle, kunstneriske, sportslige, videnskabelige eller underholdningsmæssige udsendelser eller begivenheder
- 5) levering af fjernundervisning«.

B – *Svensk ret*

12. Det fremgår af kapitel 6a, §1-4, i lov nr. 200 fra 1994 om merværdiafgift [merværdesskattelagen (1994:200)] (svensk momslov, herefter »momsloven«), at to eller flere erhvervsdrivende kan anses for én enkelt erhvervsdrivende (momsgruppe), og den virksomhed, som de driver, for én enkelt virksomhed. I en momsgruppe kan alene indgå en erhvervsdrivendes faste forretningssted i Sverige. En momsgruppe kan alene omfatte erhvervsdrivende, som er nært knyttet til hinanden i finansiel, økonomisk og organisatorisk henseende. En momsgruppe oprettes ved Skatteverkets beslutning om registrering efter ansøgning fra medlemmerne. Bestemmelsen er blevet vedtaget på grundlag af bemyndigelsen i direktivets artikel 11.

13. I henhold til momslovens kapitel 5, § 7, stk. 1, anses de i stk. 2 omhandlede tjenesteydelser for at være leveret i Sverige, såfremt de leveres fra et land uden for EU, og køberen er en erhvervsdrivende, som har hjemsted for sin økonomiske virksomhed i Sverige. Disse ydelser omfatter bl.a. konsulentytelser mv. samt elektronisk leverede ydelser, som vedrører fjernvedligeholdelse af software og levering og ajourføring af software. Bestemmelsen har til formål at gennemføre direktivets artikel 56.

14. Ifølge momslovens kapitel 1, § 2, stk. 1, nr. 1, er den, som foretager levering som omhandlet i momslovens kapitel 1, § 1, pligtig at betale moms af leverancen. Det følger af momslovens § 2, stk. 1, nr. 2, at den, som køber tjenesteydelser som omhandlet i momslovens kapitel 5, § 7, af en udenlandsk erhvervsdrivende, er pligtig at betale moms af erhvervelsen. Bestemmelserne har til formål at gennemføre direktivets artikel 193 og 196.

15. Ifølge momslovens kapitel 1, § 15, forstås ved »udenlandsk erhvervsdrivende« en

erhvervsdrivende, der ikke har hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted i Sverige og heller ikke er bosat eller har sædvanligt opholdssted dér.

III – Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16. Skandia America Corporation er et selskab stiftet i henhold til lovgivningen i Delaware (USA); hjemstedet for dets økonomiske virksomhed er Amerikas Forenede Stater. Det er en del af forsikringskoncernen Old Mutual, hvis moderselskab, Old Mutual plc, har hjemsted i Det Forenede Kongerige. I regnskabsårene 2007 og 2008 fungerede Skandia America Corporation som koncernens globale indkøbsselskab for it-ydelser. Det distribuerede it-ydelser, der blev erhvervet uden for koncernen, til forskellige selskaber eller filialer i koncernen, herunder filialen i Sverige.

17. Den svenske filial har siden den 11. juli 2007 været registreret som medlem af momsgruppen for forsikringsselskabet Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ). Dets opgave var at forarbejde it-ydelser, som Skandia America Corporation leverede, til slutproduktet it-produktion. It-produktionen blev efterfølgende leveret til selskaber i koncernen, såvel inden for som uden for momsgruppen. Ved hver levering af tjenesteydelser, uanset om leveringen fandt sted mellem Skandia America Corporation og dets svenske filial eller mellem filialen og andre selskaber i koncernen, blev prisen tillagt en margin (»mark-up«) på 5%. Fordelingen af udgifterne mellem Skandia America Corporation og den svenske filial skete ved udstedelse af interne fakturaer.

18. Da Skatteverket fandt, at Skandia America Corporations leveringer af ydelser til den svenske filial var afgiftspligtige transaktioner, besluttede myndigheden, at de skulle pålægges moms, og at Skandia America Corporation hæftede for betalingen. I denne forbindelse fandt Skatteverket, at den svenske filial var momspligtig, og henvførte momsbeløbet til denne som Skandia America Corporations faste forretningssted i Sverige.

19. Skandia America Corporations svenske filial har anlagt sag for den forelæggende ret med påstand om, at afgørelsen ophæves, idet filialen ikke finder, at der findes nogen retshjemmel for at afgiftsbelægge en transaktion mellem en virksomheds hovedforretningssted og dens filial og at anse filialen for momspligtig sideløbende med, at den er momsregistreret som medlem af momsgruppen.

20. Da den forelæggende ret er af den opfattelse, at Domstolen endnu ikke havde taget stilling til de spørgsmål vedrørende moms, som tvisten i hovedsagen rejste, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Udgør levering af eksternt erhvervede tjenesteydelser fra et foretagendes hoved[forretningssted] i et tredjeland til dets filial i en medlemsstat, med en allokering af omkostningerne ved erhvervelsen til filialen, afgiftspligtige transaktioner, såfremt filialen indgår i en momsgruppe i medlemsstaten?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal hoved[forretningsstedet] i tredjelandet da anses for en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i medlemsstaten som omhandlet i direktivets artikel 196, med den følge, at erhververen skal betale moms af transaktionerne?»

IV – Sagens behandling for Domstolen

21. Den præjudicielle anmodning blev indgivet til Domstolen den 7. januar 2013. Skandia America Corporation, Skatteverket, den tyske regering, Det Forenede Kongeriges regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

22. Den 21. januar 2014 stillede Domstolen parterne følgende spørgsmål til besvarelse under den mundtlige forhandling: »I medfør af artikel 61, stk. 1, i Domstolens procesreglement anmoder Domstolen parterne om at tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt – henset til retspraksis i FCE Bank-sagen [EU:C:2006:196] – filialen af et selskab fra et tredjeland, der er etableret i en medlemsstat, kan betragtes som en »person, der er etableret på samme medlemsstats område«, i den betydning, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 11.«

23. Skandia America Corporation, den svenske regering, den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt Kommissionen afgav mundtlige indlæg i retsmødet den 12. marts 2014.

V – Retlig bedømmelse

A – *Det første præjudicielle spørgsmål*

24. Med sit første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om levering af eksternt erhvervede tjenesteydelser fra et foretagendes hovedforretningssted i et tredjeland til dets filial i en medlemsstat, med en allokering af omkostningerne ved erhvervelsen til filialen, udgør momsplichtige transaktioner, såfremt filialen indgår i en momsgruppe i denne medlemsstat.

25. Dette spørgsmål rejser med andre ord spørgsmål om, hvorvidt det princip, der blev formuleret i FCE Bank-sagen (EU:C:2006:196), kan finde anvendelse, når filialen af et selskab, der er etableret i et tredjeland, deltager i en momsgruppe i den medlemsstat, hvor den er etableret. Domstolen fastslog i den nævnte sag, at »et fast forretningssted, som ikke er en selvstændig juridisk enhed i forhold til det selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, som det henhører under, og hvortil selskabet leverer tjenesteydelser, ikke skal anses for en afgiftspligtig person på grund af de omkostninger, der henføres til det i forbindelse med nævnte leveringer« (4).

1. Parternes argumentation

26. Ifølge Skandia America Corporation og den tyske regering kan en filial uafhængigt af hovedforretningsstedet deltage i en momsgruppe. Den tyske regering har navnlig gjort gældende, at henvisningen til »personer, der er etableret på samme medlemsstats område [som momsgruppen]« betyder, at momsdirektivets artikel 11 finder anvendelse på udenlandske afgiftspligtige personers faste forretningssteder, der er beliggende på denne medlemsstats område.

27. Skandia America Corporation og den tyske regering finder tillige, at princippet om, at et hovedforretningssted og en filial udgør en samlet virksomhed, hvilket blev fastslået i FCE Bank-dommen (EU:C:2006:196), ligeledes finder anvendelse, når filialen deltager i en momsgruppe. De har anført, at momsdirektivets artikel 11 ikke bemyndiger en medlemsstat til at foretage en kunstig opdeling mellem et hovedforretningssted og dets filial, således at de udgør to afgiftspligtige personer.

28. I denne forbindelse finder Skandia America Corporation, at dens svenske filial ikke har tilstrækkelig autonomi til at kunne handle for egen regning, på eget ansvar og selv bære de økonomiske risici i forbindelse med sin virksomhed, således at der i momsmæssig henseende er tale om en omsætning mellem filialen og hovedforretningsstedet. Af de grunde, der er anført i præmis 36-40 i FCE Bank-dommen (EU:C:2006:196), og navnlig den omstændighed, at filialen ikke bærer nogen økonomisk risiko i forbindelse med udførelsen af sin virksomhed og ikke råder over en indskudskapital, har Skandia America Corporation gjort gældende, at filialen ikke kan anses for momspligtig for så vidt angår omkostninger, som henføres til den i forbindelse med forarbejdningen af it-ydelser, der erhverves uden for koncernen.

29. Den tyske regering finder, at princippet om, at virksomheden udgør én samlet enhed, kun gælder forretningssteder inden for samme juridiske enhed, og for så vidt angår afgiftspåligning inden for en momsgruppe kun de medlemmer af en gruppe, der er hjemmehørende i den medlemsstat, hvor gruppen er etableret. Ifølge den tyske regering følger det heraf, at interne ydelser mellem forskellige juridiske enheder, der tilhører én momsgruppe, ikke er momspligtige, såfremt de alene omfatter transaktioner, i hvilke der udelukkende deltager forretningssteder (herunder hovedforretningssteder), der er hjemmehørende i den medlemsstat, hvor momsgruppen er etableret. Det følger heraf, at disse ydelser er momspligtige, såfremt en af parterne i ydelsen er et forretningssted (herunder hovedforretningsstedet), der ikke er hjemmehørende i den medlemsstat, hvor momsgruppen er etableret.

30. Det Forenede Kongeriges regering finder ligeledes, at det princip, som Domstolen fastslog i FCE Bank-dommen (EU:C:2006:196), finder anvendelse i den foreliggende sag, og at ydelser mellem hovedforretningsstedet og filialen ikke er afgiftspligtige.

31. I modsætning til Skandia America Corporation og den tyske regering finder Det Forenede Kongeriges regering derimod, at en filial ikke selv kan deltage i en momsgruppe. Regeringen støtter sig på ordlyden af momsdirektivets artikel 11, der henviser til *»personer, der er etableret på samme medlemsstats område [som momsgruppen], og som i retlig forstand er selvstændige«* (5).

32. Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at udtrykket *»personer, der er etableret«* skal fortolkes som den juridiske person under ét, som den pågældende filial er en del af, og konkluderer, at denne *»person«* i den foreliggende sag er Skandia America Corporation, der er etableret i Sverige igennem filialen, og ikke filialen som sådan.

33. Skatteverket, den svenske regering og Kommissionen er uenige i disse fortolkninger af momsdirektivet artikel 9 og 11. Selv om de ikke bestrider det princip, der blev fastslået i FCE Bank-dommen (EU:C:2006/196), finder Skatteverket, den svenske regering og Kommissionen, at det ikke finder anvendelse, såfremt det alene er filialen, der er blevet optaget i en momsgruppe. Det er derimod deres opfattelse, at optagelse af filialen i en momsgruppe, som følge af princippet i momsdirektivets artikel 11 om én enkelt afgiftspligtig person, fører til, at filialen ikke længere er en del af samme afgiftspligtige person som hovedforretningsstedet.

34. Til støtte for denne opfattelse har Skatteverket, den svenske regering og Kommissionen bl.a. henvist til dommen i sagen Ampliscientifica og Amplifin, hvori Domstolen fastslog, at *»gennemførelsen af den ordning, der er omhandlet i [momsdirektivets artikel 11], indebærer, at den nationale lovgivning, der er udstedt på grundlag af denne bestemmelse, tillader personer, herunder navnlig selskaber, som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, at ophøre med at blive betragtet som selvstændige momspligtige personer, for at blive betragtet som én enkelt afgiftspligtig person«* (6).

35. Skatteverket, den svenske regering og Kommissionen har henvist til princippet om én

enkelt afgiftspligtig person som begrundelse for, at filialens optagelse i en momsgruppe i momsmæssig henseende bevirker, at der er tale om levering af ydelser mellem to afgiftspligtige personer, nemlig hovedforretningsstedet, Skandia America Corporation, og momsgruppen, inkl. filialen.

36. For så vidt angår muligheden for, at en filial af et selskab indgår i en momsgruppe, uden at hovedforretningsstedet indgår i denne, finder Kommissionen, at udtrykket »personer, der er etableret på samme medlemsstats område« i momsdirektivets artikel 11, skal fortolkes som anført i dens meddelelse til Rådet og Parlamentet om muligheden for at tillade momsgrupper i henhold til artikel 11 i rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »meddelelsen«) (7).

37. Ifølge denne meddelelse følger det af formuleringen, at filialer, som er etableret i udlandet, og som henhører under juridiske enheder, der er etableret i samme medlemsstat som momsgruppen, er udelukket fra at deltage i en momsgruppe. Modsætningsvis kan filialer, som er etableret på samme medlemsstats område som momsgruppen, og som henhører under juridiske enheder, der er etableret i udlandet, deltage i en momsgruppe.

38. Skatteverket, den svenske regering og Kommissionen finder følgelig, at den svenske filials deltagelse i momsgruppen ikke rejser tvivl om det princip, der blev fastslået i FCE Bank-dommen (EU:C:2006:196).

2. Bedømmelse

39. Udgangspunktet for min bedømmelse er formuleringen af momsdirektivets artikel 11, hvorefter »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«.

40. Som det fremgår af det spørgsmål, som Domstolen anmodede parterne om at besvare i retsmødet, skal det for det første afgøres, om en filial som sådan kan deltage i en momsgruppe i den medlemsstat, hvor den er etableret, dvs. uden at det selskab, som den indgår i, og som ikke er etableret i samme medlemsstat, ligeledes deltager i denne. Det skal med andre ord fastslås, om den svenske filial af Skandia America Corporation kan betragtes som en »person«, der er etableret i Sverige som omhandlet i momsdirektivets artikel 11.

41. Dette udtryk var allerede genstand for Domstolens analyse i sagen Kommissionen mod Irland (8), selv om denne navnlig angik det særlige spørgsmål om, hvorvidt udtrykket »person« i momsdirektivets artikel 11 henviste til en »afgiftspligtig person« som omhandlet i direktivets artikel 9.

42. I modsætning til, hvad den svenske og den tyske regering hævdede under retsmødet, accepterede Domstolen ikke, at filialer kan indgå i en momsgruppe uafhængigt af hovedforretningsstedet, da den fastslog, at ikke-afgiftspligtige personer kan indgå i en momsgruppe (9).

43. Den omstændighed, at Domstolen således i dommen i sagen Kommissionen mod Irland (EU:C:2013:217) fastslog, at »person« ikke betyder »afgiftspligtig person«, blot indebærer, at flere personer, der ikke selv er afgiftspligtige personer, ved oprettelse af en momsgruppe tilsammen kan udgøre »én enkelt afgiftspligtig person« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, dvs. som »selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«. I dommen i sagen Kommissionen mod Irland definerede Domstolen således ikke udtrykket »person« i momsdirektivets artikel 11.

44. Det understreges, at der er forskel mellem terminologien i momsdirektivets artikel 9 og direktivets artikel 11. Artikel 9 finder anvendelse på »enhver, der [...] udøver økonomisk virksomhed [...]« (10), mens artikel 11 finder anvendelse på personer, der er etableret på samme medlemsstats område [som momsgruppen], og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person« (11).

45. Efter min opfattelse viser denne forskel, at det personelle anvendelsesområde for artikel 11 er snævrere end for artikel 9. Udtrykket »person« kan følgelig kun forstås i sin sædvanlige betydning, nemlig som en »figur, der har status som retssubjekt« (12), dvs. en fysisk eller juridisk person, hvilket allerede er mindre omfattende end slet og ret »enhver«. Denne forskel illustreres i Heerma-dommen, hvori Domstolen fastslog, at begrebet afgiftspligtig person ikke alene omfatter fysiske og juridiske personer, men tillige institutter, der ikke har status som retssubjekt, såsom et civilt nederlandsk selskab (13). Det er min opfattelse, at denne fortolkning ikke havde været mulig, såfremt artikel 9 ligeledes henviste til en »person«

46. Som Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, følger det heraf, at det er en forudsætning for, at et institut kan indgå i en momsgruppe, at det er en særskilt »person«, hvilket ikke er tilfældet for så vidt angår en filial.

47. I øvrigt kan hovedforretningsstedet og dets filial i fællesskab som én juridisk person ikke begge være momspligtige personer.

48. Som generaladvokat Léger anførte i punkt 56 i sit forslag til afgørelse i FCE Bank-sagen (C-210/04, EU:C:2005:582), er forholdet således, at »de enkelte medlemsstater, med forbehold af det i [momsdirektivets] artikel [11] nævnte samråd med udvalget vedrørende moms, har mulighed for at betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person. Som Det Forenede Kongeriges regering har påpeget, kan denne bestemmelse fortolket modsætningsvist forstås således, at én enkelt juridisk person kun kan udgøre én enkelt afgiftspligtig person«.

49. Konklusionen, hvorefter en filial som sådan ikke kan optages i en momsgruppe, uden at det selskab, som den er en del af, ligeledes deltager, er i fuld overensstemmelse med FCE Bank-dommen (EU:C:2006:196), hvilket ingen af parterne bestrider. I denne dom fandt Domstolen, at »en tjenesteydelse kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser« (14). Den fastslog, at filialen ikke udøvede en selvstændig økonomisk virksomhed, idet den ikke selv bar den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af den erhvervsmæssige virksomhed, som den deltager i (15). Domstolen konkluderede på grundlag heraf, at en filial, der ikke er en selvstændig juridisk enhed i forhold til det selskab, som den henhører under, ikke skal anses for en uafhængig afgiftspligtig person i forhold til dette selskab (16).

50. Skatteverket, den svenske regering og Kommissionen finder endvidere ikke, at FCE Bank-

dommen (EU:C:2006:196) kan finde anvendelse på en situation, hvor filialen deltager i en momsgruppe, idet den som følge af sit tilhørsforhold til momsgruppen ophører med at udgøre en del af det afgiftspligtige selskab og bliver del af en anden afgiftspligtig person, nemlig momsgruppen.

51. Kommissionen henviser i vidt omfang til sin meddelelse, hvori den anførte, at artikel 11 skal fortolkes i overensstemmelse med territorialitetsprincippet og princippet om skattepolitisk suverænitet (17), hvorefter den enkelte medlemsstats beskatningsret ikke kan have virkning uden for dens geografiske område. Kommissionen har følgelig gjort gældende, at alene virksomheder, hvis økonomiske virksomhed har hjemsted i den medlemsstat, der har indført momsgruppeordningen, eller sådanne virksomheders eller udenlandske virksomheders faste forretningssteder i den pågældende medlemsstat, kan deltage i en momsgruppe.

52. Jeg mener ikke, at momsdirektivets ordlyd og Domstolens retspraksis støtter denne betragtning. Ifølge Kommissionen selv kan dette synspunkt »umiddelbart forekomme at være uforeneligt med FCE Bank-dommen [EU:C:2006:196]« (18). I modsætning til Kommissionens vurdering kan den omstændighed, at dommen ikke på nogen måde henviser til situationen for momsgrupper, ikke begrunde, at en filial som sådan kan optages i en momsgruppe.

53. Endvidere besvarer Kommissionens argument om, at filialens deltagelse i momsgruppen bevirker, at den bliver en del af en anden afgiftspligtig person, ikke det præliminære spørgsmål om, hvorvidt en filial som sådan kan optages i en momsgruppe.

54. Den omstændighed, at levering af ydelser mellem hovedforretningsstedet og filialen sker mod vederlag, er uden betydning. Som Domstolen fastslog i FCE Bank-dommen, er den omstændighed, at »der er indgået en aftale med henblik på fordeling af omkostningerne [...], ligeledes uden relevans i den foreliggende sag, eftersom en sådan aftale ikke er indgået mellem to uafhængige parter (19). Som Skandia America Corporation endvidere har accepteret, er der tale om en prisfastsættelse og en fordeling af omkostninger i henhold til interne beslutninger i selskabet, navnlig for at fastslå det faste forretningssteds fortjeneste (20).

55. Under retsmødet henviste den svenske og den tyske regering i øvrigt til præmis 33 i Crédit Lyonnais-dommen, hvori Domstolen fastslog, at »et selskab med hjemsted i en medlemsstat, som har et fast forretningssted i en anden medlemsstat, [...] således af denne grund [skal] anses for at have hjemsted i denne sidste stat i forbindelse med den virksomhed, der udføres i denne« (21).

56. Selv om denne passage vedrører momsrefusion, enten ved fradrag eller tilbagebetaling, og ikke oprettelse af en momsgruppe, godkender den på ingen måde, at en filial optages i en momsgruppe uafhængigt af hovedforretningsstedet. Efter min opfattelse støtter den snarere den modsatte opfattelse i forhold til, hvad den svenske og den tyske regering har gjort gældende, nemlig at hele selskabet indgår i momsgruppen som følge af den omstændighed, at det pågældende selskab på grund via sit faste forretningssted i den medlemsstat, hvor momsgruppen er etableret, udgør en »person, der er etableret på samme medlemsstats område« som omhandlet i momsdirektivets artikel 11.

57. Sidst, men ikke mindst, ville Skandia America Corporations teori om, at den svenske filial som sådan kan deltage i momsgruppen, sammenholdt med princippet i FCE Bank-dommen (EU:C:2006:196), føre til, at hverken ydelser mellem den amerikanske hovedvirksomhed og dennes svenske filial eller ydelser mellem filialen og andre medlemmer af momsgruppen er afgiftspligtige.

58. Et sådant resultat, der er af særlig interesse inden for forsikringssektoren, hvor momsfrigagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra a), finder anvendelse, og der

følgelig ikke er mulighed for fradrag, kan kun være en følge af disse to inkompatible regler. Filialen kan ikke være én enkelt økonomisk aktør tillige med det selskab, som den hører under, for så vidt angår moms som omhandlet i FCE Bank-dommen (EU:C:2006:196) og udgøre en særskilt enhed i forhold til dette for så vidt angår samme momsformål, idet filialen selv indgår i en momsgruppe.

59. Det bemærkes endvidere, at momsdirektivets artikel 11, stk. 2, tillader medlemsstaterne at »træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af [denne artikels stk. 1]«. Domstolen anerkender ligeledes generelt, at bekæmpelse af skattesvig og muligt misbrug er formål, som anerkendes og støttes af momsdirektivet (22).

3. Konklusion

60. Henset til disse betragtninger er jeg af den opfattelse, at Skatteverkets afgørelse om at tillade den svenske filial af Skandia America Corporation som sådan at deltage i momsgruppen for forsikringsselskabet Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) er ulovlig i betragtning af momsdirektivets artikel 11.

61. For så vidt angår virkningerne af denne ulovlighed, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at træffe afgørelse om, skal jeg her anføre fire muligheder.

4. Virkningerne af den ulovlige afgørelse

a) Afgørelsen om, at filialen optages i momsgruppen, forkastes

62. I dette tilfælde er filialen ikke del af momsgruppen. Følgelig er de ydelser, som udveksles mellem hovedforretningsstedet for Skandia America Corporation og den svenske filial, ikke momspligtige i henhold til det princip, der blev fastslået i FCE Bank-dommen (EU:C:2006:196).

63. Derimod er ydelserne mellem Skandia America Corporations svenske filial og den omhandlede momsgruppe momspligtige, og momspligten påhviler Skandia America Corporation i medfør af momsdirektivets artikel 193, hvorefter »[m]omsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering« (23).

b) Konform fortolkning af afgørelsen om filialens optagelse i momsgruppen

64. I dette tilfælde kan den forelæggende ret fortolke afgørelsen om, at filialen er del af momsgruppen, således, at afgørelsen er i overensstemmelse med EU-retten, idet det lægges til grund, at begæringen om deltagelse i momsgruppen kun kunne indgives af Skandia America Corporation som sådan, således at virksomheden som helhed selv deltager.

65. Det bør fastslås, om et selskab, som er oprettet i henhold til lovgivningen i et tredjeland, konkret USA, og som har et fast forretningssted i en medlemsstat, konkret i Kongeriget Sverige, kan optages i en momsgruppe i denne medlemsstat.

66. Jeg finder i lighed med, hvad Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at ordlyden af momsdirektivets artikel 11, der henviser til »personer, der er etableret på samme medlemsstats område [som momsgruppen]«, tillader, at et selskab, som har et fast forretningssted på en medlemsstats område, som helhed kan optages i en momsgruppe, der er oprettet i denne medlemsstat.

67. Denne fortolkning af formuleringen »personer, der er etableret« er ikke alene i overensstemmelse med det EU-retlige begreb »etablering«, men tillige med momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), hvorefter »levering af ydelser, som mod vederlag *foretages på en medlemsstats område* af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« [...] »er momspligtige« (24). Ved

»leveringsstedet for ydelser« forstås i henhold til den almindelige regel i artikel 43 »det sted, hvor den, der leverer ydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed *eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres*, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted« (25).

68. I den foreliggende sag har Skandia America Corporation et fast forretningssted i Sverige, hvorfra de omhandlede ydelser leveres. Til trods for, at Skandia America Corporation har hjemsted i USA, er det følgelig muligt at betragte selskabet som en »person, der er etableret« i Sverige som omhandlet i momsdirektivets artikel 11.

69. I dette tilfælde følger det af det princip, som blev fastslået i FCE Bank-dommen (EU:C:2006:196), at ydelser, der leveres mellem Skandia America Corporations hovedforretningssted og virksomhedens svenske filial, ikke er momspligtige.

70. Derimod er ydelser mellem momsgruppen (inklusive Skandia America Corporation) som kunde og sælger (der kan være etableret i en anden medlemsstat end Sverige eller i et tredjeland) som leverandør, der ikke er medlem af Skandia America Corporation-koncernen, momspligtige, idet der er tale om »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c).

71. Der er nærmere bestemt tale om ydelser, der »foretages på en medlemsstats område«, da artikel 56 finder anvendelse i denne situation, idet der konkret er tale om elektronisk leverede ydelser [bestemmelsens stk. 1, litra k)]. Som en undtagelse fra den almindelige regel i momsdirektivets artikel 43 bestemmer artikel 56, stk. 1, at »[l]everingsstedet for [de pågældende] ydelser, som leveres til [...] afgiftspligtige personer, som er etableret i [Unionen], men uden for tjenesteyderens land, er det sted, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed«. I den foreliggende sag leveres de pågældende ydelser til momsgruppen, som er etableret i Sverige og uden for tjenesteyderens land, idet denne kan være etableret i et tredjeland eller en anden medlemsstat end Kongeriget Sverige.

72. Det skal endvidere fastslås, hvem der er momsskyldner. Direktivets artikel 196 bestemmer, at »[m]omsen påhviler den afgiftspligtige kunde til en ydelse som omhandlet i artikel 56«. Det følger af denne bestemmelse, at momsen påhviler momsgruppen som kunde til ydelserne.

c) Hverken Skandia America Corporation eller virksomhedens filial deltager i momsgruppen

73. Som den svenske regering anførte i retsmødet, afhænger en persons optagelse i en momsgruppe af dennes eget ønske herom samt af Skatteverkets godkendelse. Skandia America Corporation ville måske ikke have indgivet anmodning om optagelse i momsgruppen, såfremt virksomheden havde vidst, at afgiftsmyndigheden ikke ville godkende optagelse af virksomhedens filial alene. Det forekommer mig derfor korrekt, at afgørelsen om optagelse af den svenske filial af Skandia America Corporation i den omhandlede momsgruppe ikke skal fortolkes således, at Skandia America Corporation som sådan blev medlem af momsgruppen, medmindre dette er selskabets ønske.

74. Såfremt dette ikke var tilfældet, finder de momsmæssige følger, der er anført i tilknytning til det førstnævnte eksempel, ligeledes anvendelse her (26).

d) Skatteverkets afgørelse om at lægge moms på levering af ydelser fra Skandia America Corporation til selskabets svenske filial er begrundet i hensynet til bekæmpelse af momsunddragelse (momsdirektivets artikel 11, stk. 2)

75. Denne mulighed bør overvejes, hvis – som Skandia America Corporation gjorde gældende i retsmødet – det følger af national ret, at afgørelsen om den svenske filial af Skandia America Corporations optagelse i momsgruppen hverken kan forkastes eller fortolkes som anført i det andet og tredje eksempel. I dette tilfælde kan Skatteverkets afgørelse støttes på momsdirektivets artikel 11, stk. 2, hvorefter en medlemsstat, som gør brug af muligheden for at godkende oprettelse af momsgrupper, »kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne mulighed«.

76. Som anført ovenfor i forslagets punkt 57 og 58, ville optagelse i momsgruppen af Skandia America Corporations svenske filial alene, sammenholdt med det princip, der blev fastslået i FCE Bank-dommen (EU:C:2006:196), bevirke, at ydelser mellem den amerikanske hovedvirksomhed og dennes svenske filial ikke er momspligtige, mens ydelser mellem filialen og andre medlemmer af momsgruppen heller ikke er afgiftspligtige, men i dette tilfælde i henhold til momsdirektivets artikel 11. Dette fører til et resultat, som ikke har været tilsigtet af EU-lovgiver, nemlig at de omhandlede ydelser er momsfrie.

77. I en sådan situation er der grund til at pålægge transaktioner mellem hovedvirksomheden, Skandia America Corporation, og virksomhedens svenske filial moms, således at afgiften som anført af Kommissionen påhviler momsgruppen som aftager af ydelserne i henhold til momsdirektivets artikel 56 og 196 (27).

78. Det bemærkes, at i alle fire eksempler er ydelserne momspligtige.

79. Det første spørgsmål skal følgelig besvares med, at momsdirektivets artikel 11 skal fortolkes således, at en filial af et selskab, der er etableret i henhold til lovgivningen i et tredjeland, ikke uafhængigt af dette selskab kan optages i en momsgruppe i den medlemsstat, hvor filialen er etableret. Levering af ydelser, der har fundet sted mellem hovedforretningsstedet og filialen, udgør ikke momspligtige transaktioner i modsætning til levering af ydelser, der har fundet sted mellem filialen og dens kunder, uanset om de er medlemmer af momsgruppen eller ej.

B – Det andet præjudicielle spørgsmål

80. Subsidiært, for det tilfælde at Domstolen måtte finde, at levering af eksternt erhvervede tjenesteydelser fra et foretagendes hovedforretningssted i et tredjeland til dets filial, som er etableret i en medlemsstat, og som er medlem af en momsgruppe i samme medlemsstat, og hvor omkostningerne ved erhvervelsen henføres til filialen, er momspligtige transaktioner, bør den forelæggende rets andet spørgsmål besvares.

81. Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt selskabets hovedforretningssted skal anses »for en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i medlemsstaten som omhandlet i [moms]direktivets artikel 196, med den følge, at erhververen skal betale moms af transaktionerne«.

82. Såfremt ydelserne mellem hovedforretningsstedet og filialen er afgiftspligtige, skal momsen ifølge Skandia America Corporation og Kommissionen betales af momsgruppen i medfør af momsdirektivets artikel 196, hvorefter momsen påhviler den afgiftspligtige kunde til en ydelse som omhandlet i direktivets artikel 56.

83. For det tilfælde at et fast forretningssted, der tilhører en afgiftspligtig person med hjemsted i udlandet, optages i en momsgruppe i den medlemsstat, hvor den omhandlede gruppe er oprettet, er der ifølge Skandia America Corporation og Kommissionen grund til at antage, at forretningsstedet ikke har en momsmæssig eksistens bortset fra som medlem af momsgruppen.

Kommissionen foreslår følgelig, at momsdirektivets artikel 196 fortolkes teleologisk, således at Skandia America Corporation bør anses for en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den pågældende medlemsstat, og at momsen påhviler momsgruppen som aftager af ydelserne nævnt i momsdirektivets artikel 56.

84. Skatteverket er af den opfattelse, at betingelserne i momsdirektivets artikel 196 ikke er opfyldt i den foreliggende sag, idet leverandøren af de omhandlede ydelser, dvs. Skandia America Corporation, igennem sin svenske filial er etableret i samme medlemsstat som aftageren af ydelserne, nemlig i Sverige. Skatteverket finder således, at den omstændighed, at Skandia America Corporations svenske filial indgår i den svenske momsgruppe, ikke er til hinder for, at selskabet skal betragtes som en afgiftspligtig person, der er etableret i Sverige. Ifølge Skatteverket følger det heraf, at momsen i henhold til momsdirektivets artikel 193 påhviler Skandia America Corporation.

85. Jeg mener ikke, at Skatteverkets betragtning er overbevisende. Det bemærkes på ny, at det andet spørgsmål alene opstår, såfremt det følger af besvarelsen af det første spørgsmål, at transaktionerne mellem Skandia America Corporations hovedforretningssted og dets svenske filial er afgiftspligtige. Dette indebærer, at den svenske filial herefter ikke kan betragtes som et forretningssted for leverandøren, men som en del af aftageren af ydelserne, nemlig momsgruppen. Jeg deler følgelig den betragtning, som Skandia America Corporation og Kommissionen har fremført, hvorefter momsen i denne situation påhviler momsgruppen i medfør af momsdirektivets artikel 196.

86. Denne konklusion kan forekomme absurd ud fra Skatteverkets betragtning, idet det er åbenbart, at Skandia America Corporation gennem sin svenske filial er etableret i Sverige, men denne konklusion forudsætter, at man accepterer Skatteverkets betragtning om, at FCE Bankdommen (EU:C:2006:196) ikke finder anvendelse, når filialen deltager i en momsgruppe. Efter min opfattelse udgør disse modsigelser et yderligere argument for ikke at følge den løsning, som Skatteverket og Kommissionen har foreslået for så vidt angår det første spørgsmål.

87. Det andet spørgsmål bør følgelig besvares med, at momsdirektivets artikel 196 skal fortolkes således, at for det tilfælde, at hovedforretningsstedet for et selskab, der er etableret i et tredjeland, skal betragtes som afgiftspligtig leverandør, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor det har en filial, skal aftageren af ydelserne, dvs. den momsgruppe, som filialen deltager i, pålægges afgift for så vidt angår de omhandlede ydelser i overensstemmelse med direktivets artikel 56.

VI – Forslag til afgørelse

88. Jeg foreslår følgelig, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, som Förvaltningsrätten i Stockholm har forelagt, som følger:

»— Principalt

1) Artikel 11 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en filial af et selskab, der er etableret i henhold til lovgivningen i et tredjeland, ikke uafhængigt af dette selskab kan optages i en sammenslutning af flere virksomheder, som betragtes som én samlet afgiftsmæssig person i forbindelse med merværdiafgift, i den medlemsstat, hvor filialen er etableret. Levering af ydelser, der har fundet sted mellem hovedforretningssted og filialen, udgør ikke merværdiafgiftspligtige transaktioner i modsætning til levering af ydelser, der har fundet sted mellem filialen og dens kunder, uanset om de er medlemmer af denne sammenslutning eller ej.

– Subsidiært

2) Artikel 196 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at når hovedforretningsstedet for et selskab, der er etableret i et tredjeland, er en afgiftspligtig leverandør, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor det har en filial, skal aftageren af ydelserne, dvs. den sammenslutning af flere virksomheder, som betragtes som én samlet afgiftsmæssig person i forbindelse med merværdiafgift, som denne filial deltager i, pålægges afgift for så vidt angår de omhandlede ydelser i overensstemmelse med direktivets artikel 56.«

1 – Originalsprog: fransk.

2 – C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 41.

3 – EUT L 347, s. 1.

4 – Dom FCE Bank (EU:C:2006:196, præmis 41).

5 – Min fremhævelse.

6 – Dom Amplisientifica og Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 19), min fremhævelse.

7 – KOM(2009) 325 endelig, punkt 3.3.2.

8 – Dom Kommissionen mod Irland (C-85/11, EU:C:2013:217). Jf. ligeledes domme Kommissionen mod Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263), Kommissionen mod Nederlandene (C-65/11, EU:C:2013:265), Kommissionen mod Finland (C-74/11, EU:C:2013:266), Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-86/11, EU:C:2013:267) og Kommissionen mod Tjekkiet (C-109/11, EU:C: 2013:269).

9 – Dom Kommissionen mod Irland (EU:C:2013:217, præmis 50).

10 – Min fremhævelse.

11 – Min fremhævelse.

12 – Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, 9. udg., PUF, Paris, 2011, s. 752.

13 – C-23/98, EU:C:2000:46.

14 – FCE Bank (EU:C:2006:196, point 34).

15 – Ibidem, præmis 35-41.

16 – Ibidem, præmis 41.

17 – KOM(2009) 325 endelig, punkt 3.3.2.1.

18 – Ibidem, punkt 3.3.2.2.

19 – EU:C:2006:196, præmis 40. Domstolen præciserede i præmis 41, at filialen ikke skulle »anses for en afgiftspligtig person på grund af de omkostninger, der henføres til [den] i forbindelse med nævnte leveringer«. Min fremhævelse.

20 – Jf. ligeledes i samme retning punkt 65 og 66 i generaladvokat Légers forslag til afgørelse i

sagen FCE Bank (EU:C:20056:582).

21 – C-388/11, EU:C:2013:541.

22 – Jf. bl.a. domme Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 71), Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 54), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 36), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, præmis 50), Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 41), Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 35) samt Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 46).

23 – Momsdirektivets artikel 196, der sammenholdt med artikel 56 heri pålægger modtageren af tjenesteydelser at betale moms, finder ikke anvendelse i den foreliggende sag, idet de omhandlede ydelser ikke leveres »til afgiftspligtige personer, som er etableret i [Unionen], men uden for tjenesteyderens land«. Momsgruppen, som er modtager af tjenesteydelser, er etableret i Sverige, hvor den omhandlede leverandør af ydelsen, Skandia America Corporation, ligeledes er etableret, nemlig igennem den svenske filial. I dette tilfælde finder direktivets artikel 43 anvendelse, hvorefter der »[v]ed leveringsstedet for ydelser forstås det sted, hvor den, der leverer ydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed *eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres*«. Min fremhævelse.

24 – Min fremhævelse.

25 – Min fremhævelse.

26 – Jf. punkt 62 og 63 i dette forslag.

27 – En nærmere gennemgang findes i dette forslags punkt 81-87.