Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 25 april 2013 *

”Fördragsbrott — Beskattning — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 11 — Nationell lagstiftning som innebär att endast företag i finans- och försäkringssektorn får bilda en grupp av personer som anses som en enda beskattningsbar person för mervärdesskatteändamål”

I mål C-480/10,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 5 oktober 2010,

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

sökande,

mot

Konungariket Sverige, företrätt av A. Falk och S. Johannesson, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

med stöd av

Irland, företrätt av D. O’Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av G. Clohessy, SC, och N. Travers, BL,

Republiken Finland, företrädd av H. Leppo, i egenskap av ombud,

intervenienter,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av L. Bay Larsen, tillförordnad ordförande på fjärde avdelningen, samt domarna J.-C. Bonichot, C. Toader, A. Prechal och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 september 2012,

* Rättegångsspråk: svenska.

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

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Konungariket Sverige har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), genom att i praktiken förbehålla tillhandahållare av finansiella tjänster och försäkringstjänster möjligheten att bilda en grupp av personer som anses som en enda beskattningsbar person för mervärdesskatteändamål (nedan kallad mervärdesskattegrupp).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

2 I artikel 11 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Efter samråd med [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.”

Svensk rätt

3 I 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, anges 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.”

4 I 6 a kap. 2 § ML anges 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).”

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

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

Det administrativa förfarandet och förfarandet vid domstolen

7 Kommissionen ansåg att de nu angivna bestämmelserna i ML strider mot artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, eftersom de innebär att ordningen för mervärdesskattegrupper endast är tillämplig på tillhandahållare av finansiella tjänster och försäkringstjänster. Kommissionen skickade därför den 23 september 2008 en formell underrättelse till Konungariket Sverige och uppmanade Sverige att yttra sig.

8 Konungariket Sverige besvarade den formella underrättelsen genom en skrivelse av den 19 november 2008, i vilken Sverige anförde att nämnda bestämmelser i ML inte strider mot mervärdesskattedirektivet.

9 Kommissionen övertygades inte av detta svar och avgav den 20 november 2009 ett motiverat yttrande. Konungariket Sverige besvarade det motiverade yttrandet genom en skrivelse av den 20 januari 2010, i vilken Sverige vidhöll den inställning som framförts i svaret på den formella underrättelsen.

10 Kommissionen beslutade under dessa omständigheter att väcka förevarande talan.

11 Genom beslut av den 15 februari respektive den 6 juli 2011 tillät domstolens ordförande Republiken Finland och Irland att intervenera till stöd för Konungariket Sveriges yrkanden.

Talan

Upptagande till sakprövning

Parternas argument

12 Konungariket Sverige har anfört att kommissionen till stöd för sin talan har åberopat likabehandlingsprincipen, medan den i det motiverade yttrandet angav att den tolkning som den gör av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet följer av principen om skatteneutralitet. I sin duplik har Sverige gjort gällande att föremålet för förfarandet därigenom har utvidgats och således ändrats.

13 Republiken Finland har anfört att varken det administrativa förfarandet eller förfarandet vid domstolen gör det möjligt att tydligt fastställa om kommissionen anser att Konungariket Sverige har åsidosatt principen om skatteneutralitet eller om den anser att Sverige har åsidosatt likabehandlingsprincipen. Enligt Republiken Finland följer det av domstolens praxis att det på ett konsekvent och begripligt sätt ska framgå av innehållet i själva ansökan vilka faktiska och rättsliga omständigheter som talan grundas på. Dessutom avgränsas saken i målet av det administrativa förfarandet, och talan måste följaktligen avse samma skäl och grunder som det motiverade yttrandet.

14 Kommissionen har häremot invänt att det på ett konsekvent och begripligt sätt framgår av ansökan vilka faktiska och rättsliga omständigheter som talan grundas på. Kommissionen har inte bestritt att svenska företag som är verksamma inom finans- och försäkringssektorn inte konkurrerar med andra svenska företag som är verksamma inom andra sektorer, och den har således medgett att principen om

skatteneutralitet, som den hade gjort gällande i det administrativa förfarandet, inte är tillämplig i förevarande mål. Kommissionen anser dock att den inte har utvidgat eller ändrat föremålet för förfarandet i förhållande till det motiverade yttrandet genom att till stöd för sin talan åberopa att likabehandlingsprincipen har åsidosatts.

Domstolens bedömning

15 Som redan nämnts ska det på ett konsekvent och begripligt sätt framgå av innehållet i själva ansökan vilka faktiska och rättsliga omständigheter som talan grundas på (se, bland annat, dom av den 24 mars 2011 i mål C-400/08, kommissionen mot Spanien, REU 2011, s. I-1915, punkt 36 och där angiven rättspraxis). I det nu aktuella målet finner domstolen att kommissionens ansökan uppfyller detta krav, eftersom det av ansökan klart framgår att talan grundas på ett åsidosättande av likabehandlingsprincipen och inte på ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet.

16 Vidare följer det av fast rättspraxis att en talan som väckts med stöd av artikel 258 FEUF avgränsas av det administrativa förfarande som avses i den bestämmelsen. Talan måste följaktligen avse samma skäl och grunder som de som gjordes gällande i det motiverade yttrandet. Detta krav är emellertid inte så långtgående att det i samtliga fall måste råda fullständig överensstämmelse mellan anmärkningarna i det motiverade yttrandet och yrkandena i ansökan, under förutsättning att föremålet för förfarandet, såsom det angetts i det motiverade yttrandet, inte har utvidgats eller ändrats (se, bland annat, dom av den 11 juli 2002 i mål C-139/00, kommissionen mot Spanien, REG 2002, s. I-6407, punkterna 18 och 19, och av den 18 november 2010 i mål C-458/08, kommissionen mot Portugal, REU 2010, s. I-11599, punkterna 43 och 44).

17 Dessutom gäller enligt fast rättspraxis att i fråga om mervärdesskatt utgör principen om skatteneutralitet en motsvarighet till likabehandlingsprincipen, vilken innebär att lika situationer inte får behandlas olika och att olika situationer inte får behandlas lika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling. Det ska emellertid påpekas att medan ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet endast kan komma i fråga mellan näringsidkare som konkurrerar med varandra, kan likabehandlingsprincipen på skatteområdet åsidosättas genom andra former av diskriminering som påverkar näringsidkare som inte nödvändigtvis konkurrerar med varandra men som ändå befinner sig i jämförbara situationer i andra avseenden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer, REG 2008, s. I-2283, punkterna 49 och 51).

18 Det råder följaktligen inte överensstämmelse mellan principen om likabehandling, i skattehänseende, och principen om skatteneutralitet. Det får således anses att kommissionen utvidgade föremålet för förfarandet i förhållande till det motiverade yttrandet genom att i ansökan bland annat göra gällande att ML strider mot likabehandlingsprincipen – i det att den lagen innebär att möjligheten att bilda en mervärdesskattegrupp förbehålls företag i finans- och försäkringssektorn –, medan den i det motiverade yttrandet i det avseendet hänvisade till principen om skatteneutralitet.

19 Av detta följer att kommissionens talan ska avvisas i den del den avser åsidosättande av likabehandlingsprincipen. I övriga delar kan talan tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

Parternas argument

20 Kommissionen anser att bestämmelserna i ML strider mot artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, i den mån de endast är tillämpliga på företag i finans- och försäkringssektorn.

21 Kommissionen har gjort gällande att 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. Enligt kommissionen är nämligen det gemensamma systemet för mervärdesskatt ett enhetligt system, och införandet av en särskild ordning i detta system måste därför i princip göras så att ordningen blir generellt tillämplig.

22 En sådan tolkning av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet stöds av bestämmelsens ordalydelse, som inte på något sätt antyder att en medlemsstat kan begränsa tillämpligheten av en ordning för mervärdesskattegrupper till företagen inom en viss sektor. Tolkningen finner också stöd i syftet med bestämmelsen, som är att medlemsstaterna, i syfte att förenkla administrationen eller bekämpa missbruk, inte ska vara skyldiga att som separata beskattningsbara personer betrakta personer vilkas oberoende är en rent rättslig teknikalitet. Detta framgår av motiveringen till kommissionens förslag (KOM(73) 950 slutlig) inför antagandet av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 96) (nedan kallat sjätte direktivet).

23 Även om kommissionen har medgett att principen om skatteneutralitet inte förefaller vara tillämplig i förevarande mål, anser den att den svenska ordningen för mervärdesskattegrupper likväl strider mot likabehandlingsprincipen. Den svenska ordningen innebär nämligen att företag i finans- och försäkringssektorn gynnas i förhållande till företag i andra sektorer. Enligt kommissionen har Konungariket Sverige inte visat att företag i finans- och försäkringssektorn inte befinner sig i en jämförbar situation med företag i andra sektorer eller att det finns sakliga skäl för en begränsning av nämnda ordnings tillämpningsområde.

24 Konungariket Sverige har bestritt det påstådda fördragsbrottet. Enligt Sverige strider inte bestämmelserna i ML mot artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.

25 Sverige har till stöd härför anfört bland annat följande. Med stöd av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet infördes år 1998 en möjlighet för företag i finans- och försäkringssektorn att bilda mervärdesskattegrupper. Med hänsyn till att gruppregistrering utgör ett avsteg från principen om att alla skattepliktiga omsättningar ska beskattas, begränsades denna möjlighet till att avse områden där behovet bedömdes vara störst. Bestämmelserna omfattar således kreditinstitut, värdepappersbolag, försäkringsföretag och företag som bedriver skattefri finansiell verksamhet. Dessutom kan i en mervärdesskattegrupp ingå företag som huvudsakligen tillhandahåller tjänster eller varor till finansiella företag.

26 Möjligheten till gruppregistrering ansågs särskilt angelägen inom den finansiella sektorn på grund av att företagen inom denna sektor ofta har verksamheten uppdelad på flera olika juridiska personer. Eftersom gruppinterna omsättningar förekommer i stor utsträckning och de finansiella företagen bedriver verksamhet som i huvudsak är undantagen skatteplikt blir mervärdesskatteeffekterna av de gruppinterna omsättningarna särskilt betungande inom den finansiella sektorn. De finansiella företagen befinner sig i ett särskilt konkurrensutsatt läge i förhållande till företag i andra medlemsstater. I syfte att förhindra skatteundandragande och skatteflykt i enlighet med artikel 11 andra stycket i mervärdesskattedirektivet begränsades möjligheten att bilda en mervärdesskattegrupp till att avse företag som direkt eller indirekt står under Finansinspektionens tillsyn och som således omfattas av ett regelverk för offentlig kontroll.

27 I motsats till vad kommissionen har hävdat anser Konungariket Sverige att artikel 11 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att den medger en nationell ordning för mervärdesskattegrupper som är tillämplig endast för företag inom vissa sektorer.

28 Det gemensamma mervärdesskattesystemet är nämligen ett enhetligt system som bygger på grundprincipen om en allmän och generell mervärdesskatt, och artikel 11 i mervärdesskattedirektivet är således till karaktären en undantagsbestämmelse, eftersom innebörden av bestämmelsen är att omsättningar inom en företagsgrupp kan undantas från skatteplikt. Denna artikel ska således ges en snäv tolkning.

29 Att en medlemsstats tillämpning av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet kräver att möjligheten att ingå i en mervärdesskattegrupp införs för alla företag som är etablerade i medlemsstaten följer varken av bestämmelsens ordalydelse eller av dess syfte. För det första talar frånvaron av en precisering i denna bestämmelse för att det ligger inom medlemsstaternas handlingsutrymme att närmare bestämma vilka av de personer som är etablerade inom dess territorium som artikel 11 kan tillämpas på. För det andra är syftena att förenkla administrationen och att bekämpa missbruk inte relevanta för samtliga företag. Om gruppregistrering tillämpas generellt ökar dessutom risken för missbruk påtagligt, vilket står i strid med ett av de eftersträvade syftena.

30 Bestämmelserna i ML kommer inte heller i konflikt med principerna om skatteneutralitet och likabehandling. Bestämmelserna innebär nämligen inte någon snedvridning av konkurrensen, eftersom företagen i finans- och försäkringssektorn endast konkurrerar med varandra. Dessa företag befinner sig inte heller i en jämförbar situation med företag i andra sektorer. Härtill kommer att det finns sakliga skäl för begränsningen av möjligheten att bilda en mervärdesskattegrupp.

31 Republiken Finland anser i likhet med Konungariket Sverige att det inte finns något i ordalydelsen av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet som ger stöd för att denna bestämmelse ska tolkas på så sätt att ordningen för mervärdesskattegrupper måste tillämpas generellt. Finland anser att bestämmelserna i ML överensstämmer bättre med syftet med ett enhetligt mervärdesskattesystem än vad kommissionens tolkning av artikel 11 gör, eftersom detta syfte kräver att tillämpningsområdet för de särskilda ordningar som är tillåtna enligt mervärdesskattedirektivet och som avviker från de allmänna bestämmelserna ska vara så begränsat som möjligt. Begränsningen av tillämpningsområdet för ordningen för mervärdesskattegrupper kan inte underställas något annat villkor än iakttagandet av principen om skatteneutralitet. Begränsningen av ordningen till att endast gälla företag i finans- och försäkringssektorn strider inte mot denna princip och i alla händelser inte mot likabehandlingsprincipen.

32 Irland har yttrat sig muntligen i målet och anförde vid den muntliga förhandlingen att artikel 11 i mervärdesskattedirektivet inte är någon undantagsbestämmelse och att den inte föreskriver några skyldigheter för medlemsstaterna.

Domstolens bedömning

33 Frågan huruvida Konungariket Sverige har gjort sig skyldigt till det fördragsbrott som kommissionen har gjort gällande beror på hur artikel 11 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas, och på den punkten har parterna uttryckt olika ståndpunkter. Domstolen erinrar därvid om att det vid fastställandet av en unionsrättslig bestämmelses tillämpningsområde är nödvändigt att ta hänsyn både till bestämmelsens lydelse och till det sammanhang i vilket den förekommer samt till dess ändamål. Vidare följer det såväl av kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten som av likhetsprincipen att ordalydelsen i en unionsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för fastställandet av bestämmelsens innebörd och tillämpningsområde i regel ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela Europeiska unionen (dom av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark, REG 2009, s. I-10567, punkterna 23 och 24).

34 För att uppnå en enhetlig tillämpning av mervärdesskattedirektivet är det särskilt viktigt att begreppet ”beskattningsbar person”, som definieras i avdelning III i direktivet, tolkas självständigt och enhetligt. I detta sammanhang måste artikel 11 i mervärdesskattedirektivet tolkas på angivet sätt, trots att den ordning som föreskrivs i den artikeln är frivillig för medlemsstaterna. Detta är nödvändigt för att undvika att de medlemsstater som har valt att genomföra nämnda ordning tillämpar den på olika sätt.

35 Domstolen konstaterar i det avseendet att det följer av lydelsen av artikel 11 första stycket i mervärdesskattedirektivet att en medlemsstat får betrakta flera personer som en enda beskattningsbar person när dessa personer är etablerade i den medlemsstaten och när de, trots att de rättsligt sett är oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Enligt artikelns lydelse ställs inga andra villkor upp för att den ska få tillämpas (dom av den 9 april 2013 i mål C-85/11, kommissionen mot Irland, punkt 36). Artikeln ger inte heller medlemsstaterna möjlighet att ställa upp andra villkor för att näringsidkare ska få bilda en mervärdesskattegrupp, såsom att de ska utöva ett visst slags verksamhet eller tillhöra en viss bransch.

36 Det framgår varken av lydelsen av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet eller av det sammanhang i vilket den förekommer, det vill säga avdelning III i direktivet, att artikeln till karaktären är en undantagsbestämmelse eller en specialbestämmelse som ska tolkas restriktivt, såsom Konungariket Sverige och Republiken Finland har gjort gällande.

37 När det gäller de mål som eftersträvas med artikel 11 i mervärdesskattedirektivet gör domstolen följande bedömning. Det framgår av kommissionens motivering till förslaget till sjätte direktivet att unionslagstiftarens avsikt med artikel 4.4 andra stycket i det direktivet, som numera ersatts av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, har varit att medlemsstaterna – i syfte att förenkla administrationen eller bekämpa missbruk (till exempel i form av att ett företag delas upp i flera beskattningsbara personer så att varje person kan dra nytta av en särskild ordning) – inte ska vara skyldiga att som beskattningsbara personer betrakta personer vilkas oberoende är en rent rättslig teknikalitet (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Irland, punkt 47).

38 Enligt artikel 11 andra stycket i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra att tillämpning av artikelns första stycke möjliggör skatteundandragande eller skatteflykt. Sådana åtgärder får emellertid endast vidtas under förutsättning att unionsrätten följs. Med det förbehållet är det således tillåtet för medlemsstaterna att inskränka tillämpningen av ordningen enligt artikel 11 i syfte att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt.

39 Som framgår av punkt 26 ovan har Konungariket Sverige i förevarande fall anfört att Sverige, i enlighet med artikel 11 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, i syfte att förhindra skatteundandragande och skatteflykt har beslutat att begränsa möjligheten att bilda en mervärdesskattegrupp till att avse företag som direkt eller indirekt står under Finansinspektionens tillsyn och som således omfattas av ett regelverk för offentlig kontroll. Kommissionen har emellertid inte på ett övertygande sätt visat att det saknades fog för denna åtgärd, mot bakgrund av syftet att förhindra skatteundandragande och skatteflykt.

40 Kommissionen har således inte visat att det strider mot unionsrätten att begränsa ordningen enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet till att endast gälla företag i finans- och försäkringssektorn.

41 Mot bakgrund av det nyss anförda, och då kommissionens talan ska avvisas i den del den avser åsidosättande av likabehandlingsprincipen, finner domstolen att talan ska ogillas i sin helhet.

Rättegångskostnader

42 Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Konungariket Sverige har yrkat att kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska Konungariket Sveriges yrkande bifallas. Enligt artikel 140.1 i rättegångsreglerna ska medlemsstater som har intervenerat i ett mål bära sina rättegångskostnader. Irland och Republiken Finland ska därför bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) Talan ogillas.

2) Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna.

3) Irland och Republiken Finland ska bära sina rättegångskostnader.

Underskrifter