Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 1. marts 2017 [1]

Sag C-326/15

»DNB Banka« AS

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland))

»Afgiftsret – merværdiafgift – artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112/EF – afgiftsfritagelse for selvstændige gruppers ydelser til deres medlemmer – et direktivs direkte virkning – definition af en »selvstændig gruppe af personer««

I – Indledning

1. I denne anmodning om præjudiciel afgørelse, der hidrører fra Letland, skal Domstolen behandle artikel 132, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [2] (herefter »momsdirektivet«). Denne bestemmelse er en af de afgiftsfritagelser i EU's momslovgivning, der endnu ikke er fuldt afklaret. Domstolen har i de forløbne årtier kun beskæftiget sig med denne afgiftsfritagelse og dens talrige kriterier tre gange [3]. Aktuelt verserer imidlertid samtidig fire sager for Domstolen [4], der vedrører forskellige aspekter af denne afgiftsfritagelse.

2. Den foreliggende sag må antages navnlig at være af principiel betydning med hensyn til bestemmelsens personelle anvendelsesområde. I Aviva-sagen [5], der vedrører en lignende situation, skal der derimod primært tages stilling til omfanget af det materielle anvendelsesområde (er forsikringsselskaber også omfattet?) og det geografiske anvendelsesområde (er såkaldte grænseoverskridende grupper omfattet?) for momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), og til, hvordan en manglende konkurrenceforvridning skal fastslås.

3. Baggrunden for afgiftsfritagelsen er EU-lovgivers beslutning om principielt ikke at give virksomheder, som leverer afgiftsfritagne ydelser, som f.eks. læger eller skoler, ret til at fradrage indgående moms. Det betyder, at disse virksomheders udgående ydelser ganske vist ikke bliver pålagt afgift, men samtidig fortsætter deres indgående ydelser med at være pålagt afgift. Dette fører i sidste ende til en udelukkende delvis afgiftsfritagelse for ydelsen til slutbrugeren, da den ikke fradragsberettigede moms normalt tages i betragtning ved beregningen af prisen og dermed ikke bæres direkte, men indirekte af modtageren.

1 – Originalsprog: tysk.

2 – EUT 2006, L 347, s. 1.

3 – *Dom af 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), af 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), og af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).*

4 – Ud over den foreliggende sag er det sagerne C-274/15 (Kommissionen mod Luxembourg), C-605/15 (Aviva) og C-616/15 (Kommissionen mod Tyskland).

5 – Domstolens sagsnummer: C-605/15.

4. Disse virksomheders manglende fradrag for indgående moms medfører, at indkøb af (afgiftspligtige) ydelser, som de også selv kunne have tilvejebragt, påvirker prisfastsættelsen negativt med et beløb svarende til den moms, der ikke kan fradrages. Når et forsikringsselskab f.eks. ansætter en privatdetektiv, medfører det en omkostningsbyrde svarende til personaleomkostningerne, mens anvendelse af en ekstern detektiv medfører en omkostningsbyrde svarende til dennes personaleomkostninger og momsen herpå. Følgelig består der som regel en økonomisk interesse i selv at frembringe disse ydelser og ikke at indkøbe dem fra en anden virksomhed med moms. Som resultat behandles en virksomhed, der leverer ikke-afgiftspligtige ydelser, i det gældende momssystem som en slutbruger ved skabelsen af en afgiftsfritagelse uden fradrag for indgående moms. En slutbruger skal heller ikke betale moms, men kan heller ikke gøre fradrag for indgående moms gældende, selv om denne mod vederlag leverer ydelser eller varer.

5. Men også for virksomheder, der leverer ikke-afgiftspligtige ydelser, kan der være situationer, hvor det økonomisk set giver mening eller af konkurrencemæssige grunde endog er nødvendigt ikke at frembringe de enkelte ydelsesdele alene, men sammen med andre virksomheder, der ligeledes leverer ikke-afgiftspligtige ydelser. Det kan f.eks. være hensigtsmæssigt, at flere socialsikringsinstitutioner deler udgifterne til et databehandlingscenter. I sådanne situationer fritager momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), under visse betingelser også gruppens ydelser til dens medlemmer. Dermed påvirker udelukkelsen af fradrag for indgående moms for så vidt ikke prisdannelsen, hvilket lader omfanget af afgiftsfritagelsen for slutbrugeren bestå. Omfanget er nemlig i så fald uafhængigt af, om ydelsen helt alene frembringes af en afgiftsfritagen virksomhed eller af denne sammen med andre afgiftsfritagne virksomheder.

II – Retsforskrifter

A – EU-retlige forskrifter

6. I EU opkræves der moms i henhold til momsdirektivet. I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), er bl.a. »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, momspligtig.

7. I henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), fritager medlemsstaterne dog følgende transaktioner:

»levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning« [6].

B – National ret

8. Den lettiske ret indeholdt for så vidt angår den periode, som tvisten i hovedsagen omhandler, ingen bestemmelse til gennemførelse af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

6 – Denne bestemmelse svarede til bestemmelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), som i mellemtiden er blevet afløst. I den foreliggende sag skal der ligeledes tages hensyn til Domstolens retspraksis vedrørende dette direktiv.

III – Tvisten i hovedsagen

9. Tvisten i hovedsagen vedrører den moms, som det lettiske kreditinstitut DNB Banka AS skal betale for årene 2009-2010.

10. DNB Banka er en del af DNB-koncernen. I de pågældende år leverede DNB Banka tilsyneladende afgiftsfritagne finansielle ydelser og modtog forskellige ydelser fra andre koncernforbundne selskaber, for hvilke DNB Banka åbenbart efter den forelæggende rets vurdering skal betale afgift i sin egenskab af kunde. For så vidt angår disse ydelser er det omtvistet, om de er fritaget for afgift i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f). Det drejede sig konkret om følgende ydelser:

— finansielle ydelser leveret af moderselskabet DNB Nord AS med hjemsted i Danmark

— it-ydelser leveret af det danske søsterselskab DNB Nord IT AS

— videregivelse af softwarelicenser, der blev købt fra en tredjepart af moder-moderselskabet DNB Bank ASA med hjemsted i Norge, mod fordeling af omkostninger.

11. Som vederlag fakturerede de danske koncernforbundne selskaber DNB Nord og DNB Nord IT DNB Banka for de respektive omkostninger til levering af ydelserne plus et tillægsgebyr på 5%. I denne forbindelse kunne DNB Nord IT i al fald fradrage den indgående moms på leveringen af ydelserne i Danmark. De danske myndigheder lagde til grund, at disse ydelser ikke var fritaget for afgift.

IV – Retsforhandlingerne for Domstolen

12. Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland), for hvilken sagen nu verserer, har den 1. juli 2015 forelagt Domstolen følgende spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

»1) Kan der bestå en selvstændig gruppe af personer som omhandlet i [moms]direktivets artikel 132, stk. 1, litra f), når medlemmerne af gruppen har hjemsted i forskellige medlemsstater i Den Europæiske Union, hvor den nævnte bestemmelse i direktivet er blevet gennemført med forskellige betingelser, som ikke er forenelige?

2) Kan en medlemsstat begrænse en afgiftspligtig persons ret til at anvende afgiftsfritagelsen i [moms]direktivets artikel 132, stk. 1, litra f), når den afgiftspligtige person opfylder samtlige betingelser for at anvende fritagelsen i sin medlemsstat, men hvor denne bestemmelse i de nationale lovgivninger i de medlemsstater, hvor andre medlemmer af gruppen har hjemsted, er blevet gennemført med restriktioner, der begrænser afgiftspligtige personer fra andre medlemsstaters mulighed for at anvende den tilsvarende merværdiafgiftsfritagelse i deres egen medlemsstat?

3) Kan afgiftsfritagelsen i [moms]direktivets artikel 132, stk. 1, litra f), anvendes på nogle tjenesteydelser i den medlemsstat, hvor ydelsesmodtageren, som skal betale merværdiafgift, har hjemsted, når tjenesteyderen, som skal betale merværdiafgift, i en anden medlemsstat har anvendt merværdiafgift på disse tjenesteydelser efter de almindelige regler, dvs. i den tro, at merværdiafgiften på disse tjenesteydelser i henhold til direktivets artikel 196 skulle betales i den medlemsstat, hvor ydelsesmodtageren har hjemsted?

4) Skal begrebet »selvstændig gruppe af personer« som omhandlet i [moms]direktivets artikel 132, stk. 1, litra f), forstås som en særskilt juridisk person, hvis oprettelse er godtgjort ved en specifik aftale om stiftelse af den selvstændige gruppe af personer?

Såfremt svaret på dette spørgsmål er, at den selvstændige gruppe af personer ikke skal anses for en særskilt enhed, skal begrebet selvstændig gruppe af personer da forstås som en gruppe af forbundne virksomheder, inden for hvilken der inden for rammerne af deres sædvanlige økonomiske virksomhed gensidigt leveres support-ydelser med henblik på udøvelsen af deres erhvervsvirksomhed, og kan det forhold, at en sådan gruppe består, godtgøres med tjenesteydelseskontrakter eller via dokumentation for interne afregningspriser?

5) Kan en medlemsstat begrænse en afgiftspligtig persons ret til at anvende merværdiafgiftsfritagelsen i [moms]direktivets artikel 132, stk. 1, litra f), når den afgiftspligtige person har anvendt et tillægsgebyr på transaktionerne i henhold til kravene i lovgivningen om direkte beskatning i den medlemsstat, hvor den afgiftspligtige har hjemsted?

6) Finder afgiftsfritagelsen i [moms]direktivets artikel 132, stk. 1, litra f), anvendelse på tjenesteydelser, der modtages fra tredjelande? Dvs. kan et medlem af en selvstændig gruppe af personer som omhandlet i den nævnte bestemmelse i direktivet, der inden for gruppen leverer ydelser til andre medlemmer af gruppen, være en afgiftspligtig person fra et tredjeland?«

13. DNB Banka, Den Hellenske Republik, Republikken Letland, Storhertugdømmet Luxembourg, Ungarn, Republikken Polen, Den Portugisiske Republik, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg vedrørende disse spørgsmål. DNB Banka, Republikken Letland, Forbundsrepublikken Tyskland, Storhertugdømmet Luxembourg, Republikken Polen, Det Forenede Kongerige og Kommissionen deltog i retsmødet den 30. juni 2016.

V – Retlig vurdering

14. Som meddelt af den forelæggende ret blev der først den 1. januar 2014 vedtaget en ordning til gennemførelse af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f). Den forelæggende ret lægger imidlertid til grund, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), før dette tidspunkt havde direkte virkning til fordel for DNB Banka. Derfor finder retten, at en fortolkning af denne bestemmelse er nødvendig for, at den kan træffe afgørelse i hovedsagen.

A – Afgiftsfritagelsens direkte virkning

15. Indledningsvis skal den forelæggende rets antagelse om den direkte virkning af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), efterprøves.

16. Ifølge fast praksis kan borgerne direkte påberåbe sig en bestemmelse i et direktiv, når bestemmelsen, som en medlemsstat ikke har gennemført i national ret, ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetinget og tilstrækkeligt præcis [7].

17. Ifølge fast praksis er en EU-retlig bestemmelse ud fra et indholdsmæssigt synspunkt ubetinget, når den indeholder en forpligtelse, som ikke er undergivet betingelser og ej heller, i henseende til gennemførelse eller virkninger, gjort afhængig af, at EU-institutionerne eller medlemsstaterne udsteder retsakter i så henseende [8].

7 – Jf. bl.a. dom af 19.1.1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, præmis 25), af 22.6.1989, Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, præmis 29), af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 51), og af 7.7.2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, præmis 16). Jf. allerede dom af 4.12.1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, præmis 12).

8 – Jf. bl.a. dom af 23.2.1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava m.fl. (C-236/92, EU:C:1994:60, præmis 9), af 26.10.2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, præmis 41), af 1.7.2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, præmis 45), af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 32), og af 7.7.2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, præmis 17).

18. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), er for det første ubetinget ud fra et indholdsmæssigt synspunkt, idet bestemmelsen ikke overlader noget valg til medlemsstaterne med hensyn til at fastsætte denne afgiftsfritagelse i national ret, men pålægger dem at gøre det [9].

19. Imidlertid har Domstolen i en dom for nylig for første gang afvist, at en bestemmelse i momsdirektivet ud fra et indholdsmæssigt synspunkt er ubetinget, med den begrundelse, at bestemmelsen – selv om det ikke udtrykkeligt fremgår af dens ordlyd – skal konkretiseres yderligere i nationale bestemmelser [10].

20. Forbundsrepublikken Tyskland har tilsvarende anført, at gennemførelsen af denne betingelse i national ret kræver, at den nationale lovgiver undersøger og udpeger de tilladte brancher. De nationale myndigheder, der er kompetente i de enkelte tilfælde, har ikke mulighed for i hver enkelt sag at afgøre, om der foreligger en konkurrenceforvridning, der udelukker en afgiftsfritagelse. På denne baggrund kan momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), ikke have direkte virkning.

21. Ovennævnte afgørelse fra Domstolen omhandlede imidlertid en bestemmelse (momsdirektivets artikel 11), der indeholder en valgmulighed for medlemsstaterne, ved hvis anvendelse flere ubestemte retsbegreber skal udfyldes. En afgiftsfritagelse som den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), kan dog ikke sammenlignes hermed.

22. Det (negative) kriterium »konkurrenceforvridning« er i så henseende »blot« et ubestemt retsbegreb, i forbindelse med hvilket det efter Domstolens opfattelse skal undersøges, om gruppen også uden afgiftsfritagelsen kan være sikker på at beholde medlemmerne som kunder [11]. Denne undersøgelse skal foretages i hvert enkelt konkret tilfælde og kan ikke afgøres abstrakt på forhånd for bestemte brancher. Derfor giver bestemmelsen ikke den nationale lovgiver en abstrakt lovgivningsfrihed, og momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), er derfor også i så henseende ubetinget.

23. For at kunne få direkte virkning skal bestemmelsen også være tilstrækkeligt præcis. Ifølge retspraksis er dette tilfældet, »når den indeholder en forpligtelse, der er utvetydigt formuleret« [12]. Direktivets tekst skal være tilstrækkeligt klar i så henseende [13].

24. Som anført ovenfor er det (negative) kriterium »konkurrenceforvridning« »blot« et ubestemt retsbegreb, hvis betingelser skal undersøges. For så vidt er direktivets tekst også tilstrækkeligt klar.

25. Desuden har Domstolen allerede fastslået en direkte virkning i forbindelse med momsdirektivets artikel 13, stk. 1, hvorefter afgiftspålæggelsen for offentligretlige organers vedkommende ligeledes bl.a. gøres betinget af, om der opstår konkurrencefordrejning [14]. Selv om denne betingelse kræver en vurdering af økonomiske faktorer, er dette ikke til hinder for dens direkte virkning [15].

9 – Jf. i denne retning om en anden afgiftsfritagelse dom af 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 49).

10 – Dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 50).

11 – Jf. dom af 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, præmis 59).

12 – Dom af 23.2.1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava m.fl. (C-236/92, EU:C:1994:60, præmis 10), af 17.9.1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio m.fl. (C-246/94 – C-249/94, EU:C:1996:329, præmis 19), af 29.5.1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, præmis 33), og af 1.7.2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, præmis 45).

13 – Jf. bl.a. dom af 25.1.1983, Smit Transport (126/82, EU:C:1983:14, præmis 11), af 4.12.1997, Kampelmann m.fl. (C-253/96 – C-258/96, EU:C:1997:585, præmis 38), af 9.9.2004, Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, præmis 61), af 19.12.2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, præmis 53), og af 6.10.2015, T-Mobile Czech Republic og Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, præmis 53).

14 – Jf. bestemmelsens andet afsnit, der svarer til sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit.

15 – Jf. dom af 17.10.1989, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (231/87 og 129/88, EU:C:1989:381, præmis 32 og 33), samt af 8.6.2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, præmis 31), vedrørende sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit.

26. Derudover mener navnlig Det Forenede Kongerige, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), ikke bør have direkte virkning, eftersom medlemsstaterne også skal vedtage regler vedrørende en gruppes juridiske form og betingelserne for et medlemsskab.

27. Dette synspunkt kan jeg dog heller ikke tilslutte mig. En direktivbestemmelse, der giver medlemsstaterne en vid skønsmargen, kan ganske vist ikke anvendes direkte. Kriteriet for afgiftsfritagelse i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), indrømmer imidlertid ikke medlemsstaterne noget skøn med hensyn til gruppens juridiske form og betingelserne for et medlemsskab.

28. Bestemmelsen indeholder i så henseende ingen udtrykkelig definitionsbeføjelse for medlemsstaterne, og en sådan foreligger heller ikke som følge af en indirekte henvisning til den enkelte nationale civilret. Efter fast retspraksis skal det i forbindelse med bl.a. afgiftsfritagelserne, der nu er reguleret i momsdirektivets artikel 132, undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat [16]. Ligesom ejendomsbegrebet i forbindelse med momsdirektivets artikel 14, stk. 1, ifølge fast retspraksis ikke må henvise til de efter gældende national ret fastsatte former [17], kan national ret ikke inddrages for så vidt angår definitionen af en gruppe og betingelserne for et medlemsskab.

29. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), opfylder således kravet om bestemthed og er også tilstrækkeligt præcis til at få direkte virkning [18].

30. Eftersom momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), ud fra et indholdsmæssigt synspunkt er ubetinget og tilstrækkeligt præcis, har bestemmelsen direkte virkning.

B – De konkrete præjudicielle spørgsmål:

1. Det fjerde præjudicielle spørgsmål: definitionen af en selvstændig gruppe

31. Af de i alt seks præjudicielle spørgsmål skal jeg besvare det fjerde først, idet det i den foreliggende sag har afgørende betydning for anvendelsesområdet for afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

32. Den forelæggende ret ønsker nemlig med det fjerde præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om den selvstændige gruppe af personer som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), skal være et særskilt retssubjekt, eller om den også – som i tilfældet i hovedsagen – kan bestå af en koncern af forbundne virksomheder, hvis selskaber indbyrdes leverer ydelser til hinanden.

33. Det skal indledningsvis fastslås, at en gruppe som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), som sådan skal være en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9.

16 – Jf. bl.a. dom af 25.2.1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 15), af 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 15), af 21.2.2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, præmis 17), og af 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, præmis 17).

17 – Jf. bl.a. dom af 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, præmis 7), af 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 62), og af 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, præmis 51).

18 – Jf. dom af 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, præmis 58-65).

34. Domstolen har nemlig med hensyn til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), analogt allerede fastslået, at på baggrund af, at det principielt er nødvendigt at fortolke afgiftsfritagelserne inden for momsretten indskrænkende [19], er enhver udvidende fortolkning af bestemmelsen uforenelig med bestemmelsens formål [20]. Af ordlyden fremgår, at gruppen, der i kriteriet kaldes »selvstændig«, som sådan præsterer ydelserne og derfor momsmæssigt skal sondres fra sine medlemmer.

35. Da afgiftsfritagelsen således kun finder anvendelse på ydelser, som præsteres af gruppen selv, men ikke af dens medlemmer, skal gruppen være en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9. Ellers ville der i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), slet ikke være nogen afgiftspligtig ydelse fra gruppen, som kunne fritages. Ifølge denne bestemmelse er nemlig kun ydelser, som foretages af »en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, momspligtige.

36. Det ville kun forholde sig anderledes, såfremt momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), havde til formål at sikre rækkevidden af afgiftsfritagelsen eller afgiftsfritagelsen for aktiviteter udøvet af medlemmer i gruppen, hvor et samarbejde mellem sådanne afgiftspligtige (eller ikke-afgiftspligtige) personer ikke i sig selv skal bevirke en yderligere momsbyrde. Dette ville i så fald forklare, hvorfor gruppen skal yde medlemmerne tjenester, der er direkte nødvendige for en af medlemmerne udøvet afgiftsfritaget virksomhed og kun kan kræve en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter.

37. Ordlyden i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), der skal fortolkes snævert, taler nu imidlertid om en gruppes levering af ydelser, der skal fritages, og som – som jeg har redegjort for i mit forslag til afgørelse i sagen Kommissionen mod Luxembourg [21] – kun er momspligtige, såfremt de også foretages af en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9.

38. En selvstændig gruppe behøver dog ikke at være en juridisk person. Domstolen har nemlig på forskellig vis tilkendegjort, at særskilt status som juridisk person ikke er en forudsætning for at lægge til grund, at der er tale om en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9 [22]. Det eneste afgørende er i denne forbindelse, om en person eller en gruppe af personer eller aktiver udøver en økonomisk virksomhed »selvstændigt« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1.

39. Domstolen har i sin praksis vedrørende kriteriet for selvstændighed i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, tidligere behandlet flere situationer, hvor spørgsmålet altid var, om en person eller en samlet formuemasse befandt sig i et underordnet forhold til en anden afgiftspligtig person, og derved ved direkte eller analog anvendelse af momsdirektivets artikel 10 ikke udøvede en selvstændig virksomhed. Genstand for disse sager har været en persons selvstændighed i forhold til dennes ordregiver [23], selskabsdeltageres selvstændighed i forhold til deres selskab [24] og en organisations enheder i forhold til organisationen selv [25].

19 – Jf. vedrørende dette princip, der er gentaget i fast retspraksis, bl.a. dom af 26.6.1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, præmis 19), af 16.9.2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, præmis 25), og af 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, præmis 18).

20 – Dom af 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, præmis 13 og 14), vedrørende sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f).

21 – Jf. mit forslag til afgørelse af 6.10.2016 i sag C-274/15 (punkt 49 ff.).

22 – Jf. dom af 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, præmis 8), og af 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 28). Jf. i denne retning også dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 37), der i så henseende synes at kunne overføres på momsdirektivets artikel 9.

23 – Dom af 26.3.1987, Kommissionen mod Nederlandene (235/85, EU:C:1987:161), af 25.7.1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332), og af 12.11.2009, Kommissionen mod Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 – Dom af 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), og af 18.10.2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 – Dom af 23.3.2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), og af 17.9.2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), i begge tilfælde om et selskabs filial, samt dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), om et kommunalt organ.

40. Netop sidstnævnte retspraksis vedrørende organisatoriske enheder kan overføres på den foreliggende sag. En gruppe som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), skal udgøre en fælles struktur for medlemmernes samarbejde [26], der således organisatorisk er selvstændig. I forbindelse med de organisatoriske enheder har Domstolen navnlig afvist en selvstændig status i tilfælde, hvor enhederne ikke kan råde over egen formue [27]. En koncern – dvs. en gruppe bestående af flere selvstændige selskaber alene på grundlag af disses indbyrdes ejerskab af kapitalandele – kan imidlertid ikke i denne egenskab råde over egen formue. En koncern udgør således ikke i sig selv en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, og kan dermed heller ikke være en selvstændig gruppe som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

41. Denne fortolkning bekræftes af, at der findes en særregel i momsdirektivets artikel 11. I henhold hertil kan medlemsstaterne »betragte personer, [..] som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person«. Det er alene denne bestemmelse, der har til formål, at forbundne virksomheder betragtes som én enkelt afgiftspligtig person, og at ydelserne inden for koncernen som følge heraf fritages for momsbetaling.

42. Et selvstændigt selskab med flere deltagere inden for en koncern kan ganske vist skulle kvalificeres som selvstændig gruppe. Afgiftsfritagelsen ville dog i så fald kun vedrøre et selskabs ydelser til dets deltagere, eftersom momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), kun fritager gruppens ydelser til dens medlemmer, men ikke omvendt. Sådanne ydelser er imidlertid ikke genstand for tvisten i hovedsagen, hvorfor det ikke er nødvendigt at behandle disse yderligere.

43. Dermed finder afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), som udgangspunkt ikke anvendelse på et tilfælde som det i hovedsagen, eftersom der ikke leveres ydelser af en selvstændig gruppe til dens medlemmer som omhandlet i dette kriterium.

44. Som svar på det fjerde spørgsmål skal det dermed fastslås, at en selvstændig gruppe af personer som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), ikke nødvendigvis skal være en juridisk person, men skal være en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1. Denne betingelse opfylder en koncern, der består af forbundne selskaber, ikke i sig selv.

2. Det første, det andet, det tredje og det sjette præjudicielle spørgsmål: anvendelse på en »grænseoverskridende« gruppe

45. Med det første, det andet, det tredje og det sjette præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorvidt og under hvilke betingelser afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), også kan finde anvendelse på en gruppe, der agerer på tværs af grænser.

46. Dette forudsætter – som Forbundsrepublikken Tyskland også har anført – som forudgående spørgsmål, at afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), i det hele taget finder anvendelse på virksomheder, der leverer afgiftsfritagne finansielle ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 135. Som jeg har redegjort for i mit forslag til afgørelse i Aviva-sagen [28], er dette ikke tilfældet. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omfatter på grundlag af sin systematiske placering og sin tilblivelseshistorie kun grupper af afgiftspligtige personer, der udfører transaktioner, der er fritaget for afgift i henhold til momsdirektivets artikel 132. Finansielle ydelser hører ikke ind under disse.

26 – Dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 37).

27 – Jf. i denne retning generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, punkt 46) samt dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 38). Jf. desuden dom af 23.3.2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 37), og af 17.9.2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 26), der lægger vægt på egen selskabskapital.

28 – Jf. mit forslag til afgørelse af samme dato i sag C-605/15 (punkt 19 ff.).

47. Uanset dette kan der af momsdirektivet heller ikke udledes en grænseoverskridende anvendelse af afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f). Dette fremgår, som jeg har redegjort for i mit forslag til afgørelse i Aviva-sagen [29], allerede af sjette direktiv. Derudover følger det også af de vanskeligheder, der ville være forbundet med flere medlemsstaters vurdering af kriterierne i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f). En medlemsstats skatteindtægter ville komme til at afhænge af (skiftende) situationer og ikke-verificerbare skøn i andre medlemsstater (eller endog tredjelande). Det ville skabe betydelige praktiske problemer, være i strid med det EU-retlige princip om medlemsstaternes beskatningskompetence på deres område [30], og momsdirektivet kunne derfor muligvis også anses for at gribe ind i de grundlæggende friheder.

3. Det femte præjudicielle spørgsmål: tillægsgebyr på 5%

48. Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), også gælder, når den afgiftspligtige person i henhold til kravene i lovgivningen om direkte beskatning i den medlemsstat, hvor den afgiftspligtige har hjemsted, har beregnet prisen for sine ydelser på grundlag af de afholdte udgifter plus et tillægsgebyr – i det konkrete tilfælde på 5%.

49. I henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), fritages tjenesteydelser præsteret af en gruppe alene, såfremt gruppen kun afkræver sine medlemmer »en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel i de fælles udgifter«.

50. Hvis det i den foreliggende sag er fastslået, at der skulle betales mere end udgifterne som omhandlet i bestemmelsen, således som den forelæggende ret har oplyst, er denne betingelse i kriteriet for afgiftsfritagelse derfor ikke opfyldt.

51. Det kan kun forholde sig anderledes, såfremt udgiftsbegrebet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), også omfatter driftsherreløn som omkostningselement, der eventuelt afspejles i et gebyr i tillæg til de faktiske udgifter til levering af ydelsen. Der hersker imidlertid alvorlig tvivl herom. For det første står denne fortolkning i modsætning til bestemmelsens ordlyd på stort set alle sprog. »Godtgørelse« [31] eller endog tilbagebetaling [32] eller refusion [33] omfatter i normal sprogbrug kun det udlagte beløb, ikke løn. Indregning af en driftsherreløn er desuden ikke forenelig med formålet med afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), som jeg har redegjort for i mit forslag til afgørelse i Aviva-sagen [34]. Formålet består i at udvide en anden afgiftsfritagelse til et tidligere led, idet de afgiftspligtige personer samarbejder med hinanden af konkurrencemæssige grunde. Tanken om en driftsherreløn som omkostningselement for gruppen er ikke forenelig med fjernelsen af en konkurrencemæssig ulempe.

52. Det femte præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares således, at afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), ikke finder anvendelse, såfremt der for ydelsen betales en modydelse, der er højere end de afholdte udgifter. Dette er også tilfældet, såfremt der i henhold til kravene i lovgivningen om direkte beskatning blot betales et fast tillægsgebyr.

29 – Jf. mit forslag til afgørelse af samme dato i sag C-605/15 (punkt 36 ff.).

30 – Generelt om territorialprincippet jf. dom af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 46), af 17.9.2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, præmis 82 ff.), af 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 45 og 46), om territorialprincippet inden for momsretten jf. også dom af 12.9.2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, præmis 42).

31 – Engelsk: »exact reimbursement«, fransk: »remboursement exact«, svensk: »ersättning«, spansk: »reembolso exacto«; lettisk: »precīzi atmaksāt«, polsk: »zwrotu przypadającej«.

32 – Nederlandsk: »terugbetaling«.

33 – Italiensk: »rimborso«, bulgarsk: »възстановяване […] разходи«, jf. alene den danske version: »godtgørelse«, der øjensynligt er mere omfattende, og som implicerer et »vederlag«.

34 – Jf. mit forslag til afgørelse af samme dato i sag C-605/15, punkt 20 og 21.

VI – Forslag til afgørelse

53. På denne baggrund foreslår jeg Domstolen at besvare anmodningen om præjudiciel afgørelse fra Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) på følgende måde:

»1) En selvstændig gruppe af personer som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), skal ikke nødvendigvis være en juridisk person, men skal være en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1. En koncern bestående af forbundne selskaber opfylder ikke i sig selv denne betingelse.

2) Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), omfatter i den foreliggende sammenhæng kun grupper af afgiftspligtige personer, der udfører transaktioner, der er fritaget for afgift i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1. Grupper af finansieringsvirksomheder er dermed ikke omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

3) Den selvstændige gruppe af personer kan kun levere afgiftsfritagne ydelser til medlemmer, der er omfattet af samme retsorden som gruppen.

4) Afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), finder ikke anvendelse, såfremt der for ydelsen betales en modydelse, der er højere end de afholdte udgifter. Dette er også tilfældet, såfremt der i henhold til kravene i lovgivningen om direkte beskatning blot betales et fast tillægsgebyr.«