Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

9. april 2013*

»Traktatbrud — beskatning — direktiv 2006/112/EF — artikel 9 og 11 — national lovgivning, hvorefter ikke-afgiftspligtige personer kan indgå i en gruppe personer, der kan betragtes som én enkelt momspligtig person«

I sag C-85/11,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 24. februar 2011,

Europa-Kommissionen ved R. Lyal, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af G. Clohessy, SC, og N. Travers, BL, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

støttet af:

Den Tjekkiske Republik ved M. Smolek og T. Müller, som befuldmægtigede

Kongeriget Danmark, først ved C. Vang, derefter ved V. Pasternak Jørgensen, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg

Republikken Finland ved H. Leppo og S. Hartikainen, som befuldmægtigede

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved H. Walker, som befuldmægtiget, bistået af barrister M. Hall,

intervenienter,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, vicepræsidenten, K. Lenaerts, afdelingsformændene A. Tizzano, J. Malenovský, M. Berger og E. Jarašiūnas (refererende dommer) samt dommerne E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby og A. Prechal,

* Processprog: engelsk.

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 5. september 2012,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 27. november 2012,

afsagt følgende

Dom

1 Europa-Kommissionen har i sin stævning nedlagt påstand om, at det fastslås, at Irland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 9 og 11 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), idet denne medlemsstat tillader ikke-afgiftspligtige personer at være medlemmer af en gruppe personer, der betragtes som én enkelt person, der skal erlægge merværdiafgift (herefter henholdsvis »momsgruppe« og »moms«).

Retsforskrifter

EU-retten

2 Momsdirektivets afsnit III med overskriften »Afgiftspligtige personer« omfatter dette direktivs artikel 9-13.

3 Nævnte direktivs artikel 9 har følgende ordlyd:

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

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

2. Ud over de i stk. 1 omhandlede personer betragtes som afgiftspligtig person enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel, der af sælgeren, af kunden eller for disses regning, forsendes eller transporteres til kunden til steder uden for en medlemsstats område, men inden for Fællesskabets område.«

4 Samme direktivs artikel 10 fastsætter, at eftersom økonomisk virksomhed kun kan udøves selvstændigt, er lønmodtagere og andre personer ikke omfattet af momsreglerne, i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.

5 Momsdirektivets artikel 11 bestemmer:

»Efter høring af [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.«

6 Nævnte direktivs artikel 12, stk. 1, fastsætter, at medlemsstaterne som afgiftspligtig person kan betragte enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i samme direktivs artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed og især levering af en bygning eller levering af en byggegrund.

7 I henhold til momsdirektivets artikel 13 betragtes regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer i princippet ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed.

Irsk ret

8 Section 15 i Value Added Tax Consolidation Act 2010 (momsloven af 2010), der i det væsentlige gengiver bestemmelserne i section 8 (8) i Value Added Tax Act 1972 (momsloven af 1972) med efterfølgende ændringer, fastsætter:

»(1) Med forbehold for subsection (2) er Revenue Commissioners – når de finder, at to eller flere personer, der er etableret i indlandet, og hvoraf mindst én er en afgiftspligtig person, finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, og når det forekommer nødvendigt eller passende for dem at gøre det med henblik på en effektiv administration af afgiften (herunder betaling) – i henhold til denne lov beføjet til, enten efter ansøgning på vegne af nævnte personer eller på et andet grundlag,

(a) ved skriftlig underretning […] til hver enkelt af disse personer, at betragte dem som en enkelt afgiftspligtig person […], og de således underrettede personer skal derefter anses for at indgå i [en momsgruppe], så længe denne subsection finder anvendelse på dem, dog således at section 65 finder anvendelse på hvert enkelt medlem af [moms]gruppen, og

(i) en af disse personer, som skal underrettes herom af Commissioners, skal være ansvarlig for, at [moms]gruppen opfylder bestemmelserne i denne lov, og

(ii) enhver ret og forpligtelse, der følger af denne lov for så vidt angår [moms]gruppens transaktioner, skal fastlægges i overensstemmelse hermed,

samt

(b) at gøre alle [medlemmer af momsgruppen] solidarisk ansvarlige for at efterkomme denne lov og de bestemmelser (herunder forskrifterne om afgiftsbetaling), som finder anvendelse på hver enkelt af disse personer, og pålægge dem de bøder i henhold til denne lov, som de ville blive pålagt, hvis hver enkelt af dem var ansvarlig for til Commissioners at betale hele den afgift, som, bortset fra bestemmelserne i denne section, vil kunne opkræves fra hver enkelt af dem […]«

Den administrative procedure og retsforhandlingerne for Domstolen

9 Den 23. september 2008 fremsendte Kommissionen en åbningsskrivelse til Irland, hvori den henledte denne medlemsstats opmærksomhed på, at den på det tidspunkt gældende section 8 (8) i Value Added Tax Act 1972 med efterfølgende ændringer – i henhold til hvilken ikke-afgiftspligtige personer

kunne deltage i en momsgruppe, således som dette nu er fastsat i section 15 i Value Added Tax Consolidation Act 2010 – muligvis ikke var forenelig med momsdirektivets artikel 9 og 11. I henhold til artikel 226 EF opfordrede Kommissionen denne medlemsstat til at fremsætte sine bemærkninger.

10 I deres svar af 23. januar 2009 gjorde de irske myndigheder gældende, at de omhandlede nationale bestemmelser ikke var i strid med momsdirektivet.

11 Da Kommissionen ikke fandt dette svar tilfredsstillende, fremsendte den en begrundet udtalelse den 23. november 2009, som Irland besvarede den 27. januar 2010, hvorved denne medlemsstat fastholdt det synspunkt, der var blevet gjort gældende i medlemsstatens svar på åbningsskrivelsen.

12 På denne baggrund besluttede Kommissionen at anlægge nærværende søgsmål.

13 Ved kendelser afsagt af Domstolens præsident den 4. juli og den 27. september 2011 fik dels Den Tjekkiske Republik, Kongeriget Danmark og Republikken Finland, dels Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland tilladelse til at intervenere til støtte for Irlands påstande.

14 Ved skrivelse af 27. januar 2012 anmodede Irland i henhold til artikel 16, stk. 3, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol om, at sagen afgøres af Store Afdeling.

Om søgsmålet

Formaliteten

Parternes argumenter

15 Irland har principalt nedlagt påstand om, at Domstolen afviser sagen. Irland har i denne henseende gjort gældende, at stævningens sagsgenstand strækker sig videre end Kommissionens klagepunkt i den administrative procedure. Mens Kommissionen i sin åbningsskrivelse og begrundede udtalelse har kritiseret Irland for at tillade ikke-afgiftspligtige personer at slutte sig til en momsgruppe, kritiserer den nemlig nu Irland for at tillade sådanne personer at være medlemmer af en sådan gruppe, hvilket indebærer, at medlemsstaten ikke alene skal regulere og kontrollere dannelsen af de godkendte eksisterende momsgrupper, men også føre permanent tilsyn med de sidstnævnte med henblik på at sikre sig, at gruppernes medlemmer, såfremt deres aktiviteter bedømmes særskilt, hver især fortsat kan betragtes som afgiftspligtige personer.

16 Kommissionen har i sin replik modsat sig denne afvisningspåstand, idet den har gjort gældende, at den altid har anført, at den i momsdirektivets artikel 11 indeholdte henvisning til »personer« kun omfatter afgiftspligtige personer, hvoraf følger, at ikke-afgiftspligtige personer ikke kan være medlemmer af en momsgruppe. Såfremt Domstolen skulle finde, at Kommissionen har udvidet sagsgenstanden, kan afvisningen ifølge Kommissionen desuden kun være delvis.

Domstolens bemærkninger

17 Det fremgår af fast retspraksis, at genstanden for et søgsmål, som anlægges i henhold til artikel 258 TEUF, fastlægges i den administrative procedure, som er fastsat ved denne bestemmelse. Dermed skal søgsmålet støttes på de samme grunde og anbringender som den begrundede udtalelse. Dette krav kan imidlertid ikke indebære, at der under alle omstændigheder skal være fuldstændigt sammenfald mellem klagepunkterne i konklusionen i den begrundede udtalelse og de i stævningen nedlagte påstande, når sagsgenstanden, således som den er fastlagt i den begrundede udtalelse, ikke er blevet udvidet eller

ændret (jf. bl.a. dom af 11.7.2002, sag C-139/00, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 6407, præmis 18 og 19, og af 18.11.2010, sag C-458/08, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 11599, præmis 43 og 44).

18 Selv om Kommissionen i den foreliggende sag har anvendt ordene »to be members of a VAT group« (at være medlemmer af en momsgruppe) i stævningens konklusion, hvorimod den har anvendt ordene »to join a VAT group« (at slutte sig til en momsgruppe) i det klagepunkt, der blev angivet i den begrundede udtalelse, har dette på ingen måde ændret sagsgenstanden, således som denne er defineret i den begrundede udtalelse. Den forskel, der foreligger mellem disse udtryk, har nemlig ingen indvirkning på indholdet af det påståede traktatbrud, der, således som det er anført i såvel stævningen som den begrundede udtalelse, består i, at den irske lovgivning, der gennemfører momsdirektivet, tillader ikke-afgiftspligtige personer at indgå i en momsgruppe, hvilket ifølge sagsøgeren er i strid med nævnte direktivs artikel 9 og 11.

19 Følgelig må Irlands formalitetsindsigelse forkastes.

Realiteten

Parternes argumenter

20 Kommissionen har til støtte for sit søgsmål gjort gældende, at momsdirektivets artikel 11 skal fortolkes således, at ikke-momspligtige personer ikke kan indgå i en momsgruppe.

21 Kommissionen har således gjort gældende, at momsdirektivets artikel 11 giver mulighed for at betragte flere personer under ét som én enkelt afgiftspligtig person på betingelse af, at hver af disse personer individuelt er momspligtig. Denne artikel fastsætter en undtagelse fra det almindelige princip om, at enhver afgiftspligtig person skal behandles som en særskilt enhed i forbindelse med anvendelsen af momsreglerne. Den skal følgelig fortolkes snævert. Selv om nævnte artikel ganske vist henviser til »personer«, indebærer den omstændighed, at de personer, der indgår i en momsgruppe, skal behandles som »én enkelt« afgiftspligtig person, at hvert medlem i denne gruppe selv skal være en afgiftspligtig person. Ligeledes indebærer begrebet »gruppe«, at de pågældende personer tilhører samme kategori for så vidt angår det fælles momssystem.

22 Kommissionen er i øvrigt af den opfattelse, at såfremt ordet »personer« skulle forstås således, at det uden begrænsninger henviste til enhver person, ville en momsgruppe kunne bestå af udelukkende ikke-afgiftspligtige personer, hvilket ville være i strid med det fælles momssystem.

23 Den af Kommissionen anlagte fortolkning af momsdirektivets artikel 11 er endvidere i overensstemmelse med direktivets formål, der – således som det fremgår af begrundelsen til det forslag, der førte til vedtagelsen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«) – er dels at muliggøre administrativ forenkling for de afgiftspligtige og afgiftsmyndighederne, dels at forebygge misbrug ved at forhindre, at de personer, som reelt ikke er selvstændige forretningsenheder, behandles som særskilte afgiftspligtige personer. Det forhold, at ikke-afgiftspligtige personer kan indgå i en momsgruppe, muliggør således hverken administrativ forenkling eller forebyggelse af misbrug.

24 Det fremgår hverken af ordlyden af momsdirektivets artikel 11 eller af forarbejderne til direktivet, at denne bestemmelse har til formål at ændre begrebet »afgiftspligtig person« eller at udvide afgiftspligtige personers rettigheder og forpligtelser til andre personer. Dette ville ifølge Kommissionen imidlertid blive resultatet, hvis ikke-afgiftspligtige personer kunne slutte sig til en momsgruppe, eftersom dette – for så vidt som de erhvervelser, der foretages inden for en sådan gruppe, i momsmæssig henseende anses for ikke-eksisterende – ville gøre det muligt dels at levere varer eller

tjenesteydelser til ikke-afgiftspligtige personer uden at fakturere moms, dels at den omhandlede gruppe kunne få tilbagebetalt indgående moms på leveringer til sådanne personer, hvilket ville medføre et nettomomstab og være i strid med det fælles momssystem.

25 Kommissionen er af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 11 derfor ikke skal undergives en ren ordlydsfortolkning, men læses i lyset af på den ene side den sammenhæng, hvori den umiddelbart indgår – dvs. momsdirektivets afsnit III, og navnlig direktivets artikel 9, der definerer en »afgiftspligtig person« som enhver person, der udøver økonomisk virksomhed – og på den anden side mere generelt i overensstemmelse med opbygningen af nævnte direktiv.

26 Selv om Domstolen endnu ikke har haft lejlighed til at tage stilling til det spørgsmål, der er rejst i den foreliggende sag, kan der findes en indirekte støtte for Kommissionens standpunkt i præmis 19 i dom af 22. maj 2008, Ampliscientifica og Amplifin (sag C-162/07, Sml. I, s. 4019), og i generaladvokat Van Gervens forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til dom af 20. juni 1991, Polysar Investments Netherlands (sag C-60/90, Sml. I, s. 3111).

27 Idet Irland har bestridt samtlige disse argumenter, har denne medlemsstat gjort gældende, at den af Kommissionen anlagte fortolkning af momsdirektivets artikel 11 ikke er forenelig med bestemmelsens bogstavelige betydning. Irland er af den opfattelse, at anvendelsen af ordet »persons« (personer) i den engelske sprogversion, og ikke ordene »taxable persons« (afgiftspligtige personer), følger af et bevidst valg fra EU-lovgiver. Det i den begrundede udtalelse angivne synspunkt, hvorefter ordet »taxable« er blevet udeladt for at undgå en gentagelse, er ikke troværdigt i lyset af, at ordet »any« i forbindelse med vedtagelsen af nævnte direktiv er blevet tilføjet mellem ordene »single taxable person« og ordet »persons« i den engelske sprogversion af direktivet.

28 Formålet med momsdirektivets artikel 11 er at give medlemsstaterne mulighed for at betragte flere personer som én enkelt afgiftspligtig person, under forudsætning af at bestemte minimumskrav er opfyldt, hvilket indebærer en bedømmelse fra medlemsstaternes side. Denne enkelte afgiftspligtige person vil med henblik på anvendelse af momsreglerne kun eksistere, såfremt vedkommende i overensstemmelse med nævnte direktivs artikel 9, der giver en generel definition af en afgiftspligtig person, udøver økonomisk virksomhed. I modsætning til det af Kommissionen hævdede fremstår momsdirektivets artikel 11 i direktivets afsnit III på ingen måde som en undtagelse til denne definition. Begrebet »gruppe« kan desuden ikke fungere som grundlag for en fortolkning af nævnte artikel 11, da det ikke er indeholdt i denne artikels ordlyd, og idet de i denne bestemmelse omhandlede personer ikke udgør en gruppe, men hver især i forbindelse med forvaltningen af momsen ophører med at eksistere for derefter kun at udgøre én enkelt afgiftspligtig person.

29 Selv om en momsgruppe kan omfatte en eller flere ikke-afgiftspligtige personer, betyder dette ifølge Irland ikke, at en medlemsstat har beføjelse til at betragte en gruppe, der udelukkende består af sådanne personer, som én enkelt afgiftspligtig person, hvilket ikke ville have nogen mening og er udelukket i henhold til irsk lovgivning.

30 Irland bestrider Kommissionens synspunkt, hvorefter den af sidstnævnte foretagne fortolkning af momsdirektivets artikel 11 er i overensstemmelse med formålene med denne artikel. Irland har anført, at selv om administrativ forenkling og forebyggelse af misbrug udgør nogle af disse formål, er de ikke nævnte artikels eneste formål, således som det fremgår af artiklens stk. 2. Under alle omstændigheder gør de forfulgte formål det ikke muligt at fastlægge, hvorledes ordet »personer« skal fortolkes. I modsætning til det af Kommissionen hævdede kan den omstændighed, at ikke-afgiftspligtige personer kan indgå i en momsgruppe, under visse omstændigheder ikke alene være forenelig med den administrative forenkling og forebyggelsen af misbrug, men også være nødvendig med henblik herpå.

31 Hvad angår Kommissionens argument, hvorefter begrebet »afgiftspligtig person« ikke kan udvides, er Irland af den opfattelse, at det ikke er begrundet, idet den omstændighed at tillade en ikke-afgiftspligtig person at indgå i en momsgruppe – lige såvel som den omstændighed at tillade en

afgiftspligtig person, som ikke foretager afgiftspligtige leveringer, at indgå i en sådan gruppe – ikke ændrer ved dette begrebs rækkevidde. Selv om momsdirektivets artikel 11 under visse omstændigheder kan bevirke en udvidelse af rettighederne og forpligtelserne for et medlem af en momsgruppe, er dette faktisk selve formålet med denne bestemmelse, nemlig én enkelt afgiftsmæssig behandling af samtlige de personer, der indgår i en behørigt godkendt momsgruppe. Desuden gør momsdirektivets artikel 11, stk. 2, det muligt for medlemsstaterne at træffe foranstaltninger for at forebygge den momssvig eller momsunddragelse, som en momsgruppe kan stå bag.

32 Irland har tilføjet, at når en momsgruppe er blevet godkendt, indgår den enhed, der ikke var afgiftspligtig, i denne gruppe for så vidt angår momsen, mens den på samtlige andre områder forbliver retligt uafhængig. Irland har anført, at der ganske vist ikke bliver opkrævet moms, når denne enhed modtager varer eller ydelser fra et andet medlem af gruppen, men at der – på samme måde, som hvis virksomheden havde været struktureret som én enkelt person – bliver taget hensyn til enhedens ikke-økonomiske aktiviteter, når nævnte gruppes fradragsret skal fastlægges. Den omstændighed, at det ikke tillades en ikke-afgiftspligtig person, såsom f.eks. et holdingselskab, at være medlem af en momsgruppe, svarer ifølge Irland til at afslå fradragsretten som følge af den måde, hvorpå enheden er struktureret i forhold til selskabsretten.

33 Endelig har Irland gjort gældende, at Domstolens praksis i modsætning til det af Kommissionen hævdede ikke indeholder nogen støtte for den af Kommissionen anlagte fortolkning af momsdirektivets artikel 11.

34 Den Tjekkiske Republik, Kongeriget Danmark, Republikken Finland og Det Forenede Kongerige er ligesom Irland af den opfattelse, at hverken ordlyden af eller formålene med momsdirektivets artikel 11, det fælles momssystem eller Domstolens praksis støtter Kommissionens opfattelse.

Domstolens bemærkninger

35 Indledningsvis bemærkes, at en EU-retlig bestemmelses rækkevidde både skal vurderes ud fra dens indhold, den sammenhæng, som den indgår i, og dens målsætninger (dom af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

36 I den foreliggende sag fremgår det af ordlyden af momsdirektivets artikel 11, stk. 1, at dette stykke giver hver enkelt medlemsstat mulighed for at betragte flere personer som én enkelt afgiftspligtig person, når disse personer er etableret på samme medlemsstats område og når de – selv om de i retlig forstand er selvstændige – finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden. Anvendelsen af denne artikel er efter dens ordlyd ikke underlagt andre betingelser, og navnlig ikke betingelsen om, at nævnte personer hver især selv har kunnet have egenskab af afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1. Idet artiklen anvender ordet »personer« og ikke ordene »afgiftspligtige personer«, sondrer den ikke mellem afgiftspligtige personer og ikke-afgiftspligtige personer.

37 Det bemærkes, at momsdirektivets artikel 11 er affødt af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit. Mens det i henhold til punkt 2 i bilag A til Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14), hvorved begrebet momsgruppe blev indført i EU-retten, var tilladt for medlemsstaterne »at behandle personer […], som finansielt, økonomisk og organisatorisk er knyttet til hinanden, som en enkelt afgiftspligtig i stedet for som flere afgiftspligtige«, er ordene »som flere afgiftspligtige« imidlertid blevet udeladt i affattelsen af nævnte artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i sjette direktiv.

38 Mens ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er formuleret på tilsvarende måde i de fleste sprogversioner af momsdirektivets artikel 11, er ordet »any« (samtlige) i øvrigt blevet tilføjet i den engelske sprogversion af denne artikel, således at den relevante passage i denne bestemmelse har følgende ordlyd: »each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State« (hver enkelt medlemsstat kan betragte samtlige personer, der er etableret på samme medlemsstats område, som én enkelt afgiftspligtig person).

39 Det fremgår ikke af disse successive redaktionelle ændringer, at EU-lovgiver i forbindelse med vedtagelsen af sjette direktiv og derefter af momsdirektivet havde til hensigt at udelukke, at ikke-afgiftspligtige personer kunne indgå i en momsgruppe, eller at ordet »personer« er blevet anvendt i stedet for ordene »afgiftspligtige personer« for at undgå en gentagelse. Den omstændighed, at andre af momsdirektivets bestemmelser – som ikke henhører under direktivets afsnit III, der vedrører begrebet »afgiftspligtige personer« – anvender ordet »personer« til at angive afgiftspligtige personer, kan ikke føre til en anden konklusion, idet dette ord anvendes i en anden sammenhæng end den, hvori momsdirektivets artikel 11 indgår.

40 Det bemærkes desuden, at det i modsætning til det af Kommissionen hævdede ikke kan udledes af ordene »som én enkelt afgiftspligtig person«, at momsdirektivets artikel 11 alene har til formål at gøre det muligt at behandle flere afgiftspligtige personer som én enkelt enhed, idet disse ord ikke henviser til en betingelse for anvendelse af denne artikel, men til dens resultat, der består i at betragte flere personer som én enkelt afgiftspligtig person. Kommissionens argument, hvorefter nævnte artikel udgør en undtagelse fra det almindelige princip om, at enhver afgiftspligtig person skal behandles som en særskilt enhed, således at samme artikel skal fortolkes snævert, og Kommissionens argument, hvorefter begrebet gruppe indebærer, at samtlige de personer, der indgår i gruppen, tilhører samme kategori, for så vidt som ordet »gruppe« ikke er indeholdt i artiklen, finder heller ikke støtte i affattelsen af nævnte artikel.

41 Følgelig fremgår det ikke af ordlyden af momsdirektivets artikel 11, at ikke-afgiftspligtige personer ikke kan indgå i en momsgruppe.

42 Kommissionen har imidlertid gjort gældende, at ud over ordlyden af momsdirektivets artikel 11 trænger den fortolkning, som den har anlagt for så vidt angår denne artikel, sig på i lyset af den sammenhæng, hvori artiklen indgår, dens formål og Domstolens praksis. Det skal derfor undersøges, om de af Kommissionen fremsatte argumenter til støtte for dette standpunkt godtgør, at nævnte artikel 11 skal fortolkes således, at ikke-afgiftspligtige personer ikke kan indgå i en momsgruppe.

43 Det bemærkes for det første, at den praksis fra Domstolen, hvortil Kommissionen henviser for så vidt angår dette spørgsmål, ikke med føje kan påberåbes i den foreliggende sag, idet nævnte spørgsmål ikke var genstand for dommen i sagen Polysar Investments Netherlands eller dommen i sagen Ampliscientifica og Amplifin.

44 Hvad for det andet angår den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 11 indgår, bemærkes, at dette direktivs artikel 9, stk. 1, indeholder en generel definition af begrebet »afgiftspligtig person«. Denne artikels stk. 2 samt nævnte direktivs artikel 10, 12 og 13 indeholder derimod præciseringer af dette begreb ved enten heri at indbefatte eller tillade medlemsstaterne heri at indbefatte personer, der ikke opfylder denne generelle definition – såsom personer, der lejlighedsvis udfører bestemte transaktioner – eller ved herfra at udelukke andre personer, såsom lønmodtagere og offentlige organer. Det kan derfor ikke udledes af opbygningen af momsdirektivets afsnit III, at en person, der ikke opfylder nævnte generelle definition, nødvendigvis er udelukket fra den i dette direktivs artikel 11 omhandlede personkreds.

45 Hvad angår forholdet inden for momsdirektivets afsnit III mellem direktivets artikel 9, stk. 1, og artikel 11, bemærkes at en sammenholdt læsning af disse artikler ikke gør det muligt at fastslå, således som Kommissionen gør det, at de i denne artikel 11 omhandlede personer hver især skal opfylde den i

nævnte direktivs artikel 9, stk. 1, fastsatte generelle definition af afgiftspligtig person. Den indbyrdes nærhed mellem disse to bestemmelser udelukker nemlig ikke, at det, således som Irland og intervenienterne har gjort gældende, er disse personer – der finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden – som under ét i fællesskab skal opfylde denne definition.

46 Kommissionens argumenter, hvorefter momsdirektivets artikel 11, henset til den sammenhæng, hvori den indgår, skal fortolkes således, at ikke-afgiftspligtige personer ikke kan indgå i en momsgruppe, kan følgelig ikke tiltrædes.

47 Hvad for det tredje angår de formål, som forfølges med momsdirektivets artikel 11, fremgår det af begrundelsen til det forslag, der førte til vedtagelsen af sjette direktiv (KOM(73) 950), at EU-lovgiver ved at vedtage direktivets artikel 4, stk. 4, andet afsnit, som er blevet afløst af nævnte artikel 11, har ønsket at give medlemsstaterne mulighed for af hensyn til administrativ forenkling eller forebyggelse af misbrug – såsom f.eks. opsplitning af en virksomhed i flere afgiftspligtige personer, således at de hver især kan drage fordel af en særordning – ikke at betragte afgiftspligtige personer, hvis selvstændighed blot er en juridisk teknikalitet, som særskilte afgiftspligtige personer.

48 Det fremgår ikke, at medlemsstaternes mulighed for at betragte en gruppe personer, som omfatter en eller flere personer, der ikke selvstændigt kan anses for afgiftspligtige personer, som én enkelt afgiftspligtig person, strider imod nævnte formål. Det kan, således som Irland og intervenienterne har gjort gældende, derimod ikke udelukkes, at tilstedeværelsen af sådanne personer inden for en momsgruppe medvirker til administrativ forenkling for såvel nævnte gruppe som afgiftsmyndighederne og gør det muligt at forebygge misbrug, idet nævnte tilstedeværelse endog kan være nødvendig med henblik herpå, såfremt alene denne tilstedeværelse kan godtgøre den nære tilknytning, der finansielt, økonomisk og organisatorisk skal foreligge mellem de personer, som udgør denne momsgruppe, for at de kan betragtes som én enkelt afgiftspligtig person.

49 Det bemærkes desuden, at selv om det antages, at en sådan mulighed selv kan føre til misbrug, gør momsdirektivets artikel 11, stk. 2, det muligt for medlemsstaterne at træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne artikels stk. 1.

50 Følgelig har Kommissionen ikke godtgjort, at målene med momsdirektivets artikel 11 taler for en fortolkning, hvorefter ikke-afgiftspligtige personer ikke kan indgå i en momsgruppe.

51 Henset til samtlige ovenstående betragtninger bør Irland frifindes.

Sagens omkostninger

52 I henhold til artikel 138, stk. 1, i Domstolens procesreglement pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Irland har nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da Kommissionen har tabt sagen, bør det pålægges denne at betale sagens omkostninger. I medfør af samme reglements artikel 140, stk. 1, hvorefter de medlemsstater, der er indtrådt i en sag, bærer deres egne omkostninger, bør det pålægges Den Tjekkiske Republik, Kongeriget Danmark, Republikken Finland og Det Forenede Kongerige at bære deres egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Store Afdeling):

1) Irland frifindes.

2) Europa-Kommissionen betaler sagens omkostninger.

3) **Den Tjekkiske Republik, Kongeriget Danmark, Republikken Finland og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland bærer deres egne omkostninger.**

Underskrifter