Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

1. december 2022 *

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – sjette direktiv 77/388/EØF – artikel 4, stk. 4, andet afsnit – afgiftspligtige personer – medlemsstaternes mulighed for at betragte enheder, der i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden (»momsgruppe«), som én enkelt afgiftspligtig person – national lovgivning, der udpeger det beherskende selskab i momsgruppen som én enkelt afgiftspligtig person – begrebet »finansielt nært tilknyttet« – behov for, at det beherskende selskab ud over en andelsmajoritet råder over flertallet af stemmerettighederne – foreligger ikke – vurdering af en økonomisk enheds uafhængighed på grundlag af standardiserede kriterier – rækkevidde«

I sag C-141/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 11. december 2019, indgået til Domstolen den 23. marts 2020, i sagen

Finanzamt Kiel

mod

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne P.G. Xuereb (refererende dommer), T. von Danwitz, A. Kumin og I. Ziemele,

generaladvokat: L. Medina,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH ved Rechtsanwalt B. Richter,

* Processprog: tysk.

– den tyske regering ved J. Möller, S. Eisenberg og S. Heimerl, som befuldmægtigede,

– den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili,

– Europa-Kommissionen ved A. Armenia og R. Pethke, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. januar 2022,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 1 og 4, samt artikel 21, stk. 1, litra a), og artikel 21, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2000/65/EF af 17. oktober 2000 (EFT 2000, L 269, s. 44) (herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Finanzamt Kiel (skatte- og afgiftsmyndigheden i Kiel, Tyskland) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) og Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (herefter »NGD mbH«) vedrørende pålæggelse af merværdiafgift (moms) over for dette selskab for afgiftsåret 2005.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktiv blev med virkning fra den 1. januar 2007 ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1). Henset til tidspunktet for de i tvisten i hovedsagen omhandlede faktiske omstændigheder er det imidlertid sjette direktivs bestemmelser, der finder anvendelse herpå.

4 Sjette direktivs artikel 4 fastsatte:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

[…]

4. Ved udtrykket »selvstændigt«, som er anvendt i stk. 1, undtages fra beskatningen lønmodtagere og andre personer, for så vidt 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.

Med forbehold af det i artikel 29 nævnte samråd har de enkelte medlemsstater 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.

[…]«

5 Under overskriften »Betalingspligtige over for statskassen« bestemte sjette direktivs artikel 21, som affattet ved direktivets artikel 28g, følgende:

»1. [Momsen] påhviler inden for Fællesskabet:

a) den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelser, bortset fra de i litra b) og c) omhandlede tilfælde.

[…]

3. I de i stk. 1 og 2 omhandlede tilfælde har medlemsstaterne mulighed for at lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for afgiftens erlæggelse.

[…]«

Tysk ret

6 § 2 i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) bestemmer følgende i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »UStG«):

»(1) Erhvervsdrivende er enhver, som udøver en selvstændig erhvervsvirksomhed eller et selvstændigt erhverv. Virksomheden omfatter hele den erhvervsdrivendes erhvervsmæssige aktivitet. Enhver varig virksomhed, som sigter mod opnåelse af indtægter, er erhvervsmæssig, selv om den ikke drives med overskud for øje, eller en sammenslutning af personer kun udøver virksomhed over for sine medlemmer.

(2) Der udøves ikke selvstændig erhvervsvirksomhed eller selvstændigt erhverv

[…]

2. hvis en juridisk person ud fra en samlet helhedsvurdering af de faktiske forhold finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i den virksomhed, der udøves af det beherskende selskab (Organschaft [(skattemæssig enhed)]). Den skattemæssige enheds virkning begrænser sig til interne ydelser mellem erhvervsvirksomhedens underafdelinger beliggende i indlandet. Disse underafdelinger skal behandles som én enkelt virksomhed. Såfremt det beherskende selskabs bestyrelse befinder sig i udlandet, anses den økonomisk set vigtigste underafdeling af virksomheden, som er beliggende i indlandet, for den erhvervsdrivende.

[…]«

7 Den nævnte lovs § 13a, stk. 1, er affattet således:

»Afgiftspligten påhviler

1. den erhvervsdrivende i de i § 1, stk. 1, nr. 1, og § 14c, stk. 1, nævnte tilfælde

[…]«

8 Artikel 73 i Abgabenordnung (lov om skatter og afgifter) fastsætter i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »AO«):

»Et behersket selskab er betalingspligtigt for det beherskende selskabs skatter, med hensyn til hvilke den skattemæssige enhed, som selskaberne udgør, er relevant i skattemæssig henseende. […]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 NGD mbH er et selskab med begrænset ansvar, der er underlagt tysk ret, som blev stiftet ved notardokument af 29. august 2005, og hvis selskabsdeltagere, dvs. A, et offentligretligt organ, og C e.V., en registreret forening, besidder henholdsvis 51% og 49% af andelene. I 2005 var E, som var direktør for selskabet, både direktør for A og administrerende direktør for C e.V.

10 Artikel 7, stk. 2, i NGD mbH's vedtægter vedrørende generalforsamlingens sammensætning og stemmerettigheder har følgende ordlyd:

»Generalforsamlingen består af medlemmerne af A's assistanceudvalg og medlemmerne af det overordnede udvalg i C e.V. Hvert medlem har syv stemmer og udpeger på generalforsamlingen op til syv repræsentanter, som udelukkende handler vederlagsfrit for dette selskab. Medmindre andet følger af nedenstående bestemmelser, har hver repræsentant én stemme og afgiver sin stemme på grundlag af sin egen faglige vurdering uden i denne henseende at være bundet af instrukser fra den selskabsdeltager, der har udpeget den pågældende.

Der kan kun gøres undtagelse fra det ovenstående, når der er tale om beslutninger, som direkte vedrører de indskud, som hver enkelt selskabsdeltager stiller til rådighed for selskabet. I det tilfælde kan hver selskabsdeltager kun afgive stemmerne samlet, og repræsentanterne er bundet af instrukserne fra den selskabsdeltager, der har udpeget dem. Hvis det ikke lykkes repræsentanterne at nå til enighed, skal den pågældende selskabsdeltagers syv stemmer anses for at være afgivet på den måde, som flertallet af de af vedkommende udpegede repræsentanter har stemt.«

11 Under en generalforsamling, der fandt sted den 1. december 2005, blev det besluttet at ændre NGD mbH's vedtægter, og at disse vedtægters artikel 7, stk. 2, andet afsnit, skulle have følgende ordlyd:

»Der kan kun gøres undtagelse fra det ovenstående, når der er tale om beslutninger, som direkte vedrører de indskud, som hver enkelt selskabsdeltager stiller til rådighed for selskabet, eller beslutninger, med hensyn til hvilke en selskabsdeltager begærer en samlet afstemning. I det tilfælde kan hver selskabsdeltager kun afgive stemmerne samlet, og repræsentanterne er bundet af instrukserne fra den selskabsdeltager, der har udpeget dem. Hvis det ikke lykkes repræsentanterne at nå til enighed, skal den pågældende selskabsdeltagers syv stemmer anses for at være afgivet på den måde, som flertallet af de af vedkommende udpegede repræsentanter har stemt. Ved samlet afstemning vurderes stemmerne på grundlag af den andel, der besiddes i selskabet.«

12 Ifølge den forelæggende rets forklaringer fik den nævnte ændring imidlertid først virkning efter generalforsamlingen den 9. december 2010, da de således ændrede vedtægter var genstand for ny notarbehandling og en indførsel i selskabsregistret.

13 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at en ekstern revisor i forbindelse med sin revision af NGD mbH konkluderede, at sidstnævnte i den pågældende afgiftsperiode ikke var finansielt indlemmet i det beherskende selskab A. De to selskaber kunne derfor ikke anses for at udgøre en »skattemæssig enhed« som omhandlet i UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, der har til formål i tysk ret at gennemføre den mulighed, som er fastsat i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit.

14 Denne konklusion var begrundet i den omstændighed, at A – henset til bestemmelserne i artikel 7 i NGD mbH's vedtægter, hvad enten der er tale om den oprindelige eller den ændrede version – ikke besad flertallet af stemmerettighederne, hvorved A derfor ikke var i stand til at gennemtrumfe beslutninger over for det nævnte selskab, selv om A havde en andelsmajoritet heri på 51% af selskabskapitalen. Følgelig skal den omsætning, som selskabet har opnået i henhold til normalsatsen med tredjemand, og som hidrører fra ydelser leveret til A, bogføres hos NGD mbH i dets egenskab af »erhvervsdrivende« som omhandlet i UStG's § 2, stk. 1.

15 Ved afgørelse af 30. maj 2014 tilsluttede skatte- og afgiftsmyndigheden sig den eksterne revisors standpunkt.

16 Idet der blev givet afslag på NGD mbH's klage over den nævnte afgørelse ved skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse af 3. februar 2017, anlagde NGD mbH sag til prøvelse af den sidstnævnte afgørelse.

17 Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i delstaten Schleswig-Holstein, Tyskland) gav NGD mbH medhold ved dom af 6. februar 2018 og fastslog, at betingelsen om finansiel indlemmelse i det beherskende selskab A var opfyldt på grundlag af såvel den ændrede version af NGD mbH's vedtægter som den oprindelige version heraf, der var gældende i det pågældende afgiftsår.

18 I denne henseende fastslog den nævnte domstol, at det af Domstolens praksis fremgår, at et underordnelsesforhold, der knytter et behersket selskab til det beherskende selskab, ikke er en nødvendig betingelse for dannelsen af en gruppe bestående af personer, som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden (herefter »en momsgruppe«) (dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 44 og 45), og at det af skatte- og afgiftsmyndigheden opstillede krav om, at det beherskende selskab ud over en andelsmajoritet også skal have et flertal af stemmerettighederne i de øvrige enheder, der indgår i den skattemæssige enhed, derfor gik ud over, hvad der var nødvendigt for at opfylde de tilsigtede formål om at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse.

19 Skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat revisionsanke til prøvelse af den nævnte dom ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), idet myndigheden har påberåbt sig en tilsidesættelse af UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, eftersom NGD mbH ikke er finansielt indlemmet i det beherskende selskab A.

20 Den forelæggende ret har indledningsvis anført, at såfremt tvisten i hovedsagen alene skulle bedømmes i lyset af gældende national ret, skulle der som udgangspunkt gives medhold i revisionsanken, idet den gældende nationale ret gør kvalificeringen som skattemæssig enhed afhængig af betingelsen vedrørende finansiel indlemmelse, hvilken kræver, at det beherskende selskab har et flertal af stemmerettighederne. Den forelæggende ret har præciseret, at i overensstemmelse med praksis fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige

sager) bliver kravet vedrørende ansvarsforhold og over-underordnelsesforhold, der nu betegnes som »indlemmelse med ret til at gribe ind«, selv efter dom af 16. juli 2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496), fortsat stillet i henhold til UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum.

21 Dernæst fremgår det af praksis fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), at skatteskylden i henhold til national ret overføres til det beherskende selskab, som skal kunne sikre sig, at den omsætning, som hver af de enheder, der udgør en del af skatteenheden, har opnået, er beskattet korrekt. Med hensyn til alle de ydelser, som disse enheder leverer til tredjemand, er det således det beherskende selskab, der skal opkræve momsen, og kun dette selskab kan udfærdige momsangivelsen for alle de nævnte enheder.

22 Endelig har den forelæggende ret anført, at den i forbindelse med den undersøgelse, som det påhviler den at foretage i henhold til UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, af egen drift skal tage hensyn til og anvende den omstændighed, at det af denne bestemmelse fremgår, at den økonomiske og erhvervsmæssige virksomhed, som udøves af de enheder, der er indlemmet i det beherskende selskab i den skattemæssige enhed, som disse enheder indgår i, ikke skal anses for at være udøvet selvstændigt. De nævnte enheders samlede omsætning tilskrives således det beherskende selskab, idet sidstnævnte er betalingspligtig for momsen svarende til hele denne omsætning.

23 Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning er forenelig med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit, som fortolket af Domstolen, bl.a. henset til det krav vedrørende ansvarsforhold og over-underordnelsesforhold, der stilles i henhold til denne lovgivning.

24 Navnlig bemærkes, at for så vidt som det følger af Domstolens praksis, at når en momsgruppe anses for at eksistere, er det momsgruppen selv, der er betalingspligtig for momsen svarende til den omsætning, der er opnået af alle dens medlemmer (dom af 22.5.2008, Ampliscientifica og Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 20, og af 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 29, 35 og 37 samt domskonklusionen), idet ligestillingen af en sådan momsgruppe med en enkelt afgiftspligtig person som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, udelukker, at denne gruppes medlemmer, herunder gruppens beherskende selskab, vedbliver med selvstændigt at underskrive momsangivelser og med at blive anset for at være individuelle afgiftspligtige personer.

25 Såfremt Domstolen måtte fastslå, at sjette direktivs artikel 4, stk. 4, er til hinder for den praksis, der består i ikke at udpege selve momsgruppen som én enkelt afgiftspligtig person, men et medlem af denne gruppe, dvs. dens beherskende selskab, opstår dernæst spørgsmålet om, hvorvidt en enhed, der indgår i denne gruppe, kan påberåbe sig, at national ret eventuelt er i strid med EU-retten. I denne henseende ønsker den forelæggende ret oplyst – samtidig med, at den har anført, at det af dom af 16. juli 2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496), fremgår, at sjette direktivs artikel 4, stk. 4, ikke har nogen direkte virkning – om en sådan enhed med henblik herpå eventuelt kan støtte sig på direktivets artikel 21, stk. 1, litra a).

26 Den forelæggende ret ønsker endvidere oplysninger om, hvor strenge krav der skal stilles i forbindelse med den vurdering, som det påhviler den at foretage, for at afgøre, om kriteriet om finansiel indlemmelse i henhold til UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, er opfyldt eller ej i det foreliggende tilfælde. Den forelæggende ret ønsker navnlig oplyst, om dette kriterium skal

fortolkes således, at det opstiller et krav om, at det beherskende organ i den skattemæssige enhed ud over en andelsmajoritet i de enheder, der indgår heri, skal besidde flertallet af stemmerettighederne i disse enheder.

27 Den forelæggende ret har i denne forbindelse anført, at i henhold til de gældende nationale regler kan det beherskende selskab i en skattemæssig enhed i givet fald ved domstolene påberåbe sig en ret til økonomisk kompensation fra enhedens øvrige medlemmer med henblik på at sikre, at afgiftsbyrden inden for rammerne af de interne forhold inden for denne enhed henholdsvis bæres af hvert af disse medlemmer på en måde, der svarer til den omsætning, som har givet anledning til den moms, der skal betales for hver af dem.

28 Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, hvorvidt den tyske ordning for skattemæssige enheder (Organschaft) eventuelt kan begrundes på alternativ vis ved at sammenholde sjette direktivs artikel 4, stk. 1, med direktivets artikel 4, stk. 4, første afsnit. Skulle dette være tilfældet, skal skatte- og afgiftsmyndigheden gives medhold i den iværksatte revisionsanke, og dette uafhængigt af besvarelsen af de første tre forelagte spørgsmål.

29 I denne henseende er den forelæggende ret i det væsentlige af den opfattelse, at det ikke kan udelukkes, at de meget strenge kriterier for kravet om, at de enheder, der udgør en skattemæssig enhed, skal være underordnet det beherskende selskab i den skattemæssige enhed – hvilke kriterier er fastsat i tysk ret med henblik på at vurdere, om der foreligger en skattemæssig enhed – kan begrundes i henhold til en samlet læsning af de bestemmelser, som er nævnt i den foregående præmis.

30 Henset til den omstændighed, at disse enheder i henhold til de gældende nationale regler anses for ikke at have en selvstændig vilje, for så vidt som de befinder sig i et underordnelsesforhold til det beherskende selskab i den skattemæssige enhed, som de indgår i, må det nemlig fastslås, at de nævnte enheder ikke opfylder betingelsen om selvstændighed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1. Medlemsstaterne har ret til at lægge til grund, at enheder, der ikke opfylder selvstændighedskriterierne, ikke kan anses for afgiftspligtige personer, idet deres respektive omsætning og dermed den tilsvarende moms skal henføres til det beherskende selskab, henset til det over-underordnelsesforhold, som består mellem sidstnævnte selskab og disse enheder.

31 Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt medlemsstaterne reelt har beføjelse til ved typificering at præcisere de tilfælde, hvor det må lægges til grund, at bestemte enheder ikke har en selvstændig vilje og derfor ikke er selvstændige som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1.

32 Den forelæggende ret har i denne forbindelse anført, at tysk forfatningsret indrømmer den nationale lovgiver en sådan typificeringsbeføjelse, der er begrundet i den omstændighed, at for så vidt som fastlæggelsen af egenskaben af afgiftspligtig person indebærer finansielle byrder, bør de enheder, der tillægges denne egenskab, ikke befinde sig i uvished for så vidt angår deres skatte- og afgiftsmæssige forpligtelser. Den typificering, der således er foretaget af den tyske lovgiver, kan desuden støttes af en fortolkning af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit, som foretages i lyset af den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, og bestemmelsens tilblivelseshistorie.

33 Med hensyn til sidstnævnte punkt skal der i øvrigt tages hensyn til, at 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) angiveligt havde tjent til at give den allerede eksisterende tyske ordning for skattemæssige enheder legitimitet i EU-retten, således at denne medlemsstat kunne bevare denne ordning.

34 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [sjette direktivs] artikel 4, stk. 4, andet afsnit, sammenholdt med [direktivets] artikel 21, stk. 1, litra a), og artikel 21, stk. 3, […] fortolkes således, at de tillader en medlemsstat at udpege et medlem af en momsgruppe (»Organträger«, det beherskende selskab) som den afgiftspligtige person i stedet for momsgruppen (»Organkreis«, koncernen)?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende: Kan [sjette direktivs] artikel 4, stk. 4, andet afsnit, sammenholdt med [direktivets] artikel 21, stk. 1, litra a), og artikel 21, stk. 3, […] da påberåbes i denne henseende?

3) Skal der i forbindelse med den efterprøvelse af, om kravet i [UStG's] § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, om finansiel indlemmelse udgør en lovlig foranstaltning, der er nødvendig og passende for at opfylde de tilsigtede formål [om] at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse, som skal finde sted i henhold til [præmis 46 i dom af 16. juli 2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 44 og 45)], anvendes en streng eller en lempelig målestok?

4) Skal [sjette direktivs] artikel 4, stk. 1, og artikel 4, stk. 4, første afsnit, […] fortolkes således, at de tillader en medlemsstat ved typificering at anse en person for ikke at være selvstændig som omhandlet i [dette direktivs] artikel 4, stk. 1, […], såfremt den pågældende finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i en anden [erhvervsdrivendes] (det beherskende selskabs) virksomhed, således at [det beherskende selskab] kan gennemtrumfe sin vilje hos den pågældende person og derved kan forhindre, at der træffes beslutninger, der afviger herfra, hos den pågældende?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

35 Den tyske regering har principalt gjort gældende, at det første, det andet og det fjerde spørgsmål skal afvises, for så vidt som de ikke er relevante for afgørelsen af tvisten i hovedsagen, idet denne alene vedrører spørgsmålet om, hvorvidt der mellem NGD mbH og det beherskende selskab A foreligger en tilstrækkelig finansiel indlemmelse som omhandlet i UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, sammenholdt med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit.

36 Kun i tilfælde af, at dette spørgsmål skal besvares bekræftende, hvilket i det væsentlige lader forstå, at de to ovennævnte enheder skal anses for at udgøre en momsgruppe – hvilket den nævnte regering har bestridt – opstår de problemstillinger, der ligger til grund for de øvrige præjudicielle spørgsmål.

37 I denne henseende bemærkes, at det af Domstolens faste praksis følger, at det inden for rammerne af det samarbejde, der i artikel 267 TEUF er indført mellem Domstolen og de nationale retter, udelukkende tilkommer den nationale retsinstans, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retlige afgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, som den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (jf. bl.a. dom af 22.9.2016, Microsoft Mobile Sales International m.fl., C-110/15, EU:C:2016:717, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

38 Domstolen kan kun afvise at træffe afgørelse om et præjudicielt spørgsmål forelagt af en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (jf. bl.a. dom af 22.9.2016, Microsoft Mobile Sales International m.fl., C-110/15, EU:C:2016:717, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

39 Dette er imidlertid ikke tilfældet i den foreliggende sag, for så vidt som det første, det andet og det fjerde spørgsmål, der er blevet stillet Domstolen, og som i øvrigt vedrører fortolkningen af EU-retten, på ingen måde er hypotetiske, og for så vidt som det er blevet godtgjort, at der er en forbindelse med realiteten i tvisten i hovedsagen, idet disse spørgsmål – således som den forelæggende ret udtrykkeligt har anført i sin afgørelse – vedrører fortolkningen af EU-retlige bestemmelser, der er afgørende for afgørelsen af hovedsagen.

40 Nærmere bestemt har spørgsmålene om, hvorvidt dels de krav, der stilles i den tyske lovgivning med hensyn til udpegningen af én enkelt afgiftspligtig person i en momsgruppe, dels den måde, hvorpå denne lovgivning håndterer en manglende selvstændighed hos de enheder, der indgår i en sådan gruppe, i forhold til gruppens beherskende selskab, er forenelige med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, betydning for afgørelsen af tvisten i hovedsagen, eftersom de er afgørende for, om skatte- og afgiftsmyndigheden skal gives medhold i sin revisionsanke.

41 Det følger heraf, at det første, det andet og det fjerde forelagte spørgsmål kan antages til realitetsbehandling.

Realiteten

Det første spørgsmål

42 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for, at en medlemsstat ikke udpeger momsgruppen selv som én enkelt afgiftspligtig person i momsmæssig henseende, men derimod et medlem af denne gruppe, nemlig det beherskende selskab heri.

43 Det bemærkes, at det af Domstolens faste praksis fremgår, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. bl.a. dom af 24.2.2022, Airhelp (Forsinkelse af den omlagte flyvning), C-451/20, EU:C:2022:123, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

44 I denne henseende fremgår det af ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, at dette afsnit giver de enkelte medlemsstater mulighed for at betragte flere enheder som én enkelt afgiftspligtig person, når disse personer er etableret på denne 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. Den fastsætter heller ikke muligheden for, at medlemsstaterne kan pålægge erhvervsdrivende andre betingelser for at kunne udgøre en momsgruppe (jf. i denne retning dom af 25.4.2013, Kommissionen mod Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

45 Gennemførelsen af den ordning, der er fastsat i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, indebærer, at den nationale lovgivning, der er udstedt på grundlag af denne bestemmelse, tillader enheder, 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. Når en medlemsstat anvender denne bestemmelse, kan den eller de enheder, der er underordnede i denne bestemmelses forstand, således ikke anses for en eller flere afgiftspligtige personer som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 22.5.2008, Ampliscientifica og Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

46 Heraf følger, at ligestilling med én enkelt afgiftspligtig person i medfør af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, udelukker, at momsgruppens medlemmer vedbliver med selvstændigt at underskrive momsangivelser og vedbliver med i og uden for deres gruppe at blive anset for afgiftspligtige personer, da kun den ene afgiftspligtige person har beføjelse til at underskrive nævnte angivelser. Denne bestemmelse forudsætter således nødvendigvis, når en medlemsstat anvender den, at den nationale gennemførelseslovgivning sikrer, at der kun er én enkelt afgiftspligtig person, og at der kun udstedes ét enkelt momsnummer for gruppen (dom af 22.5.2008, Ampliscientifica og Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 19 og 20).

47 Det følger heraf, at tjenesteydelser leveret af en tredjepart til et medlem af en momsgruppe i en sådan situation i momsmæssig henseende skal betragtes som gennemført ikke til fordel for dette medlem, men for den momsgruppe i sig selv, som dette medlem tilhører (jf. i denne retning dom af 18.11.2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

48 Hvad angår den sammenhæng, hvori sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, indgår, fremgår det hverken af denne bestemmelse eller af den ordning, der er blevet indført ved dette direktiv, at bestemmelsen udgør en undtagelsesbestemmelse eller en særlig bestemmelse, som skal fortolkes strengt. Som det følger af Domstolens praksis, kan betingelsen om, at der finansielt skal være en nær tilknytning, ikke fortolkes strengt (jf. analogt for så vidt angår momsdirektivets artikel 11 dom af 25.4.2013, Kommissionen mod Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 36, og af 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2021:285, præmis 45).

49 Hvad angår de formål, der forfølges med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, bemærkes indledningsvis, at det af begrundelsen til det kommissionsforslag (KOM(73) 950 endelig), der førte til vedtagelsen af sjette direktiv, fremgår, at EU-lovgiver ved at vedtage denne bestemmelse har ønsket at give medlemsstaterne mulighed for af hensyn til administrativ forenkling eller forebyggelse af misbrug – såsom opsplitning af en virksomhed i flere afgiftspligtige personer, således at de hver især kan drage fordel af en særordning – ikke systematisk at betragte afgiftspligtige personer, hvis »selvstændighed blot er en juridisk teknikalitet«, som særskilte afgiftspligtige personer (jf. i denne retning dom af 25.4.2013, Kommissionen mod Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis, og af 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2021:285, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

50 Selv om sjette direktiv frem til det tidspunkt, hvor artikel 4, stk. 4, tredje afsnit, trådte i kraft ved Rådets direktiv 2006/69/EF af 24. juli 2006 om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til visse foranstaltninger, der skal forenkle momsopkrævningen og bidrage til at bekæmpe svig eller unddragelse, og om ophævelse af visse beslutninger om at tillade fravigelser (EUT 2006, L 221, s. 9), i denne henseende ikke indeholdt bestemmelser, der udtrykkeligt gav medlemsstaterne mulighed for at træffe de nødvendige foranstaltninger for at bekæmpe momssvig og momsunddragelse, var denne omstændighed ikke til hinder for, at medlemsstaterne inden denne ikrafttræden kunne træffe sådanne foranstaltninger, idet medlemsstaternes bekæmpelse af momssvig og momsunddragelse er et formål, som anerkendes og støttes af sjette direktiv, selv uden EU-lovgivers udtrykkelige bemyndigelse (jf. i denne retning dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

51 Med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, kan medlemsstaterne således inden for rammerne af deres skønsmargin underlægge anvendelsen af ordningen om momsgrupper visse begrænsninger, forudsat at disse vedrører nævnte direktivs tilsigtede formål om at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse (jf. i denne retning dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

52 I det foreliggende tilfælde fremgår det indledningsvis af forklaringerne fra den forelæggende ret og den tyske regering, at den tyske lovgiver ved UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, som fastsætter mulighed for at danne »skattemæssige enheder«, har gjort brug af den mulighed, der er givet i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit.

53 Det fremgår dernæst af de nævnte forklaringer, at selv om det beherskende selskab i en momsgruppe i medfør af tysk ret betragtes som én enkelt afgiftspligtig person for denne gruppe som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, fastsætter AO's § 73 imidlertid, at et behersket selskab i givet fald kan være betalingspligtig for skatter, der svarer til de øvrige medlemmer af den skattemæssige enhed, som det indgår i, herunder det beherskende selskab heri, med hensyn til hvilke den skattemæssige enhed, som de udgør, er relevant i skattemæssig henseende.

54 Endelig fremgår det af den forelæggende rets forklaringer, at i henhold til tysk ret kan en enhed, der indgår i en momsgruppe, kun anses for at være finansielt indlemmet i det beherskende selskabs virksomhed som omhandlet i UStG's artikel 2, stk. 2, nr. 2, første punktum,

sammenholdt med sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, hvis det beherskende selskab er i stand til at gennemtrumfe sin vilje, hvilket kræver, at selskabet besidder såvel en andelsmajoritet som flertallet af stemmerettighederne i den nævnte enhed.

55 Hvad indledningsvis angår spørgsmålet om, hvorvidt sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er til hinder for den tyske praksis, der består i, at ikke momsgruppen selv, men et medlem heri, nemlig dens beherskende selskab, udpeges som én enkelt afgiftspligtig person, skal det præciseres, at selv om Domstolen i dom af 22. maj 2008, Ampliscientifica og Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 19 og 20), og af 17. september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 34, 35 og 37), i det væsentlige fastslog, at momsgruppen som afgiftspligtig person er betalingspligtig for momsen, forholder det sig – som generaladvokaten har anført i punkt 79 i forslaget til afgørelse – ikke desto mindre således, at når flere retligt uafhængige medlemmer af en momsgruppe sammen udgør én enkelt afgiftspligtig person, skal der være én enkelt repræsentant, der påtager sig gruppens momsforpligtelser i forhold til skatte- og afgiftsmyndighederne. Sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, indeholder imidlertid ikke nogen forskrift om udpegelsen af momsgruppens repræsentative enhed eller om, i hvilken form denne påtager sig forpligtelserne som afgiftspligtig person for en sådan gruppe.

56 I denne henseende, og uafhængigt af muligheden for at fastsætte en repræsentation for momsgruppen af et af disse medlemmer, kan de formål, der er omhandlet i præmis 49, begrunde, at det beherskende selskab i momsgruppen udpeges som én enkelt afgiftspligtig person, når dette selskab er i stand til at gennemtrumfe dets vilje over for de øvrige enheder, der indgår i denne gruppe, hvorved det bliver muligt at sikre en korrekt opkrævning af momsen.

57 Når dette er sagt, kræves det desuden, at den omstændighed, at det ikke er momsgruppen selv, men dens beherskende selskab, som repræsenterer den, og som varetager rollen som én enkelt afgiftspligtig person som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, ikke medfører en risiko for tab af afgiftsindtægter.

58 Det fremgår af forklaringerne fra den forelæggende ret, således som anført i nærværende doms præmis 27, og fra den tyske regering i dens skriftlige indlæg, at for så vidt som den angivelsespligt, der påhviler det beherskende selskab, også omfatter ydelser leveret og modtaget af alle medlemmer i denne gruppe, og den afgiftsbyrde, der opstår herved, omfatter samtlige disse ydelser, ville dette føre til det samme resultat, som hvis momsgruppen selv var afgiftspligtig for denne afgift.

59 Det fremgår ligeledes af de nævnte forklaringer, at selv om samtlige momsforpligtelser i medfør af tysk ret påhviler det nævnte beherskende selskab, i dets egenskab af repræsentant for momsgruppen over for skatte- og afgiftsmyndighederne, forholder det sig ikke desto mindre således, at disse skatte- og afgiftsmyndigheder i givet fald kan vende sig mod de øvrige enheder, der udgør denne gruppe, på grundlag af AO's § 73.

60 Henset til ovenstående betragtninger skal det fastslås, at sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for, at en medlemsstat ikke udpeger momsgruppen selv som én enkelt afgiftspligtig person i momsmæssig henseende, men derimod et medlem af denne gruppe, nemlig det beherskende selskab heri, når dette selskab er i stand til at gennemtrumfe dets vilje over for de øvrige enheder, der indgår i denne gruppe, og på betingelse af, at denne udpegning ikke medfører en risiko for tab af afgiftsindtægter.

Det andet spørgsmål

61 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, sammenholdt med direktivets artikel 21, stk. 1, litra a), og artikel 21, stk. 3, kan anses for at have direkte virkning, der gør det muligt for afgiftspligtige personer over for deres medlemsstat at påberåbe sig bestemmelsen i tilfælde, hvor lovgivningen i denne medlemsstat ikke er i overensstemmelse med disse bestemmelser og ikke kan fortolkes i overensstemmelse med bestemmelserne. Det andet spørgsmål er kun stillet af den forelæggende ret for det tilfælde, at det første spørgsmål besvares således, at sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for, at en medlemsstat ikke udpeger momsgruppen selv som én enkelt afgiftspligtig person i momsmæssig henseende, men derimod et medlem af denne gruppe, nemlig det beherskende selskab heri.

62 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det ufornødent at besvare det andet spørgsmål.

Det tredje spørgsmål

63 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning, hvorefter muligheden for, at en given enhed kan udgøre en momsgruppe sammen med det beherskende selskab, gøres betinget af, at dette selskab ud over at besidde flertallet af stemmerettighederne i enheden også skal besidde en andelsmajoritet i enhedens kapital.

64 Det skal indledningsvis bemærkes, at den betingelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, og hvorefter dannelsen af en momsgruppe forudsætter, at de berørte personer er finansielt, økonomisk og organisatorisk nært knyttet til hinanden, præciseres på nationalt plan, således at denne artikel har karakter af en betingelse i den forstand, at den kræver, at nationale bestemmelser fastsætter den nøjagtige betydning af denne tilknytning (jf. i denne retning dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 50).

65 Det er imidlertid vigtigt for en ensartet anvendelse af sjette direktiv, at begrebet »finansielt […] nært knyttet til hinanden« som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 4, andet afsnit, undergives en selvstændig og ensartet fortolkning. En sådan fortolkning er nødvendig, selv om den i denne artikel fastsatte ordning er fakultativ for medlemsstaterne med henblik på at undgå forskelle i anvendelsen af denne ordning fra én medlemsstat til den anden, når den gennemføres (jf. analogt dom af 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2021:285, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

66 Det bemærkes i denne henseende, at selv om sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit – således som det er blevet anført i nærværende doms præmis 44 og 51 – ikke udtrykkeligt fastsætter en mulighed for medlemsstaterne for at pålægge erhvervsdrivende andre betingelser for at kunne danne en momsgruppe, kan disse inden for rammerne af deres skøn undergive anvendelsen af ordningen om momsgrupper visse begrænsninger, forudsat at de er i tråd med dette direktivs formål om at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse, og forudsat at EU-retten og dens generelle principper, herunder proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftens neutralitet, overholdes (jf. analogt dom af 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2021:285, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).

67 Det skal ligeledes bemærkes, at det følger af den retspraksis, hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 48, at betingelsen om, at der skal foreligge en nær tilknytning på det finansielle plan, ikke kan fortolkes strengt.

68 Nærmere bestemt har Domstolen, henset til selve ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, præciseret, at den omstændighed, at karakteren af tilknytningen mellem enhederne i en momsgruppe blot skal være nær, ikke i mangel af andre krav kan føre til den antagelse, at EU-lovgiver har haft til hensigt at forbeholde deltagelse i ordningen om momsgrupper alene for enheder, som er i et underordnelsesforhold til det beherskende selskab i den pågældende gruppe af virksomheder. Selv om den omstændighed, at der foreligger et sådant over-underordnelsesforhold, danner grundlag for en formodning for, at der består en nær tilknytning mellem de omhandlede enheder, kan dette forhold imidlertid som udgangspunkt ikke betragtes som en nødvendig betingelse for dannelsen af en momsgruppe. Den eneste undtagelse hertil ville være tilfælde, hvor en sådan betingelse i en bestemt national sammenhæng ville udgøre en nødvendig og passende foranstaltning til at opfylde de tilsigtede formål om at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse (jf. i denne retning dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 44 og 45).

69 Det følger heraf, at kravet om at have flertallet af stemmerettighederne, ud over kravet om at besidde en andelsmajoritet, i henhold til kravet om finansiel indlemmelse som omhandlet i UStG's § 2, stk. 2, nr. 2, første punktum, umiddelbart ikke udgør – hvilket det imidlertid påhviler den forelæggende ret at efterprøve – en nødvendig og passende foranstaltning til at opfylde formålene om at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse, således at et sådant krav principielt ikke kan opstilles i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit.

70 I denne sammenhæng er det ikke uden betydning, således som det fremgår af den tyske regerings svar på Domstolens skriftlige spørgsmål, at denne regering i det væsentlige har anerkendt, at ingen af de to krav, der er nævnt i den foregående præmis i nærværende dom, er absolut nødvendigt, for så vidt som det beherskende organ er i stand til at påtvinge sin vilje over for de andre enheder, der indgår i momsgruppen.

71 Henset til ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning, hvorefter muligheden for, at en given enhed kan udgøre en momsgruppe sammen med det beherskende selskab, gøres betinget af, at dette selskab ud over at besidde flertallet af stemmerettighederne i enheden også skal besidde en andelsmajoritet i enhedens kapital.

Det fjerde spørgsmål

72 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 4, stk. 4, sammenholdt med direktivets artikel 4, stk. 1, første afsnit, skal fortolkes således, at den førstnævnte bestemmelse er til hinder for, at en medlemsstat ved typificering anser bestemte enheder for ikke at være selvstændige, når disse enheder finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i det beherskende selskab i en momsgruppe.

73 Indledningsvis bemærkes, at i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 1, anses en person, der selvstændigt udøver en af de i artiklens stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed, for en afgiftspligtig person.

74 Sjette direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit, præciserer, at ved udtrykket »selvstændigt« undtages fra beskatningen lønmodtagere og andre personer, for så vidt som disse 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 samt arbejdsgiverens ansvar.

75 Artiklens stk. 4, andet afsnit, bestemmer, at medlemsstaterne med forbehold af det i sjette direktivs artikel 29 nævnte samråd har mulighed for at betragte personer, der er etableret i indlandet, og som »i retlig forstand er selvstændige«, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som udgørende én enkelt afgiftspligtig person.

76 Det skal ligeledes bemærkes, således som Kommissionen har anført i punkt 3.2, første og andet afsnit, i meddelelse KOM(2009) 0325 endelig udg., at ved oprettelse af en momsgruppe i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, fusioneres flere nært forbundne afgiftspligtige personer til én enkelt momspligtig person. Institutionen præciserede i øvrigt, at »en momsgruppe [kunne] beskrives som en »fiktiv« enhed skabt til momsformål, hvor den økonomiske substans går forud for juridisk form«. En momsgruppe er en særlig form for afgiftspligtig person, der kun eksisterer til momsformål. Den bygger på de faktiske finansielle, økonomiske og organisatoriske bånd mellem virksomheder. Mens hvert medlem af gruppen bevarer sin egen juridiske form, er det kun til momsformål, at momsgruppen har forrang for de juridiske former, der eksisterer i henhold til f.eks. civilretten eller selskabsretten.

77 Det fremgår endvidere af Domstolens faste praksis, at en tjenesteydelse kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser (jf. i denne retning dom af 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

78 For at fastslå, om der mellem en enhed, der indgår i en momsgruppe, og gruppens øvrige medlemmer, herunder gruppens beherskende selskab, består et sådant retsforhold, som indebærer, at de af denne enhed leverede ydelser er momspligtige, skal det vurderes, om enheden udøver selvstændig økonomisk virksomhed. I denne forbindelse skal det undersøges, om en sådan enhed kan anses for at være selvstændig, for så vidt som den udøver sin virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og for så vidt som den bl.a. selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med dens virksomhed (jf. analogt dom af 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 25, og af 13.6.2019, IO (Moms – virksomhed som bestyrelsesmedlem), C-420/18, EU:C:2019:490, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

79 Selv om momsgruppens beherskende selskab A i sin egenskab af enkelt afgiftspligtig person og repræsentant for denne gruppe i det foreliggende tilfælde er ansvarlig for at underskrive afgiftsangivelserne på vegne af alle de enheder, der indgår i denne gruppe, herunder NGD mbH, forholder det sig ikke desto mindre således – som det fremgår af nærværende doms præmis 27 og 57-59 – at disse enheder selv bærer de økonomiske risici, der er forbundet med udøvelsen af deres respektive økonomiske virksomhed. Det følger heraf, at disse enheder skal anses for at udøve selvstændig økonomisk virksomhed, således at de ikke ved typificering kan kvalificeres som »ikke-uafhængige enheder« som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, og artikel 4, stk. 4, første afsnit, alene på grund af deres tilhørsforhold til en momsgruppe.

80 Denne fortolkning støttes i øvrigt af den omstændighed, at selv om det fremgår af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, at de enheder, der kan udgøre en momsgruppe, finansielt, økonomisk og organisatorisk skal være nært knyttet til hinanden, foreskriver denne bestemmelse imidlertid

ikke, at tilstedeværelsen af denne tilknytning vil indebære, at den økonomiske virksomhed, som en anden enhed i gruppen end det beherskende selskab udøver, ikke er selvstændig. Det følger således ikke af den nævnte bestemmelse, at denne enhed ophører med at udøve selvstændig økonomisk virksomhed som omhandlet i det nævnte direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit, alene på grund af tilhørsforholdet til momsgruppen.

81 Henset til ovenstående betragtninger skal det fjerde spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, sammenholdt med direktivets artikel 4, stk. 1, første afsnit, skal fortolkes således, at den førstnævnte bestemmelse er til hinder for, at en medlemsstat ved typificering anser bestemte enheder for ikke at være selvstændige, når disse enheder finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i det beherskende selskab i en momsgruppe.

Sagsomkostninger

82 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) Artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2000/65/EF af 17. oktober 2000,

skal fortolkes således, at

denne bestemmelse ikke er til hinder for, at en medlemsstat som én enkelt afgiftspligtig person for en gruppe dannet af personer, som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, udpeger det beherskende selskab heri, når dette selskab er i stand til at gennemtrumfe dets vilje over for de øvrige enheder, der indgår i denne gruppe, og på betingelse af, at denne udpegning ikke medfører en risiko for tab af afgiftsindtægter.

2) Artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2000/65,

skal fortolkes således, at

bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning, hvorefter muligheden for, at en given enhed sammen med det beherskende selskab kan udgøre en gruppe dannet af personer, som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, gøres betinget af, at dette selskab ud over at besidde flertallet af stemmerettighederne i enheden også skal besidde en andelsmajoritet i enhedens kapital.

3) Artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2000/65, sammenholdt med artikel 4, stk. 1, første afsnit, i direktiv 77/388, som ændret,

skal fortolkes således, at

den førstnævnte bestemmelse er til hinder for, at en medlemsstat ved typificering anser bestemte enheder for ikke at være selvstændige, når disse enheder finansielt, økonomisk og organisatorisk er indlemmet i det beherskende selskab i en gruppe dannet af personer, som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden.

Underskrifter