Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 6. oktober 2016 [1]

Sag C-274/15

Europa-Kommissionen
mod

Storhertugdømmet Luxembourg

»Afgiftsret — moms — artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112/EF — afgiftsfritagelse for visse gruppers ydelser til deres medlemmer — præstation af ydelser, som er direkte nødvendige for en afgiftsfritaget eller ikke-afgiftspligtig transaktion — gruppens medlemmers fradrag af indgående afgift — et medlems handlen i eget navn for gruppens regning«

I – Indledning

1. Den foreliggende sag, som er anlagt af Europa-Kommissionen mod Storhertugdømmet Luxembourg, vedrører forskellige merværdiafgiftsbestemmelser i luxembourgsk ret, som forbundet med afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 132, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [2] (herefter »momsdirektivet«) [3]. Baggrunden for denne afgiftsfritagelse er EU-lovgivers beslutning om principielt ikke at give virksomheder, som leverer afgiftsfritagne ydelser, som f.eks. sygehuse, 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 indirekte bæres af modtageren.

2. 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. 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 ved skabelsen af en afgiftsfritagelse uden fradrag for indgående moms som en slutbruger, der heller ikke skal betale moms, men som heller ikke kan gøre fradrag for indgående moms gældende, selv om den mod vederlag leverer ydelser eller varer.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — EUT 2006, L 347, s. 1.

3 — Domstolen har i det forløbne årti kun beskæftiget sig med denne afgiftsfritagelse og dens talrige kriterier tre gange (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). Aktuelt verserer imidlertid samtidig fire sager for Domstolen. Ud over den foreliggende sag er det sagerne C-326/15 (DNB Banka), C-605/15 (Aviva) og C-616/15 (Kommissionen mod Tyskland).

3. Da der også for virksomheder, der leverer ikke-afgiftspligtige ydelser, kan være situationer, hvor det økonomisk set giver mening eller endog er nødvendigt ikke at frembringe de enkelte ydelsesdele alene, men sammen med andre ligeledes afgiftsfritagne virksomheder (f.eks. driver flere etablerede læger sammen større medicinsk udstyr), fritager momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), også disse leveringer fra sammenslutningen til dets medlemmer. Dermed påvirker udelukkelsen af fradrag for indgående moms for så vidt ikke prisdannelsen, hvilket lader omfanget af afgiftsfritagelsen for slutbrugeren bestå uafhængig af, om ydelsen helt alene frembringes af en afgiftsfritagen virksomhed eller af denne sammen med andre afgiftsfritagne virksomheder.

4. Med den foreliggende sag skal det afklares, om Storhertugdømmet Luxembourg er gået for langt i sin gennemførelse af denne fritagelse og andre relevante bestemmelser i EU's momslovgivning og dermed har tilsidesat konkurrenceretten for at imødekomme sine virksomheders økonomiske interesser.

II – Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

5. Momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, beskriver konceptet for beskatning af merværdien således:

»Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.«

6. I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), er »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« momspligtig. I henhold til bestemmelsens litra a) gælder det samme for »levering af varer«.

7. I henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), fritager medlemsstaterne 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«.

8. Om fradrag af moms, som er pålagt en transaktions omkostningselementer (fradrag af indgående afgift), fastsætter momsdirektivets artikel 168 følgende:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[…]«

9. Momsdirektivets [4] artikel 178 indeholder følgende bestemmelser om fradragsproceduren:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240

[…]«

10. Endelig indeholder momsdirektivet også specielle bestemmelser om kommissionsforretninger, som spiller en rolle i den foreliggende sag. Det drejer sig for det første om direktivets artikel 14, stk. 2, som indeholder følgende bestemmelse for levering af varer:

»2. Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

[…]

c) overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.«

11. For det andet fastsætter momsdirektivets artikel 28 for så vidt angår ydelser:

»Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.«

12. Alle væsentlige bestemmelser var allerede indeholdt i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [5] (herefter »sjette direktiv«), som blev kodificeret på ny ved momsdirektivet. I den foreliggende sag skal der derfor også tages hensyn til Domstolens retspraksis vedrørende dette direktiv.

Luxembourgsk ret

13. Artikel 44, stk. 1, litra y), i lov af 12. februar 1979 om moms (herefter »Luxembourgs momslov«) indeholder en momsfritagelse, som er identisk med den franske version af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

14. Til præcisering af anvendelsen af denne momsfritagelse udstedtes storhertugelig forordning af 21. januar 2004 om momsfritagelse for de ydelser, som selvstændige grupper af personer leverer til deres medlemmer (herefter »den luxembourgske forordning«).

4 — Som affattet før ændringen ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13.7.2010 om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår faktureringsreglerne (EUT 2010, L 189, s. 1), som ifølge dets artikel 2, stk. 1, andet afsnit, først finder anvendelse fra den 1.1.2013 og derfor ikke er relevant for den foreliggende sag.

5 — EUT 1977, L 145, s. 1.

15. I henhold til artikel 1 i den luxembourgske forordning skal en selvstændig gruppe af personer som omhandlet i den luxembourgske momslovs artikel 44, stk. 1, litra y), enten have egen status som juridisk person [litra a)] eller handle i eget navn over for sine medlemmer og tredjemand [litra b)]. Ved storhertugelig forordning af 7. august 2012 blev denne bestemmelse suppleret med et stk. 2. Dette stykke fastsætter, at forordningen ikke gælder for selvstændige grupper af personer, hvis ydelser hos et eller flere medlemmer primært tjener til udførelse af afgiftspligtige transaktioner.

16. Artikel 2 i den luxembourgske forordning fastsætter betingelser for afgiftsfritagelsen i henhold til den luxembourgske momslovs artikel 44, stk. 1, litra y). Litra a), første punktum, fastsætter, at gruppens aktiviteter udelukkende skal bestå af ydelser med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester. Medlemmernes virksomhed skal ifølge bestemmelsen enten være fritaget for afgift, eller de må ikke være afgiftspligtige for den. I henhold til litra a), andet punktum, opfyldes denne betingelse imidlertid også af personer, som i forbindelse med deres afgiftsfritagne eller ikke-afgiftspligtige virksomhed også udøver afgiftspligtige transaktioner, hvis disse ikke overstiger 30% af de samlede transaktioner. Artikel 3 i den luxembourgske forordning indeholder nærmere bestemmelser vedrørende denne transaktionsgrænse, ifølge hvilke denne grænse under bestemte omstændigheder kan overskrides med op til 50%.

17. Artikel 4 i den luxembourgske forordning tillader desuden disse personer at fradrage den indgående moms, som *gruppen* er blevet faktureret for de af denne erhvervede ydelser. I henhold til administrativt cirkulære nr. 707 af 29. januar 2004 (herefter »det luxembourgske cirkulære«), som især fastsætter de bilag, som medlemmerne skal fremlægge, sker denne overførsel af fradragsretten for at sikre afgiftsneutraliteten.

18. Endelig henviser en note af 18. december 2008, der blev udfærdiget af den fungerende momsarbejdsgruppe under Comité d'Observation des Marchés (komité til overvågning af markedet) (CObMa), som ifølge sin tekst er affattet efter aftale med Administration de l'Enregistrement et des Domaines (luxembourgsk skatte- og afgiftsmyndighed), ligeledes til afgiftsfritagelsen for selvstændige grupper af personer (herefter »CObMa-noten«). Heri behandles bl.a. spørgsmålet om, hvilken person der skal figurere på en faktura, som er udstedt af en tredjemand, og som vedrører fælles omkostninger, hvis gruppen ikke har selvstændig status som juridisk person. I denne sammenhæng præciseres det, at i tilfælde af, at et medlem erhverver tredjemands ydelser i eget navn for gruppens regning, sker viderefaktureringen af de fælles udgifter til gruppen uden for momsens anvendelsesområde.

III – Baggrunden for retssagen

19. Ved skrivelse af 7. april 2011 meddelte Kommissionen Storhertugdømmet Luxembourg, at den var i tvivl om, hvorvidt forskellige luxembourgske bestemmelser i forbindelse med gennemførelsen af afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), var i overensstemmelse med EU-retten.

20. I sin begrundede udtalelse af 27. januar 2012 fandt Kommissionen ikke sine betænkeligheder afkræftet og opfordrede Storhertugdømmet Luxembourg til inden for to måneder at tage de nødvendige skridt til at tilpasse sine bestemmelser til EU-retten.

21. For det første respekterer Storhertugdømmet Luxembourg nemlig ikke momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), idet den luxembourgske afgiftsfritagelse også gælder i tilfælde, hvor gruppen udøver en ydelse, der ikke er direkte nødvendig for et medlems afgiftsfritagne eller ikke-afgiftspligtige virksomhed. For det andet er det i strid med momsdirektivets artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), at give gruppens medlemmer ret til momsfradrag på indkøbte ydelser, som ikke leveres og faktureres til medlemmerne, men til gruppen. For det tredje skal et medlems indkøb af en ydelse for gruppens regning i henhold til momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28 behandles som to på hinanden følgende ydelser og må ikke betragtes som ikke momsmæssigt relevant.

IV – Retssagen for Domstolen

22. Efter at Storhertugdømmet Luxembourg ikke havde fulgt Kommissionens opfordring inden for den fastsatte frist, anlagde Kommissionen den 8. juni 2015 sag ved Domstolen i henhold til artikel 258, stk. 2, TEUF og nedlagde følgende påstand:

— Det fastslås, at Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af momsdirektivet, navnlig direktivets artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 132, stk. 1, litra f), artikel 1, stk. 2, andet afsnit, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), samt artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28, ved at indføre en momsordning vedrørende selvstændige grupper af personer, således som denne ordning er defineret ved artikel 44, stk. 1, litra y), i den luxembourgske momslov, ved artikel 1-4 i den luxembourgske forordning, ved det luxembourgske administrative cirkulære, for så vidt som cirkulæret indeholder forklaringer til den luxembourgske forordnings artikel 1-4, samt ved CObMa-noten.

— Storhertugdømmet Luxembourg tilpligtes at betale sagens omkostninger.

23. Storhertugdømmet Luxembourg har nedlagt følgende påstand:

— Kommissionens søgsmål afvises som delvis uantageligt, i øvrigt som ubegrundet, subsidiært som helhed som ubegrundet.

— Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

24. Parterne har forhandlet for Domstolen, først skriftligt og den 30. juni 2016 også mundtligt.

V – Bedømmelse

A – *Første anbringende: anvendelse af ydelserne hos gruppens medlemmer*

25. Kommissionen gør med sit første anbringende gældende, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 132, stk. 1, litra f), er tilsidesat.

26. I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), er alle ydelser, som foretages af en afgiftspligtig person, principielt momspligtige. Ganske vist indeholder momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), en afgiftsfritagelse for selvstændige grupper af personers ydelser til deres medlemmer. Denne finder dog kun anvendelse, hvis ydelserne er direkte nødvendige for medlemmernes virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige.

27. Efter Kommissionens opfattelse finder momsfritagelsen i den luxembourgske momslovs artikel 44, stk. 1, litra y), i henhold til den luxembourgske forordnings artikel 2, litra a), samt artikel 3 imidlertid også anvendelse, hvis gruppens ydelser anvendes til et medlems afgiftspligtige virksomhed, hvis blot den *afgiftspligtige* virksomhed ikke udgør mere end 30%, henholdsvis i visse tilfælde ikke mere end 45% af den samlede omsætning.

1. Det første anbringendes formalitet

28. Storhertugdømmet Luxembourg er af den opfattelse, at det første anbringende bør afvises.

29. Luxembourg er for det første af den opfattelse, at Kommissionen med sit første anbringende har udvidet sagens genstand i forhold til den begrundede udtalelse. Mens det i sidstnævnte alene blev kritiseret, at også de af gruppens ydelser var fritaget for moms, som primært eller udelukkende tjente til at gennemføre medlemmernes afgiftspligtige transaktioner, er søgsmålet ikke begrænset til dette punkt. Nu angriber Kommissionen generelt, at gruppens ydelser, som er knyttet til et medlems afgiftspligtige transaktioner, kan være fritaget for afgiften.

30. Det fremgår af fast retspraksis, at genstanden for et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF fastlægges ved Kommissionens begrundede udtalelse, således at søgsmålet skal støttes på de samme grunde og anbringender som denne udtalelse [6]. Dog kan Kommissionen uddybe sine oprindelige klagepunkter i stævningen, for så vidt som den ikke dermed ændrer søgsmålets genstand [7].

31. Det fremgår klart af Kommissionens begrundede udtalelse, at den ikke finder, at betingelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), ifølge hvilken gruppen skal yde de direkte nødvendige tjenester for udøvelsen af et medlems virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken medlemmet ikke er afgiftspligtigt, er respekteret i luxembourgsk ret [8]. Når Kommissionen vedrørende denne sagsgenstand i sin stævning eksplicit anfører, at de luxembourgske bestemmelser udgør en tilsidesættelse i alle tilfælde, hvor ydelserne tjener til et medlems afgiftspligtige transaktioner, præciserer den derfor kun på lovlig vis sit allerede tidligere formulerede klagepunkt.

32. Desuden er Storhertugdømmet Luxembourg af den opfattelse, at Kommissionen i den administrative procedure har tilsidesat princippet om loyalt samarbejde, som den er forpligtet til i henhold til artikel 4, stk. 3, TEU. Således informerede Storhertugdømmet – efter udløbet af den frist, som Kommissionen havde sat i den begrundede udtalelse – Kommissionen om en tilføjelse til artikel 1 i den luxembourgske forordning [9] som reaktion på det første klagepunkt i den begrundede udtalelse. Alligevel havde Kommissionen gennem 18 måneder ikke udtrykt reservationer over for denne ændring, før den meddelte, at den ville anlægge sag.

33. Det fremgår af fast retspraksis, at det tilkommer Kommissionen at vælge det tidspunkt, hvor traktatbrudssøgsmålet anlægges [10]. I den foreliggende sag ses der ikke at foreligge en undtagelsessituation, i hvilken Kommissionen ved sin adfærd i den administrative procedure kunne have forringet Storhertugdømmet Luxembourgs forsvarsrettigheder. Navnlig er Kommissionen ikke forpligtet til at tage stilling til egnetheden af de afhjælpsforanstaltninger, som den pågældende medlemsstat først træffer efter udløbet af fristen i den begrundede udtalelse. Det er således alene retsstillingen i medlemsstaten på tidspunktet for udløbet af denne frist, der er afgørende for spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et traktatbrud [11], og dermed for velbegrundetheden af et søgsmål.

34. Det første anbringende kan således antages til realitetsbehandling.

6 — Jf. bl.a. dom af 15.12.1982, Kommissionen mod Danmark (211/81, EU:C:1982:437, præmis 14), af 26.4.2005, Kommissionen mod Irland (C-494/01, EU:C:2005:250, præmis 35), og af 16.4.2015, Kommissionen mod Tyskland (C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 19).

7 — Jf. dom af 11.9.2001, Kommissionen mod Irland (C-67/99, EU:C:2001:432, præmis 23), af 19.12.2013, Kommissionen mod Polen (C-281/11, EU:C:2013:855, præmis 88), og af 16.4.2015, Kommissionen mod Tyskland (C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 19).

8 — Jf. punkt 20 og 21 samt punkt 68 og 69 i den begrundede udtalelse.

9 — Jf. ovenfor, punkt 15.

10 — Jf. bl.a. dom af 10.12.1968, Kommissionen mod Italien (7/68, EU:C:1968:51, s. 642), af 1.6.1994, Kommissionen mod Tyskland (C-317/92, EU:C:1994:212, præmis 4), og af 16.4.2015, Kommissionen mod Tyskland (C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 14).

11 — Jf. bl.a. dom af 10.9.1996, Kommissionen mod Tyskland (C-61/94, EU:C:1996:313, præmis 42), af 26.4.2005, Kommissionen mod Irland (C-494/01, EU:C:2005:250, præmis 29), og af 26.5.2016, Kommissionen mod Grækenland (C-244/15, EU:C:2016:359, præmis 47).

2. Det første anbringendes realitet

35. Storhertugdømmet Luxembourg gør subsidiært gældende, at det første anbringende heller ikke kan gives medhold i realiteten.

36. Afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), finder nemlig anvendelse på grupper af personer, hvis medlemmer foruden deres afgiftsfritagne eller ikke-afgiftspligtige virksomhed også udøver en afgiftspligtig virksomhed. De ydelser, som en gruppe leverer, er imidlertid i sagens natur fællesudgifter for et medlem, som ikke kan henføres til en bestemt af medlemmets aktiviteter. Såfremt det på denne baggrund kun skulle være muligt at fritage ydelser, som alene hænger sammen med afgiftsfritagne eller ikke-afgiftspligtige aktiviteter, ville afgiftsfritagelsen i praksis slet ikke have noget anvendelsesområde.

37. I det omfang Storhertugdømmet derudover henviser til tilføjelsen til den luxembourgske forordning ved en artikel 1, stk. 2 [12], er dette uden betydning for det foreliggende søgsmål. Det afgørende for bedømmelsen af søgsmålet er retsstillingen i Luxembourg ved udgangen af marts 2012 ved udløbet af den frist, som var indeholdt i den begrundede udtalelse [13]. Den nævnte bestemmelse blev imidlertid først udstedt senere, den 7. august 2012.

38. Dernæst skal der ved bedømmelsen af det første anbringende sondres mellem to forskellige betingelser i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), som fremgår entydigt af ordlyden.

39. For det første er det en betingelse for afgiftsfritagelsen, at gruppens medlemmer udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige.

40. Derudover er det imidlertid for det andet et krav, at enhver ydelse, for at være fritaget for afgiften, præsteres med henblik på at yde medlemmerne de for udøvelsen af denne virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, direkte nødvendige tjenester. Såfremt et medlem af en gruppe altså foruden en afgiftsfritaget virksomhed også udøver en afgiftspligtig virksomhed, kan gruppens ydelser til medlemmet ganske vist alligevel være fritaget for afgiften. Dette forudsætter imidlertid, at de præsteres direkte med henblik på udøvelsen af hans afgiftsfritagne virksomhed, men ikke af hans afgiftspligtige virksomhed.

41. For så vidt angår denne anden, supplerende betingelse er der ved fortolkningen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), ingen grund til at afvige fra bestemmelsens klare ordlyd. Vedrørende denne bestemmelse har Domstolen nemlig analogt allerede fastslået, at på baggrund af, at det er nødvendigt at fortolke afgiftsfritagelserne inden for momsretten indskrænkende, er enhver udvidende fortolkning af den præcise ordlyd af betingelserne for afgiftsfritagelse i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), uforenelig med bestemmelsens formål [14].

42. Ganske vist må en streng fortolkning ikke gøre de omhandlede momsfritagelser så godt som uanvendelige i praksis [15]. Dette kan der imidlertid ikke være tale om i det foreliggende tilfælde. I modsætning til, hvad Storhertugdømmet Luxembourg gør gældende, skal en gruppes ydelser til gruppens medlemmer ikke nødvendigvis henføres til disses fællesudgifter og dermed alle deres

12 — Jf. ovenfor, punkt 15.

13 — Jf. ovenfor, punkt 33.

14 — 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).

15 — Jf. dom af 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, præmis 62), og af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 30), begge vedrørende sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f); jf. vedrørende andre afgiftsfritagelser desuden dom af 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 16), og af 9.12.2015, Cadman, C-595/13, EU:C:2015:801, præmis 68).

aktiviteter som helhed. Dette er nemlig kun tilfældet, hvis et medlem lader opgaver, som hører til hans almindelige administrative aktivitet, udføre af gruppen, f.eks. bogføring. Et medlem kan imidlertid også lægge andre opgaver ud til en gruppe, f.eks. drift af større medicinsk udstyr, som alene har direkte sammenhæng med hans afgiftsfritagne virksomhed.

43. Da den luxembourgske forordnings artikel 2, litra a), også fastsætter en afgiftsfritagelse i tilfælde, hvor ydelsen ikke præsteres med direkte henblik på et medlems afgiftsfritagne eller ikke-afgiftspligtige virksomhed, er den således i strid med momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 132, stk. 1, litra f).

44. Kommissionens første anbringende må således tages til følge.

B – *Det andet anbringende: gruppens medlemmers fradrag af moms*

45. Kommissionen gør med sit andet anbringende gældende, at der er sket en tilsidesættelse af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a).

46. I henhold til den luxembourgske forordnings artikel 4 er medlemmer af en gruppe, som udøver en afgiftspligtig virksomhed, berettiget til at fradrage momsen af indkøb, som ikke er foretaget af medlemmet, men af gruppen med henblik på udøvelsen af dennes virksomhed. Ifølge momsdirektivets bestemmelser og Domstolens retspraksis er det imidlertid kun gruppen, der kan fradrage denne moms, og denne ret kan ikke overdrages til gruppens medlemmer. Desuden er retten til momsfradrag i henhold til momsdirektivets artikel 178, litra a), knyttet til besiddelse af en faktura, som er udstedt på den pågældendes eget navn og ikke en anden persons navn – som i dette tilfælde gruppens.

47. Storhertugdømmet Luxembourg henviser som forsvar til ordlyden af afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f). Ifølge denne er de af gruppen forårsagede udgifter ikke gruppens egne, men medlemmernes »fælles udgifter«. I henhold til PPG Holdings-dommen [16] er det imidlertid i sidste ende ikke afgørende for fradragsretten, hvem der skal bære de pågældende omkostninger; det er i det foreliggende tilfælde medlemmerne. Desuden ville det være i strid med princippet om momsens neutralitet, hvis medlemmerne ikke kunne fradrage momsen, da gruppen som sådan ikke kan fradrage den.

48. Storhertugdømmet Luxembourg opstiller heroverfor en sammenligning med fælles ejerskab til bygninger. Også hvad dette angår har de enkelte medejere ret til at fradrage momsen for ydelser, som præsteres til fællesskabet som helhed.

49. Til grund for Storhertugdømmet Luxembourgs forsvar ligger åbenlyst, at en gruppe ikke udgør en selvstændig afgiftspligtig person, men derimod er »gennemsigtig«. Derefter går de indgående ydelser til gruppen i momsmæssig henseende direkte til medlemmerne. En gruppe som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), skal dog selv være en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, da de berørte bestemmelser om fradrag for indgående afgifter kun vedrører en sådan person.

50. Domstolen har nemlig med hensyn til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), allerede analogt fastslået, at en fortolkning af denne bestemmelse, der går ud over dens udtrykkelige ordlyd, er uforenelig med formålet med denne bestemmelse [17]. Af denne ordlyd fremgår imidlertid, at den »selvstændige« gruppe som sådan præsterer ydelserne og derfor momsmæssigt skal sondres fra sine medlemmer. Da afgiftsfritagelsen således kun finder anvendelse på ydelser, som præsteres af gruppen

16 — Dom af 18.7.2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526).

17 — 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).

selv, skal denne være afgiftspligtig 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.

51. En anden synsvinkel ville have til følge, at afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), også ville omfatte ydelser, som medlemmerne af en – i så fald i momsmæssig henseende uselvstændig – gruppe præsterer til hinanden. Dette ville imidlertid udvide anvendelsesområdet for denne afgiftsfritagelse betydeligt og afhængigt af definitionen på en gruppe f.eks. fritage ydelser mellem koncernforbundne selskaber for afgift. Dette lader sig dog ikke forene med formålet med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), der ifølge retspraksis er at undgå, at »at personer, som tilbyder visse ydelser, pålægges at betale denne afgift, når de må samarbejde med andre erhvervsdrivende gennem en fælles struktur, der varetager en virksomhed, som er nødvendig for at udføre disse ydelser« [18]. En sådan fortolkning kommer imidlertid som bekendt ikke kun i konflikt med afgiftsfritagelsens ordlyd, men også med momsdirektivets artikel 11, der forudser en selvstændig regulering for koncerner, som er underkastet andre betingelser, såvel som med det i mellemtiden i fast retspraksis fremhævede almindelige princip om en snæver fortolkning af momsmæssige fritagelser [19].

52. I sidste ende skal selvstændige grupper som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), der som sådanne har en afgiftspligtig persons egenskab, sondres fra tilfælde, hvor flere personer handler i fællesskab, men hvor gruppen netop ikke er en selvstændig afgiftspligtig person. Sidstnævnte er så muligvis tilfældet i forbindelse med et fælles ejerskab, som Storhertugdømmet Luxembourg har nævnt som sammenligning. Denne situation måtte så imidlertid skulle kvalificeres som medlemmernes fælles handlen [20].

53. Hvis den gruppe, som de omhandlede bestemmelser sigter på, imidlertid udgør en selvstændig afgiftspligtig person i forhold til sine medlemmer, er det også kun gruppen selv, der kan have ret til momsfradrag for de af den indkøbte ydelser. I henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), har en afgiftspligtig person nemlig kun ret til at fradrage moms for »for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til *ham* [...]« [21].

54. Ganske vist kan en sådan egentilknytning af indkøbte ydelser – som det bl.a. følger af den af Storhertugdømmet Luxembourg nævnte PPG Holdings-dom – også bestå i, at den afgiftspligtige person bestiller ydelser, som også kommer en tredjemand til gode [22]. Heraf følger imidlertid ikke nogen ret til momsfradrag for den, som slet ikke har bestilt disse ydelser, og som disse ydelser derfor ikke er blevet leveret til som omhandlet i momsdirektivets artikel 168.

55. Den påtalte bestemmelse i den luxembourgske forordnings artikel 4 er endelig heller ikke nødvendig for at sikre princippet om momsens neutralitet. I betydningsvarianten belastningsneutralitet [23] sikrer dette princip nemlig kun, at den afgiftspligtige, hvis virksomhed er underlagt moms, helt aflastes for den moms, denne skal betale eller har betalt i forbindelse med hele

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

19 — Jf. 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 — Jf. herved dom af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 54-56); jf. desuden generelt vedrørende et selskabs og dets selskabsdeltageres momsmæssige forhold med hensyn til egenskaben som afgiftspligtig person 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).

21 — Min fremhævelse.

22 — Jf. dom af 18.7.2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, præmis 19-29).

23 — Jf. vedrørende de forskellige betydninger af dette princip dom af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 46-48), samt supplerende dom af 17.5.2001, Fischer og Brandenstein (C-322/99 og C-323/99, EU:C:2001:280, præmis 76), og af 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, præmis 40).

sin økonomiske virksomhed [24]. I overensstemmelse hermed kan gruppen ikke gøre en momsfradragsret gældende, hvis den i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), leverer afgiftsfrie ydelser til sine medlemmer. Såfremt gruppen derimod præsterer ydelser med henblik på medlemmernes afgiftspligtige virksomhed, er disse ikke afgiftsfritaget i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f) [25]. I denne konstellation kan gruppen således fradrage momsen for sine indkøbte ydelser i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), ligesom medlemmerne kan gøre det for gruppens ydelser.

56. Foruden den tilsidesættelse af artikel 168, litra a), som således må fastslås, har momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, som ligeledes anføres af Kommissionen, ikke nogen selvstændig betydning, da den kun udgør en programsætning.

57. Der foreligger heller ikke nogen yderligere tilsidesættelse fra Storhertugdømmet Luxembourgs side af momsdirektivets artikel 178, litra a).

58. I henhold til artikel 178, litra a), skal den afgiftspligtige person ganske vist for at kunne udøve sin fradragsret i henhold momsdirektivets artikel 168, litra a), være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236 samt 238, 239 og 240. Det kan imidlertid ikke udledes af disse artikler, at fakturaen, således som Kommissionen gør gældende, skal være udstedt til den afgiftspligtige persons navn, som over for afgiftsmyndighederne gør momsfradraget gældende. Momsdirektivets artikel 226, nr. 5), indeholder kun det krav, at kundens fulde navn skal være anført på fakturaen.

59. Den luxembourgske ret afviger ikke herfra ved at give medlemmerne af en gruppe en ret til momsfradrag, som de ikke har i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a). Med andre ord står der med den pågældende gruppe som kunde ikke et forkert navn på fakturaen, men det korrekte navn dokumenterer derimod, at det pågældende medlem af gruppen ikke har ret til momsfradrag, fordi han ikke er modtager af ydelsen. Såfremt Storhertugdømmet Luxembourg derimod foreskrev, at det pågældende medlem skulle anføres på fakturaen som urigtig kunde, ville dette være i strid med momsdirektivets artikel 226, nr. 5).

60. Sagens andet anbringende er dermed kun berettiget, for så vidt som der gøres en tilsidesættelse af momsdirektivets artikel 168, litra a), gældende.

C – *Det tredje anbringende: ingen afgift på medlemmernes ydelser til gruppen*

61. Endelig gør Kommissionen med sit tredje anbringende gældende, at der er sket en tilsidesættelse af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28.

62. Ifølge disse bestemmelser må der, såfremt en afgiftspligtig som mellemmand i eget navn for fremmed regning leverer ydelser til en tredjemand eller modtager ydelser fra denne, anses at foreligge to identiske, på hinanden følgende momsmæssige ydelser mellem på den ene side ordregiveren og den afgiftspligtige og på den anden side den afgiftspligtige og tredjemand. CObMa-noten fastsætter derimod, at der, når et medlem indkøber ydelser i eget navn, men for gruppens regning, ikke tages hensyn til henføringen af de pågældende udgifter til gruppen i momsmæssig henseende.

24 — Jf. bl.a. dom af 14.2.1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, præmis 19), af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 47), og af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 29).

25 — Jf. ovenfor, punkt 40-42.

1. Det tredje anbringendes formalitet

63. Også for det tredje anbringendes vedkommende gør Storhertugdømmet Luxembourg indsigelser vedrørende formaliteten.

64. CObMa-noten kan ikke tilskrives Storhertugdømmet Luxembourg. CObMa er et uformelt organ, som er privat organiseret og ikke anerkendt af staten. Dette ændres ikke ved, at der på den luxembourgske afgiftsmyndigheds internetsite henvises til CObMa-noten. Dette sker nemlig kun under overskriften »Nyheder«, som bl.a. også informerer om artikler i pressen.

65. Heroverfor anfører Kommissionen, at den luxembourgske afgiftsmyndighed er medforfatter til CObMa-noten, hvilket også fremgår af dennes tekst. Notens indhold afspejler således den luxembourgske afgiftsmyndigheds retsopfattelse og praksis.

66. Da Storhertugdømmet Luxembourg ikke har modsat sig Kommissionens påstand om, at det påtalte indhold i CObMa-noten svarer til den luxembourgske afgiftsmyndighedes praksis, er det ikke nødvendigt at undersøge spørgsmålet om, hvorvidt selve noten skal tilskrives Storhertugdømmet Luxembourg. En medlemsstat kan nemlig ikke kun tilsidesætte EU-retten ved udstedelse af retsnormer, men også ved sin administrative praksis.

67. Ligeledes kan det lades ubesvaret, om indsigelsen om den manglende tilskrivning – hvis der måtte gives medhold heri – ville vedrøre det tredje anbringendes formalitet eller realitet. Det tredje anbringende kan dermed under alle omstændigheder antages til realitetsbehandling.

2. Det tredje anbringendes realitet

68. Med hensyn til det tredje anbringendes realitet gør Storhertugdømmet Luxembourg gældende, at Kommissionens argumentation kun ville virke, hvis selve gruppen og dens medlemmer var uafhængige af hinanden. Netop dette er imidlertid ikke tilfældet for en gruppe, som ikke selv har status som juridisk person, men kun består på et aftalemæssigt grundlag mellem medlemmerne, og det er – i modsætning til Kommissionens påstand om det modsatte – kun sådanne grupper, den påtalte passage i CObMa-noten omhandler. Sådanne grupper handler nemlig alene gennem deres forretningsførende medlemmer og er ikke nødvendigvis en afgiftspligtig person, som er forskellig fra disse. På lignende vis har Domstolen også afgjort EDM-sagen [26].

69. Dette argument fra Storhertugdømmet Luxembourgs side må afvises. Som allerede beskrevet forudsætter momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), som CObMa-noten henviser til, netop, at gruppen er en afgiftspligtig person, som er uafhængig af sine medlemmer [27].

70. I henhold til artikel 14, stk. 2, litra c), anses bl.a. overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg for levering af varer. I henhold til momsdirektivets artikel 28 anses en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse. Som Domstolen allerede har fastslået i dommen i sagen Henfling m.fl. vedrørende salgskommission, skaber momsdirektivets artikel 28 en retlig fiktion om to identiske ydelser, som efter hinanden leveres af ordregiveren til mellemmanden samt af mellemmanden til kunden [28]. Det samme gælder i omvendt retning for indkøbskommissionen, som CObMa-noten omhandler.

26 — Dom af 29.4.2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

27 — Jf. ovenfor, punkt 49-52.

28 — Dom af 14.7.2011, Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489, præmis 35).

71. Det følger dermed af de nævnte bestemmelser, at der ved en indkøbskommission, altså et opdrag til en indkøber om at indkøbe en vare eller en ydelse i eget navn, men for ordregiverens regning, momsmæssigt sker en levering af varen eller en yderligere ydelse fra indkøberen til ordregiveren. Det er ikke i overensstemmelse med dette, når den luxembourgske afgiftsmyndighed i henhold til CObMa-noten behandler forholdet mellem gruppen og medlemmet som momsmæssigt uden betydning. Såfremt gruppen skal refundere medlemmet udgifterne til indkøbet, er der tale om en kommissionsaftale, som skal behandles i henhold til momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28.

72. Den luxembourgske afgiftsmyndigheds praksis i henhold til den af Kommissionen påtalte bestemmelse i CObMa-noten er dermed i strid med momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28. Dette gælder uanset om denne ordning vedrører samtlige grupper eller – som anført af Storhertugdømmet Luxembourg – kun grupper, som ikke har status som juridisk person. Parternes tvist herom vedrørende rækkevidden af den luxembourgske ordnings anvendelsesområde har derfor ikke betydning for afgørelsen af det foreliggende søgsmål.

73. Også det tredje anbringende må følgelig tages til følge.

D – *Forslag til afgørelse og omkostninger*

74. Dermed skal søgsmålet tages fuldstændigt til følge for så vidt angår første og tredje anbringende og delvist for så vidt angår andet anbringende.

75. Afgørelsen om omkostningerne træffes i henhold til procesreglementets artikel 138, stk. 3. Ifølge denne bestemmelse bærer hver part principielt sine egne omkostninger, hvis hver af parterne henholdsvis taber eller vinder på et eller flere punkter, I betragtning af omstændighederne i den foreliggende sag bør Storhertugdømmet Luxembourg dog i henhold til bestemmelsens andet punktum tilpligtes at betale samtlige omkostninger, da det forhold, at Kommissionen taber med sin påstand om en yderligere tilsidesættelse af momsdirektivets artikel 178, litra a)[29], ikke vejer tungt.

VI – Forslag til afgørelse

76. På denne baggrund foreslår jeg Domstolen at træffe følgende afgørelse vedrørende Kommissionens søgsmål mod Storhertugdømmet Luxembourg:

»1) Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112/EF, idet det har udstedt og opretholdt bestemmelser, som også har fritaget ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer til deres medlemmer i tilfælde, hvor de ikke er direkte nødvendige for udøvelsen af en af medlemmerne udøvet afgiftsfritaget virksomhed eller af en virksomhed, for hvilken de ikke er afgiftspligtige.

2) Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat sine forpligtelser i henhold artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112/EF, idet det har udstedt og opretholdt bestemmelser, som har tilladt et medlem som omhandlet i direktivets artikel 132, stk. 1, litra f), at fradrage afgift for indgående ydelser, som ikke er leveret til ham selv, men til gruppen.

29 — Jf. ovenfor, punkt 57-59.

3) Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28 i direktiv 2006/112/EF, idet det har fulgt en administrativ praksis, som i tilfælde af indkøb af varer og ydelser foretaget af et medlem som omhandlet i direktivets artikel 132, stk. 1, litra f), i eget navn og for gruppens regning har anset belastningen af gruppen med udgifterne for ubetydelig i momsmæssig henseende.

4) I øvrigt frifindes Storhertugdømmet Luxembourg.

5) Storhertugdømmet Luxembourg betaler sagens omkostninger.«