

СЪД НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ
TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓ N EUROPEA
SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE
DEN EUROPÆISKE UNIONS DOMSTOL
GERICHTSHOF DER EUROPÄISCHEN UNION
EUROOPA LIIDU KOHUS
ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ
COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION
COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE
CÚIRT BHREITHIÚNAIS AN AONTAIS EORPAIGH
CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA
EIROPAS SAVIENĪBAS TIESA



EUROPOS SĄJUNGOS TEISINGUMO TEISMAS
AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGA
IL-QORTI TAL-GUSTIZZJA TAL-UNJONI EWROPEA
HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE
TRYBUNAŁ SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA
CURTEA DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE
SÚDNY DVOR EURÓPSKEJ ÚNIE
SODIŠČE EVROPSKE UNIJE
EUROOPAN UNIONIN TUOMIOISTUIN
EUROPEISKA UNIONENS DOMSTOL

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

25. april 2013 *

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

I sag C-95/11,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 28. februar 2011,

Europa-Kommissionen ved R. Lyal, som befuldmægtiget, bistået af advokat H. Peytz, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

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

sagsøgt,

støttet af:

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

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

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

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved S. Behzadi-Spencer, som befuldmægtiget, bistået af M. Hall, QC

* Processprog: dansk.

intervenienter,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af dommerne L. Bay Larsen, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, J.-C. Bonichot, C. Toader, A. Prechal og E. Jarašiūnas (refererende dommer),

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. september 2012,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Europa-Kommissionen har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Danmark har tilsidesat sine forpligtelser efter artikel 9 og 11 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) ved at give ikke-afgiftspligtige personer mulighed for at deltage i en gruppe af personer, der kan betragtes som én enkelt merværdiafgiftspligtig person (herefter en »momsgruppe«).

Retsforskrifter

EU-retten

- 2 Momsdirektivets artikel 9-13 findes i direktivets afsnit III med overskriften »Afgiftspligtige personer«.
- 3 Nævnte direktivs artikel 9 fastsætter:

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

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed

inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

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

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

5 Momsdirektivets artikel 11 bestemmer:

»Efter høring af [Momsudvalget] kan hver enkelt medlemsstat betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

En medlemsstat, som gør brug af den i stk. 1 omhandlede mulighed, kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne mulighed.«

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

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

Dansk ret

8 § 3, stk. 1, i lovbekendtgørelse nr. 966 af 14. oktober 2005 om merværdiafgift (herefter »momsloven«, henholdsvis »moms«) bestemmer:

»Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.«

9 Momslovens § 47, stk. 4, er affattet således:

»Flere afgiftspligtige personer, der udelukkende driver registreringspligtig virksomhed, kan efter anmodning registreres under et. Told- og skatteforvaltningen kan tillade, at personer med momsregistreringspligtige aktiviteter kan registreres under et med personer med ikke-registreringspligtige aktiviteter og personer uden økonomiske aktiviteter. Tilladelse kan kun gives, hvis den ene person (moderselskabet m.v.) gennem direkte eller indirekte besiddelse af samtlige aktier m.v. ejer den eller de andre personer (datterselskaber, datterdatterselskaber m.v.), der inddrages under fællesregistreringen. [...] Fællesregistrering kan kun ske mellem selskaber m.v., der er etableret her i landet. [...]«

Den administrative procedure og retsforhandlingerne ved Domstolen

- 10 Kommissionen fremsendte den 23. september 2008 en åbningskrivelse til Kongeriget Danmark, hvori den henledte denne medlemsstats opmærksomhed på, at den danske lovgivning, der gør det muligt at optage ikke-afgiftspligtige personer i en momsgruppe, kan være uforenelig med momsdirektivets artikel 9 og 11. Kommissionen opfordrede i overensstemmelse med artikel 226 EF denne medlemsstat til at fremsætte sine bemærkninger.
- 11 I sit svar af 24. november 2008 på åbningskrivelsen anfægtede de danske myndigheder Kommissionens fortolkning af momsdirektivet.
- 12 Da Kommissionen ikke fandt dette svar tilfredsstillende, fremsatte den en begrundet udtalelse den 20. november 2009, som Kongeriget Danmark besvarede ved skrivelse af 25. januar 2010, hvori det fastholdt sit standpunkt.
- 13 På denne baggrund besluttede Kommissionen at anlægge nærværende søgsmål.
- 14 Ved kendelse afsagt den 23. september 2011 af Domstolens præsident blev der givet Den Tjekkiske Republik, Irland, Republikken Finland samt Det Forenede Kongerige og Nordirland tilladelse til at indtræde i sagen til støtte for Kongeriget Danmarks påstande.

Om søgsmålet

Parternes argumenter

- 15 Kommissionen har til støtte for søgsmålet anført, at momsdirektivets artikel 11 skal fortolkes således, at ikke-momspligtige personer ikke kan optages i en momsgruppe.
- 16 Det er således Kommissionens opfattelse, at udtrykket »personer« i momsdirektivets artikel 11 kun omfatter personer, der opfylder betingelserne for at blive betragtet som afgiftspligtige personer. Kommissionen har i denne

henseende anført, at denne artikel 11 er en del af momsdirektivets afsnit III med overskriften »Afgiftspligtige personer«, og at den ikke indeholder undtagelser fra direktivets artikel 9, der definerer begrebet »afgiftspligtig person« som »enhver, der selvstændigt [...] udøver økonomisk virksomhed«.

- 17 Momsdirektivets artikel 11 udgør en undtagelse fra den almindelige regel om, at hver enkelt afgiftspligtig person skal behandles som en særskilt enhed ved anvendelsen af reglerne vedrørende moms. Denne bestemmelse bør derfor fortolkes på en sådan måde, at den ikke fraviger den almindelige regel i større omfang end nødvendigt. Selv om det ikke fremgår udtrykkeligt af bestemmelsen, at medlemmerne af en momsgruppe skal være afgiftspligtige personer, indebærer den omstændighed, at de personer, der udgør gruppen, skal behandles som »én enkelt afgiftspligtig person«, imidlertid, at hvert medlem af gruppen selv skal være en afgiftspligtig person. Begrebet »gruppe« forudsætter endvidere, at de berørte personer tilhører samme kategori i henseende til det fælles momssystem. Udtrykket »personer« anvendes således udelukkende for at undgå en gentagelse af ordet »afgiftspligtig«.
- 18 Hertil kommer ifølge Kommissionen, at såfremt udtrykket »personer« skulle opfattes som en henvisning til enhver person uden nogen begrænsning, ville en momsgruppe kunne bestå udelukkende af ikke-afgiftspligtige personer, hvilket ville være i strid med momsdirektivet.
- 19 Kommissionens fortolkning af momsdirektivets artikel 11 er endvidere i overensstemmelse med bestemmelsens formål, som, hvilket fremgår af begrundelsen til det forslag fra Kommissionen (KOM(73) 950 endelig), der førte til vedtagelsen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, herefter »sjette direktiv«), dels er at muliggøre administrativ forenkling for de afgiftspligtige og afgiftsmyndighederne, dels at forebygge misbrug ved at forhindre, at personer, der reelt ikke er selvstændige forretningsenheder, behandles som særskilte afgiftspligtige personer. Optagelsen af ikke-afgiftspligtige personer i en momsgruppe muliggør nemlig ikke en administrativ forenkling og gør det heller ikke muligt at bekæmpe misbrug.
- 20 Det fremgår hverken af ordlyden af momsdirektivets artikel 11 eller af forarbejderne til momsdirektivet, at det med denne bestemmelse tilsigtedes at ændre begrebet »afgiftspligtig person« eller at udvide afgiftspligtige personers rettigheder og forpligtelser til at gælde for andre personer. Dette ville imidlertid ifølge Kommissionen blive resultatet, hvis ikke-afgiftspligtige personer kunne indgå i en momsgruppe. Da erhvervelser, der gennemføres inden for en momsgruppe, i momsmæssig henseende anses for ikke-eksisterende, ville dette navnlig gøre det muligt at levere varer og tjenesteydelser til ikke-afgiftspligtige personer uden at fakturere moms, og at den omhandlede gruppe kunne få

tilbagebetalt indgående moms på leveringer til sådanne personer, hvilket klart ville være i strid med det fælles momssystem.

- 21 Momsdirektivets artikel 11 skal følgelig ikke undergives en ren ordlydsfortolkning, men læses i lyset af dens umiddelbare kontekst, dvs. momsdirektivets afsnit III, og mere generelt i overensstemmelse med momsdirektivets opbygning.
- 22 I modsætning til det af Kongeriget Danmark anførte er den omstændighed, at den samme transaktion behandles momsmæssigt forskelligt, alt efter om den gennemføres over for et selskab inden for momsgruppen, eller et selskab uden for momsgruppen, ikke i modstrid med princippet om afgiftsneutralitet.
- 23 Selv om Domstolen endnu ikke har haft lejlighed til at tage stilling til det spørgsmål, der er rejst i den foreliggende sag, kan der findes en indirekte støtte for Kommissionens standpunkt i dom af 22. maj 2008, Ampliscientifica og Amplifin (sag C-162/07, Sml. I, s. 4019), samt i generaladvokat Van Gervens forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til dom af 20. juni 1991, Polysar Investments Netherlands (sag C-60/90, Sml. I, s. 3111).
- 24 Kongeriget Danmark har nedlagt påstand om frifindelse, idet det har gjort gældende, at den danske lovgivning er forenelig med momsdirektivets artikel 9 og 11.
- 25 Det er således Kongeriget Danmarks opfattelse, at momsdirektivets artikel 11 tillader medlemsstaterne at betragte alle personer, der er etableret på medlemsstatens område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person. Anvendelsen af begrebet »personer« støtter denne fortolkning, idet lovgiver, såfremt denne havde ønsket at begrænse denne mulighed, således som Kommissionen har anført, ville have anvendt begrebet »afgiftspligtige personer«. Flere andre bestemmelser i momsdirektivet indeholder i øvrigt det bredere begreb »personer« for at betegne selvstændige retlige enheder, uanset om der er tale om afgiftspligtige personer eller ej.
- 26 Ifølge Kongeriget Danmark skal en momsgruppe samlet set opfylde definitionen i momsdirektivets artikel 9. En afgiftspligtig person skal således med henblik på opnåelse af indtægter drive selvstændig økonomisk virksomhed af en vis varighed, men en del af denne virksomhed kan være afgiftsfri eller ligge uden for dette direktivs anvendelsesområde. Derimod ville det være i strid med det fælles momssystem at danne en momsgruppe, der udelukkende bestod af ikke-afgiftspligtige personer.
- 27 Formålet med momsdirektivets artikel 11 er at forenkle administrationen og at bekæmpe misbrug ved at tillade virksomheder at vælge den selskabs- eller koncernstruktur, de finder mest hensigtsmæssig, uden at dette påvirker den samlede momsretlige stilling. Bemærkningen om, at »medlemsstaterne [har]

mulighed for at undlade en systematisk sammenholdning af begrebet afgiftspligtig person med begrebet juridisk uafhængighed«, der er indeholdt i begrundelsen til det forslag fra Kommissionen, der førte til vedtagelsen af sjette direktiv, må forstås således, at medlemsstaterne har en mulighed for at undlade at anskue spørgsmålet om afgiftspligt isoleret for hver enkelt af de selvstændige juridiske personer, men kan vurdere disse personer samlet.

- 28 Kongeriget Danmark har anført, at den danske lovgivning er udformet med henblik på at sikre momsgrupperne så få administrative byrder som muligt. Medlemsstaten har bemærket, at såfremt man accepterede Kommissionens fortolkning af momsdirektivets artikel 11, ville nogle virksomheder af rent afgiftsmæssige årsager være tilskyndet til at skabe en afgiftspligtig aktivitet. I praksis medfører Kongeriget Danmarks fortolkning ikke et større tab af momsindtægter end det tab, der ville følge af Kommissionens fortolkning.
- 29 Desuden støttes Kommissionens fortolkning af momsdirektivets artikel 11 ikke af den retspraksis, som Kommissionen har henvist til.
- 30 Kongeriget Danmark har imødegået Kommissionens argumentation, hvorefter optagelsen af ikke-afgiftspligtige personer i en momsgruppe medfører en udvidelse af begrebet afgiftspligtig person, og har fremhævet, at momsgruppen betragtes som én enkelt afgiftspligtig person, således at alle dens aktiviteter – hvad enten de er momspligtige, momsfritagne eller udgør ikke-økonomisk virksomhed – betragtes under ét i momsmæssig sammenhæng. Dette vil svare til den momsmæssige behandling af en virksomhed med tilsvarende forskellige aktiviteter eller en koncern, der har organiseret sig i selvstændige retlige enheder, som alle er afgiftspligtige. Det kan derfor være en afgiftsfordel at lade en ikke-afgiftspligtig person indgå i en momsgruppe, men denne afgiftsfordel kunne dog tilsvarende opnås ved, at de juridisk nært forbundne enheder organiserede sig som én juridisk person, eller ved, at man placerede en afgiftspligtig aktivitet i den ellers ikke-afgiftspligtige enhed.
- 31 I lighed med, hvad Kongeriget Danmark har anført, er Den Tjekkiske Republik, Irland, Republikken Finland og Det Forenede Kongerige af den opfattelse, at hverken indholdet af og målene med momsdirektivets artikel 11 eller det fælles momssystem eller Domstolens praksis støtter Kommissionens standpunkt.

Domstolens bemærkninger

- 32 Indledningsvis bemærkes, at en EU-retlig bestemmelses rækkevidde både skal vurderes ud fra dens indhold, den sammenhæng, som den indgår i, og dens målsætninger (dom af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).
- 33 I den foreliggende sag fremgår det af ordlyden af momsdirektivets artikel 11, stk. 1, at dette stykke giver hver enkelt medlemsstat mulighed for at betragte flere personer som én enkelt afgiftspligtig person, når disse personer er etableret på

samme medlemsstats område og når de – selv om de i retlig forstand er selvstændige – finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden. Anvendelsen af denne artikel er efter dens ordlyd ikke underlagt andre betingelser, og navnlig ikke betingelsen om, at nævnte personer hver især selv har kunnet have egenskab af afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1. Idet artiklen anvender ordet »personer« og ikke ordene »afgiftspligtige personer«, sonderer den ikke mellem afgiftspligtige personer og ikke-afgiftspligtige personer (dom af 9.4.2013, sag C-85/11, Kommissionen mod Irland, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 36).

- 34 Det bemærkes, at momsdirektivets artikel 11 er affødt af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit. Mens det i henhold til punkt 2 i bilag A til Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14), hvorved begrebet momsgruppe blev indført i EU-retten, var tilladt for medlemsstaterne »at behandle personer [...], som finansielt, økonomisk og organisatorisk er knyttet til hinanden, som en enkelt afgiftspligtig i stedet for som flere afgiftspligtige«, er ordene »som flere afgiftspligtige« imidlertid blevet udeladt i affattelsen af nævnte artikel 4, stk. 4, andet afsnit, i sjette direktiv (dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 37).
- 35 Mens ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er formuleret på tilsvarende måde i de fleste sprogversioner af momsdirektivets artikel 11, er ordet »any« (samtlige) i øvrigt blevet tilføjet i den engelske sprogversion af denne artikel, således at den relevante passage i denne bestemmelse har følgende ordlyd: »each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State« (hver enkelt medlemsstat kan betragte samtlige personer, der er etableret på samme medlemsstats område, som én enkelt afgiftspligtig person) (dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 38).
- 36 Det fremgår ikke af disse successive redaktionelle ændringer, at EU-lovgiver i forbindelse med vedtagelsen af sjette direktiv og derefter af momsdirektivet havde til hensigt at udelukke, at ikke-afgiftspligtige personer kunne indgå i en momsgruppe, eller at ordet »personer« er blevet anvendt i stedet for ordene »afgiftspligtige personer« for at undgå en gentagelse. Den omstændighed, at andre af momsdirektivets bestemmelser – som ikke henhører under direktivets afsnit III, der vedrører begrebet »afgiftspligtige personer« – anvender ordet »personer« til at angive afgiftspligtige personer, kan ikke føre til en anden konklusion, idet dette ord anvendes i en anden sammenhæng end den, hvori momsdirektivets artikel 11 indgår (dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 39).
- 37 Det bemærkes desuden, at det i modsætning til det af Kommissionen hævdede ikke kan udledes af ordene »som én enkelt afgiftspligtig person«, at momsdirektivets artikel 11 alene har til formål at gøre det muligt at behandle flere

afgiftspligtige personer som én enkelt enhed, idet disse ord ikke henviser til en betingelse for anvendelse af denne artikel, men til dens resultat, der består i at betragte flere personer som én enkelt afgiftspligtig person. Kommissionens argument, hvorefter nævnte artikel udgør en undtagelse fra det almindelige princip om, at enhver afgiftspligtig person skal behandles som en særskilt enhed, således at samme artikel skal fortolkes snævert, og Kommissionens argument, hvorefter begrebet gruppe indebærer, at samtlige de personer, der indgår i gruppen, tilhører samme kategori, for så vidt som ordet »gruppe« ikke er indeholdt i artiklen, finder heller ikke støtte i affattelsen af nævnte artikel (dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 40).

- 38 Følgelig fremgår det ikke af ordlyden af momsdirektivets artikel 11, at ikke-afgiftspligtige personer ikke kan indgå i en momsgruppe (dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 41).
- 39 Kommissionen har imidlertid gjort gældende, at ud over ordlyden af momsdirektivets artikel 11 trænger den fortolkning, som den har anlagt for så vidt angår denne artikel, sig på i lyset af den sammenhæng, hvori artiklen indgår, dens formål og Domstolens praksis. Det skal derfor undersøges, om de af Kommissionen fremsatte argumenter til støtte for dette standpunkt godtgør, at nævnte artikel 11 skal fortolkes således, at ikke-afgiftspligtige personer ikke kan indgå i en momsgruppe.
- 40 Det bemærkes for det første, at den praksis fra Domstolen, hvortil Kommissionen henviser for så vidt angår dette spørgsmål, ikke med føje kan påberåbes i den foreliggende sag, idet nævnte spørgsmål ikke var genstand for dommen i sagen Polysar Investments Netherlands eller dommen i sagen Ampliscientifica og Amplifin (dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 43).
- 41 Hvad for det andet angår den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 11 indgår, bemærkes, at dette direktivs artikel 9, stk. 1, indeholder en generel definition af begrebet »afgiftspligtig person«. Denne artikels stk. 2 samt nævnte direktivs artikel 10, 12 og 13 indeholder derimod præciseringer af dette begreb ved enten heri at indbefatte eller tillade medlemsstaterne heri at indbefatte personer, der ikke opfylder denne generelle definition – såsom personer, der lejlighedsvis udfører bestemte transaktioner – eller ved herfra at udelukke andre personer, såsom lønmodtagere og offentlige organer. Det kan derfor ikke udledes af opbygningen af momsdirektivets afsnit III, at en person, der ikke opfylder nævnte generelle definition, nødvendigvis er udelukket fra den i dette direktivs artikel 11 omhandlede personkreds (dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 44).
- 42 Hvad angår forholdet inden for momsdirektivets afsnit III mellem direktivets artikel 9, stk. 1, og artikel 11, bemærkes at en sammenholdt læsning af disse artikler ikke gør det muligt at fastslå, således som Kommissionen gør det, at de i denne artikel 11 omhandlede personer hver især skal opfylde den i nævnte

direktivs artikel 9, stk. 1, fastsatte generelle definition af afgiftspligtig person. Den indbyrdes nærhed mellem disse to bestemmelser udelukker nemlig ikke, at det, således som Kongeriget Danmark og intervenienterne har gjort gældende, er disse personer – der finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden – som under ét i fællesskab skal opfylde denne definition (dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 45).

- 43 Kommissionens argumenter, hvorefter momsdirektivets artikel 11, henset til den sammenhæng, hvori den indgår, skal fortolkes således, at ikke-afgiftspligtige personer ikke kan indgå i en momsgruppe, kan følgelig ikke tiltrædes (dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 46).
- 44 Hvad for det tredje angår de formål, som forfølges med momsdirektivets artikel 11, fremgår det af begrundelsen til det forslag fra Kommissionen, der førte til vedtagelsen af sjette direktiv, at EU-lovgiver ved at vedtage direktivets artikel 4, stk. 4, andet afsnit, som er blevet afløst af nævnte artikel 11, har ønsket at give medlemsstaterne mulighed for af hensyn til administrativ forenkling eller forebyggelse af misbrug – såsom f.eks. opsplitning af en virksomhed i flere afgiftspligtige personer, således at de hver især kan drage fordel af en særordning – ikke at betragte afgiftspligtige personer, hvis selvstændighed blot er en juridisk teknikalitet, som særskilte afgiftspligtige personer (dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 47).
- 45 Det fremgår ikke, at medlemsstaternes mulighed for at betragte en gruppe personer, som omfatter en eller flere personer, der ikke selvstændigt kan anses for afgiftspligtige personer, som én enkelt afgiftspligtig person, strider imod nævnte formål. Det kan, således som Kongeriget Danmark og intervenienterne har gjort gældende, derimod ikke udelukkes, at tilstedeværelsen af sådanne personer inden for en momsgruppe medvirker til administrativ forenkling for såvel nævnte gruppe som afgiftsmyndighederne og gør det muligt at forebygge misbrug, idet nævnte tilstedeværelse endog kan være nødvendig med henblik herpå, såfremt alene denne tilstedeværelse kan godtgøre den nære tilknytning, der finansielt, økonomisk og organisatorisk skal foreligge mellem de personer, som udgør denne momsgruppe, for at de kan betragtes som én enkelt afgiftspligtig person (dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 48).
- 46 Det bemærkes desuden, at selv om det antages, at en sådan mulighed selv kan føre til misbrug, gør momsdirektivets artikel 11, stk. 2, det muligt for medlemsstaterne at træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne artikels stk. 1 (dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 49).
- 47 Følgelig har Kommissionen ikke godtgjort, at målene med momsdirektivets artikel 11 taler for en fortolkning, hvorefter ikke-afgiftspligtige personer ikke kan indgå i en momsgruppe.

48 Henset til samtlige ovenstående betragtninger bør Kongeriget Danmark frifindes.

Sagens omkostninger

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

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

- 1) **Kongeriget Danmark frifindes.**
- 2) **Europa-Kommissionen betaler sagens omkostninger.**
- 3) **Den Tjekkiske Republik, Irland, Republikken Finland og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland bærer deres egne omkostninger.**

Underskrifter