



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

18. november 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 132, stk. 1, litra f) – levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer til deres medlemmer – anvendelse på momsgrupper – artikel 11 – momsgruppe«

I sag C-77/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 30. januar 2019, indgået til Domstolen den 1. februar 2019, i sagen

Kaplan International Colleges UK Ltd

mod

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Anden Afdeling, og dommerne A. Kumin, T. von Danwitz og P.G. Xuereb (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 23. januar 2020,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Kaplan International Colleges UK Ltd ved solicitors R. Woolich og M. Murcia samt barrister R. Hill,
- Det Forenede Kongeriges regering ved S. Brandon, J. Kraehling og Z. Lavery, som befuldmægtigede, bistået af O. Thomas, QC,
- Europa-Kommissionen ved A. Armenia og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 23. april 2020,

* Processprog: engelsk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT 2008, L 44, s. 11) (herefter »direktiv 2006/112«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Kaplan International Colleges UK Limited (herefter »KIC«) og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (told-, skatte- og afgiftsmyndigheden i Det Forenede Kongerige) vedrørende sidstnævntes afslag på at give KIC den fritagelse for merværdiafgift (moms), der er fastsat for selvstændige grupper af personer.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Følgende fremgår af 25. og 35. betragtning til direktiv 2006/112:

»(25) Afgiftsgrundlaget bør harmoniseres, så anvendelsen af momsen på afgiftspligtige transaktioner fører til sammenlignelige resultater i alle medlemsstater.

[...]

(35) Der bør udarbejdes en fælles liste over fritagelser, således at der kan ske en sammenlignelig opkrævning af Fællesskabernes egne indtægter i alle medlemsstater.«
- 4 Dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra c), bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.
- 5 Nævnte direktivs artikel 9, stk. 1, første afsnit, fastsætter:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«
- 6 Artikel 11 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Efter høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift, [...] 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.«

7 Direktivets artikel 131 bestemmer:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

8 Nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, fastsætter:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

f) 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 konkurrenceforvriddning

[...]

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål

[...]«

Det Forenede Kongeriges lovgivning

9 Group 16, Schedule 9, i Value Added Tax Act 1994 (lov af 1994 om merværdiafgift, herefter »1994-loven«), hvorved artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 blev gennemført i national ret, fastsætter, at følgende er fritaget:

»[...]

1 Levering af ydelser foretaget af en selvstændig gruppe af personer, hvor hver enkelt af følgende betingelser er opfyldt:

(a) hver af disse personer er en person, der udøver en virksomhed (»den relevante virksomhed«), der er momsfrataget, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige som omhandlet i artikel 9 i [direktiv 2006/112]

(b) leveringen af ydelser sker med henblik på at levere de ydelser til medlemmerne af gruppen, som er nødvendige for udøvelsen af den relevante virksomhed

(c) gruppen opkræver kun præcis de enkelte medlemmers andel af de fælles omkostninger, og

(d) momsfratagelsen af leveringen vil ikke kunne skabe konkurrencefordrejning.«

10 1994-lovens Group 6, Schedule 9, fritager undervisningsydelser for afgift.

11 Denne lovs section 7A med overskriften »Leveringsstedet for tjenesteydelser« bestemmer:

»(1) Denne section vedrører fastlæggelsen af det land, hvor tjenesteydelserne leveres, for så vidt angår denne lov.

(2) En levering af tjenesteydelser anses for at have fundet sted

(a) i tilfælde, hvor den person, som ydelserne leveres til, er en relevant erhvervsdrivende i det land, hvor modtageren er etableret, og

(b) i modsat fald i det land, hvor leverandøren er etableret.

(3) Leveringsstedet for en ret til ydelser er det samme sted som det, hvor leveringen af ydelserne ville anses for at have fundet sted, hvis de blev leveret af leverandøren af retten til modtageren af retten (uanset om retten udnyttes eller ej), og i denne forbindelse omfatter en ret til ydelser enhver ret, option eller prioritet vedrørende levering af tjenester og en interesse, der udspringer af en ret til ydelser.

(4) I denne lov forstås ved en relevant erhvervsdrivende en person i forbindelse med levering af ydelser, hvis den pågældende

(a) er en afgiftspligtig person i betydningen i artikel 9 i [direktiv 2006/112]

(b) er registreret i henhold til denne lov

(c) er momsregistreret i overensstemmelse med lovgivningen i en anden medlemsstat end Det Forenede Kongerige, [...]

[...]

og personen modtager ydelserne til andre formål end udelukkende private formål.

[...]«

12 Nævnte lovs section 8, som fastsætter ordningen for omvendt betalingspligt, bestemmer:

»(1) Hvis ydelserne leveres af en person, der er hjemmehørende i et andet land end Det Forenede Kongerige, under omstændigheder, hvor denne subsection finder anvendelse, gælder denne lov, som om (i stedet for, at der er tale om den pågældende persons levering af ydelser)

(a) modtageren foretog en levering i Det Forenede Kongerige af ydelser som led i eller til fremme af en virksomhed, der udøves af modtageren, og

(b) denne levering var en afgiftspligtig levering.

(2) Ovenstående subsection (1) finder anvendelse, hvis

(a) modtageren er en relevant erhvervsdrivende, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og

(b) leveringsstedet for ydelserne er beliggende i Det Forenede Kongerige, og, når leveringen af ydelserne er omfattet af Part 1 eller 2 i Schedule 4A, modtageren er registreret i medfør af denne lov.

(3) Ydelser, der betragtes som leveret af modtageren i henhold til subsection (1) ovenfor, skal ikke betragtes som ydelser leveret af denne ved fastsættelsen af dennes ret til fradrag af indgående moms i henhold til section 26(1).

[...]«

13 Hvad angår begrebet persongruppe, der kan betragtes som én enkelt momspligtig person (herefter »momsgruppe«), har Det Forenede Kongerige, idet denne medlemsstat har anvendt muligheden i artikel 11 i direktiv 2006/112, vedtaget 1994-lovens section 43, hvorefter:

»(1) Når alle selskaber under [section 43A-43D] behandles som medlemmer af en gruppe, anses enhver virksomhed, som udøves af et medlem af gruppen, for at udøves af det repræsentative medlem, og

- (a) enhver levering af varer og ydelser fra et medlem af gruppen til et andet medlem af gruppen lades ude af betragtning
- (b) enhver ydelse, som er en ydelse, hvor ovenstående litra a) ikke finder anvendelse, og er en levering af varer eller ydelser fra eller til et medlem af gruppen, behandles som en levering fra eller til det repræsentative medlem, og
- (c) eventuel moms, som et medlem af gruppen har betalt eller skal udrede for køb af varer fra en anden medlemsstat eller indførsel af varer fra et tredjeland, behandles som værende betalt af eller skulle udredes af det repræsentative medlem, og varerne behandles
 - (i) ved varer erhvervet i en anden medlemsstat for så vidt angår section 73(7) og
 - (ii) ved varer indført fra et tredjeland med henblik herpå og for så vidt angår section 38

som erhvervet eller eventuelt importeret af det repræsentative medlem, og alle medlemmer af gruppen hæfter solidarisk for eventuel skyldig moms, som det repræsentative medlem skal betale.«

14 Denne lovs section 43(1AA) er affattet således, at:

- »(a) hvor det er væsentligt for så vidt angår alle bestemmelser i eller i medfør af denne lov (»den relevante bestemmelse«), hvorvidt den person, som foretager en levering, eller som modtager en levering, eller den person, der erhverver eller indfører varerne, er en person med en bestemt betegnelse
- (b) hvor ovenstående subsection (1), litra b) eller c), finder anvendelse på enhver levering, erhvervelse eller indførsel, og
- (c) hvor der findes en forskel, som kan få væsentlige konsekvenser for anvendelsen af den relevante bestemmelse, mellem
 - (i) den gældende beskrivelse af det repræsentative medlem og
 - (ii) den gældende beskrivelse af det organ, der (bortset fra denne subsection) i forbindelse med denne lov anses for at foretage levering, indførsel eller erhvervelse eller i givet fald som værende den person, som modtager leveringen,

får den relevante bestemmelse virkning i forhold til denne levering, erhvervelse eller indførsel, som om den eneste beskrivelse af det repræsentative medlem er beskrivelsen, der faktisk finder anvendelse på dette organ.«

15 Nævnte lovs section 43(1AB) fastsætter:

»Subsection (1AA) ovenfor finder ikke anvendelse, når det centrale aspekt for den relevante bestemmelse er, hvorvidt en person er afgiftspligtig.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 16 KIC er holdingselskab for Kaplan-koncernen, som leverer uddannelses- og karriereudviklingsydelser. Denne koncern har ni datterselskaber, der alle har hjemsted i Det Forenede Kongerige (herefter »Kaplan-colleges«), og som hver især driver en højere læreanstalt i Det Forenede Kongerige (herefter »de internationale colleges«) i samarbejde med et eller flere britiske universiteter.
- 17 Kaplan-colleges omfattes for de uddannelsesydelser, som de leverer til studerende, af den fritagelse, der er fastsat i artikel 132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112.
- 18 Af de internationale colleges er otte af dem 100% ejet af KIC. Det sidste college, University of York International Pathway College, ejes 55% af University of York (Det Forenede Kongerige) og 45% af KIC.
- 19 KIC er endvidere det repræsentative medlem af en momsgruppe, som hvert Kaplan-college ligeledes indgår i, med undtagelse af University of York International Pathway College, idet sidstnævnte ikke er et 100% ejet eller majoritetsejet datterselskab.
- 20 Det enkelte internationale college har sin egen ledelses- og forvaltningsstruktur bestående af repræsentanter fra Kaplan-colleges og det pågældende universitet.
- 21 Inden oktober 2014 blev der mellem uddannelsesrekrutteringsagenter fra Kaplan-colleges og KIC indgået en række aftaler i Det Forenede Kongerige, hvor sidstnævnte selskab således var i direkte kontakt med disse agenter for i udlandet at rekruttere studerende til de internationale colleges. Nævnte agenter fik bistand fra en række repræsentationskontorer, der ydede dem driftsstøtte, og som var beliggende på nogle af de vigtigste pågældende markeder, nemlig Kina, Hongkong, Indien og Nigeria. Repræsentationskontorerne var medlemmer af Kaplan-koncernen med undtagelse af et kontor i Vietnam og leverede tjenesteydelser til KIC mod vederlag. KIC var for de tjenesteydelser, der leveredes af nævnte kontorer og agenterne, pligtig at svare moms i Det Forenede Kongerige under ordningen for omvendt betalingspligt.
- 22 I oktober 2014 oprettede Kaplan-koncernen Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (herefter »KPS«), et aktieselskab etableret i Hongkong og ejet i lige dele af de 9 Kaplan-colleges som medlemmer. KPS har 20 ansatte og driver virksomhed i henhold til en medlemskabsaftale. Med en enkelt undtagelse leverer KPS ikke ydelser til ikke-medlemmer.
- 23 Siden oktober 2014 har KPS påtaget sig ansvarsområder, som tidligere blev varetaget af KIC, og har centraliseret visse opgaver, der før dette tidspunkt påhvilede repræsentationskontorerne. KPS er også ansvarlig for forvaltningen af netværket af repræsentationskontorer verden over. Idet dette netværk blev udvidet, og relationerne mellem KPS og disse repræsentationskontorer intensiveredes, fik disse sidstnævnte fremover til opgave at sikre den daglige forvaltning af agenterne.
- 24 KPS er endvidere ansvarlig for forvaltningen af agenter i Øst- og Sydøstasien, hvilket gør det muligt for KPS at stille et servicecenter til rådighed for agenterne i samme tidszone som de internationale colleges' rekrutteringsmarkeder. Disse agenter har ikke et eksklusivt forhold til KPS og har ret til at arbejde for dels konkurrenter til Kaplan-colleges, dels de pågældende universiteter. For at opfylde deres opgaver gives de agenter, der arbejder for KPS, støtte, der skal tilskynde dem til at anbefale de internationale colleges, der forvaltes af Kaplan-colleges.

- 25 Agenterne fakturerer KPS for deres tjenesteydelser, og KPS betaler dem direkte. De ydelser, som agenterne leverer til KPS, som repræsentationskontorerne leverer til KPS, eller som KPS leverer, er ikke momspligtige. KPS udsteder en særskilt faktura for så vidt angår de beløb, der skyldes agenterne for ydelser leveret til det enkelte pågældende Kaplan-college, selv om KIC er repræsentativt medlem af momsgruppen, som disse colleges er medlemmer af. Hvert enkelt Kaplan-college betaler for ydelserne leveret af KPS og for ydelserne, der leveres af repræsentationskontorerne.
- 26 Tvisten i hovedsagen drejer sig om tre typer ydelser, der i henhold til national ret anses for at være leveret af KPS til KIC som repræsentativt medlem af momsgruppen: For det første ydelserne leveret af agenterne til KPS, for det andet ydelserne leveret af repræsentationskontorerne til KPS og for det tredje aktiviteter såsom bl.a. støtte til agenterne leveret af KPS.
- 27 Ved et søgsmål anlagt ved First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) har KIC anfægtet to afgørelser truffet af told-, skatte- og afgiftsmyndigheden i Det Forenede Kongerige, i henhold til hvilke de ydelser, der anses for leveret til KIC af KPC, ikke er omfattet af anvendelsesområdet for momsfritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 og derfor er momspligtige.
- 28 KIC har gjort gældende, at disse ydelser er omfattet af anvendelsesområdet for den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, og at KIC følgelig ikke, som repræsentativt medlem af momsgruppen, er forpligtet til at betale moms af disse ydelser under ordningen for omvendt betalingspligt. De ydelser, der tidligere blev leveret af agenterne og repræsentationskontorerne til KIC, og som var momspligtige, er nu ifølge KIC fritaget for moms som følge af oprettelsen af KPS.
- 29 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)) har præciseret, at oprettelsen af KPS i Hongkong er sket af forretningsmæssige grunde, og at det ikke er blevet gjort gældende, at denne enhed skulle være kunstig eller give anledning til misbrug af rettigheder.
- 30 Denne ret har endvidere anført, at det er ubestridt, at KPS til sine medlemmer, dvs. Kaplan-colleges, leverer ydelser, der er direkte nødvendige for udøvelsen af deres momsfritagne aktiviteter, og at KPS kun afkræver sine medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, der påhviler dem.
- 31 Tvisten i hovedsagen kan ifølge den forelæggende ret imidlertid kun afgøres ved hjælp af en fortolkning af artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112.
- 32 På denne baggrund har First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Hvad er det geografiske anvendelsesområde for undtagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i [direktiv 2006/112]? Navnlig [...] omfatter den en [selvstændig gruppe af personer], som er etableret i en anden medlemsstat end den eller de medlemsstater, hvor medlemmerne af [den selvstændige gruppe af personer] er etableret? Og i så fald [...] gælder den også for en [selvstændig gruppe af personer], som er etableret uden for [Den Europæiske Union]?

- 2) Hvis fritagelsen for [selvstændige grupper af personer] i princippet omfatter en enhed, der er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor et eller flere medlemmer af [den selvstændige gruppe af personer] er etableret, og ligeledes en [selvstændig gruppe af personer], der er etableret uden for [Den Europæiske Union], hvordan skal kriteriet om, at fritagelsen ikke må kunne skabe konkurrenceforvridning, da anvendes? Spørgsmålet er navnlig:
- a) Gælder det for en mulig konkurrencefordrejning, der påvirker andre modtagere af lignende ydelser, som ikke er medlemmer af [den selvstændige gruppe af personer], eller finder det kun anvendelse på potentiel konkurrencefordrejning, som påvirker potentielle alternative leverandører af ydelser til [den selvstændige gruppe af personers] medlemmer?
 - b) Hvis det kun gælder for andre modtagere, kan der da være reel mulighed for konkurrencefordrejning, hvis andre modtagere, som ikke er medlemmer af [den selvstændige gruppe af personer], er i stand til enten at ansøge om medlemsskab af [den selvstændige gruppe af personer] eller til at oprette deres egen [selvstændige gruppe af personer] for at erhverve tilsvarende ydelser eller til at opnå tilsvarende momsbesparelser ved hjælp af andre metoder (f.eks. ved at oprette en filial i den pågældende medlemsstat eller det pågældende tredjeland)?
 - c) Hvis det kun gælder for andre udbydere, skal den konkrete mulighed for konkurrencefordrejning da vurderes ved at fastslå, hvorvidt [den selvstændige gruppe af personer] er sikker på at beholde medlemmerne som kunder, uanset om der er mulighed for momsfrigtagelse, og derfor vurderes i forhold til alternative udbyderes adgang til det nationale marked, hvor medlemmerne af [den selvstændige gruppe af personer] er etableret? Er det i bekræftende fald af betydning, hvorvidt [den selvstændige gruppe af personer] er sikker på at beholde medlemmerne som kunder, fordi de er en del af den samme koncern?
 - d) Bør potentiel konkurrencefordrejning vurderes på nationalt niveau i forhold til alternative udbydere i det tredjeland, hvor [den selvstændige gruppe af personer] er etableret?
 - e) Bærer skattemyndigheden i EU, som forvalter [direktiv 2006/112], bevisbyrden for at fastslå sandsynligheden for konkurrencefordrejning?
 - f) Er det nødvendigt, at skattemyndigheden i EU bestiller en specifik ekspertvurdering af markedet i det tredjeland, hvor [den selvstændige gruppe af personer] er etableret?
 - g) Kan tilstedeværelsen af en reel mulighed for konkurrencefordrejning fastslås ved at identificere et kommercielt marked i tredjelandet?
- 3) Kan fritagelsen for [selvstændige grupper af personer] finde anvendelse under de omstændigheder, der er tale om i den foreliggende sag, hvor medlemmerne af [den selvstændige gruppe af personer] er indbyrdes forbundet via økonomiske, finansielle eller organisatoriske forbindelser?
- 4) Kan fritagelsen for [selvstændige grupper af personer] finde anvendelse under omstændigheder, hvor medlemmerne har dannet en momsgruppe, som er én enkelt afgiftspligtig person? Gør det en forskel, hvis KIC, det repræsentative medlem, som ydelserne leveres til (i henhold til national ret), ikke er medlem af [den selvstændige gruppe af personer]? Og hvis det gør en forskel, udlignes denne forskel da ved national lovgivning, der foreskriver, at det repræsentative medlem har de samme karakteristika og status som medlemmerne af [den selvstændige gruppe af personer] med henblik på anvendelsen af fritagelsen for [selvstændige grupper af personer]?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det tredje og det fjerde spørgsmål

- ³³ Med det tredje og det fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet og i første række, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, finder anvendelse på ydelser leveret af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer danner en momsgruppe som

omhandlet i dette direktivs artikel 11, når disse ydelser leveres til denne momsgruppe. I så fald ønsker den forelæggende ret for det første oplyst, om den omstændighed, at momsgruppens repræsentative medlem ikke er medlem af denne selvstændige gruppe af personer, har betydning for anvendelsen af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, og for det andet, om der ved bestemmelser i national ret kan ses bort fra denne betydning.

- 34 Det skal indledningsvis bemærkes, at det fremgår af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, at de selvstændige grupper af personer er en selvstændig afgiftspligtig person, som er adskilt fra sine medlemmer. Det fremgår således af selve ordlyden af denne bestemmelse, at de selvstændige grupper af personer er selvstændige, og at de således præsterer deres tjenesteydelser på en uafhængig måde som omhandlet i artikel 9 i direktiv 2006/112. Hvis de tjenesteydelser, som præsteres af en selvstændig gruppe af personer, ikke var tjenesteydelser præsteret af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, ville disse tjenester i øvrigt ikke være momspligtige i henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112. Disse tjenesteydelser kan således ikke være genstand for en fritagelse således som omhandlet i direktivets artikel 132, stk. 1, litra f) (dom af 4.5.2017, Kommissionen mod Luxembourg, C-274/15, EU:C:2017:333, præmis 61).
- 35 Det bemærkes ligeledes, at i henhold til artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 fritager medlemsstaterne tjenesteydelser 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, hvad der nøjagtigt svarer til deres andel i de fælles udgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.
- 36 I denne henseende fremgår det af 25. og 35. betragtning til direktiv 2006/112, at dette direktiv har til formål at harmonisere beskatningsgrundlaget for momsen, og at fritagelserne for denne afgift er selvstændige EU-retlige begreber, der, som Domstolen allerede har fastslået, må placeres i den generelle sammenhæng i det fælles momssystem, som er indført ved dette direktiv (jf. i denne retning dom af 20.11.2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 Det fremgår endvidere af fast retspraksis, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive momsfritagelserne i artikel 132 i direktiv 2006/112, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af disse udtryk skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, som er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i dette direktivs artikel 132, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning. Domstolens praksis tager ikke sigte på at pålægge en fortolkning, som gør de omhandlede fritagelser så godt som uanvendelige i praksis (dom af 4.5.2017, Kommissionen mod Luxembourg, C-274/15, EU:C:2017:333, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 Hvad angår ordlyden af artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 omhandler den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse, som nævnt i nærværende doms præmis 35, tjenesteydelser præsteret af de selvstændige grupper af personer til deres medlemmer. Det fremgår imidlertid ikke af denne ordlyd, at de tjenesteydelser, som sådanne grupper leverer til deres medlemmer, er udelukket fra anvendelsesområdet for denne fritagelse, når disse sidstnævnte danner en momsgruppe som omhandlet i artikel 11 i direktiv 2006/112. Når dette er sagt, kan dannelsen af en sådan momsgruppe, henset til selve ordlyden af artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, ikke have til følge at udvide anvendelsen af nævnte fritagelse til ydelser leveret til enheder, der ikke er medlemmer af en selvstændig gruppe.

- 39 I overensstemmelse med fast retspraksis skal der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot 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 (dom af 20.11.2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).
- 40 Hvad angår den sammenhæng, hvori artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 indgår, skal det fremhæves, at denne bestemmelse findes i kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« i direktivets afsnit IX. Denne overskrift indikerer, at den i den pågældende bestemmelse fastsatte fritagelse alene omfatter selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer udøver virksomhed af almen interesse (dom af 21.9.2017, Kommissionen mod Tyskland, C-616/15, EU:C:2017:721, præmis 44).
- 41 Det fremgår imidlertid ikke af denne sammenhæng, hvilke omstændigheder der fra denne fritagelse udelukker selvstændige grupper af personer, hvis medlemmer danner en momsgruppe som omhandlet i artikel 11 i direktiv 2006/112, dog forudsat, at alle medlemmer af disse grupper udøver en virksomhed af almen interesse.
- 42 Hvad angår formålet med artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 henvises til formålet med de samlede bestemmelser i direktivets artikel 132, som tilsigter at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse med henblik på at lette adgangen til visse tjenesteydelser og levering af visse varer, idet der undgås ekstraomkostninger som følge af, at disse er underlagt moms (dom af 21.9.2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 43 Tjenesteydelser præsteret af en selvstændig gruppe af personer henhører således under fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, når tjenesteydelserne bidrager direkte til udøvelsen af virksomhed af almen interesse som omhandlet i direktivets artikel 132 (dom af 21.9.2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 44 Under disse omstændigheder må det fastslås, at levering af ydelser, som en selvstændig gruppe af personer præsterer til sine medlemmer, der danner en momsgruppe, principielt er omfattet af fritagelsen i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra f), når disse ydelser bidrager direkte til udøvelsen af virksomhed af almen interesse som omhandlet i direktivets artikel 132. Denne fritagelse kan derimod ikke finde anvendelse på levering af ydelser, som kommer en momsgruppes medlemmer til gode, når disse ikke også er medlemmer af en selvstændig gruppe af personer, der udøver sådan virksomhed af almen interesse.
- 45 Det bemærkes i denne henseende, at gennemførelsen af den ordning, der er omhandlet i artikel 11 i direktiv 2006/112, indebærer, at den nationale lovgivning, der er udstedt på grundlag af denne bestemmelse, tillader personer, herunder navnlig selskaber, 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 personer, der er underordnede som omhandlet i denne bestemmelse, således ikke anses for en eller flere afgiftspligtige personer som omhandlet i artikel 9, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dom af 22.5.2008, Ampliscientifica og Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 19).
- 46 Heraf følger, at ligestilling med én enkelt afgiftspligtig person udelukker, at medlemmerne af momsgruppen vedbliver med selvstændigt at underskrive momsangivelser og vedbliver med uden for deres koncern at blive anset for afgiftspligtige personer, da kun den ene afgiftspligtige person har beføjelse til at underskrive nævnte angivelser. 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 selskabet tilhører (dom af 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 29).

- 47 I momsmæssig henseende kan ydelser leveret af en selvstændig gruppe af personer til medlemmer af en momsgruppe således ikke anses for at være leveret individuelt til dens medlemmer, men skal betragtes som værende leveret til momsgruppen i sin helhed (jf. analogt dom af 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 30).
- 48 Det følger heraf, at sådanne ydelser anses for at være leveret til den pågældende momsgruppe i sin helhed og derfor ligeledes til momsgruppens repræsentative enhed. I det tilfælde, hvor denne sidstnævnte enhed ikke også er medlem af en selvstændig gruppe af personer, ville anvendelsen af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 således komme ikke-medlemmer af den selvstændige gruppe af personer til gode.
- 49 Denne bestemmelse omhandler imidlertid udtrykkeligt kun ydelser, som selvstændige grupper af personer leverer til deres medlemmer. Dette er ikke tilfældet ved levering af ydelser, som en selvstændig gruppe af personer udfører for en momsgruppe, hvis medlemmer ikke alle også er medlemmer af denne selvstændige gruppe af personer. I betragtning af den præcise ordlyd af betingelserne for afgiftsfritagelse er enhver udvidende fortolkning af artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 uforenelig med bestemmelsens formål (jf. i denne retning dom af 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, præmis 14).
- 50 I denne henseende bemærkes, at denne konklusion ikke, henset til betragtningerne i nærværende doms præmis 36 og 49, kan ændres af bestemmelser i national ret, der foreskriver, at det repræsentative medlem af en momsgruppe har de samme karakteristika og status som medlemmerne af den pågældende selvstændige gruppe af personer med henblik på anvendelsen af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112. Idet denne fritagelse udgør et selvstændigt EU-retligt begreb, er dens anvendelse nemlig betinget af, at alle medlemmer af momsgruppen reelt er medlemmer af nævnte selvstændige gruppe af personer. Såfremt denne betingelse ikke er opfyldt, kan de nævnte bestemmelser i national ret ikke føre til anvendelse af nævnte fritagelse.
- 51 For så vidt som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede selvstændige gruppe af personer mod vederlag har leveret ydelser til en momsgruppe, hvoraf ét af medlemmerne ikke var medlem af denne selvstændige gruppe af personer, kan denne sidstnævnte gruppe ikke omfattes af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, og leveringen af sådanne ydelser er følgelig afgiftspligtig i henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.
- 52 Denne konstatering ændres ikke af dom af 20. november 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), hvori Domstolen i præmis 42-44 heri i det væsentlige fastslog, at den momsfrigørelse, der var fastsat i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), 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), og som svarer til artikel 131 og artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, ikke er underlagt den betingelse, at de omhandlede tjenesteydelser skal være leveret udelukkende til den omhandlede selvstændige gruppes medlemmer. Dette indebærer for det første, at i henhold til denne bestemmelse er kun de tjenesteydelser, der leveres til medlemmerne af denne selvstændige gruppe af personer, fritaget for afgift, for så vidt som disse ydelser ligeledes vedbliver at være leveret inden for rammerne af de formål, med henblik på hvilke en selvstændig gruppe er oprettet, og således tilbydes i overensstemmelse med gruppens formål. For det andet kan de tjenesteydelser, der er leveret til personer, der ikke er medlemmer af nævnte selvstændige gruppe af personer, ikke være omfattet af denne fritagelse, idet sådanne tjenesteydelser ikke falder inden for anvendelsesområdet for nævnte fritagelse og forbliver momspligtig i henhold til dette direktivs artikel 2, stk. 1.
- 53 I den sag, der gav anledning til dom af 20. november 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), blev de pågældende tjenesteydelser nemlig leveret til dels medlemmer af den pågældende selvstændige gruppe af personer, dels personer, der hverken var medlemmer af denne eller med medlemmerne af den

selvstændige gruppe af personer indgik i en momsgruppe som omhandlet i artikel 11 i direktiv 2006/112. I denne sag var der ingen risiko for at udvide rækkevidden af fritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), i sjette direktiv 77/388.

- 54 Idet de tjenesteydelser, der præsteres af en selvstændig gruppe af personer til et medlem af en sådan momsgruppe, i den foreliggende sag i momsmæssig henseende skal anses for ikke at være præsteret til dette medlem, men til den momsgruppe, som medlemmet tilhører, risikerer rækkevidden af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 imidlertid at blive udvidet, medmindre alle medlemmer af denne momsgruppe også er medlemmer af den pågældende selvstændige gruppe af personer.
- 55 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det tredje og det fjerde spørgsmål besvares med, at artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, ikke finder anvendelse på ydelser leveret af en selvstændig gruppe af personer til en momsgruppe som omhandlet i dette direktivs artikel 11, idet ikke alle medlemmerne af sidstnævnte gruppe er medlemmer af nævnte selvstændige gruppe af personer. Det forhold, at der findes bestemmelser i national ret, der foreskriver, at det repræsentative medlem af en sådan momsgruppe har de samme karakteristika og status som medlemmerne af den pågældende selvstændige gruppe af personer med henblik på anvendelsen af fritagelsen for selvstændige grupper af personer, er i denne henseende uden betydning.

Det første og det andet spørgsmål

- 56 Henset til besvarelsen af det tredje og det fjerde spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det første og det andet spørgsmål.

Sagsomkostninger

- 57 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 (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 132, stk. 1, litra f), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008, skal fortolkes således, at den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, ikke finder anvendelse på ydelser leveret af en selvstændig gruppe af personer til en gruppe af personer, der kan betragtes som én enkelt afgiftspligtig person som omhandlet i dette direktivs artikel 11, idet ikke alle medlemmerne af sidstnævnte gruppe er medlemmer af nævnte selvstændige gruppe af personer. Det forhold, at der findes bestemmelser i national ret, der foreskriver, at det repræsentative medlem af en sådan gruppe af personer, der kan betragtes som én enkelt afgiftspligtig person, har de samme karakteristika og status som medlemmerne af den pågældende selvstændige gruppe af personer med henblik på anvendelsen af fritagelsen for selvstændige grupper af personer, er i denne henseende uden betydning.

Underskrifter