



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 1 mars 2017¹

Mål C-326/15

”DNB Banka”AS

(begäran om förhandsavgörande från Administratīvā apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen, Lettland))

”Skattelagstiftning – Mervärdesskatt – Artikel 132.1 f i direktiv 2006/112/EG – Undantag från skatteplikt för tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar – Direkt verkan av ett direktiv – Definition av uttrycket fristående grupp av personer”

I – Inledning

1. EU-domstolen har i den begäran om förhandsavgörande som framställts av en domstol i Lettland att pröva artikel 132.1 f i rådets mervärdesskattedirektiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt² (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). Denna bestämmelse utgör ett av de undantag från skatteplikt i unionens mervärdesskattelagstiftning som ännu inte har klargjorts fullständigt. Domstolen har under de gångna årtiondena hittills prövat detta undantag från skatteplikt och dess många kriterier endast tre gånger.³ Just nu är emellertid fyra mål anhängiga⁴ samtidigt vid EU-domstolen, vilka samtliga avser olika aspekter av undantaget från skatteplikt.

2. Förevarande mål är framför allt av grundläggande betydelse för den personkrets som omfattas av undantaget. I det liknande målet Aviva⁵ ska däremot först och främst räckvidden av det materiella (utvidgning till att även omfatta försäkringar) och det geografiska användningsområdet (utvidgning till att även omfatta så kallade gränsöverskridande grupper) för artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet bestämmas och hur en avsaknad av en snedvridning av konkurrensen ska fastställas.

3. Bakgrunden till detta undantag från skatteplikt är unionslagstiftarens beslut att i princip inte bevilja de företag som tillhandahåller tjänster undantagna från mervärdesskatt, såsom till exempel läkare eller skolor, avdrag för ingående mervärdesskatt. Visserligen beskattas inte de tjänster som dessa företag tillhandahåller, men samtidigt belastas deras ingående tjänster med mervärdesskatt. Detta leder endast till ett undantag från skatteplikt för tjänster till slutkonsumenterna till en viss del, eftersom den mervärdesskatt som inte kan dras av normalt beaktas vid beräkningen av priset och mottagaren således indirekt bär den.

1 Originalspråk: tyska.

2 EUT L 347, 2006, s. 1.

3 Dom av den 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), och dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Utöver förevarande mål rör det sig om målen C-274/15 (kommissionen/Luxemburg), C-605/15 (Aviva) och C-616/15 (kommissionen/Tyskland).

5 Domstolens ärendenummer: C-605/15.

4. Det faktum att dessa företag inte har någon avdragsrätt medför att inköp av (beskattningsbara) delar av de tjänster som även kan tillhandahållas av dem själva kan påverka prisbildningen negativt motsvarande den mervärdesskatt som inte kan dras av. Till exempel medför anställning av en privatdetektiv genom en försäkring en kostnad motsvarande personalkostnaden för denne, medan anlåtande av en extern detektiv medför en kostnad motsvarande personalkostnaderna för denne och den mervärdesskatt som ska erläggas i detta avseende. Följaktligen föreligger det i regel ett ekonomiskt intresse att tillhandahålla tjänsterna själv och inte köpa in dem skattepliktigt från ett annat företag. På grund härav behandlas en näringsidkare som tillhandahåller tjänster skattefritt i det gällande mervärdesskattesystemet såvitt avser skapandet av ett undantag från skatteplikt utan avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, såsom för en slutkonsument, vilken inte heller är skyldig att betala mervärdesskatt, men som inte heller kan göra gällande någon avdragsrätt, även om denne tillhandahåller tjänster eller säljer varor mot ersättning.

5. Det kan även föreligga situationer för näringsidkare som tillhandahåller varor och tjänster som inte är skattepliktiga där det i ekonomiskt hänseende är ändamålsenligt och av konkurrensskäl till och med påkallat att inte själv tillhandahålla enskilda delar av prestationen utan tillsammans med andra näringsidkare som även är undantagna från skatteplikt. Det kan till exempel vara lämpligt för flera socialförsäkringsorgan att dela kostnaderna för en databehandlingscentral. I sådana situationer undantas enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet under vissa förutsättningar även tjänster som gruppen tillhandahåller sina medlemmar från skatteplikt. Därigenom är undantaget från avdragsrätten inte prisbildande, vilket gör att omfattningen av undantaget från skatteplikt finns kvar för slutkonsumenten. Omfattningen är i det fallet oberoende av huruvida prestationen tillhandahålls helt av en näringsidkare som är undantagen från skatteplikt eller av denne tillsammans med andra näringsidkare som är undantagna från skatteplikt.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

6. I unionen uttas mervärdesskatt enligt mervärdesskattedirektivet. Föremål för mervärdesskatt är enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet bland annat "tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap".

7. Enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna emellertid undanta följande transaktioner från skatteplikt:

"Tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen."⁶

B – Nationell rätt

8. Vid den tidpunkt som tvisten vid den nationella domstolen avser innehöll lettisk rätt inte någon bestämmelse för införlivande av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

⁶ Denna bestämmelse motsvarade i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; nedan kallat sjätte direktivet), vilket numera har ersatts, bestämmelsen i artikel 13 A. 1 f. Domstolens rättspraxis på området ska också beaktas i förevarande fall.

III – Tvisten vid den nationella domstolen

9. Tvisten vid den nationella domstolen avser mervärdesskatt som det lettiska kreditinstitutet DNB Banka AS ska betala för åren 2009–2010.

10. DNB Banka är en del av DNB-koncernen. Under de berörda åren tillhandahöll DNB Banka finansiella tjänster som var undantagna från mervärdesskatt och erhöll olika tjänster från andra bolag inom koncernen för vilka DNB Banka uppenbarligen enligt den hänskjutande domstolens bedömning i egenskap av mottagare av tjänsten är betalningsskyldig för mervärdesskatt. Oenighet råder om huruvida de är undantagna från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Härvidlag rör det sig särskilt om följande tjänster:

- Finansiella tjänster som tillhandahålls av moderbolaget DNB Nord AS, med säte i Danmark.
- IT-tjänster som tillhandahålls av det danska dotterbolaget DNB Nord IT AS.
- Överföring av programvarulicenser mot kostnadsfördelning vilka förvärvats av tredje man genom modermoderbolaget DNB Bank ASA, med säte i Norge.

11. Som ersättning fakturerade de danska bolagen i koncernen DNB Nord och DNB Nord IT DNB Banka för kostnaderna för tillhandahållande av tjänsterna plus ett påslag på 5 procent. Härvid kunde i vart fall DNB Nord IT dra av mervärdesskatten på tillhandahållandet av tjänsterna i Danmark. De danska myndigheterna utgick från att dessa tjänster inte var undantagna från skatteplikt.

IV – Förfarandet vid domstolen

12. Administrativā apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen, Lettland), vid vilken målet numera är anhängigt, ställde den 1 juli 2015 följande frågor till domstolen enligt artikel 267 FEUF:

- 1) Kan det föreligga en fristående grupp av personer i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet när medlemmarna av denna har hemvist i olika medlemsstater i Europeiska unionen, i vilka denna bestämmelse i direktivet har införlivats med olika, sinsemellan oförenliga krav?
- 2) Kan en medlemsstat begränsa rätten för en beskattningsbar person att tillämpa det undantag som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet när den beskattningsbara personen har uppfyllt alla krav för tillämpningen av undantaget i sin medlemsstat, men då bestämmelsen har införlivats med den nationella lagstiftningen i de medlemsstater i vilka andra medlemmar i gruppen har hemvist med restriktioner som begränsar möjligheten för beskattningsbara personer från andra medlemsstater att tillämpa motsvarande undantag avseende mervärdesskatten i deras egen medlemsstat?
- 3) Är det tillåtet att tillämpa undantaget enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet för tjänster i den medlemsstat där mottagaren av tjänsten, som är mervärdesskattepliktig, har hemvist, då tjänsteleverantören, som är mervärdesskattskyldig, har påfört mervärdesskatt på dessa tjänster enligt de allmänna reglerna i en annan medlemsstat, det vill säga, i tanke att mervärdesskatten för sådana tjänster ska betalas i mottagarens medlemsstat i enlighet med artikel 196 i direktivet?
- 4) Ska med ”fristående grupp av personer” i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet förstås en separat juridisk person vars existens måste bevisas genom ett särskilt avtal för inrättandet av den fristående gruppen av personer?

Om svaret på denna fråga är att den fristående gruppen av personer inte ska anses vara en separat enhet, kan begreppet då förstås så, att den fristående gruppen är en grupp av närstående företag, vilka, som en del av sin normala verksamhet, ömsesidigt utför stödtjänster för att utföra sin affärsverksamhet, och förekomsten av en sådan grupp kan bevisas genom ingångna kontrakt avseende tjänster eller dokumentation om internprissättning?

- 5) Kan en medlemsstat begränsa rätten för en beskattningsbar person att tillämpa det undantag från mervärdesskatt som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet när den beskattningsbara personen har gjort ett påslag på transaktionerna i enlighet med kraven i lagstiftningen om direktbeskattning i den medlemsstat där den skatteskyldige har hemvist?
- 6) Omfattar undantaget i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet tjänster som erhålls från tredjeländer? Det vill säga, kan en medlem av en fristående grupp av personer, i den mening som avses i denna bestämmelse i direktivet, som inom gruppen tillhandahåller tjänster till andra gruppmedlemmar, vara en beskattningsbar person från ett tredjeland?

13. Dessa frågor har blivit föremål för skriftliga yttranden från DNB Banka, Republiken Grekland, Republiken Lettland, Storhertigdömet Luxemburg, Ungern, Republiken Polen, Republiken Portugal, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland och kommissionen. Vid förhandlingen den 30 juni 2016 deltog DNB Banka, Republiken Lettland, Förbundsrepubliken Tyskland, Storhertigdömet Luxemburg, Republiken Polen, Förenade kungariket och kommissionen.

V – Rättslig bedömning

14. Såsom den hänskjutande domstolen har anfört antogs en regel för införlivande av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet i den lettiska lagstiftningen först den 1 januari 2014. Den hänskjutande domstolen har emellertid utgått från att artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet redan hade direkt effekt för DNB Banka före den tidpunkten. Den anser därför att EU-domstolens tolkning av denna bestämmelse är nödvändig för att avgöra tvisten i målet vid den nationella domstolen.

A – Huruvida undantaget från skatteplikt har direkt effekt

15. Inledningsvis ska den hänskjutande domstolens antagande att artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt prövas.

16. Enligt fast rättspraxis kan en bestämmelse i ett direktiv som en medlemsstat inte har införlivat med den nationella lagstiftningen åberopas av en enskild om den med avseende på sitt innehåll är ovillkorlig och tillräckligt precis.⁷

17. En unionsbestämmelse är enligt fast rättspraxis till sitt innehåll ovillkorlig när den medför en skyldighet som inte är förenad med något villkor eller när den, för att kunna verkställas eller medföra verkningar, inte heller är beroende av att vare sig unionsinstitutionerna eller medlemsstaterna antar någon ytterligare rättsakt.⁸

⁷ Se, bland annat, dom av den 19 januari 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punkt 25), dom av den 22 juni 1989, Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, punkt 29), dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 51), och dom av den 7 juli 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, punkt 16), se, även, dom av den 4 december 1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, punkt 12).

⁸ Se, bland annat, dom av den 23 februari 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava m.fl. (C-236/92, EU:C:1994:60, punkt 9), dom av den 26 oktober 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, punkt 41), dom av den 1 juli 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, punkt 45), dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 32), och dom av den 7 juli 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, punkt 17).

18. Artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är ovillkorlig vad avser dess innehåll, eftersom den inte ger medlemsstaterna något fritt val att föreskriva ett sådant undantag från skatteplikt i den nationella lagstiftningen, utan förpliktar dessa stater att göra detta.⁹

19. EU-domstolen har emellertid nyligen i en dom för första gången slagit fast att en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte är ovillkorlig vad avser dess innehåll, med motiveringen att den, trots att detta inte uttryckligen föreskrivs i dess ordalydelse, kräver ytterligare konkretisering i nationell lagstiftning.¹⁰

20. Förbundsrepubliken Tyskland har anfört att det för att kunna införliva detta villkor med den nationella lagstiftningen krävs en prövning och ett urval av de branscher som den nationella lagstiftaren tillåter. Nationellt behöriga myndigheter har inte möjlighet att i varje enskilt fall avgöra om det föreligger en snedvridning av konkurrensen, vilket innebär att undantaget från skatteplikt inte kan återopas. Mot den bakgrunden kan artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet inte ha direkt effekt.

21. Ovannämnda dom från EU-domstolen avsåg emellertid en bestämmelse (artikel 11 i mervärdesskattedirektivet) som ger medlemsstaterna en valmöjlighet med avseende på vilken flera rättsliga begrepp som inte är exakt definierade ska utfyllas vid utövandet. Ett sådant undantag från skatteplikt som det i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är emellertid inte jämförbart därmed.

22. Det (negativa) kriteriet konkurrenssnedvridning är således ”enbart” ett rättsligt begrepp som inte är exakt definierat med avseende på vilket det enligt EU-domstolen ska prövas om gruppen är garanterad att behålla medlemmarna som kunder trots att undantag från skatteplikt inte föreligger.¹¹ Denna prövning ska ske i varje enskilt fall och kan inte avgöras abstrakt på förhand för vissa branscher. Den nationella lagstiftaren har därför inte något abstrakt utrymme för skönsmässig bedömning enligt denna bestämmelse, vilket innebär att artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet i detta avseende även är ovillkorlig.

23. Bestämmelsen måste också vara tillräckligt precis för att få direkt effekt. Enligt rättspraxis förhåller det sig på så sätt ”när det genom bestämmelsen på ett klart sätt föreskrivs en skyldighet”.¹² Texten i direktivet måste i det avseendet vara tillräckligt klar.¹³

24. Såsom anförts ovan är det negativa kriteriet konkurrenssnedvridning ”enbart” ett rättsligt begrepp som inte är exakt definierat, vars villkor ska prövas. I detta avseende är texten i direktivet även tillräckligt klar.

25. Vidare har domstolen redan i samband med artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken även offentligrättsliga organ är skattskyldiga bland annat under förutsättning att en snedvridning av konkurrensen uppkommer,¹⁴ intygat att den har direkt effekt. Även om denna förutsättning kräver en bedömning av ekonomiska faktorer utgör detta inte hinder mot dess direkta effekt.¹⁵

9 Se, för ett liknande resonemang avseende ett annat undantag från skatteplikt, dom av den 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 49).

10 Dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 50).

11 Se dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punkt 59).

12 Dom av den 23 februari 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava m.fl. (C-236/92, (EU:C:1994:60, punkt 10), dom av den 17 september 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio m.fl. (C-246/94–C-249/94, EU:C:1996:329, punkt 19), dom av den 29 maj 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, punkt 33), och dom av den 1 juli 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, punkt 45).

13 Se, bland annat, dom av den 25 januari 1983, Smit Transport (126/82, EU:C:1983:14, punkt 11), dom av den 4 december 1997, Kampelmann m.fl., (C-253/96–C-258/96, EU:C:1997:585, punkt 38), dom av den 9 september 2004, Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, punkt 61), dom av den 19 december 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, punkt 53), och dom av den 6 oktober 2015, T-Mobile Czech Republic och Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, punkt 53).

14 Se andra stycket i bestämmelsen, som motsvarar artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet.

15 Se dom av den 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (231/87 och 129/88, EU:C:1989:381, punkterna 32 och 33), och dom av den 8 juni 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, punkt 31) avseende artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet.

26. Därutöver vill framför allt Förenade kungariket att artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet ska fränkännas direkt effekt av det skälet att medlemsstaterna måste anta bestämmelser om den rättsliga formen av en grupp och villkoren för medlemskap i den gruppen.

27. Jag delar dock inte heller denna uppfattning. En direktivbestämmelse som ger medlemsstaterna ett stort handlingsutrymme är visserligen inte direkt tillämplig. Rekvisiten för undantag från skatteplikt i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet ger emellertid inte medlemsstaterna något handlingsutrymme med avseende på den rättsliga formen för gruppen och villkoren för medlemskap.

28. Bestämmelsen innehåller i detta avseende inte någon uttrycklig rätt för medlemsstaterna att definiera begrepp, och en sådan rättighet följer inte heller av en implicit hänvisning till den nationella civilrätten. Enligt fast rättspraxis ska unionen inom ramen för bland annat undantag från skatteplikt som numera regleras i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet säkerställa att skillnader mellan medlemsstaterna vid tillämpningen av mervärdesskattesystemet undviks.¹⁶ På samma sätt som begreppet egendom i fråga om artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet enligt fast rättspraxis inte får hänföra sig till de formkrav som uppställts i den nationella rätten¹⁷ kan inte den nationella lagstiftningen tillämpas vid definitionen av en grupp och villkoren för medlemskap.

29. Artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet uppfyller således kravet på exakthet och är också tillräckligt precis för att få direkt effekt.¹⁸

30. Artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet har således direkt effekt, eftersom den med avseende på sitt innehåll är ovillkorlig och tillräckligt precis.

B – Närmare prövning av respektive tolkningsfråga

1. Den fjärde tolkningsfrågan: Definitionen av begreppet fristående grupp

31. Av de sammanlagt sex tolkningsfrågorna ska inledningsvis den fjärde besvaras, eftersom den i förevarande fall är av stor betydelse för tillämpningsområdet för undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

32. Den hänskjutande domstolen vill genom sin fjärde fråga nämligen få klarhet i om en fristående grupp av personer i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet måste vara en separat juridisk person eller om den även, liksom i det nationella målet, kan bestå av en koncern av närstående företag vars bolag sinsemellan tillhandahåller varandra tjänster.

33. Det ska i detta avseende inledningsvis fastställas att en grupp i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet som sådan måste vara beskattningsbar i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.

¹⁶ Se, bland annat, dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 15), dom av den 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 15), dom av den 21 februari 2013, Žamberk, C-18/12 (EU:C:2013:95, punkt 17), och dom av den 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 17).

¹⁷ Se, bland annat, dom av den 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 7), dom av den 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 62), och dom av den 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 51).

¹⁸ Se dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punkterna 58–65).

34. Domstolen har redan beträffande artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet i detta avseende slagit fast att mot bakgrund av att det i allmänhet krävs att undantagen från skatteplikt i mervärdesskattedirektivet tolkas restriktivt,¹⁹ är en tolkning av denna bestämmelse som går utöver den entydiga ordalydelsen inte förenlig med bestämmelsens syfte.²⁰ Av denna ordalydelse följer att den i rekvisitet nämnda "självständiga" gruppen av personer som sådan tillhandahåller tjänsterna och därmed i mervärdesskattehänseende ska särskiljas från sina medlemmar.

35. Eftersom undantaget från skatteplikt endast är tillämpligt på tjänster som tillhandahålls av gruppen som sådan, men inte av gruppens medlemmar, måste denna grupp vara en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet. I annat fall föreligger det enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet inte någon beskattningsbar tjänst från gruppen som kan undantas från skatteplikt. Det är endast sådana tjänster som är beskattningsbara som tillhandahålls av "en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap".

36. Det skulle endast förhålla sig på annat sätt om syftet med artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet skulle vara att säkerställa omfattningen av undantaget från skatteplikt eller skattefrihet för verksamhet som bedrivs av medlemmarna i gruppen genom att enbart samarbete mellan sådana beskattningsbara personer (eller även icke beskattningsbara personer) inte ska medföra ytterligare mervärdesskattebelastning. Detta skulle förklara varför gruppen är tvungen att tillhandahålla tjänster som är direkt nödvändiga för medlemmarnas icke skattepliktiga verksamhet och enbart får begära ersättning av sina medlemmar för deras andel av utgifterna för tjänsten.

37. I ordalydelsen i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet som ska tolkas restriktivt talas emellertid om tillhandahållande av tjänster som ska undantas från beskattning av en grupp som, såsom jag anförde i mitt förslag till avgörande i målet kommissionen/Luxemburg,²¹ enbart är beskattningsbara om de även tillhandahålls av en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.

38. En fristående grupp behöver emellertid inte vara en fristående juridisk person. Domstolen har nämligen vid ett flertal tillfällen slagit fast att det inte krävs att det rör sig om en separat juridisk person för att personen ska anses vara beskattningsbar i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.²² Avgörande i detta avseende är endast om en person eller en grupp av personer eller tillgångar bedriver en ekonomisk verksamhet "självständigt" i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet.

19 Se, avseende denna princip, som senare upprepats i fast rättspraxis, dom av den 26 juni 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 19), dom av den 16 september 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, punkt 25), och dom av den 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 18).

20 Dom av den 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punkterna 13 och 14), avseende artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet.

21 Se mitt förslag till avgörande av den 6 oktober 2016 i mål C-274/15, punkt 49 och följande punkter.

22 Se dom av den 27 januari 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punkt 8), och dom av den 29 september 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 28), se, för ett liknande resonemang, även dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schifffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 37), som i detta avseende kan överföras på artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.

39. Domstolens har i sin rättspraxis avseende kriteriet självständigt i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet hittills prövat flera situationer där frågan uppkom om en person eller en materiell enhet befann sig i underordnad ställning gentemot en annan beskattningsbar person och därmed inte utövade verksamhet självständigt med direkt eller motsvarande tillämpning av artikel 10 i mervärdesskattedirektivet. Det rörde sig om självständigheten för en person var självständig i förhållande till sin uppdragsgivare,²³ för delägarna i förhållande till deras bolag²⁴ och för organisationsenheter i förhållande till själva organisationen.²⁵

40. Sistnämnda rättspraxis avseende organisationsenheter kan överföras på förevarande mål. En grupp i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet ska nämligen erbjuda sina medlemmar en gemensam struktur för samarbete²⁶ som organisatoriskt sett är självständig. I fråga om organisationsenheter har domstolen slagit fast att dessa inte är självständiga särskilt när de inte kan förfoga över egna tillgångar.²⁷ En koncern, det vill säga en grupp av flera separata bolag, kan emellertid inte som sådan förfoga över egna tillgångar redan på grund av bolagens innehav av andelar i andra bolag inom koncernen. En koncern som sådan är således i princip inte en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet och kan därför inte heller vara en fristående grupp i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

41. Denna tolkning bekräftas av förekomsten av den särskilda bestämmelsen i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna bestämmelse får medlemsstaterna "anse som en enda beskattningsbar person sådana personer ... som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band". Enbart denna bestämmelse syftar till att säkerställa att närstående företag betraktas som en enda beskattningsbar person och att de tjänster som tillhandahålls inom koncernen följaktligen befrias från mervärdesskatteplikt.

42. Under vissa omständigheter kan visserligen ett separat bolag med flera delägare inom en koncern klassificeras som en fristående grupp. Undantaget från skatteplikt är i det fallet enbart tillämpligt på tjänster som tillhandahålls av ett bolag till dess delägare, eftersom enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet enbart tjänster som gruppen tillhandahåller sina medlemmar undantas från skatteplikt, men inte tillhandahållanden i omvänd riktning. Sådana tjänster är emellertid inte föremål för tvisten vid den nationella domstolen, vilket innebär att det inte finns något behov av att fortsätta prövningen i detta avseende.

43. Undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är således inte tillämpligt på ett sådant fall som det i det nationella målet, eftersom inga tjänster har tillhandahållits av en fristående grupp i den mening som avses i bestämmelsen till dess medlemmar.

44. Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska den fjärde tolkningsfrågan besvaras så, att en fristående grupp av personer i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet inte måste vara en juridisk person, utan en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. En koncern bestående av närstående bolag uppfyller som sådan inte detta villkor.

23 Dom av den 26 mars 1987, kommissionen/Nederländerna (235/85, EU:C:1987:161), dom av den 25 juli 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332), och dom av den 12 november 2009, kommissionen/Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 Dom av den 27 januari 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), och dom av den 18 oktober 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 Dom av den 23 mars 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), och dom av den 17 september 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), båda avseende en filial till ett bolag, och dom av den 29 september 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), avseende ett kommunalt organ.

26 Dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 37).

27 Se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Jääskinen i målet Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, punkt 46) och dom av den 29 september 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 38), se dessutom dom av den 23 mars 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 37), och dom av den 17 september 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 26), där det egna aktiekapitalet ansågs vara avgörande.

2. Den första, den andra, den tredje och den sjätte tolkningsfrågan: Tillämpning på en "gränsöverskridande" grupp

45. Den hänskjutande domstolen har ställt den första, den andra, den tredje och den sjätte tolkningsfrågan för att få klarhet om och under vilka förutsättningar undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet även kan vara tillämplig på en grupp som agerar gränsöverskridande.

46. I detta avseende krävs, såsom även Förbundsrepubliken Tyskland anför, en prejudiciell prövning av huruvida undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet över huvud taget är tillämpligt på företag som tillhandahåller finansiella tjänster som är undantagna från skatteplikt i den mening som avses i artikel 135 i mervärdesskattedirektivet. Såsom jag anför i mitt förslag till avgörande i målet Aviva²⁸ förhåller det sig inte på det sättet. Artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet omfattar på grund av dess systematik och bakgrund enbart grupper av beskattningsbara personer som utövar skattepliktiga transaktioner enligt artikel 132 i mervärdesskattedirektivet. Detta inbegriper inte finansiella tjänster.

47. Oberoende av detta framgår inte heller av mervärdesskattedirektivet att undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är tillämpligt i gränsöverskridande situationer. Detta följer, såsom jag anför i mitt förslag till avgörande i målet Aviva,²⁹ redan av sjätte direktivet. Vidare följer detta även av de svårigheter som uppkommit för flera medlemsstater vid bedömningen av kriterierna i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Detta innebär att skatteintäkterna i en medlemsstat är beroende av (växlande) situationer och bedömningar i andra medlemsstater (eller tredjeländer) som inte kan kontrolleras. Detta skulle ge upphov till avsevärda praktiska problem och strida mot den unionsrättsliga principen om medlemsstaternas inkomstskatemässiga autonomi på deras territorium³⁰ och skulle därför även kunna berättiga eventuella restriktioner av de grundläggande friheterna i mervärdesskattedirektivet.

3. Den femte tolkningsfrågan: Kostnadspåslag på 5 procent

48. Med den femte tolkningsfrågan önskar den hänskjutande domstolen framför allt få klarhet i huruvida undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet även är tillämpligt när den beskattningsbara personen har fastställt priset på sina tjänster på grundval av de kostnader som uppkommit, inklusive ett påslag, som i förevarande fall uppgår till 5 procent, i enlighet med kraven i lagstiftningen om direktbeskattning i den medlemsstat där den skatteskyldige har hemvist.

49. Enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet undantas tjänster som tillhandahålls av en grupp från skatteplikt enbart under förutsättning att gruppen "endast" begär "ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter".

50. Om det i förevarande mål slås fast att mer än utgifterna i den mening som avses i denna bestämmelse skulle betalas, såsom den hänskjutande domstolen anför, är villkoret för rekvisiten för undantag från skatteplikt inte uppfyllt.

²⁸ Se mitt förslag till avgörande från samma datum i mål C-605/15, punkt 19 och följande punkter.

²⁹ Se mitt förslag till avgörande från samma datum i mål C-605/15, punkt 36 och följande punkter.

³⁰ Allmänt avseende territorialprincipen, se dom av den 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 46), dom av den 17 september 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, punkt 82 och följande punkter), dom av den 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punkterna 45 och 46), avseende territorialprincipen i mervärdesskattelagstiftningen se även dom av den 12 september 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punkt 42).

51. Det skulle förhålla sig på motsatt sätt endast om begreppet utgifter i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet även skulle omfatta utgiften företagarlön som eventuellt återspeglas i ett påslag på de faktiska utgifterna för tillhandahållande av tjänsten. Det råder emellertid allvarliga tvivel om att det förhåller sig på så sätt. För det första motsägs detta av tolkningen av ordalydelsen av bestämmelsen i nästan alla språk. "Erstattung"³¹ eller Rückzahlung³² respektive Rückerstattung³³ omfattar i normalt språkbruk enbart utgifter, inte lön. Det är dessutom oförenligt med syftet med undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, som jag framställt i mitt förslag till avgörande i målet Aviva,³⁴ att beakta lön för företagare. Detta består i att utvidga ett annat undantag från skatteplikt till att omfatta ett tidigare led, eftersom de beskattningsbara personerna samarbetar med varandra av konkurrensskäl. Idén om att lön för företagare ska anses som en utgift för gruppen är inte förenlig med syftet att undanröja en konkurrensnackdel.

52. Den femte tolkningsfrågan ska sålunda besvaras så, att undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet inte är tillämpligt när den ersättning som betalas för tjänsten går utöver de kostnader som uppkommit. Detta gäller även när enbart ett schablonmässigt påslag har betalats i enlighet med kraven i lagstiftningen om direktbeskattning.

VI – Förslag till avgörande

53. Mot bakgrund av dessa omständigheter föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna från Administratīvā apgabaltiesa (Regionala förvaltningsdomstolen, Lettland) på följande sätt:

1. En fristående grupp av personer i den mening som avses i artikel 132.1 f måste inte vara en juridisk person, utan en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. En koncern av närstående bolag uppfyller som sådan inte detta villkor.
2. Artikel 132.1 f omfattar i förevarande sammanhang enbart grupper av beskattningsbara personer som enligt artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet utför skattepliktiga transaktioner. Grupper av företag som tillhandahåller finansiella tjänster omfattas således inte av tillämpningsområdet för artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.
3. Den fristående gruppen av personen kan enbart tillhandahålla tjänster som är undantagna från skatteplikt till sådana medlemmar som omfattas av samma rättsordning, nämligen gruppens.
4. Undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är inte tillämpligt när den ersättning som betalas för tjänsten överstiger de kostnader som uppkommit. Detta gäller även när enbart ett schablonmässigt kostnadspåslag betalas i enlighet med kraven i lagstiftningen om direktbeskattning.

31 Engelska: "exact reimbursement", franska: "remboursement exact", svenska: "ersättning", spanska: "reembolso exacto", lettiska: "precīzi atmaksāt", polska: "zwrotu przypadający".

32 Nederländska: "terugbetaling".

33 Italienska: "rimborso", bulgariska: "възстановяване ... разходи", se enbart den till synes bredare danska språkversionen: "godtgørelse", enligt vilken gottgörelse är avgörande.

34 Se mitt förslag till avgörande av samma datum i mål C-605/15, punkterna 20 och 21.