Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

4. svibnja 2017.*

„Povreda obveze države članice – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 132. stavak 1. točka (f) – Izuzeće za usluge koje nezavisne grupe osoba pružaju svojim članovima – Članak 168. točka (a) i članak 178. točka (a) – Pravo na odbitak pretporeza za članove grupe – Članak 14. stavak 2. točka (c) i članak 28. – Djelovanje člana u svoje ime i za račun grupe“

U predmetu C-274/15,

povodom tužbe zbog povrede obveze na temelju članka 258. UFEU-a podnesene 8. lipnja 2015.,

Europska komisija, koju zastupaju F. Dintilhac i C. Soulay, u svojstvu agenata,

tužitelj,

protiv

Velikog Vojvodstva Luksemburga, koje zastupa D. Holderer, u svojstvu agenta, uz asistenciju F. Kremera i P.-E. Partscha, odvjetnikâ, kao i B. Gasparottija, u svojstvu vještaka,

tuženik,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, E. Juhász, C. Vajda (izvjestitelj), K. Jürimäe i C. Lycourgos, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: V. Tourrès, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 30. lipnja 2016.,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 6. listopada 2016.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: francuski

Presudu

1 Europska komisija svojom tužbom zahtijeva od Suda da utvrdi da je uspostavom sustava poreza na dodanu vrijednost za nezavisne grupe osoba, kako je određen člankom 44. stavkom 1. točkom (y) pročišćenog teksta Zakona od 12. veljače 1979. o porezu na dodanu vrijednost (*Službeni list* A 1979., br. 23, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), člancima 1. do 4. Uredbe velikog vojvode od 21. siječnja 2004. o izuzeću od PDV-a za usluge koje nezavisne grupe osoba isporučuju svojim članovima (*Službeni list* A 2004., br. 9, u daljnjem tekstu: Uredba velikog vojvode), upravnom okružnicom br. 707 od 29. siječnja 2004., u dijelu u kojem komentira članke 1. do 4. Uredbe velikog vojvode (u daljnjem tekstu: upravna okružnica) i bilješkom od 18. prosinca 2008. koju je sastavila radna skupina pri Comité d'Observation des Marchés (COBMA – Odbor za praćenje tržišta) u suglasnosti s Administration de l'Enregistrement et des Domaines (luksemburška porezna uprava) (u daljnjem tekstu: bilješka COBMA-e), Veliko Vojvodstvo Luksemburg povrijedilo svoje obveze koje ima na temelju Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.), a osobito članka 2. stavka 1. točke (c), članka 132. stavka 1. točke (f), članka 1. stavka 2. drugog podstavka, članka 168. točke (a), članka 178. točke (a), članka 14. stavka 2. točke (c) i članka 28. te direktive.

Pravni okvir

Pravo Unije

2 Člankom 1. stavkom 2. drugim podstavkom Direktive 2006/112, u sklopu glave I. pod naslovom „Predmet i područje primjene" propisano je:

„Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente."

3 Člankom 2. stavkom 1. točkom (c) te direktive određeno je:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]"

4 Članak 9. stavak 1. prvi podstavak navedene direktive, u sklopu glave III. pod naslovom „Porezni obveznici", glasi:

„„Porezni obveznik' znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti."

5 U skladu s člankom 14. stavkom 2. točkom (c) iste direktive, u sklopu glave IV. pod naslovom „Oporezive transakcije”:

„Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

[...]

(c) prijenos robe slijedom ugovora prema kojem se plaća provizija na prodaju ili kupnju.”

6 Člankom 28. Direktive 2006/112 propisano je:

„Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge.”

7 Člankom 132. stavkom 1. te direktive u sklopu glave IX. pod naslovom „Izuzeća”, predviđeno je:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

„(f) [isporuku] usluga od strane nezavisnih grupa osoba koje obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti, kada takve grupe od svojih članova potražuju samo točnu nadoknadu njihovog udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja;

[...]”

8 Članak 168. navedene direktive, u okviru glave X. pod naslovom „Odbici”, glasi:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]”

9 U skladu s člankom 178. iste direktive:

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a) za potrebe odbitaka sukladno članku 168. stavku (a), u vezi s isporukama robe ili usluga, mora imati račun koji je sastavljen u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI.;

[...]”

10 Člankom 226. Direktive 2006/112, u sklopu glave XI. pod naslovom „Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici” propisano je:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]

5. puno ime i adresu poreznog obveznika i kupca;

[...]”

Luksemburško pravo

11 U skladu s člankom 44. stavkom 1. Zakona o PDV-u, kako je izmijenjen osobito člankom 5. stavkom 5. podstavkom 2. Zakona od 22. prosinca 1989. o državnom proračunu za 1990. (*Službeni list* A 1989., br. 81):

„U granicama i pod pretpostavkama koje će se propisati uredbom velikog vojvode, od poreza na dodanu vrijednost izuzimaju se:

[...]

(y) isporuke usluga od strane nezavisnih grupa osoba koje obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti, kada takve grupe od svojih članova potražuju samo točnu nadoknadu njihova udjela u zajedničkim troškovima, pod uvjetom da takvo izuzeće ne uzrokuje narušavanje tržišnog natjecanja.”

12 Pretpostavke za primjenu članka 44. stavka 1. Zakona o PDV-u, kako je izmijenjen, pobliže su propisane uredbom velikog vojvode, čiji članak 1. glasi:

„Za primjenu odredaba članka 44. stavka 1. točke (y) Zakona [o PDV-u, kako je izmijenjen], nezavisna grupa osoba znači:

(a) grupa koja ima pravnu osobnost;

(b) grupa koja nema pravnu osobnost ali djeluje pod vlastitim imenom kao grupa prema svojim članovima i trećim osobama.”

13 Uredbom velikog vojvode od 7. kolovoza 2012. (*Službeni list* A 2012, br. 168) izmijenjena je Uredba velikog vojvode na način da je u članku 1. dodan sljedeći stavak:

„Područjem primjene ove Uredbe velikog vojvode nisu obuhvaćene nezavisne grupe osoba čije su isporuke usluga u pogledu jednog ili više članova ponajprije namijenjene za obavljanje transakcija koje podliježu oporezivanju i nisu izuzete.”

14 Članak 2. Uredbe velikog vojvode glasi:

„Isporuke usluga koje nezavisne grupe osoba obuhvaćene člankom 1. isporučuju svojim članovima, izuzete su od poreza pod uvjetom da:

(a) se djelatnosti grupe sastoje isključivo od isporuka usluga koje su izravno potrebne za obavljanje djelatnosti članova i da svi članovi obavljaju djelatnost izuzetu na temelju članka 44. stavka 1. Zakona [o PDV-u, kako je izmijenjen,] ili u pogledu koje nemaju svojstvo poreznog obveznika. Za potrebe članka 44. stavka 1. točke (y) [Zakona o PDV-u, kako je izmijenjen,] smatra se da obavljaju djelatnost izuzetu na temelju navedenog članka 44. stavka 1. ili u pogledu koje nemaju svojstvo poreznog obveznika oni članovi koji u sklopu obavljanja svoje gospodarske djelatnosti izuzete od PDV-a na temelju članka 44. stavka 1. ili u pogledu koje nemaju svojstvo obveznika PDV-a također obavljaju isporuke robe i usluga koje nisu izuzete od poreza na temelju članka 44. stavka 1., pod uvjetom da godišnji promet bez poreza na te oporezovane isporuke robe i usluga ne prelazi 30 % godišnjeg prometa bez poreza od svih njihovih transakcija, pri čemu se uzima u obzir promet iz članka 57. stavka 3. [Zakona o PDV-u, kako je izmijenjen,] i bez utjecaja na primjenu članka 3.;

[...]”

15 U članku 3. Uredbe velikog vojvode određeno je:

„Što se tiče postotka navedenog u članku 2. točki (a), izuzeće u tekućoj kalendarskoj godini za isporuke usluga koje obavlja grupa odobrava se samo ako u prethodnoj kalendarskoj godini članovi grupe nisu prekoračili taj postotak. Međutim, prekoračenjem tog postotka ne gubi se povlastica izuzeća, pod uvjetom da to prekoračenje ne prelazi 50 % navedenog postotka i da ne traje dulje od dvije uzastopne kalendarske godine koje prethode kalendarskoj godini za koju se određuje mogućnost primjene izuzeća.

Prethodne pretpostavke mora ispuniti svaki član grupe, inače je u pogledu svih isporuka koje obavlja grupa isključena mogućnost primjene izuzeća.”

16 U skladu s člankom 4. Uredbe velikog vojvode:

„Članovi grupe koji u sklopu obavljanja svoje gospodarske djelatnosti izuzete od PDV-a na temelju članka 44. stavka 1. [Zakona o PDV-u, kako je izmijenjen,] ili u pogledu koje nemaju svojstvo obveznika PDV-a također – u granicama postotka predviđenog člankom 2. točkom (a) i člankom 3. – obavljaju isporuke robe i usluga koje nisu izuzete od poreza na temelju navedenog članka 44. stavka 1., ovlašteni su od poreza koji duguju na temelju oporezivih transakcija koje obavljaju odbiti [PDV] koji se obračunava grupi ili koji ona duguje na temelju ulaznih transakcija, a uključen je u iznos naknade koju pojedinačno snose prema odredbama članka 2. točke (c). Odbitak se obavlja sukladno poglavlju VII. Zakona [o PDV-u, kako je izmijenjen].”

17 Upravnom okružnicom daju se sljedeći komentari na članak 4. Uredbe velikog vojvode:

„Radi što je moguće većeg jamčenja načela neutralnosti [PDV-a], cilj je članka 4. članovima-poreznim obveznicima koji u granicama postotka predviđenog člankom 2. točkom (a) i člankom 3. ostvaruju promet obuhvaćen područjem primjene poreza, ali koji nije izuzet na temelju članka 44., dati pravo na odbitak ili ulaznog poreza koji je plaćen ili koji se duguje na razini nezavisne grupe. Podrazumijeva se da to pravo na odbitak nadalje mora poštovati pravila utvrđena poglavljem VII. Zakona [o PDV-u], a osobito njegovih članaka 50. (opći udio za odbitak) i 51. (stvarna upotreba).

To praktično znači da konkretni član-porezni obveznik može provesti odbitak PDV-a koji je grupa platila ili koji se duguje na razini grupe samo ako posjeduje obračun, primjerke računa koji mu je grupa izdala u tu svrhu i u kojem se navodi točna neto cijena plaćena dobavljačima, iznos poreza koji oni stavljaju na teret ili koji duguje grupa i udio člana u zajedničkim troškovima i u porezu."

18 Cilj je bilješke COBMA-a pojasniti određene elemente za praktičnu primjernu pravnog sustava nezavisnih grupa osoba. Njom su obuhvaćena sljedeća pitanja i odgovori:

„– Koji se subjekt mora navoditi na računima koji se primaju od trećih osoba, a odnose se na zajedničke troškove ako grupa nema pravnu osobnost?

Mogu se javiti dva slučaja:

— grupa je u izravnoj vezi s trećim osobama i od njih prima robu i usluge u svoje ime;

— članovi su u izravnoj vezi s trećim osobama i od njih primaju robu i usluge u svoje ime. Članovi zatim dijele troškove u vezi s tom robom i uslugama koje su primili od trećih osoba i na temelju toga te troškove pripisuju grupi. Taj se slučaj osobito može javiti kada se zbog poslovnih ili pravnih razloga ne može ostvariti izravan odnos između grupe i trećih osoba.

U prvom slučaju, računi koje izdaju treće osobe i odnose se na zajedničke troškove moraju se jasno nasloviti na nezavisnu grupu osoba. Ako grupa nema pravnu osobnost, računi će se nasloviti na sljedeći način: ‚Grupa ABC / za račun člana X – adresa člana X'. Taj član X mora grupi pripisati trošak [uključujući sve poreze], neovisno o pravu na odbitak koje taj član može ostvariti u pogledu PDV-a koji snosi u vlastito ime. Budući da grupa nema pravnu osobnost, najmanje jedan član mora se svakako navesti kao stranka odgovorna za plaćanje i ostale obveze koje proizlaze iz ugovora.

U drugom slučaju, računi koje izdaju treće osobe naslovljuju se na jednog od članova. Taj član zatim raspodjeljuje troškove u vezi s tom robom i uslugama i te troškove pripisuje grupi. Pripisivanje tog troška grupi [uključujući sve poreze] mora se provesti neovisno o pravu na odbitak koje taj član može ostvariti u pogledu PDV-a koji snosi u vlastito ime.

[...]

Usto, valja pojasniti da je pripisivanje zajedničkih troškova grupi koje obavljaju članovi transakcija izvan područja primjene PDV-a.

[...]"

Predsudski postupak

19 Pismom opomene od 7. travnja 2011. Komisija je upozorila Veliko Vojvodstvo Luksemburg na to da joj se čini da je sustav PDV-a za nezavisne grupe osoba (u daljnjem tekstu: NGO), kako je definiran osobito člankom 44. stavkom 1. točkom (y) Zakona o PDV-u i člancima 1. do 4. Uredbe velikog vojvode, neusklađen s nekoliko odredbi Direktive 2006/112.

20 U prvom prigovoru Komisija je navela da joj se čini da su nacionalne odredbe prema kojima su usluge što ih NGO-ovi pružaju svojim članovima izuzete od PDV-a, čak i kada se te usluge upotrebljavaju za oporezive transakcije navedenih članova, u pogledu kojih godišnji promet bez poreza ne premašuje 30 %, a u određenim slučajevima čak i 45 % njihova ukupnog godišnjeg prometa, neusklađene s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) i člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive 2006/112.

21 U drugom prigovoru Komisija je ocijenila da je nacionalno pravo neusklađeno s člankom 1. stavkom 2. drugim podstavkom, člankom 168. točkom (a) i člankom 178. točkom (a) Direktive 2006/112, u dijelu u kojem propisuje da NGO-ovi članovi koji obavljaju oporezive djelatnosti do iznosa od 30 % ukupnog godišnjeg prometa bez poreza od PDV-a koji sami duguju mogu odbiti PDV obračunat NGO-u za isporučenu mu robu i usluge.

22 Treći i četvrti Komisijin prigovor odnosili su se na nacionalno pravo u dijelu u kojem u slučaju kada NGO-ov član od trećih osoba pribavlja isporuke robe i usluga u vlastito ime, ali za NGO-ov račun, isključuje iz područja primjene PDV-a transakciju kojom taj član tako prihvaćene troškove pripisuje NGO-u, suprotno odredbama članka 14. stavka 2. točke (c) i članka 28. Direktive 2006/112.

23 U odgovoru na pismo opomene od 8. lipnja 2011. Veliko Vojvodstvo Luksemburg osporilo je tumačenje nacionalnog prava i prava Unije koje zastupa Komisija. Uvodno je navelo da se pojam „nezavisne grupe osoba" iz Direktive 2006/112 odnosi prije svega na strukture bez pravne osobnosti čije se djelatnosti pripisuju njihovim članovima koji imaju pravnu osobnost.

24 Što se tiče prvog prigovora, Veliko Vojvodstvo Luksemburg odgovorilo je da članak 44. stavak 1. točka (y) Zakona o PDV-u ograničava područje primjene izuzeća na ono definirano člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive 2006/112 i da Uredba velikog vojvode samo uređuje podredna pravila sustava primjenjivog na NGO-ove.

25 Što se tiče drugog prigovora, ta je država članica uzvratila da, s obzirom na to da NGO nema pravnu osobnost, pravo na odbitak, koje ovisi o vrsti izlaznih transakcija, ne treba uživati grupa, nego njezini članovi. Iako s teorijskog gledišta sustav predviđen nacionalnim pravom odstupa od „načela primateljeva prethodnog snošenja poreza", navedena država članica smatra da to nema posljedica u praksi.

26 U pogledu trećeg prigovora, Veliko Vojvodstvo Luksemburg smatralo je da sustav koji proizlazi iz članka 14. stavka 2. točke (c) i članka 28. Direktive 2006/112 nije primjenjiv u ovom slučaju.

27 Budući da joj taj odgovor nije bio uvjerljiv, Komisija je 27. siječnja 2012. uputila obrazloženo mišljenje, u kojem je zadržala stajalište izraženo u pismu opomene i pozvala Veliko Vojvodstvo Luksemburg da u roku od dva mjeseca od primitka tog mišljenja poduzme mjere potrebne za usklađivanje svojeg zakonodavstva s Direktivom 2006/112, a osobito s njezinim člankom 2. stavkom 1. točkom (c), člankom 132. stavkom 1. točkom (f), člankom 1. stavkom 2. drugim podstavkom, člankom 168. točkom (a), člankom 178. točkom (a), člankom 14. stavkom 2. točkom (c) i člankom 28.

28 Ta je država članica na obrazloženo mišljenje odgovorila dopisom od 7. veljače 2012., pri čemu je ponovno osporila osnovanost prigovora koji su joj upućeni i zadržala svoje stajalište izraženo u odgovoru od 8. lipnja 2011.

29 Dopisom od 26. ožujka 2012. Veliko Vojvodstvo Luksemburg ipak je navelo da se obvezuje donijeti uredbu kojom će luksemburško zakonodavstvo uskladiti s Direktivom 2006/112, kako bi ispunilo zahtjeve iz prvog prigovora iz obrazloženog mišljenja, pri čemu nije mijenjalo argumentaciju u pogledu drugog i trećeg prigovora.

30 Dopisom od 11. lipnja 2012. Komisija je od Velikog Vojvodstva Luksemburga zatražila da joj dostavi nacrt najavljene uredbe i predviđeni hodogram njezina donošenja.

31 Ta je država članica dopisom od 4. rujna 2012. Komisijinim službama dostavila Uredbu velikog vojvode od 7. kolovoza 2012. kojom je izmijenjen članak 1. Uredbe velikog vojvode.

32 Međutim, Komisija je smatrala da Uredbom velikog vojvode od 7. kolovoza 2012. luksemburško zakonodavstvo nije usklađeno s Direktivom 2006/112, nasuprot trima prigovorima istaknutima u obrazloženom mišljenju. Budući da su ti prigovori i dalje bili aktualni, Komisija je 20. veljače 2014. obznanila svoju odluku da će podnijeti tužbu.

O tužbi

Prvi prigovor, koji se temelji na nepoštovanju članka 2. stavka 1. točke (c) i članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112

Dopuštenost prvog prigovora

– *Argumentacija stranaka*

33 Veliko Vojvodstvo Luksemburg smatra, kao prvo, da prvi prigovor treba odbaciti kao nedopušten jer se Komisijina tužba temelji na različitom prigovoru od onog koji je izražen u obrazloženom mišljenju. Prigovor istaknut u obrazloženom mišljenju temelji se na tome da Uredba velikog vojvode ne isključuje mogućnost izuzeća za usluge grupe koje su poglavito, pa čak i isključivo namijenjene za obavljanje oporezivih transakcija. Nasuprot tomu, prigovor istaknut u tužbi temelji se na tome da Uredba velikog vojvode omogućuje izuzeće usluga koje NGO pruža, a podredno su namijenjene za obavljanje oporezivih transakcija njegovih članova.

34 Veliko Vojvodstvo Luksemburg tvrdi, kao drugo, da je Komisija izostankom svoje reakcije nakon što je u kolovozu 2012. izmijenjena Uredba velikog vojvode prekršila načelo lojalne suradnje. Prema mišljenju te države članice, Komisija joj je trebala priopćiti svoje moguće sumnje u pogledu toga je li navedenom izmjenom luksemburško zakonodavstvo usklađeno s Direktivom 2006/112, a ne ostati bez reakcije tijekom 18 mjeseci, prije nego što je 20. veljače 2014. konačno najavila da će podnijeti tužbu Sudu.

35 Komisija navodi da sudska praksa Suda ne zahtijeva savršeno podudaranje izričaja prigovora u obrazloženom mišljenju i tužbenog zahtjeva. Suprotno tvrdnjama Velikog Vojvodstva Luksemburga ona smatra da prvi prigovor ima isti predmet i isto područje primjene u obrazloženom mišljenju i u tužbi.

36 Što se tiče načela lojalne suradnje, Komisija tvrdi da je isključivo nadležna odlučiti je li nakon predsudskog postupka svrhovito podnijeti tužbu Sudu radi utvrđenja navodne povrede obveze. Na Komisiji je da odabere trenutak u kojem će podnijeti tužbu zbog povrede obveze, pri čemu nije dužna poštovati neki određeni rok, uz iznimku slučajeva u kojima bi predugo trajanje predsudskog postupka povrijedilo prava obrane, što država članica treba dokazati.

– *Ocjena Suda*

37 Kao prvo valja podsjetiti da su, sukladno ustaljenoj sudskoj praksi Suda, granice predmeta tužbenog zahtjeva u tužbi podnesenoj na temelju članka 258. UFEU-a određene predsudskim postupkom predviđenim u toj odredbi. Zato se tužba mora temeljiti na istim obrazloženjima i tužbenim razlozima kao i obrazloženo mišljenje. Međutim, taj zahtjev ne može ići dotle da u svakom slučaju mora postojati savršeno podudaranje između izlaganja prigovora koje se nalazi u izreci obrazloženog mišljenja i tužbenog zahtjeva, ako nije došlo do proširenja ili izmjene predmeta spora kako je određen u obrazloženom mišljenju (presuda od 9. travnja 2013., Komisija/Irska, C-85/11, EU:C:2013:217, t. 17. i navedena sudska praksa).

38 U ovom slučaju pak valja utvrditi da Komisija nije ni proširila ni izmijenila predmet spora kako je određen u obrazloženom mišljenju. Naime, Komisija je i u obrazloženom mišljenju i u tužbi istaknula svoje stajalište da je luksemburško zakonodavstvo protivno članku 2. stavku 1. točki (c) i članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112, s obzirom na to da omogućuje izuzeće NGO-ovih usluga koje nisu izravno nužne za obavljanje neoporezivih ili izuzetih djelatnosti njegovih članova.

39 Kao drugo, valja podsjetiti da je u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda na Komisiji da odabere trenutak koji smatra prikladnim za pokretanje postupka zbog povrede obveze. Razmatranja koja određuju taj odabir ne mogu utjecati na dopuštenost te tužbe. Pravila iz članka 258. UFEU-a moraju se primijeniti a da Komisija nije dužna poštovati određeni rok, pod uvjetom da nije riječ o situacijama u kojima bi predugo trajanje predsudskog postupka tuženoj državi članici moglo još više otežati opovrgavanje Komisijinih argumenata i tako povrijediti prava obrane. Zainteresirana država članica dužna je pružiti dokaz o utjecaju takvog predugog trajanja (vidjeti, u tom smislu, presudu od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 14.).

40 Međutim, u ovom slučaju valja utvrditi da Veliko Vojvodstvo Luksemburg nije pružilo dokaz o takvom utjecaju.

41 Usto, sama činjenica da je ta država članica izmijenila svoj propis nakon što je 27. ožujka 2012. istekao rok utvrđen u obrazloženom mišljenju ne sprečava Komisiju da u skladu s načelom lojalne suradnje nakon tog datuma podnese tužbu zbog povrede obveze.

42 Stoga je prvi prigovor dopušten.

Meritum

– *Argumentacija stranaka*

43 Komisija napominje da su člankom 1. Uredbe velikog vojvode određene pretpostavke za primjenu članka 44. stavka 1. točke (y) Zakona o PDV-u. U skladu s člankom 2. točkom (a) i člankom 3. Uredbe velikog vojvode, isporuke usluga koje NGO pruža svojim članovima izuzete su od PDV-a pod uvjetom da članovi te grupe koji obavljaju i oporezive djelatnosti od potonjih ostvaruju promet bez poreza do najvećeg iznosa od 30 %, a u određenim slučajevima i 45 % od ukupnog prometa bez poreza. To znači da Uredba velikog vojvode ne ograničava izuzeće od PDV-a samo na one usluge koje NGO pruža i koje su izravno nužne za obavljanje djelatnosti njegovih članova koje nisu oporezive PDV-om ili izuzete, što je protivno članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112. Slijedom toga, budući da te isporuke ne ispunjavaju pretpostavke određene u članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112, mora ih se oporezovati sukladno njezinu članku 2. stavku 1.

44 Veliko Vojvodstvo Luksemburg tvrdi da je svojim stajalištem da se predmetno izuzeće primjenjuje samo na članove NGO-a koji isključivo obavljaju djelatnosti koje su izuzete ili koje ne podliježu PDV-u Komisija članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 dodala pretpostavku koje ondje nema. Prema mišljenju te države članice, činjenica da NGO-ovi članovi obavljaju djelatnost koja je izuzeta ili u pogledu koje nemaju svojstvo poreznog obveznika dovoljna je pretpostavka za primjenu izuzeća iz tog članka. Nasuprot tomu, izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 ne primjenjuje se samo na NGO-ove članove koji isključivo obavljaju takvu djelatnost.

45 Veliko Vojvodstvo Luksemburg tvrdi da je cilj luksemburškog uređenja, prema kojem NGO-ovi članovi mogu obavljati oporezive djelatnosti do iznosa od 30 % prometa, učiniti provedivim u praksi sustav koji bi uz dodatne pretpostavke za primjenu postao ekonomski neostvariv. U tom pogledu, ta država članica smatra da troškovi koje preko NGO-a zajednički snose njegovi članovi, čine opće troškove i da je nerealno zahtijevati različit tretman s gledišta primjenjivog PDV-a na usluge koje pruža NGO ovisno o

tome odnose li se na dio koji se može pripisati oporezivim djelatnostima ili izuzetim djelatnostima članova, s obzirom na administrativne i praktične poteškoće i opterećenja do kojih može doći zbog takvog zahtjeva.

46 Veliko Vojvodstvo Luksemburg usto se poziva na činjenicu da je nakon Komisijina dopisa od 11. lipnja 2012., Uredbom velikog vojvode od 7. kolovoza 2012. izmijenila Uredbu velikog vojvode na način da je u članku 1. dodan novi stavak.

– *Ocjena Suda*

47 Uvodno valja podsjetiti da prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda postojanje povrede obveze treba procjenjivati u odnosu na položaj države članice kakav je postojao u trenutku isteka roka određenog u obrazloženom mišljenju i da Sud ne može uzeti u obzir naknadno nastale promjene (presuda od 28. siječnja 2016., Komisija/Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, t. 49.).

48 U ovom slučaju rok određen Velikom Vojvodstvu Luksemburgu za usklađivanje svojih propisa s Direktivom 2006/112 istekao je 27. ožujka 2012. Međutim, do izmjene 1. Uredbe velikog vojvode Uredbom velikog vojvode od 7. kolovoza 2012. došlo je tek nakon tog datuma. Zato ta izmjena nije relevantna za analizu prvog prigovora.

49 Slijedom toga, valja provjeriti usklađenost Uredbe velikog vojvode s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) i člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive 2006/112, u dijelu u kojem propisuje da su isporuke usluga koje NGO pruža svojim članovima izuzete su od PDV-a pod uvjetom da članovi te grupe koji obavljaju i oporezive djelatnosti od potonjih ostvaruju promet bez poreza koji ne premašuje 30 %, a u određenim slučajevima i 45 % njihova ukupnog prometa bez poreza.

50 U tom pogledu, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da izraze upotrijebljene za određivanje izuzeća od PDV-a predviđenih člankom 132. Direktive 2006/112 treba usko tumačiti jer je riječ o iznimkama od općeg načela prema kojem svaka usluga koju porezni obveznik pruži uz naknadu podliježe tom porezu. Međutim, tumačenje tih izraza mora biti u skladu sa zadanim ciljevima navedenih izuzeća i poštovati zahtjeve načela fiskalne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a. Zato to pravilo uskog tumačenja ne znači da se izrazi upotrijebljeni za određivanje izuzeća predviđenih člankom 132. trebaju tumačiti na način kojim bi im se oduzeli njihovi učinci. Cilj sudske prakse Suda nije nametnuti tumačenje kojim bi se navedena izuzeća učinila gotovo neprimjenjivima u praksi (vidjeti u tom smislu presudu od 11. prosinca 2008., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

51 Prema tekstu članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 izuzete su pak pod određenim uvjetima isporuke usluga nezavisnih grupa „osoba koje obavljaju aktivnost koja je izuzeta od PDV-a ili u pogledu koje one nisu porezni obveznici”, u svrhu pružanja svojim članovima usluga koje su „izravno potrebne za obavljanje te aktivnosti”. Prema tome, iz teksta te odredbe proizlazi da ona ne predviđa izuzeće za isporuke usluga koje nisu izravno nužne za obavljanje izuzetih djelatnosti NGO-ovih članova ili u pogledu kojih nemaju svojstvo poreznog obveznika.

52 Budući da takve isporuke usluga nisu obuhvaćene područjem primjene izuzeća predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive 2006/112, u skladu s njezinim člankom 2. stavkom 1. točkom (c) navedene isporuke koje porezni obveznik u tom svojstvu obavlja uz naknadu na teritoriju određene države članice moraju se oporezivati PDV-om.

53 Suprotno onomu što tvrdi Veliko Vojvodstvo Luksemburg, tim tumačenjem članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 ne oduzima se učinak izuzeću predviđenom tom odredbom. Konkretno, primjena tog izuzeća nije ograničena na grupe u kojima članovi isključivo obavljaju djelatnost izuzetu od poreza ili u pogledu koje oni nisu porezni obveznici. Zato usluge koje pruža NGO čiji članovi

obavljaju i oporezive djelatnosti mogu ostvariti povlasticu tog izuzeća, ali samo ako su te usluge izravno nužne za obavljanje izuzetih djelatnosti navedenih članova ili u pogledu kojih nemaju svojstvo poreznog obveznika.

54 Veliko Vojvodstvo Luksemburg nije dokazalo da bi se tim zahtjevom izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 učinilo gotovo neprimjenjivim u praksi. S jedne strane, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 42. svojeg mišljenja, isporuke usluga koje NGO pruža svojim članovima ne mogu se nužno pripisati njihovim općim troškovima i time njihovoj cjelokupnoj aktivnosti. S druge strane, Veliko Vojvodstvo Luksemburg nije dokazalo zašto bi možda NGO-u bilo iznimno teško naplaćivati usluge bez PDV-a prema veličini udjela koji u ukupnim djelatnostima njegovih članova čine djelatnosti izuzete od tog poreza ili u pogledu kojih nisu porezni obveznici.

55 Slijedom toga, članak 44. stavak 1. točka (y), Zakona o PDV-u u vezi s člankom 2. točkom (a) i člankom 3. Uredbe velikog vojvode, protivan je članku 2. stavku 1. točki (c) i članku 132. stavku 1. točki (f) Direktive 2006/112 pa je prvi prigovor osnovan.

Drugi prigovor, koji se temelji na nepoštovanju članka 1. stavka 2. drugog podstavka, članka 168. točke (a) i članka 178. točke (a) Direktive 2006/112

Argumentacija stranaka

56 Komisija ističe, kao prvo, da prema članku 4. Uredbe velikog vojvode, NGO-ovi članovi koji obavljaju transakcije koje podliježu PDV-u imaju pravo od PDV-a koji duguju na temelju tih oporezovanih transakcija odbiti porez koji se obračunava grupi ili koji ona duguje na temelju robe i usluga koju je primila za potrebe vlastitih aktivnosti. Međutim, prema Komisijinu mišljenju, iz članka 168. točke (a) Direktive 2006/112 proizlazi da PDV može odbiti samo porezni obveznik koji prima isporuku robe ili usluge oporezovanu PDV-om i samo za PDV koji je taj porezni obveznik sam dužan platiti.

57 Kao drugo, Komisija tvrdi da iz članka 4. Uredbe velikog vojvode u vezi s upravnom okružnicom proizlazi da pravo na odbitak PDV-a mogu ostvariti NGO-ovi članovi za transakcije u kojima nije izdan račun na njihovo ime, što je protivno članku 178. točki (a) Direktive 2006/112.

58 Veliko Vojvodstvo Luksemburg tvrdi da iz presude od 18. srpnja 2013., PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526) proizlazi da porezni obveznik može odbiti PDV na iznose koji su mu obračunati za robu i usluge koje ostvaruju korist drugom subjektu, pod uvjetom da se dokaže da su ti iznosi povezani s oporezivom djelatnošću poreznog obveznika. Ta država članica na temelju toga zaključuje da za potrebe određivanja prava na odbitak valja utvrditi istovjetnost subjekta koji stvarno snosi navedene iznose i odrediti jesu li ti iznosi povezani s oporezivom djelatnošću poreznog obveznika. U tom pogledu, ta država članica tvrdi da, premda se formalno obračunavaju NGO-u, te iznose i pripadajući PDV snose NGO-ovi članovi sukladno veličini njihova udjela u grupi.

59 Usto, kad bi se prihvatio drugi Komisijin prigovor, Veliko Vojvodstvo Luksemburg smatra da bi to činilo povredu načela porezne neutralnosti. Naime, kad bi se NGO-ovim članovima odbilo pravo na odbitak PDV-a pa NGO ne bi mogao povratiti taj porez, ti bi članovi snosili dodatan trošak PDV-a.

60 Što se tiče zahtjeva u vezi s posjedovanjem računa, Veliko Vojvodstvo Luksemburg naglašava da je Sud u svojoj presudi od 21. travnja 2005., HE (C-25/03, EU:C:2005:241) priznao pravo na odbitak PDV-a poreznom obvezniku koji nije imao račun na svoje ime. Prema mišljenju te države članice, zahtjev prema kojem se od poreznog obveznika koji želi ostvariti izuzeće traži da posjeduje račun opravdan je u biti otklanjanjem opasnosti u pogledu mogućeg dvostrukog odbitka PDV-a, utaje ili zlouporabe, što se na taj način može ostvariti. U tom pogledu, ta država članica tvrdi da, s obzirom na to da NGO-ovi uopće nemaju pravo na odbitak PDV-a, uopće nema opasnosti od njegova dvostrukog odbitka.

Ocjena Suda

61 Uvodno valja naglasiti da iz izuzeća predviđenog člankom 132. stavkom 1. točkom (f) Direktive 2006/112 proizlazi da je NGO potpuno zaseban porezni obveznik, različit od svojih članova. Naime, iz samog teksta te odredbe proizlazi da je NGO samostalan i da sukladno tomu neovisno obavlja isporuke usluga u smislu članka 9. Direktive 2006/112. Usto, kad usluge koje pruža NGO ne bi bile usluge koje porezni obveznik pruža u tom svojstvu, one ne bi podlijegale PDV-u, sukladno članku 2. stavku 1. točki (c) Direktive 2006/112. Te usluge onda ne bi ni mogle biti predmet izuzeća, poput onoga predviđenog njezinim člankom 132. stavkom 1. točkom (f), kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 50. svojeg mišljenja.

62 Na temelju tih razmatranja treba odrediti je li Uredba velikog vojvode suprotna članku 1. stavku 2. drugom podstavku, članku 168. točki (a) i članku 178. točki (a) Direktive 2006/112, s obzirom na to da NGO-ovim članovima koji obavljaju transakcije koje podliježu PDV-u dopušta od PDV-a koji duguju na temelju tih oporezovanih transakcija odbiju porez koji se obračunava grupi ili koji ona duguje na temelju robe i usluga koju je primila za potrebe vlastitih aktivnosti.

63 Kao prvo, valja podsjetiti, s jedne strane, da u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive 2006/112, porezni obveznik ima pravo od PDV-a koji je dužan platiti odbiti PDV koji se duguje ili koji je plaćen za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik. Slijedom toga, protivno je toj odredbi ako se NGO-ove članove ovlasti da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju PDV koji se duguje ili koji je plaćen za isporuke robe ili usluga koje su izvršene NGO-u.

64 To utvrđenje nije dovedeno u pitanje presudom od 18. srpnja 2013., PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), na koju se poziva Veliko Vojvodstvo Luksemburg, a u kojoj je Sud u točkama 24. do 26. i 29. u biti presudio da porezni obveznik – koji je sukladno obvezi propisanoj tom poreznom obvezniku kao poslodavcu nacionalnim zakonodavstvom osnovao mirovinski fond u obliku pravno i porezno odvojenog subjekta – ima pravo odbiti PDV koji je platio na usluge koje se odnose na upravljanje i poslovanje navedenog fonda. Naime, kao što proizlazi iz točke 25. te presude, sam je porezni obveznik pribavio usluge oporezovane PDV-om kako bi osigurao upravljanje mirovinama svojih zaposlenika i upravljanje imovinom mirovinskog fonda osnovanog u svrhu osiguranja isplata navedenih mirovina. Stoga se na temelju navedene presude ne može zaključiti da NGO-ovi članovi imaju pravo na odbitak PDV-a kojem podliježu isporuke robe i usluga što ih pribavlja grupa, s obzirom na to da je ona jedina ta koja se eventualno može pozivati na pravo na odbitak tog PDV-a.

65 S druge strane, valja odbiti argumentaciju Velikog Vojvodstva Luksemburga koja se temelji na povredi načela porezne neutralnosti. Sukladno tom načelu, svrha je sustava odbitaka da se u potpunosti rastereti poduzetnika tereta PDV-a koji treba platiti ili koji je plaćen u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti (presuda od 15. rujna 2016., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-400/15, EU:C:2016:687, t. 35.). Zajednički sustav PDV-a jamči dakle potpunu neutralnost poreznog opterećenja svih gospodarskih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti načelno same podliježu PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 27.).

66 Slijedom toga, nije protivno načelu porezne neutralnosti da se NGO-ovim članovima na temelju članka 168. točke (a) Direktive 2006/112 odbije pravo na odbitak u pogledu PDV-a koji ta grupa snosi zbog usluga koje pruža i koje su izuzete na temelju članka 132. stavka 1. točke (f) Direktive 2006/112 pa zato uopće ne mogu poslužiti kao osnova za pravo na odbitak. Nasuprot tomu, ako NGO obavlja isporuke koju nisu izuzete, valja istaknuti da prema tom načelu navedena grupa, a ne njezini članovi, ima osobno pravo na odbitak PDV-a koji je teretio ulazne transakcije.

67 Kao drugo, iz članka 178. točke (a) Direktive 2006/112 u vezi s njezinim člankom 226. točkom 5. i člankom 168. točkom (a) proizlazi da radi ostvarenja prava na odbitak porezni obveznik mora posjedovati račun na kojem se nalazi njegovo ime u svojstvu kupca. Slijedom toga, budući da

NGO-ovim članovima dopušta da na temelju računa izdanog na ime te grupe od PDV-a koji sami duguju odbije PDV obračunat grupi, luksemburško pravno uređenje u suprotnosti je s člankom 178. točkom (a) Direktive 2006/112.

68 Valja istaknuti da pozivanje Velikog Vojvodstva Luksemburga na presudu od 21. travnja 2005., HE (C-25/03, EU:C:2005:241) uopće nije relevantno u tom pogledu jer se činjenično stanje u tom predmetu vrlo razlikuje od onog u ovom predmetu. Naime, iz točke 81. te presude proizlazi da za razliku od NGO-a koji ima svojstvo obveznika PDV-a i čiji svi članovi obavljaju gospodarsku djelatnost, zajednica koja je nastala na temelju pukog suvlasništva između bračnih drugova, o kojoj je bila riječ u predmetu koji je doveo do presude od 21. travnja 2005., HE (C-25/03, EU:C:2005:241), nije sama imala svojstvo obveznika PDV-a i samo je jedan bračni drug obavljao gospodarsku djelatnost.

69 Međutim, u preostalom dijelu valja utvrditi da Komisija nije dokazala da je luksemburško pravno uređenje u suprotnosti s člankom 1. stavkom 2. drugim podstavkom Direktive 2006/112, koji izražava načelo prema kojem se pri svakoj transakciji obračunava PDV, a da se pritom posebno ne osvrće na pravo na odbitak zajamčeno člancima 167. i 168. točkom (a) te direktive, pod uvjetima predviđenima njezinim člankom 178.

70 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da je članak 4. Uredbe velikog vojvode u vezi s upravnom okružnicom, u dijelu u kojem daje komentar članka 4. Uredbe velikog vojvode, protivan članku 168. točki (a) i članku 178. točki (a) Direktive 2006/112 pa je u tom dijelu drugi prigovor osnovan. Navedeni prigovor se u preostalom dijelu odbija.

Treći prigovor, koji se temelji na nepoštovanju članka 14. stavka 2. točke (c) i članka 28. Direktive 2006/112

Dopuštenost trećeg prigovora

– *Argumentacija stranaka*

71 Veliko Vojvodstvo Luksemburg tvrdi da treći prigovor treba odbaciti kao nedopušten, s obzirom na to da se isključivo odnosi na bilješku COBMA-e. Podsjeća da se tužba zbog povrede obveze mora odnositi na povredu obveze koja se može pripisati dotičnoj državi članici. Komisija pak nije dokazala da je COBMA državno tijelo koje izvršava javne ovlasti.

72 Komisija tvrdi da tekst bilješke COBMA-e pokazuje da je njezin suautor Administration de l'Enregistrement et des Domaines (luksemburška porezna uprava), koja je državno tijelo. Nadalje, ta institucija ističe da sadržaj te bilješke potvrđuje da nije riječ o pukim preporukama ili savjetima subjektima, nego o načinu na koji treba usklađeno tumačiti i primjenjivati zakonodavstvo u vezi s NGO-ovima. Komisija svakako smatra da bilješka COBMA-e odražava opću praksu luksemburške porezne uprave.

– *Ocjena Suda*

73 Valja podsjetiti na to da upravna praksa u državi članici može biti predmet tužbe zbog povrede obveze ako ima određeni stupanj ustaljenosti i općenitosti (presuda od 22. rujna 2016., Komisija/Češka Republika, C-525/14, EU:C:2016:714, t. 14.). Veliko Vojvodstvo Luksemburg pak ne osporava Komisijinu argumentaciju prema kojoj bilješka COBMA-e odražava opću praksu luksemburške porezne uprave.

74 Slijedom toga, treći prigovor odnosi se na povredu obveze koja se može pripisati Velikom Vojvodstvu Luksemburgu pa valja odbiti prigovor njegove nedopuštenosti.

Meritum

– Argumentacija stranaka

75 Komisija napominje da je u skladu s bilješkom COBMA-e transakcija kojom član NGO-a pripisuje troškove koje je snosio u svoje ime, ali za NGO-ov račun isključena iz područja primjene PDV-a.

76 Međutim, prema njezinu mišljenju, takva transakcija obuhvaćena je područjem primjene PDV-a u skladu s člankom 14. stavkom 2. točkom (c) i člankom 28. Direktive 2006/112. Također smatra da svaku kupnju robe ili usluga koju za NGO-ov račun obavi jedan od njezinih članova u vlastito ime s gledišta PDV-a treba promatrati kao dvije uzastopne, jednake isporuke robe ili usluga koje su obuhvaćene područjem primjene PDV-a. Komisija se u tom pogledu oslanja na presudu od 14. srpnja 2011., Henfling i dr. (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Veliko Vojvodstvo Luksemburg uvodno naglašava da se konkretni odlomak bilješke COBMA-e ne tiče NGO-ova s pravnom osobnošću, nego isključivo onih bez pravne osobnosti.

78 Ta država članica tvrdi da analogija koju Komisija povlači između predmeta koji je doveo do presude od 14. srpnja 2011., Henfling i dr. (C-464/10, EU:C:2011:489) i ovog slučaja uopće nije relevantna, s obzirom na to da su te dvije situacije bitno različite. U tom pogledu ističe da NGO bez pravne osobnosti ne može samostalno nastupati u pravnom prometu, nego isključivo preko člana koji djeluje za njegov račun i da transakcije između NGO-a i tog člana nisu nužno transakcije između dvaju različitih poreznih obveznika. S tim u vezi, ta država članica daje usporedbu s posebnim investicijskim fondom u smislu Direktive 2009/65/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 13. srpnja 2009. o usklađivanju zakona i drugih propisa u odnosu na subjekte za zajednička ulaganja u prenosive vrijednosne papire (UCITS) (SL 2009., L 302, str. 32.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak 3., str. 213. i ispravci SL 2014., L 281, str. 10. i L 288, str. 6.), koji također mogu nastupati u pravnom prometu samo preko društva za upravljanje pa su zato isključeni iz područja primjene PDV-a.

79 Veliko Vojvodstvo Luksemburg smatra da se odnos NGO-a i njegovih članova, ovisno o ugovornim odredbama koje uređuju NGO, može usporediti s onim članova konzorcija, kako je to Sud presudio u presudi od 29. travnja 2004., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). U tom predmetu, Sud je ocijenio da radovi koje u sklopu konzorcija svaki član obavlja za njegov račun nisu oporezive transakcije.

– Ocjena Suda

80 Uvodno, što se tiče spornog odlomka bilješke COBMA-e, valja utvrditi da iz njegova teksta ne proizlazi jednoznačno da se odnosi isključivo na položaj NGO-ova bez pravne osobnosti, kako je to istaknulo Veliko Vojvodstvo Luksemburg. Međutim, kako to Komisija tvrdi, čini se da odlomak prema kojem „kada se zbog poslovnih ili pravnih razloga ne može ostvariti izravan odnos između grupe i trećih osoba” pokazuje da to nije slučaj. Ipak, i neovisno o tome, pitanje primjenjuje li se navedeni odlomak na NGO-ove s pravnom osobnošću nije značajno za analizu trećeg prigovora.

81 Naime, treći prigovor odnosi se na situaciju u kojoj NGO-ov član u svoje ime nabavlja robu ili usluge, ali za NGO-ov račun.

82 Međutim, kako to proizlazi iz točke 61. ove presude, NGO je potpuno zaseban porezni obveznik, različit od svojih članova, koji su također porezni obveznici. Zato treba smatrati da su transakcije između NGO-a, koji u pravnom prometu nastupa samostalno, i njegova člana transakcije između dvaju poreznih obveznika obuhvaćene područjem primjene PDV-a. Zato uopće nije relevantna ni argumentacija Velikog Vojvodstva Luksemburga prema kojoj transakcije između NGO-a i jednog od

njegovih članova nisu nužno transakcije između dvaju različitih poreznih obveznika, s obzirom na to da prvi u pravnom prometu može nastupati samo posredstvom svojih članova ni usporedba koju je s tim u vezi učinila s posebnim investicijskim fondovima.

83 Slijedom toga, transakcija kojom član NGO-a pripisuje troškove koje je snosio u svoje ime, ali za NGO-ov račun obuhvaćena je područjem primjene PDV-a.

84 To utvrđenje potvrđeno je člankom 14. stavkom 2. točkom (c) i člankom 28. Direktive 2006/112, u pogledu kojih Komisija u svojem trećem prigovoru tvrdi da je došlo do povrede.

85 U skladu s člankom 28. Direktive 2006/112 smatra se da je porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga sam primio i isporučio te usluge.

86 Sukladno tomu, tom odredbom predviđena je pravna fikcija dviju jednakih, uzastopno pruženih isporuka usluga. U skladu s tom fikcijom, smatra se da je subjekt koji kao komisionar sudjeluje u isporuci usluga najprije primio predmetne usluge od subjekta-komitenta za čiji račun nastupa i da je zatim sam pružio te usluge klijentu (presuda od 14. srpnja 2011., Henfling i dr., C-464/10, EU:C:2011:489, t. 35.).

87 Budući da se članak 28. Direktive 2006/112 nalazi u njezinoj glavi IV., pod naslovom „Oporezive transakcije”, obje su dotične isporuke usluga obuhvaćene područjem primjene PDV-a. Slijedom toga, ako isporuka usluga u kojoj subjekt sudjeluje podliježe PDV-u, pravni odnos između tog subjekta i subjekta za čiji račun djeluje također podliježe PDV-u (vidjeti analogijom presudu od 14. srpnja 2011., Henfling i dr., C-464/10, EU:C:2011:489, t. 36.).

88 Ista se logika nameće u pogledu stjecanja robe na temelju ugovora o komisijskoj prodaji u skladu s člankom 14. stavkom 2. točkom (c) Direktive 2006/112, koja se također nalazi u njezinoj glavi IV. Tom odredbom predviđa se, dakle, pravna fikcija dviju jednakih, uzastopnih isporuka robe koje su obuhvaćene područjem primjene PDV-a.

89 Zato kada NGO-ov član u svoje ime, ali za NGO-ov račun kupuje robu u skladu s člankom 14. stavkom 2. točkom (c) Direktive 2006/112 ili usluge u skladu s njezinim člankom 28., isplata naknade od grupe za povrat povezanih troškova transakcija je obuhvaćena područjem primjene PDV-a.

90 Valja odbiti i analogiju s predmetom koji je doveo do presude od 29. travnja 2004., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), a na koju se poziva Veliko Vojvodstvo Luksemburg. Naime, za razliku od konzorcija o kojem je bila riječ u tom predmetu, NGO je porezni obveznik različit od svojih članova, kako to proizlazi iz točaka 61. i 82. ove presude.

91 Slijedom toga, zbog toga što određuje da je transakcija kojom NGO-ov član pripisuje troškove koje je snosio u svoje ime, ali za NGO-ov račun isključena iz područja primjene PDV-a, bilješka COBMA-e u suprotnosti je s člankom 14. stavkom 2. točkom (c) i člankom 28. Direktive 2006/112, pa je treći prigovor osnovan.

92 Uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja, proizlazi da je uspostavom sustava PDV-a za NGO-ove, kako je određen, kao prvo, člankom 44. stavka 1. točke (y) Zakona o PDV-u u vezi s člankom 2. točkom (a) i člankom 3. Uredbe velikog vojvode, kao drugo, člankom 4. te iste uredbe u vezi s upravnom okružnicom, u dijelu u kojem se u potonjoj daje komentar tog članka 4., i, kao treće, bilješkom COBMA-e, Veliko Vojvodstvo Luksemburg povrijedilo svoje obveze koje ima na temelju članka 2. stavka 1. točke (c), članka 132. stavka 1. točke (f), članka 168. točke (a), članka 178. točke (a), članka 14. stavka 2. točke (c) i članka 28. Direktive 2006/112.

Troškovi

93 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika Suda, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da je Komisija podnijela zahtjev da Veliko Vojvodstvo Luksemburg snosi troškove i da ono nije uspjelo u svojem tužbenom zahtjevu, valja mu naložiti snošenje troškova.

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) proglašava i presuđuje:

1. Uspostavom sustava poreza na dodanu vrijednost za nezavisne grupe osoba, kako je određen, kao prvo, člankom 44. stavkom 1. točkom (y) pročišćenog teksta Zakona od 12. veljače 1979. o porezu na dodanu vrijednost u vezi s člankom 2. točkom (a) i člankom 3. Uredbe velikog vojvode od 21. siječnja 2004. o izuzeću od PDV-a za usluge koje nezavisne grupe osoba isporučuju svojim članovima, kao drugo, člankom 4. te iste uredbe u vezi s upravnom okružnicom br. 707 od 29. siječnja 2004., u dijelu u kojem se u potonjoj daje komentar tog članka 4. i, kao treće, bilješkom od 18. prosinca 2008. koju je sastavila radna skupina pri Comité d'Observation des Marchés (COBMA – Odbor za praćenje tržišta) u suglasnosti s Administration de l'Enregistrement et des Domaines (luksemburška porezna uprava), Veliko Vojvodstvo Luksemburg povrijedilo je svoje obveze koje ima na temelju članka 2. stavka 1. točke (c), članka 132. stavka 1. točke (f), članka 168. točke (a), članka 178. točke (a), članka 14. stavka 2. točke (c) i članka 28. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010.

2. **Tužba se u preostalom dijelu odbija.**

3. **Velikom Vojvodstvu Luksemburgu nalaže se snošenje troškova.**

Potpisi