Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

4 май 2017 година*

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 132, параграф 1, буква е) — Освобождаване от ДДС на доставките на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица за техни членове — Член 168, буква а) и член 178, буква а) — Право на приспадане на данъка от членовете на групата — Член 14, параграф 2, буква в) и член 28 — Действия на член, извършени от свое име и за сметка на групата“

По дело C-274/15

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258 ДФЕС на 8 юни 2015 г.,

Европейска комисия, за която се явяват F. Dintilhac и C. Soulay, в качеството на представители,

ищец,

срещу

Великото херцогство Люксембург, за което се явява D. Holderer, в качеството на представител, подпомаган от F. Kremer и P.-E. Partsch, адвокати, както и от B. Gasparotti, в качеството на експерт,

ответник,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: T. von Danwitz, председател на състава, E. Juhász, C. Vajda (докладчик), K. Jürimäe и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: V. Tourrès, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 30 юни 2016 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 6 октомври 2016 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: френски.

Решение

1 С исковата си молба Европейската комисия иска от Съда да установи, че като е приела режима на данъка върху добавената стойност (ДДС) по отношение на самостоятелните групи лица, предвиден в член 44, параграф 1, буква у) от консолидирания текст на loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Закон от 12 февруари 1979 година за данъка върху добавената стойност, *Mémorial* A 1979, № 23, наричан по-нататък „Законът за ДДС“), в членове 1—4 от règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes (Наредба на Великия херцог от 21 януари 2004 година относно освобождаването от ДДС на доставките на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица за техни членове, *Mémorial* A 2004, № 9, наричана по-нататък „Наредбата на Великия херцог“), в circulaire administrative n° 707, du 29 janvier 2004 (Административно циркулярно писмо № 707 от 29 януари 2004 г.), в частта му, в която се коментират членове 1—4 от Наредбата на Великия херцог (наричано по-нататък „административното циркулярно писмо“), и в меморандума от 18 декември 2008 г., изготвен от работната група в рамките на Comité d'Observation des Marchés (COBMA) (Комитет за наблюдение на пазара) със съгласието на Administration de l'Enregistrement et des Domaines (люксембургската данъчна администрация) (наричан по-нататък „меморандумът на COBMA“), Великото херцогство Люксембург не е изпълнило задълженията си по Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г. (ОВ L 189, 2010 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Директива 2006/112“), и по-специално член 2, параграф 1, буква в), член 132, параграф 1, буква е), член 1, параграф 2, втора алинея, член 168, буква а), член 178, буква а), член 14, параграф 2, буква в) и член 28 от тази директива.

Правна уредба

Правото на Съюза

2 Член 1, параграф 2, втора алинея от Директива 2006/112, който е част от дял I, озаглавен „Предмет и обхват“, предвижда:

„За всяка сделка ДДС, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС, поета пряко от различните елементи на себестойността“.

3 Член 2, параграф 1, буква в) от тази директива гласи:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]“.

4 Член 9, параграф 1, първа алинея от същата директива, който е част от дял III, озаглавен „Данъчнозадължени лица“, има следното съдържание:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност“.

5 Съгласно член 14, параграф 2, буква в) от същата директива, който е част от дял IV, озаглавен „Облагаеми сделки“, предвижда следното:

„В допълнение към сделката, посочена в параграф 1, всяко от следните се разглежда като доставка на стоки:

[…]

в) прехвърлянето на стоки съгласно договор, според който за покупката или продажбата е платима комисиона“.

6 Член 28 от Директива 2006/112 гласи:

„Когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на другиго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че самото то е получило и доставило услугите“.

7 Член 132, параграф 1 от същата директива, който е част от дял IX, озаглавен „Освобождавания“, предвижда:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

е) доставката на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица, чиито дейности са освободени от ДДС или във връзка с които те не са данъчнозадължени лица, с цел предоставяне на техните членове на услугите, които са пряко необходими за осъществяване на тяхната дейност, когато такива групи изискват от своите членове само възстановяване на дела им от общите разходи, при условие че освобождаването не би довело до нарушаване на конкуренцията;

[…]“.

8 Член 168 от същата директива, който е част от дял X, озаглавен „Приспадане на данъка“, има следното съдържание:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[…]“.

9 Съгласно член 178 от същата директива:

„За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

а) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, то трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—6;

[…]“.

10 Член 226 от Директива 2006/112, който е част от дял XI, озаглавен „Задължения на данъчнозадължените лица и на някои данъчно незадължени лица“, предвижда:

„Без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221:

[…]

5. пълното име и адрес на данъчнозадълженото лице и на клиента;

[…]“.

Люксембургското право

11 Съгласно член 44, параграф 1 от Закона за ДДС, изменен по-специално с член 5, пета алинея, параграф 2 от loi du 22 décembre 1989 concernant le budget des recettes et des dépenses de l’État pour l’exercice 1990 (Закон от 22 декември 1989 година за приходите и разходите в държавния бюджет за 1990 г.) (*Mémorial* A 1989, № 81):

„Освободени от данък върху добавената стойност в границите и при условията, които следва да се определят с наредба на Великия херцог, са:

[…]

у) доставките на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица, чиито дейности са освободени от ДДС или във връзка с които те не са данъчнозадължени лица, с цел предоставяне на техните членове на услугите, които са пряко необходими за осъществяване на тяхната дейност, когато такива групи изискват от своите членове само възстановяване на дела им от общите разходи, при условие че освобождаването не би довело до нарушаване на конкуренцията“.

12 Условията за прилагане на член 44, параграф 1 от Закона за ДДС, изменен, са уточнени в Наредбата на Великия херцог, член 1 от която има следното съдържание:

„За целите на прилагането на разпоредбите на член 44, параграф 1, буква у) от Закона [за ДДС, изменен] самостоятелна група лица представлява:

а) група, притежаваща правосубектност;

b) група, която не притежава правосубектност, но която действа от свое име като група в отношенията с нейните членове или с трети лица“.

13 Наредбата на Великия херцог е изменена с Наредба на Великия херцог от 7 август 2012 г. (*Mémorial* A 2012, № 168), като в член 1 е добавена следната алинея:

„В приложното поле на настоящата наредба на Великия херцог не влизат самостоятелните групи лица, чиито доставки на услуги се използват главно за извършването на сделки от един или няколко от техните членове, които подлежат на облагане и не се ползват от освобождаване“.

14 Член 2 от Наредбата на Великия херцог има следното съдържание:

„Доставките на услуги от посочените в член 1 самостоятелни групи лица на техните членове са освободени от данък, при условие че:

а) дейността на групата да се състои изключително в доставки на услуги, които са пряко необходими за осъществяване на дейността на членовете и всички те да извършват дейност, освободена от облагане съгласно член 44, параграф 1 от [Закона за ДДС, изменен] или във връзка с която те не са данъчнозадължени лица. За целите на прилагането на член 44, параграф 1, буква у) от [Закона за ДДС, изменен] се счита, че извършват освободена от облагане дейност съгласно посочения член 44, параграф 1 или във връзка с която те не са данъчнозадължени за ДДС лица членовете, които в рамките на своята стопанска дейност, освободена от облагане с ДДС съгласно член 44, параграф 1 или във връзка с която те не са данъчнозадължени за ДДС лица, извършват и доставки на стоки и услуги, които не са освободени от данък съгласно посочения член 44, параграф 1, при условие че преди облагане годишният оборот, свързан с тези облагаеми доставки на стоки и услуги, не надхвърля 30 % от годишния оборот преди облагане от всички техни сделки, като, без да се засяга предвиденото в член 3, следва да се вземе предвид оборотът, посочен в член 57, параграф 3 от [Закона за ДДС, изменен];

[…]“.

15 Член 3 от Наредбата на Великия херцог предвижда:

„Ще се отнася до посочения в член 2, буква а) процент, освобождаването през календарната година на извършените от групата доставки на услуги е подчинено на условието през предходната календарна година този процент да не е бил надхвърлен от членовете на групата. Въпреки това надхвърлянето на този процент не води до отпадане на освобождаването, ако то не надвишава 50 % от този процент и продължителността му не е по-голяма от двете последователни календарни години, предшестващи календарната година, за която следва да се определи приложимостта на освобождаването.

Посочените условия трябва да бъдат изпълнени за всеки член от групата, в противен случай всички извършени от групата доставки са изключени от освобождаване“.

16 Съгласно член 4 от Наредбата на Великия херцог:

„Членовете на групата, които в рамките на стопанската си дейност, освободена от облагане с ДДС съгласно член 44, параграф 1 от [Закона за ДДС, изменен], или във връзка с която те не са данъчнозадължени за ДДС лица, извършват в рамките на посочения в член 2, буква а) и член 3 процент и доставки на стоки и услуги, които не са освободени от данък съгласно посочения член 44, параграф 1, имат право да приспаднат от данъка, дължим от тях за извършените от тях облагаеми доставки, [ДДС], фактуриран на групата или дължим от нея за получените от нея доставки, и включен в размера на възнаграждението, разпределено поотделно за всяка от тях в съответствие с разпоредбите на член 2, буква в). Приспадането се извършва в съответствие с разпоредбите на глава VII от Закона [за ДДС, изменен]“.

17 В административното циркулярно писмо се съдържат следните коментари относно член 4 от Наредбата на Великия херцог:

„За да гарантира, доколкото е възможно, принципа на неутралитет на [ДДС], член 4 има за цел да предостави на членовете — данъчнозадължени лица, които в рамките на определения в член 2, буква а) и член 3 процент извършват оборот, който попада в приложното поле на данъка и не е освободен съгласно член 44, право на приспадане на ДДС, платен или дължим по получени доставки от самостоятелната група. Приема се, че това право на приспадане следва освен това да съответства на правилата, установени в глава VII от Закона [за ДДС, изменен], и по-специално в членове 50 (общо правило за пропорционалната част) и 51 (действително зачисляване).

На практика въпросният член — данъчнозадължено лице, може да приспадне платения или дължим от групата ДДС само ако разполага със справка за разпределение на сумата, копия от съответните фактури, издадени му от групата, в която се споменава точната нетна цена, платена на доставчиците, размерът на данъка, начислен от тях или дължим от групата, както и делът на члена в общите разходи и данъка“.

18 Меморандумът на COBMA има за цел да поясни определени въпроси с оглед на практическото приложение на правния режим на самостоятелните групи лица. Той включва по-специално следните въпроси и отговори:

„– Кое образувание следва да бъде посочвано в получаваните от трети лица фактури за направените общи разходи, когато групата няма собствена правосубектност?

Могат да възникнат два случая:

— групата е в преки правоотношения с третите лица и получава от тях стоките и услугите от свое име,

— членовете на групата са в преки правоотношения с третите лица и получават от тях стоките и услугите от свое име. След това членовете събират разходите за тези получени от трети лица стоки и услуги и на това основание зачисляват посочените разходи на групата. Този случай може да възникне по-специално когато пряко правоотношение между групата и третите лица не е възможно по търговски или правни причини.

В първия случай издадените от трети лица фактури за събраните разходи трябва ясно да бъдат адресирани до самостоятелната група лица. Ако групата не разполага с правосубектност, фактурите се адресират до: „Група ABC/Care of член X — адрес на член X“. Този член X трябва да зачисли разхода [с включени данъци] на групата, независимо от правото на приспадане, от което може да се ползва за ДДС от свое име. Тъй като групата няма правосубектност, поне един от членовете трябва да бъде определен като страна, носеща правното задължение за плащане и другите произтичащи от договора правни задължения.

Във втория случай издадените от трети лица фактури са адресирани до един от членовете. След това този член събира разходите за тези стоки и услуги и зачислява посочените разходи на групата. Зачисляването на тези разходи на групата трябва да се направи [с включени данъци], независимо от правото на приспадане, от което може да се ползва този член за ДДС от свое име.

[…]

Освен това се пояснява, че зачисляването на групата на събраните разходи от страна на членовете е операция, попадаща извън приложното поле на ДДС.

[…]“.

Досъдебната процедура

19 С официално уведомително писмо от 7 април 2011 г. Комисията обръща внимание на Великото херцогство Люксембург на обстоятелството, че режимът на ДДС за самостоятелните групи лица (наричани по-нататък „СГЛ“), уреден по-специално в член 44, параграф 1, буква у) от Закона за ДДС и в членове 1—4 от Наредбата на Великия херцог, не ѝ се струва съвместим с няколко разпоредби от Директива 2006/112.

20 В първото твърдение за нарушение Комисията посочва, че националните разпоредби, според които услугите, извършвани от СГЛ в полза на техните членове, са освободени от ДДС, включително когато тези услуги се използват за облагаемите сделки на тези членове, чийто годишен оборот преди облагане не надхвърля 30 %, дори 45 % в някои случаи, от техния годишен оборот преди облагане, ѝ изглеждат несъвместими с член 2, параграф 1, буква в) и с член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112.

21 Във второто си твърдение за нарушение Комисията счита, че националното право е несъвместимо с член 1, параграф 2, втора алинея, член 168, буква а) и член 178, буква а) от Директива 2006/112, доколкото предвижда, че членовете на СГЛ, които извършват облагаеми дейности с максимален обем от 30 % от техния общ годишен оборот преди облагане, могат да приспадат от дължимия от самите тях ДДС фактурирания на СГЛ ДДС за доставените ѝ стоки и услуги.

22 Третото и последно изтъкнато от Комисията твърдение за нарушение се отнася до националното законодателство, доколкото в случай че член на СГЛ придобива стоки и услуги от трето лице от свое име, но за сметка на СГЛ, в нарушение на разпоредбите на член 14, параграф 2, буква в) и на член 28 от Директива 2006/112 това законодателство изключва от приложното поле на ДДС сделката, състояща се в това, че посоченият член зачислява на СГЛ така направените разходи.

23 В отговора си от 8 юни 2011 г. на официалното уведомително писмо Великото херцогство Люксембург оспорва направеното от Комисията тълкуване на националното право и на правото на Съюза. В самото начало то твърди, че посоченото в Директива 2006/112 понятие „самостоятелни групи лица“ се отнася преди всичко до структури без правосубектност, чиято дейност се приписва на техните членове, притежаващи правосубектност.

24 Що се отнася до първото твърдение за нарушение, Великото херцогство Люксембург отговаря, че член 44, параграф 1, буква у) от Закона за ДДС ограничава приложното поле на освобождаването до определеното в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 и че Наредбата на Великия херцог се свежда до това да уреди субсидиарните правила от приложимия към СГЛ режим.

25 Що се отнася до второто твърдение за нарушение, тази държава членка отговаря, че тъй като СГЛ няма правосубектност, от зависещото от естеството на извършените доставки право на приспадане трябва да се ползва не тази група, а нейните членове. Като признава, че от теоретична гледна точка предвиденият в националното право режим се отклонява от „принципа на предварително финансиране на данъка от получателя“, тази държава членка счита обаче, че това обстоятелство няма практически последици.

26 Що се отнася до третото твърдение за нарушение, Великото херцогство Люксембург счита, че уреденият в член 14, параграф 2, буква в) и в член 28 от Директива 2006/112 режим не е приложим в настоящия случай.

27 Тъй като не намира този отговор за убедителен, на 27 януари 2012 г. Комисията приема мотивирано становище, в което запазва изразената от нея в официалното уведомително писмо позиция и приканва Великото херцогство Люксембург да вземе необходимите мерки, за да приведе своето законодателство в съответствие с Директива 2006/112, и в частност с член 2, параграф 1, буква в), член 132, параграф 1, буква е), член 1, параграф 2, втора алинея, член 168, буква а), член 178, буква а), член 14, параграф 2, буква в) и член 28 от тази директива в срок от два месеца, считано от получаването на посоченото становище.

28 Тази държава членка отговаря на мотивираното становище с писмо от 7 февруари 2012 г., като отново оспорва основателността на адресираните до нея твърдения за нарушения и поддържа позицията си, изразена в нейния отговор от 8 юни 2011 г.

29 В писмо от 26 март 2012 г. Великото херцогство Люксембург обаче посочва, че е поело ангажимент да приеме наредба, предназначена да приведе люксембургското законодателство в съответствие с Директива 2006/112, за да отговори на изискванията, посочени в първото твърдение за нарушение в мотивираното становище, като същевременно поддържа своите доводи по второто и третото твърдение за нарушение.

30 С писмо от 11 юни 2012 г. Комисията иска от Великото херцогство Люксембург да изпрати проекта за предвидената наредба, както и графика за нейното приемане.

31 С писмо от 4 септември 2012 г. тази държава членка изпраща на службите на Комисията Наредба на Великия херцог от 7 август 2012 г., с която се изменя член 1 от Наредбата на Великия херцог.

32 Комисията обаче счита, че Наредбата на Великия херцог от 7 август 2012 г. не привежда люксембургското законодателство в съответствие с Директива 2006/112 по отношение на трите твърдения за нарушения, посочени в мотивираното становище. С оглед на обстоятелството, че тези твърдения за нарушения продължават да са налице, на 20 февруари 2014 г. Комисията обявява решението си да предяви иск.

По иска

По първото твърдение за нарушение, свързано с неспазването на член 2, параграф 1, буква в) и на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112

По допустимостта първото твърдение за нарушение

– Доводи на страните

33 Великото херцогство Люксембург счита, на първо място, че първото твърдение за нарушение трябва да се отхвърли като недопустимо с мотива, че исковата молба на Комисията се основава на твърдение за нарушение, различно от формулираното в мотивираното становище. Посоченото в мотивираното становище твърдение за нарушение било свързано с обстоятелството, че Наредбата на Великия херцог не изключва възможността услугите на група, предназначени основно или дори изключително за извършването на облагаеми сделки, да бъдат освободени от облагане. Изтъкнатото в исковата молба твърдение за нарушение обаче било свързано с обстоятелството, че Наредбата на Великия херцог позволява освобождаването на услугите, предоставяни от СГЛ и предназначени освен това за извършването на облагаеми сделки на неговите членове.

34 Великото херцогство Люксембург поддържа, на второ място, че Комисията е нарушила принципа на лоялно сътрудничество, като не е реагирала на изменението, направено в Наредбата на Великия херцог през август 2012 г. Според тази държава членка Комисията е трябвало да я уведоми за евентуалните си колебания дали това изменение привежда люксембургското законодателство в съответствие с Директива 2006/112, а не да запази 18-месечно мълчание, преди в крайна сметка да обяви на 20 февруари 2014 г., че е решила да сезира Съда.

35 Комисията посочва, че практиката на Съда не изисква пълно съвпадане на твърденията за нарушение в мотивираното становище и в петитума на исковата молба. Тя счита, че противно на твърденията на Великото херцогство Люксембург, първото твърдение за нарушение е запазило същия предмет и същото приложно поле в мотивираното становище и в исковата молба.

36 Що се отнася до принципа на лоялно сътрудничество, Комисията посочва, че само тя е компетентна да реши дали след досъдебната процедура да сезира Съда с цел последният да установи наличието на предполагаемото неизпълнение на задължения. Комисията следва да избере момента, в който да бъде предявен искът за установяване на неизпълнение, като не е длъжна да се съобразява с определен срок, освен когато прекомерната продължителност на досъдебната процедура би засегнала правото на защита, което трябвало да се докаже от заинтересованата държава членка.

– *Съображения на Съда*

37 На първо място, следва да се припомни, че съгласно установената практика на Съда предметът на предявения на основание член 258 ДФЕС иск се определя от предвидената в тази разпоредба досъдебна процедура. Поради това исковата молба трябва да почива на същите съображения и основания като мотивираното становище. Това изискване все пак не налага винаги пълно съвпадане на изложените твърдения за нарушения в разпоредителната част на мотивираното становище и в петитума на исковата молба, стига определеният в мотивираното становище предмет на спора да не е разширен или изменен (решение от 9 април 2013 г., Комисия/Ирландия, C-85/11, EU:C:2013:217, т. 17 и цитираната съдебна практика).

38 В настоящия случай обаче следва да се отбележи, че Комисията нито е разширила, нито е изменила определения в мотивираното становище предмет на спора. Всъщност Комисията ясно е посочила както в мотивираното становище, така и в исковата молба, че според нея люксембургското законодателство противоречи на член 2, параграф 1, буква в) и на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, тъй като то позволява освобождаване на услугите на СГЛ, които не са пряко необходими за необлагаемите или освободени дейности на нейните членове.

39 На второ място, следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда Комисията следва да избере момента, който счита за подходящ, за да предяви иск за установяване на неизпълнение на задължения. Съображенията, определящи този избор, са без значение за допустимостта на иска. Предвидените в член 258 ДФЕС правила се прилагат, без да трябва Комисията да се съобразява с определен срок, освен когато прекомерната продължителност на досъдебната процедура може да затрудни допълнително съответната държава членка в оборването на доводите на Комисията и по този начин да наруши правото ѝ на защита. В тежест на заинтересованата държава членка е да докаже, че прекомерната продължителност е дала отражение (вж. в този смисъл решение от 16 април 2015 г., Комисия/Германия, C-591/13, EU:C:2015:230, т. 14).

40 В настоящия случай обаче следва да се отбележи, че Великото херцогство Люксембург не е доказало наличието на подобно отражение.

41 Освен това единствено обстоятелството, че тази държава членка е изменила правната си уредба след изтичането на определения в мотивираното становище срок, а именно 27 март 2012 г., не е пречка в съответствие с принципа на лоялно сътрудничество Комисията да предяви иск за установяване на неизпълнение след тази дата.

42 Следователно първото твърдение за нарушение е допустимо.

По същество

– Доводи на страните

43 Комисията отбелязва, че в член 1 от Наредбата на Великия херцог са определени условията за прилагането на член 44, параграф 1, буква у) от Закона за ДДС. Съгласно член 2, буква а) и член 3 от Наредбата на Великия херцог доставките на услуги от СГЛ на нейните членове са освободени от ДДС, ако членовете на тази група, които извършват и облагаеми дейности, имат оборот преди облагане от тези дейности в размер на максимум 30 %, и дори на максимум 45 % в определени случаи, от общия им оборот преди облагане. По този начин Наредбата на Великия херцог не ограничавала освобождаването от ДДС само до услугите, извършвани от СГЛ и пряко необходими за необлагаемите с ДДС или освободени дейности, осъществявани от нейните членове, в нарушение на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112. Въпреки това, доколкото тези доставки на услуги не отговарят на посочените в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 условия, те би трябвало да бъдат облагани съгласно член 2, параграф 1 от тази директива.

44 Великото херцогство Люксембург посочва, че като е приела, че разглежданото освобождаване е запазено за членовете на СГЛ, извършващи изключително освободени и неподлежащи на облагани с ДДС дейности, Комисията е добавила в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 условие, което не се съдържа там. Според тази държава членка обстоятелството, че членовете на СГЛ извършват освободена дейност или такава, във връзка с която те не са данъчнозадължени лица, е достатъчно условие за прилагането на предвиденото в този член освобождаване. Посоченото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 освобождаване обаче не било запазено за членовете на СГЛ, извършващи изключително такава дейност.

45 Великото херцогство Люксембург посочва, че целта на люксембургския режим, предвиждащ, че членовете на СГЛ могат да извършват облагаеми дейности в размер до 30 % от оборота, е да направи приложим в практиката режим, който, ако беше подчинен на други условия за прилагане, би станал икономически неосъществим. В това отношение посочената държава членка счита, че разходите, направени общо от членовете на СГЛ чрез последната, представляват общи разходи и че да се изисква разлика в третирането на ДДС, приложим към предоставяните от СГЛ услуги според това дали засягат частта, отнасяща се до облагаемите дейности, или тази, отнасяща се до освободените дейности на членовете, би било нереалистично с оглед на трудностите и практическите и административните затруднения, породени от подобно изискване.

46 Освен това Великото херцогство Люксембург изтъква обстоятелството, че вследствие на писмото на Комисията от 11 юни 2012 г. с Наредбата на Великия херцог от 7 август 2012 г. Наредбата на Великия херцог е била изменена, като към член 1 е добавена нова алинея.

– Съображения на Съда

47 В самото начало следва да се припомни, че според постоянната практика на Съда наличието на неизпълнение на задължения трябва да се преценява с оглед на положението на държавата членка към момента на изтичането на срока, даден в мотивираното становище, и че последващи промени не могат да се вземат предвид от Съда (вж. по-специално решение от 28 януари 2016 г., Комисия/Португалия, C-398/14, EU:C:2016:61, т. 49).

48 В настоящия случай даденият на Великото херцогство Люксембург срок да приведе своята правна уредба в съответствие с Директива 2006/112 изтича на 27 март 2012 г. Изменението на член 1 от Наредбата на Великия херцог с Наредба на Великия херцог от 7 август 2012 г. обаче е извършено едва след тази дата. Ето защо това изменение не е релевантно за анализа на първото твърдение за нарушение.

49 Поради това следва да се провери съответствието на Наредбата на Великия херцог с член 2, параграф 1, буква в) и с член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, доколкото тази наредба предвижда, че доставките на услуги от СГЛ на нейните членове са освободени от ДДС, ако членовете на тази група, които извършват и облагаеми дейности, имат оборот преди облагане от тези дейности, който не надхвърля 30 %, дори 45 % в определени случаи, от общия им оборот преди облагане.

50 В това отношение от постоянната практика на Съда следва, че формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване от ДДС, посочени в член 132 от Директива 2006/112, подлежат на ограничително тълкуване, като се има предвид, че тези случаи на освобождаване са изключение от общия принцип, че всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с този данък. Все пак тълкуването на тези формулировки трябва да бъде съобразено с преследваните с освобождаването цели и да зачита присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани в посочения член 132 за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би ги лишил от действието им. Практиката на Съда не цели да наложи тълкуване, което би направило посочените случаи на освобождаване почти неприложими на практика (вж. в този смисъл решение от 11 декември 2008 г., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, т. 30 и цитираната съдебна практика).

51 При все това съгласно текста на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 при определени условия е освободена доставката на услуги, извършвани от самостоятелни групи „лица, чиито дейности са освободени от ДДС или във връзка с които те не са данъчнозадължени лица“, с цел предоставяне на техните членове на услугите, които са „пряко необходими за осъществяване на тяхната дейност“. Следователно, видно от текста на тази разпоредба, тя не предвижда освобождаване за доставките на услуги, които не са пряко необходими за освободените дейности на членовете на СГЛ или във връзка с които те не са данъчнозадължени лица.

52 След като подобни доставки на услуги не влизат в приложното поле на посоченото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 освобождаване, член 2, параграф 1, буква в) от Директивата изисква тези доставки на услуги, извършвани възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, да подлежи на облагане с ДДС.

53 Обратно на твърденията на Великото херцогство Люксембург, това тълкуване на член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 не лишава от действие предвиденото в тази разпоредба освобождаване. В частност прилагането на това освобождаване не се ограничава до групите, чиито членове извършват изключително освободена дейност или дейност, във връзка с

която те не са данъчнозадължени лица. Така услугите, извършвани от СГЛ, чиито членове извършват и облагаеми дейности, могат да се ползват от това освобождаване, но само доколкото тези услуги са пряко необходими за освободените дейности на тези членове или във връзка с които те не са данъчнозадължени лица.

54 Великото херцогство Люксембург не е доказало, че това изискване прави почти неприложимо на практика посоченото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 освобождаване. От една страна, както посочва генералният адвокат в точка 42 от своето заключение, услугите, предоставяни от група на нейните членове, не следва непременно да се отнесат към техните общи разходи и следователно към съвкупността от всички техни дейности. От друга страна, Великото херцогство Люксембург не е посочило евентуално поради каква причина би било изключително трудно СГЛ да фактурира тези услуги без ДДС в зависимост от частта, която заемат в съвкупността от дейностите на нейните членове освободените от този данък дейности или дейностите, във връзка с които те не са данъчнозадължени лица.

55 Следователно член 44, параграф 1, буква у) от Закона за ДДС във връзка с член 2, буква а) и член 3 от Наредбата на Великия херцог противоречи на член 2, параграф 1, буква в) и член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, поради което първото твърдение за нарушение е основателно.

По второто твърдение за нарушение, свързано с неспазване на член 1, параграф 2, втора алинея, на член 168, буква а) и на член 178, буква а) от Директива 2006/112

Доводи на страните

56 Комисията изтъква, на първо място, че съгласно текста на член 4 от Наредбата на Великия херцог членовете на СГЛ, които извършват облагаеми с ДДС доставки, имат право да приспаднат от ДДС, дължим от тях за извършените от тях облагаеми доставки, данъка, фактуриран на СГЛ или дължим от нея за стоките и услугите, получени от СГЛ за нуждите на собствените ѝ дейности. Според Комисията обаче от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че ДДС може да бъде приспаднат само от данъчнозадълженото лице, получател на доставката или на обложената с ДДС доставка, и то единствено от дължимия от самото данъчнозадължено лице ДДС.

57 На второ място, Комисията посочва, че от член 4 от Наредбата на Великия херцог във връзка с административното циркулярно писмо следва, че правото на приспадане на ДДС може да бъде упражнявано от членовете на СГЛ за транзакции при липсата на издадена на тяхно име фактура в нарушение на член 178, буква а) от Директива 2006/112.

58 Великото херцогство Люксембург посочва, че видно от решение от 18 юли 2013 г., PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), данъчнозадължено лице може да приспадне ДДС от сумите, фактурирани му за стоки или услуги, от които се ползва отделно образуване, стига да се докаже, че тези суми са свързани с облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице. От това решение посочената държава членка прави извода, че за да се определи правото на приспадане, следва да се установи образуването, което в действителност понася тези суми, и да се определи дали тези суми са свързани с облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице. В това отношение посочената държава членка твърди, че макар формално фактурирани на СГЛ, сумите и свързаният с тях ДДС се понасят от членовете на СГЛ в зависимост от тяхното участие в групата.

59 Освен това да се приеме за основателно второто изтъкнато от Комисията твърдение за нарушение според Великото херцогство Люксембург би означавало да се наруши принципът на данъчен неутралитет. Това е така, защото ако на членовете на СГЛ се откаже правото на приспадане и последното не може да си възстанови този данък, тези членове биха понесли допълнителни разходи за ДДС.

60 Що се отнася до изискванията за притежаване на фактура, Великото херцогство Люксембург подчертава, че в своето решение от 21 април 2005 г., HE (C-25/03, EU:C:2005:241), Съдът е признал правото на приспадане на ДДС на данъчнозадължено лице, което не разполага с фактура на свое име. Според тази държава членка изискването в тежест на данъчнозадълженото лице, което иска освобождаване, да притежава фактура, се оправдава основно с обстоятелството, че фактурата дава възможност да се отстрани опасността от евентуално двойно приспадане на ДДС, измама или злоупотреба. В това отношение посочената държава членка изтъква, че тъй като СГЛ не се ползват от право на приспадане на ДДС, няма никаква опасност от двойно приспадане на този данък.

Съображения на Съда

61 В самото начало следва да се подчертае, че от предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112 освобождаване следва, че СГЛ е пълноправно данъчнозадължено лице, различно от своите членове. Всъщност от самия текст на тази разпоредба е видно, че СГЛ е самостоятелна и поради това извършва своите доставки на услуги независимо по смисъла на член 9 от Директива 2006/112. Освен това, ако извършваните от СГЛ услуги не бяха услуги, извършвани от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, тези услуги нямаше да бъдат облагани с ДДС в съответствие с член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112. Следователно тези услуги не могат да бъдат предмет на освобождаване като предвиденото в член 132, параграф 1, буква е) от Директивата, както изтъква генералният адвокат в точка 50 от заключението си.

62 Именно в светлината на тези предварителни съображения следва да се определи дали Наредбата на Великия херцог противоречи на член 1, параграф 2, втора алинея, на член 168, буква а) и на член 178, буква а) от Директива 2006/112, доколкото позволява на членовете на СГЛ, които извършват облагаеми с ДДС сделки, да приспаднат от дължимия от тях за облагаемите им сделки ДДС данъка, фактуриран на СГЛ или дължим от последната за стоките и услугите, които СГЛ е получило за нуждите на собствените си дейности.

63 На първо място, следва да се припомни, от една страна, че съгласно член 168, буква а) от Директива 2006/112 данъчнозадължено лице има правото да приспадне от дължимия ДДС, който то е задължено да плати, дължимия или платен ДДС по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена от друго данъчнозадължено лице. Оттук следва, че да се разреши на членовете на СГЛ да приспаднат от сумата на дължимия от тях ДДС, който те са задължени да платят, дължимия или платен ДДС по отношение на доставените на СГЛ стоки и услуги, противоречи на посочената разпоредба.

64 Този извод не се поставя под въпрос от решение от 18 юли 2013 г., PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), посочено от Великото херцогство Люксембург, в което в точки 24—26 и 29 Съдът е приел по същество, че данъчнозадължено лице, което е създало пенсионен фонд под формата на отделно от правна и данъчна гледна точка образувание в съответствие със задължение, наложено от националното законодателство на това данъчнозадължено лице в качеството му на работодател, има право да приспадне ДДС, платен от него за доставките, свързани с управлението и функционирането на този фонд. Всъщност, както е видно от точка 25 от това решение, самото данъчнозадължено лице е получило обложените с ДДС разглеждани доставки, за да осигури администрирането на пенсиите на служителите си и

управлението на активите на пенсионния фонд, създаден за да гарантира посочените пенсии. Следователно от това решение не може да се направи извод, че членовете на СГЛ имат право да приспаднат ДДС, с който се облагат стоките и услугите, придобити от групата, тъй като само последната може евентуално да претендира право на приспадане на този ДДС.

65 От друга страна, следва да се отхвърлят доводите на Великото херцогство Люксембург, свързани с нарушение на принципа на данъчен неутралитет. В съответствие с този принцип режимът на приспадане цели стопанският субект да бъде освободен изцяло от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност (решение от 15 септември 2016 г., Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, т. 35). Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. в този смисъл решение от 22 октомври 2015 г., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, т. 27).

66 Ето защо не противоречи на принципа на данъчен неутралитет да се откаже съгласно член 168, буква а) от Директива 2006/112 право на приспадане на членовете на СГЛ по отношение на понесения от тази група ДДС за услугите, предоставени от последната, които са освободени от облагане съгласно член 132, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112, и поради тази причина не дават право на приспадане. Доколкото обаче подобна СГЛ извършва неосвободени от облагане доставки, следва да се изтъкне, че в съответствие с посочения принцип тази група, а не нейните членове, се ползва на лично основание от право на приспадане на ДДС, с който са били обложени получените доставки.

67 На второ място, видно от член 178, буква а) от Директива 2006/112 във връзка с член 226, точка 5 и с член 168, буква а) от същата директива, за да може да упражни това право на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, в която да фигурира неговото име като клиент. Така, като позволява на членовете на СГЛ да приспаднат фактурирания на групата ДДС от дължимия от самите тях ДДС въз основа на издадена на името на тази група фактура, люксембургската правна уредба противоречи на член 178, буква а) от Директива 2006/112.

68 Следва да се изтъкне, че направеното от Великото херцогство Люксембург позоваване на решение от 21 април 2005 г., НЕ (C-25/03, EU:C:2005:241), е ирелевантно в това отношение, тъй като фактическите обстоятелства по делото, по което е постановено това решение, са много различни от разглежданите в настоящото дело. Това е така, защото по-специално от точка 81 от посоченото решение е видно, че за разлика от СГЛ, която има качеството на данъчнозадължено за ДДС лице и всички членове на която извършват стопанска дейност, самата общност, която се разглежда в делото, по което е постановено решение от 21 април 2005 г., НЕ (C-25/03, EU:C:2005:241), и създадена от формираната от съпрузите фактическа съсобственост, не е била данъчнозадължено за ДДС лице и само един от съпрузите извършва стопанска дейност.

69 В допълнение следва обаче да се посочи, че Комисията не е доказала, че разглежданата люксембургска правна уредба противоречи на член 1, параграф 2, втора алинея от Директива 2006/112, в който е предвиден принципът, че ДДС е изискуем за всяка сделка, без по-специално да се разгледа правото на приспадане, гарантирано в член 167 и член 168, буква а) от тази директива при предвидените в частност в член 178 от нея условия.

70 От изложените съображения следва, че член 4 от Наредбата на Великия херцог във връзка с административното циркулярно писмо, доколкото в последното се съдържа коментар на член 4 от Наредбата на Великия херцог, противоречи на член 168, буква а), както и на член 178, буква а) от Директива 2006/112 и че в това отношение второто твърдение за нарушение е основателно. В останалата си част това твърдение за нарушение трябва да се отхвърли.

По третото твърдение за нарушение, свързано с неспазването на член 14, параграф 2, буква в) и на член 28 от Директива 2006/112

По допустимостта на третото твърдение за нарушение

– Доводи на страните

71 Великото херцогство Люксембург посочва, че третото твърдение за нарушение трябва да се отхвърли като недопустимо, тъй като е насочено изключително към меморандума на СОВМА. То припомня, че искът за установяване на неизпълнение на задължения трябва да има за предмет неизпълнение, за което отговорност носи съответната държава членка. Комисията обаче не била доказала, че СОВМА е държавен орган, който има публичноправни правомощия.

72 Комисията посочва, че съгласно текста на меморандума на СОВМА данъчната администрация, която е държавен орган, е негов съавтор. Освен това според Комисията съдържанието на меморандума потвърждава, че не става въпрос за обикновени препоръки или съвети за стопанските субекти, а за начина, по който законодателството относно СГЛ трябва да се тълкува и прилага по хармонизиран начин. Във всички случаи Комисията счита, че меморандумът на СОВМА изразява общата практика на люксембургската данъчна администрация.

Съображения на Съда

73 Следва да се припомни, че административна практика на държава членка може да бъде предмет на иск за установяване на неизпълнение на задължения, когато в определена степен притежава траен и общ характер (вж. в този смисъл решение от 22 септември 2016 г., Комисия/Чешка република, C-525/14, EU:C:2016:714, т. 14). Великото херцогство Люксембург обаче не е оспорило доводите на Комисията, че меморандумът на СОВМА изразява общата практика на люксембургската данъчна администрация.

74 Оттук следва, че третото твърдение за нарушение има за предмет неизпълнение на задължения, за което отговорност носи Великото херцогство Люксембург, и че поради тази причина възражението за неговата недопустимост следва да се отхвърли.

По същество

– Доводи на страните

75 Комисията отбелязва, че съгласно меморандума на СОВМА зачисляването на СГЛ от страна на един от нейните членове на разходите, направени от този член от негово име, но за сметка на СГЛ, е сделка, изключена от приложното поле на ДДС.

76 Според Комисията обаче подобна сделка попада в приложното поле на ДДС съгласно член 14, параграф 2, буква в) и на член 28 от Директива 2006/112. Според нея от гледна точка на ДДС всяко придобиване на стоки или услуги за сметка на СГЛ от един от нейните членове от негово собствено име трябва да се разглежда като две идентични доставки на стоки или услуги, които са извършени последователно и попадат в приложното поле на ДДС. В това отношение Комисията се основава на решение от 14 юли 2011 г., Henfling и др. (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 В самото начало Великото херцогство Люксембург подчертава, че критикуваният параграф от меморандума на СОВМА се отнася не до СГЛ, притежаващи правосубектност, а само до тези, които нямат такава.

78 Тази държава членка посочва, че направената от Комисията аналогия между делото, по което е постановено решение от 14 юли 2011 г., Henfling и др. (C-464/10, EU:C:2011:489), и настоящия случай е ирелевантна, тъй като двете положения се различават съществено. В това отношение тя посочва, че СГЛ, което не притежава правосубектност, не може да извършва действия самостоятелно, а само посредством член за нейна сметка, и че сделките между СГЛ и този член не са непременно сделки между две отделни данъчнозадължени лица. В този контекст посочената държава членка прави съпоставка с взаимните фондове по смисъла на Директива 2009/65/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 13 юли 2009 година относно координирането на законовите, подзаконовите и административните разпоредби относно предприятията за колективно инвестиране в прехвърлими ценни книжа (ПКИПЦК) (ОВ L 302, 2009 г., стр. 32), които също можели да извършват действия само чрез тяхното управляващо дружество и следователно били изключени от приложното поле на ДДС.

79 Великото херцогство Люксембург счита, че в зависимост от прилаганите договорни клаузи на СГЛ отношенията между членовете на СГЛ и последната могат да бъдат аналогични на тези на членовете на консорциум, както е постановил Съдът в решение от 29 април 2004 г., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). В това дело Съдът бил приел, че работите, извършени в рамките на консорциум за негова сметка от всеки от неговите членове, не представляват облагаеми сделки.

– Съображения на Съда

80 В самото начало, що се отнася до обхвата на спорния параграф от меморандума на СОВМА, следва да се посочи, че от текста на този параграф не следва несъмнено, че той се отнася само до положението на СГЛ без правосубектност, както твърди Великото херцогство Люксембург. Както обаче изтъква Комисията, параграфът от този меморандум, според който „когато пряко правоотношение между групата и третите лица не е възможно по търговски или правни причини“, изглежда посочва, че случаят не е такъв. При все това и във всички случаи въпросът дали този параграф се прилага или не към СГЛ, притежаващи правосубектност, е без значение за анализа на третото твърдение за нарушение.

81 Третото твърдение за нарушение всъщност се отнася до положението, при което членът на СГЛ придобива стоки или услуги от свое име, но за сметка на СГЛ.

82 Както обаче следва от точка 61 от настоящото решение, СГЛ е пълноправно данъчнозадължено лице, различно от своите членове, които също са данъчнозадължени лица. Ето защо сделките между СГЛ, което самостоятелно извършва действия, и един от нейните членове, следва да се считат за сделки между данъчнозадължени лица, които попадат в приложното поле на ДДС. Ето защо доводите на Великото херцогство Люксембург, че сделките между СГЛ и един от нейните членове не са непременно сделки между две отделни данъчнозадължени лица, тъй като СГЛ може да извършва действия само посредством един от своите членове, и съпоставката в този контекст с взаимните фондове, са ирелевантни в настоящия случай.

83 Оттук следва, че зачисляването на СГЛ от страна на един от нейните членове на разходите, направени от този член от негово име, но за сметка на СГЛ, представлява сделка, която попада в приложното поле на ДДС.

84 Тази констатация се потвърждава от член 14, параграф 2, буква в) и от член 28 от Директива 2006/112, разпоредби, на чието нарушение Комисията се позовава в рамките на третото твърдение за нарушение.

85 Член 28 от Директива 2006/112 предвижда, че когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на другиго, участва в доставка на услуги, се счита, че самото то е получило и доставило съответните услуги.

86 В този смисъл споменатата разпоредба създава правна фикция за наличието на две идентични доставки на услуги, осъществени последователно. По силата на тази фикция се счита, че стопанският субект, който участва в предоставянето на услуги и има качеството на комисионер, най-напред е получил въпросните услуги от стопанския субект, за чиято сметка действа, който има качеството на доверител, след което лично предоставя тези услуги на клиента (решение от 14 юли 2011 г., Henfling и др., C-464/10, EU:C:2011:489, т. 35).

87 Тъй като член 28 от Директива 2006/112 е част от дял IV от тази директива, озаглавен „Облагаеми сделки“, двете разглеждани доставки на услуги попадат в приложното поле на ДДС. От това следва, че ако доставката на услуги, в която участва даден стопански субект, се облага с ДДС, правоотношението между този стопански субект и стопанския субект, за сметка на който той извършва действия, също се облага с ДДС (вж. по аналогия решение от 14 юли 2011 г., Henfling и др., C-464/10, EU:C:2011:489, т. 36).

88 Същите доводи се налагат, що се отнася до придобиването на стоки съгласно договор, според който за покупката или продажбата е платима комисиона, съгласно член 14, параграф 2, буква в) от Директива 2006/112, който също е част от дял IV от тази директива. Следователно посочената разпоредба създава правната фикция за две идентични доставки на стоки, извършени последователно, които попадат в приложното поле на ДДС.

89 Ето защо, когато член на СГЛ придобива от свое име, но за сметка на СГЛ, стоки съгласно член 14, параграф 2, буква в) от Директива 2006/112 или услуги съгласно член 28 от Директивата, възстановяването от групата на свързаните с това разходи е сделка, която попада в приложното поле на ДДС.

90 Направената от Великото херцогство Люксембург аналогия с делото, по което е постановено решение от 29 април 2004 г., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), също следва да бъде отхвърлена. Това е така, защото, обратно на разглеждания в това дело консорциум, както следва от точки 61 и 82 от настоящото решение, СГЛ е данъчнозадължено лице, различно от своите членове.

91 Поради това, като предвижда, че зачисляването на СГЛ от страна на един от нейните членове на разходите, направени от този член от негово име, но за сметка на СГЛ, е сделка, изключена от приложното поле на ДДС, меморандумът на СОВМА противоречи на член 14, параграф 2, буква в) и член 28 от Директива 2006/112, така че третото твърдение за нарушение е основателно.

92 От всички изложени съображения следва, че като е уредило режима на ДДС относно СГЛ, предвиден, на първо място, в член 44, параграф 1, буква у) от Закона за ДДС във връзка с член 2, буква а) и член 3 от Наредбата на Великия херцог, на второ място, в член 4 от същата тази наредба във връзка с административното циркулярно писмо, доколкото в него се съдържат коментари относно посочения член 4, и на трето място, в меморандума на СОВМА, Великото херцогство Люксембург е нарушило задълженията си по член 2, параграф 1, буква в), член 132, параграф 1, буква е), член 168, буква а), член 178, буква а), член 14, параграф 2, буква в) и член 28 от Директива 2006/112.

По съдебните разноски

93 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е направила искане за осъждането на Великото херцогство Люксембург и нейният иск е уважен в основната си част, Великото херцогство Люксембург трябва да бъде осъдено да заплати съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

1) **Като е уредило режима на данъка върху добавената стойност по отношение на самостоятелните групи лица, предвиден, на първо място, в член 44, параграф 1, буква у) от консолидирания текст на Закона от 12 февруари 1979 година за данъка върху добавената стойност във връзка с член 2, буква а) и член 3 от Наредбата на Великия херцог от 21 януари 2004 година относно освобождаването от ДДС на доставките на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица за техни членове, на второ място, в член 4 от същата тази наредба във връзка с Административно циркулярно писмо № 707 от 29 януари 2004 г., доколкото в него се съдържат коментари относно посочения член 4, и на трето място, в меморандума от 18 декември 2008 г., изготвен от работната група в рамките на Comité d'Observation des Marchés (COBMA) (Комитет за наблюдение на пазара) със съгласието на Administration de l'Enregistrement et des Domaines (люксембургската данъчна администрация), Великото херцогство Люксембург е нарушило задълженията си по член 2, параграф 1, буква в), член 132, параграф 1, буква е), член 168, буква а), член 178, буква а), член 14, параграф 2, буква в) и член 28 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г.**

2) **Отхвърля иска в останалата му част.**

3) **Осъжда Великото херцогство Люксембург да заплати съдебните разноски.**

Подписи