Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

4. maj 2017 *

»Traktatbrud — skatter og afgifter — merværdiafgift — direktiv 2006/112/EF — artikel 132, stk. 1, litra f) — momsfritagelse for selvstændige grupper af personers ydelser til deres medlemmer — artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a) — ret til fradrag for gruppens medlemmer — artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28 — et medlems handlinger i eget navn for gruppens regning«

I sag C-274/15,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 8. juni 2015,

Europa-Kommissionen ved F. Dintilhac og C. Soulay, som befuldmægtigede,

sagsøger,

mod

Storhertugdømmet Luxembourg ved D. Holderer, som befuldmægtiget, bistået af avocats F. Kremer og P.-E. Partsch samt af sagkyndig B. Gasparotti,

sagsøgt,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne E. Juhász, C. Vajda (refererende dommer), K. Jürimäe og C. Lycourgos,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig V. Tourrès,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 30. juni 2016,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 6. oktober 2016,

afsagt følgende

* Processprog: fransk.

Dom

1 Europa-Kommissionen har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »direktiv 2006/112«), særligt dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 132, stk. 1, litra f), artikel 1, stk. 2, andet afsnit, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28, idet det har fastlagt den ordning for merværdiafgift (moms) vedrørende selvstændige grupper af personer, som er fastsat i artikel 44, stk. 1, litra y), i texte coordonné de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (den konsoliderede udgave af lov af 12.2.1979 vedrørende merværdiafgift) (*Mémorial* A 1979, nr. 23, herefter »momsloven«), i artikel 1-4 i 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 (storhertugelig anordning af 21.1.2004 om momsfritagelse for de ydelser, som selvstændige grupper af personer leverer til deres medlemmer) (*Mémorial* A 2004, nr. 9, herefter »den storhertugelige anordning«), i circulaire administrative n° 707, du 29 janvier 2004 (administrativt cirkulære nr. 707 af 29.1.2004), for så vidt som det knytter kommentarer til den storhertugelige anordnings artikel 1-4 (herefter »det administrative cirkulære«), og i note du 18 décembre 2008 rédigée par le groupe de travail actif au sein du comité d'observation des marchés (COBMA) en accord avec l'administration de l'Enregistrement et des Domaines (note af 18.12.2008, der blev udfærdiget af momsarbejdsgruppen under komitéen til overvågning af markedet (COBMA) efter aftale med skatte- og afgiftsmyndigheden) (herefter »COBMA-noten«).

Retsforskrifter

EU-retten

2 Artikel 1, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112, som findes i direktivets afsnit I med overskriften »Genstand og anvendelsesområde«, fastsætter følgende:

»Ved enhver transaktion svares [moms], der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.«

3 Direktivets artikel 2, stk. 1, litra c), bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[…]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[…]«

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, som findes i direktivets afsnit III med overskriften »Afgiftspligtige personer«, har følgende ordlyd:

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

5 Samme direktivs artikel 14, stk. 2, litra c), der er indeholdt i direktivets afsnit IV, som har overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«, har følgende ordlyd:

»Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

[…]

c) overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.«

6 Artikel 28 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.«

7 Direktivets artikel 132, stk. 1, som er indeholdt i direktivets afsnit IX med overskriften »Afgiftsfritagelser«, bestemmer følgende:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

f) levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning

[…]«

8 Direktivets artikel 168, som er indeholdt i direktivets afsnit X om »Fradrag«, har følgende ordlyd:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[…]«

9 Samme direktivs artikel 178 har følgende ordlyd:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6

[…]«

10 Artikel 226 i direktiv 2006/112, som findes i direktivets afsnit XI med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser«, fastsætter følgende:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[…]

5) den afgiftspligtige persons og kundens fulde navn og adresse

[…]«

Luxembourgsk ret

11 Momslovens artikel 44, stk. 1, som ændret særligt ved artikel 5, femte afsnit, stk. 2, i loi du 22 décembre 1989 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 1990 (lov af 22.12.1989 om statens budget over indtægter og udgifter for 1990) (*Mémorial* A 1989, nr. 81), fastsætter følgende:

»Følgende former for virksomhed er fritaget for merværdiafgift inden for de grænser og på de betingelser, som vil blive fastsat ved storhertugelig anordning:

[…]

y) levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning.«

12 Betingelserne for gennemførelse af momslovens artikel 44, stk. 1, som ændret, blev præciseret ved den storhertugelige anordning, hvis artikel 1 havde følgende ordlyd:

»Ved anvendelse af bestemmelserne i [momslovens] artikel 44, stk. 1, litra y), [som ændret,] forstås ved selvstændige grupper af personer:

a) grupper, der har status som juridisk person

b) grupper, der ikke har status som juridisk person, men som handler i eget navn som gruppe over for sine medlemmer og tredjemand.«

13 Règlement grand-ducal du 7 août 2012 (storhertugelig anordning af 7.8.2012) (*Mémorial* A 2012, nr. 168) ændrede den storhertugelige anordning ved at tilføje følgende afsnit til artikel 1:

»Nærværende storhertugelige anordning gælder ikke for selvstændige grupper af personer, hvis ydelser hos et eller flere medlemmer primært tjener til udførelse af afgiftspligtige transaktioner, som ikke er afgiftsfritaget.«

14 Den storhertugelige anordnings artikel 2 har følgende ordlyd:

»Levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer jf. artikel 1 til deres medlemmer, er fritaget for afgift på følgende betingelser:

a) Gruppens aktiviteter skal udelukkende bestå af ydelser med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, og medlemmernes virksomhed skal enten være fritaget for afgift i henhold til [momslovens] artikel 44, stk. 1, [som ændret,] eller de må ikke være afgiftspligtige for den. I forbindelse med anvendelse af [momslovens] artikel 44, stk. 1, litra y), [som ændret,] anses medlemmer, der i forbindelse med udøvelsen af deres virksomhed, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 44, stk. 1, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, ligeledes leverer varer eller tjenesteydelser, som ikke er fritaget for afgift i henhold til denne artikel 44, stk. 1, for at udøve en virksomhed, der er fritaget i henhold til artikel 44, stk. 1, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, på betingelse af at den årlige omsætning uden afgift vedrørende disse afgiftspligtige leveringer af varer eller tjenesteydelser ikke overstiger 30% af den årlige omsætning uden afgift af deres samlede transaktioner, idet den omsætning, der skal tages i betragtning, er den, der er omhandlet i [momslovens] artikel 57, stk. 3, [som ændret,] og med forbehold af det i artikel 3 fastsatte.

[…]«

15 Den storhertugelige anordnings artikel 3 bestemmer:

»Hvad angår den i artikel 2, litra a), fastsatte procentsats er fritagelsen for tjenesteydelser leveret af en gruppe inden for et kalenderår underlagt en betingelse om, at denne procentsats ikke blev overskredet i det foregående kalenderår af gruppens medlemmer. En overskridelse af procentsatsen medfører imidlertid ikke fortabelse af retten til fritagelse, på betingelse af at overskridelsen ikke er større end 50% af den pågældende procentsats, og at varigheden heraf ikke har overskredet to på hinanden følgende kalenderår forud for det kalenderår, for hvilket anvendelsen af fritagelsen skal fastsættes.

De ovennævnte betingelser skal være opfyldt for hvert medlem af gruppen, idet alle tjenesteydelser leveret af gruppen ellers er udelukket fra fritagelsen.«

16 Den storhertugelige anordnings artikel 4 er affattet således:

»De medlemmer af gruppen, som i forbindelse med udøvelsen af deres økonomiske virksomhed, som er fritaget for afgift i henhold til [momslovens] artikel 44, stk. 1, [som ændret,] eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, ligeledes inden for de i artikel 2, litra a), og artikel 3 fastsatte procentgrænser leverer varer eller tjenesteydelser, som ikke er fritaget i henhold til denne artikel 44, stk. 1, er berettigede til i den afgift, som medlemmerne skal betale som følge af de afgiftspligtige transaktioner, de har foretaget, at fradrage den [moms], som gruppen er blevet faktureret, eller som denne skylder som følge af dens indgående transaktioner, og som indgår i det beløb, som de individuelt oppebærer i henhold til bestemmelserne i artikel 2, litra c). Fradraget foretages i overensstemmelse med bestemmelserne i [momslovens] kapitel VII [som ændret].«

17 Der er i det administrative cirkulære knyttet følgende kommentarer til den storhertugelige anordnings artikel 4:

»Med henblik på at sikre princippet om afgiftsneutralitet i videst mulige omfang har artikel 4 til formål at give de afgiftspligtige medlemmer, som har en omsætning inden for de i artikel 2, litra a), og artikel 3 fastsatte grænser, der henhører under anvendelsesområdet for afgiften, og som ikke er fritaget i henhold til artikel 44, en ret til at fradrage den moms, som den selvstændige gruppe har

betalt eller er skyldig at betale. Det ligger i øvrigt fast, at fradragsretten skal følge de regler, der er fastlagt i [momslovens] kapitel VII og særligt dennes artikel 50 (generel pro rata) og 51 (faktisk anvendelse).

I praksis kan de omhandlede afgiftspligtige medlemmer alene foretage fradrag af den moms, som gruppen har betalt eller er skyldig at betale, hvis medlemmet er i besiddelse af en opgørelse, som støttes af fakturakopier, udstedt til den pågældende af gruppen, hvori er opført den nøjagtige nettopris, som er betalt til leverandørerne eller tjenesteyderne, størrelsen af den afgift, som er opkrævet af disse eller skyldes af gruppen, samt medlemmets andel i de fælles udgifter og afgiften.«

18 COBMA-noten har til formål at klarlægge visse elementer med henblik på den praktiske anvendelse af retsordningen med selvstændige grupper af personer. Den indeholder bl.a. følgende spørgsmål og svar:

»Hvilken enhed skal fremgå af de fakturaer, der modtages af tredjemand vedrørende fælles omkostninger, når gruppen ikke har status som juridisk person?

Der kan være tale om to tilfælde:

— Gruppen indgår i et direkte forhold med tredjemand og modtager varerne og tjenesteydelserne af denne i gruppens eget navn.

— Medlemmerne indgår i et direkte forhold med tredjemand og modtager varerne og tjenesteydelserne af denne i deres eget navn. Medlemmerne samler herefter udgifterne vedrørende de varer og tjenesteydelser, der er modtaget af tredjemand, og viderefakturerer herved disse udgifter til gruppen. Dette tilfælde kan bl.a. forekomme, når der ikke kan indledes en direkte forbindelse mellem gruppen og tredjemand af kommercielle eller retlige årsager.

I det første tilfælde skal de fakturaer, der er udstedt af tredjemand vedrørende de fælles udgifter, være klart adresseret til den selvstændige gruppe af personer. For så vidt som gruppen ikke har status som juridisk person, skal fakturaerne adresseres således: »Gruppe ABC/att. medlem X – medlem X' adresse«. Medlem X skal viderefakturere omkostningen [inklusive moms] til gruppen, uanset hvilken ret til fradrag dette medlem råder over i forhold til den moms, der er afholdt i den pågældendes eget navn. Da gruppen ikke har status som juridisk person, skal mindst ét af dens medlemmer imidlertid udpeges som part, der er retligt forpligtet til betaling og overholdelse af andre forpligtelser, der udspringer af kontrakten.

I det andet tilfælde er de fakturaer, der udstedes af tredjemand, adresseret til et af gruppens medlemmer. Dette medlem samler herefter udgifterne vedrørende disse varer og tjenesteydelser og viderefakturerer disse udgifter til gruppen. Viderefaktureringen af disse udgifter til gruppen skal ske [inklusive moms], uanset hvilken ret til fradrag dette medlem råder over i forhold til den moms, der er afholdt i den pågældendes eget navn.

[…]

Det præciseres i øvrigt, at medlemmernes viderefakturering af fælles udgifter til gruppen er en transaktion, som falder uden for momsens anvendelsesområde.

[…]«

Den administrative procedure

19 Med åbningsskrivelse af 7. april 2011 henledte Kommissionen Storhertugdømmet Luxembourgs opmærksomhed på den omstændighed, at momsordningen vedrørende selvstændige grupper af personer, som fastlagt særligt i momslovens artikel 44, stk. 1, litra y), og i den storhertugelige anordnings artikel 1-4, efter Kommissionens opfattelse ikke forekom forenelig med flere bestemmelser i direktiv 2006/112.

20 Kommissionen gjorde med sit første klagepunkt gældende, at de nationale bestemmelser, hvorefter tjenester leveret af selvstændige grupper af personer til fordel for deres medlemmer var fritaget for moms, herunder når disse tjenester blev anvendt til medlemmernes afgiftspligtige transaktioner, hvis årlige omsætning uden moms ikke oversteg 30%, eller endog 45% i visse tilfælde, af deres samlede årlige omsætning uden moms, forekom den at være uforenelige med artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112.

21 Med sit andet klagepunkt anførte Kommissionen, at den nationale ret var uforenelig med artikel 1, stk. 2, andet afsnit, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112, for så vidt som den fastlagde, at medlemmerne af en selvstændig gruppe af personer, der udøvede virksomhed, der var afgiftspligtig op til en grænse på 30% af deres samlede årlige omsætning uden moms, kunne fradrage den moms, der var faktureret til den selvstændige gruppe af personer for varer og tjenesteydelser, der var leveret til gruppen, i den moms, som medlemmerne selv var pligtige at betale.

22 Det tredje og sidste klagepunkt rejst af Kommissionen vedrørte national ret, for så vidt som den i tilfælde, hvor et medlem af en selvstændig gruppe af personer erhvervede varer og tjenesteydelser fra tredjemand i eget navn, men for gruppens regning, udelukkede transaktioner, hvor dette medlem viderefakturerede de således afholdte udgifter til den selvstændige gruppe af personer, fra anvendelsesområdet for momsen i strid med bestemmelserne i artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28 i direktiv 2006/112.

23 I sit svar på åbningsskrivelsen af 8. juni 2011 anfægtede Storhertugdømmet Luxembourg Kommissionens fortolkning af national ret og af EU-retten. Det gjorde indledningsvis gældende, at begrebet »selvstændige grupper af personer« i direktiv 2006/112 særligt vedrører strukturer, der ikke har status som juridisk person, hvis aktiviteter kan tilskrives dens medlemmer, som har status som juridiske personer.

24 Hvad angår det første klagepunkt svarede Storhertugdømmet Luxembourg, at momslovens artikel 44, stk. 1, litra y), begrænser anvendelsesområdet for fritagelsen til det, som er fastlagt i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, og at den storhertugelige anordning blot fastsætter subsidiære regler for den ordning, der finder anvendelse på selvstændige grupper af personer.

25 Hvad angår det andet klagepunkt anførte medlemsstaten, at idet en selvstændig gruppe af personer ikke har status som juridisk person, er det ikke gruppen, men dens medlemmer, der skal drage fordel af retten til fradrag afhængig af de indgående transaktioners art. Idet medlemsstaten anerkendte, at den i national ret fastsatte ordning ud fra et teoretisk synspunkt fraviger »princippet om kundens forfinansiering af afgiften«, anførte den imidlertid, at dette ikke havde konsekvenser i praksis.

26 Hvad angår det tredje klagepunkt fandt Storhertugdømmet Luxembourg, at den ordning, der følger af artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28 i direktiv 2006/112 ikke fandt anvendelse i sagen.

27 Da Kommissionen ikke fandt dette svar overbevisende, fremsendte den den 27. januar 2012 en begrundet udtalelse, hvori den fastholdt det synspunkt, den havde givet udtryk for i åbningsskrivelsen, og opfordrede Storhertugdømmet Luxembourg til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at bringe sin lovgivning i overensstemmelse med direktiv 2006/112 og særligt med dette direktivs

artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 132, stk. 1, litra f), artikel 1, stk. 2, andet afsnit, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28 inden for en frist på to måneder fra modtagelsen af udtalelsen.

28 Medlemsstaten svarede på den begrundede udtalelse ved skrivelse af 7. februar 2012, hvori den på ny anfægtede de klagepunkter, der var rejst over for den, og fastholdt sit synspunkt, således som dette var anført i svarskrivelsen af 8. juni 2011.

29 Storhertugdømmet Luxembourg anførte imidlertid ved skrivelse af 26. marts 2012, at den havde indledt en vedtagelse af en anordning, der skulle bringe den luxembourgske lovgivning i overensstemmelse med direktiv 2006/112, for at opfylde kravene i det første klagepunkt i den begrundede udtalelse, idet den opretholdt sin argumentation vedrørende det andet og det tredje klagepunkt.

30 Ved skrivelse af 11. juni 2012 anmodede Kommissionen Storhertugdømmet Luxembourg om at fremsende det pågældende forslag til anordning og tidsplanen for vedtagelsen heraf.

31 Ved skrivelse af 4. september 2012 fremsendte medlemsstaten den storhertugelige anordning af 7. august 2012 til Kommissionens tjenestegrene, idet denne anordning ændrede artikel 1 i den storhertugelige anordning.

32 Kommissionen fandt imidlertid ikke, at den storhertugelige anordning af 7. august 2012 bragte den luxembourgske lovgivning i overensstemmelse med direktiv 2006/112, henset til de tre klagepunkter, der var rejst i den begrundede udtalelse. Henset til, at disse klagepunkter fortsat bestod, meddelte Kommissionen den 20. februar 2014 sin beslutning om at anlægge et søgsmål.

Om søgsmålet

Det første klagepunkt vedrørende tilsidesættelse af artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112

Formaliteten med hensyn til det første klagepunkt

– *Parternes argumenter*

33 Storhertugdømmet Luxembourg har for det første anført, at det første klagepunkt skal afvises med den begrundelse, at der er lagt et andet klagepunkt til grund i Kommissionens stævning end i den begrundede udtalelse. Det klagepunkt, der er anført i den begrundede udtalelse, vedrører den omstændighed, at den storhertugelige anordning ikke udelukker muligheden for, at en gruppes tjenesteydelser, som hovedsageligt eller udelukkende er bestemt til afgiftspligtige transaktioner, kan være fritaget. Det klagepunkt, der er anført i stævningen, vedrører derimod den omstændighed, at den storhertugelige anordning giver mulighed for at fritage tjenesteydelser leveret af en selvstændig gruppe af personer, som subsidiært er bestemt til afgiftspligtige transaktioner for gruppens medlemmer.

34 Storhertugdømmet Luxembourg har for det andet gjort gældende, at Kommissionen har tilsidesat princippet om loyalt samarbejde som følge af, at den ikke har reageret på den ændring af den storhertugelige anordning, som blev indført i august 2012. Medlemsstaten er af den opfattelse, at Kommissionen burde have delagtiggjort den i sin eventuelle skepsis over for, om denne ændring bragte den luxembourgske lovgivning i overensstemmelse med direktiv 2006/112, og ikke være forblevet tavs i 18 måneder, før den endelig den 20. februar 2014 meddelte, at den havde besluttet at indbringe sagen for Domstolen.

35 Kommissionen har gjort gældende, at Domstolens praksis ikke stiller krav om fuldstændigt sammenfald mellem klagepunkterne i den begrundede udtalelse og påstandene i stævningen. Den er i modsætning til, hvad Storhertugdømmet Luxembourg har anført, af den opfattelse, at det første klagepunkt har bevaret samme formål og samme anvendelsesområde i den begrundede udtalelse og i stævningen.

36 Hvad angår princippet om loyalt samarbejde har Kommissionen anført, at det alene er den, der har beføjelse til at afgøre, om det efter den administrative procedure er nødvendigt at indbringe sagen for Domstolen med henblik på at få dennes afgørelse af, om der foreligger det hævdede traktatbrud. Det tilkommer Kommissionen at vælge, hvornår denne traktatbrudssag skal anlægges, uden at den skal overholde en bestemt frist, med forbehold af de situationer, hvor en for lang varighed af den administrative procedure er i strid med retten til forsvar, hvilket det tilkommer den pågældende medlemsstat at godtgøre.

– Domstolens bemærkninger

37 Det skal for det første bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at genstanden for et søgsmål, som anlægges i henhold til artikel 258 TEUF, fastlægges i den administrative procedure, som er fastsat i denne bestemmelse. Dermed skal søgsmålet støttes på de samme grunde og anbringender som den begrundede udtalelse. Dette krav kan imidlertid ikke indebære, at der under alle omstændigheder skal være fuldstændigt sammenfald mellem klagepunkterne i konklusionen i den begrundede udtalelse og de i stævningen nedlagte påstande, når sagsgenstanden, således som den er fastlagt i den begrundede udtalelse, ikke er blevet udvidet eller ændret (jf. dom af 9.4.2013, Kommissionen mod Irland, C-85/11, EU:C:2013:217, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

38 Det må imidlertid fastslås, at Kommissionen i det foreliggende tilfælde hverken har udvidet eller ændret tvistens genstand, som den er fastlagt i den begrundede udtalelse. Kommissionen har således klart anført såvel i den begrundede udtalelse som i stævningen, at den er af den opfattelse, at den luxembourgske lovgivning er i strid med artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, idet den giver mulighed for at fritage en selvstændig gruppe af personers tjenesteydelser, som ikke er direkte nødvendige for dens medlemmers ikke-afgiftspligtige eller fritagne virksomhed.

39 Det skal for det andet bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at det tilkommer Kommissionen at vælge det tidspunkt, hvor traktatbrudssøgsmålet anlægges. De overvejelser, der er afgørende for dette valg, har ikke betydning for, om søgsmålet kan antages til realitetsbehandling. De i artikel 258 TEUF fastsatte regler skal kunne finde anvendelse, uden at Kommissionen er forpligtet til at overholde en fastlagt frist, med forbehold af de situationer, hvor den omstændighed, at den administrative procedure strækker sig over usædvanlig lang tid, kan gøre det vanskeligere for den pågældende medlemsstat at tilbagevise Kommissionens argumentation og dermed indebære en tilsidesættelse af retten til forsvar. Det tilkommer den berørte medlemsstat at føre bevis for, at der foreligger en sådan usædvanlig varighed (jf. i denne retning dom af 16.4.2015, Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 14).

40 Det skal imidlertid bemærkes, at Storhertugdømmet Luxembourg ikke i den foreliggende sag har ført bevis for, at dette er tilfældet.

41 Den omstændighed i sig selv, at denne medlemsstat har ændret sin lovgivning efter udløbet af den frist, der var fastsat i den begrundede udtalelse, dvs. den 27. marts 2012, forhindrer i øvrigt ikke Kommissionen – i henhold til princippet om loyale samarbejde – i at anlægge sag efter denne dato.

42 Det første klagepunkt skal derfor antages til realitetsbehandling.

Realiteten

– Parternes argumenter

43 Kommissionen har anført, at den storhertugelige anordnings artikel 1 fastsætter betingelserne for anvendelse af momslovens artikel 44, stk. 1, litra y). I henhold til den storhertugelige anordnings artikel 2, litra a), og artikel 3 er de tjenesteydelser, som en selvstændig gruppe af personer leverer til sine medlemmer, fritaget for moms, på betingelse af at gruppens medlemmer, der ligeledes udøver afgiftspligtig virksomhed, maksimalt har en årlig omsætning uden moms fra denne virksomhed på 30% – eller endog op til 45% i visse tilfælde – af deres samlede årlige omsætning uden moms. Den storhertugelige anordning begrænser således ikke momsfritagelsen til alene at gælde de tjenesteydelser, der er leveret af en selvstændig gruppe af personer, og som er direkte nødvendige for dens medlemmers ikke-momspligtige eller fritagne virksomhed, hvilket er i strid med artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112. For så vidt som disse ydelser ikke opfylder betingelserne i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, skal de derfor pålægges moms i henhold til direktivets artikel 2, stk. 1.

44 Storhertugdømmet Luxembourg har gjort gældende, at Kommissionen ved at antage, at den omhandlede fritagelse er forbeholdt medlemmer af en selvstændig gruppe af personer, som udelukkende udøver virksomhed, der er fritaget eller ikke-momspligtig, har tilføjet en betingelse til artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, som ikke findes i bestemmelsen. Medlemsstaten er af den opfattelse, at den omstændighed, at medlemmerne af en selvstændig gruppe af personer udøver virksomhed, som er fritaget, eller som de ikke er afgiftspligtige for, er en tilstrækkelig betingelse med henblik på anvendelse af den i bestemmelsen fastsatte fritagelse. Fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 er imidlertid ikke forbeholdt medlemmer af selvstændige grupper af personer, som udelukkende udøver sådan virksomhed.

45 Storhertugdømmet Luxembourg har gjort gældende, at den luxembourgske ordning, hvorefter medlemmerne af en selvstændig gruppe af personer kan udøve momspligtig virksomhed op til en grænse på 30% af omsætningen, tilsigter at gøre en ordning anvendelig i praksis, som – hvis den var underlagt andre anvendelsesbetingelser – ikke ville være økonomisk rentabel. Medlemsstaten har i denne forbindelse anført, at de fælles udgifter, der er afholdt af en selvstændig gruppe af personers medlemmer via denne gruppe, udgør generelle omkostninger, og at det vil være urealistisk at behandle den moms, der anvendes på en selvstændig gruppe af personers tjenesteydelser, forskelligt, alt efter om de vedrører den afgiftspligtige del af medlemmernes virksomhed eller den fritagne del af deres virksomhed, henset til de praktiske og administrative vanskeligheder og byrder, et sådant krav ville medføre.

46 Storhertugdømmet Luxembourg har i øvrigt påberåbt sig den omstændighed, at den storhertugelige anordning af 7. august 2012 som følge af Kommissionens skrivelse af 11. juni 2012 ændrede den storhertugelige anordning ved at tilføje et nyt afsnit til anordningens artikel 1.

– Domstolens bemærkninger

47 Det bemærkes indledningsvis, at det følger af Domstolens faste praksis, at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger traktatbrud, skal vurderes på baggrund af forholdene i den berørte medlemsstat, som de var ved udløbet af fristen i den begrundede udtalelse, og at ændringer af forholdene i tiden derefter ikke kan tages i betragtning af Domstolen (dom af 28.1.2016, Kommissionen mod Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, præmis 49).

48 I det foreliggende tilfælde udløb den frist, der var givet Storhertugdømmet Luxembourg til at bringe sin lovgivning i overensstemmelse med direktiv 2006/112, den 27. marts 2012. Ændringen af den storhertugelige anordnings artikel 1 ved den storhertugelige anordning af 7. august 2012 skete imidlertid først senere. Denne ændring er følgelig ikke relevant for bedømmelsen af det første klagepunkt.

49 Det skal følgelig undersøges, om den storhertugelige anordning er forenelig med artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, for så vidt som den fastsætter, at de tjenesteydelser, som en selvstændig gruppe af personer leverer til sine medlemmer, er fritaget for moms, på betingelse af at gruppens medlemmer, der ligeledes udøver afgiftspligtig virksomhed, ikke har en årlig omsætning uden moms fra denne virksomhed, som overstiger 30% – eller endog op til 45% i visse tilfælde – af deres samlede årlige omsætning uden moms.

50 Det fremgår i denne forbindelse af Domstolens faste praksis, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive momsfritagelserne i artikel 132 i direktiv 2006/112, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af disse udtryk skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, som er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i dette direktivs artikel 132, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning. Domstolens praksis tager ikke sigte på at pålægge en fortolkning, som gør de omhandlede fritagelser så godt som uanvendelige i praksis (jf. i denne retning dom af 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

51 I henhold til ordlyden af artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 er ydelser præsteret af selvstændige grupper af »personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige«, med henblik på at yde deres medlemmer »de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige« tjenester, under visse betingelser fritaget. Det fremgår følgelig af ordlyden af denne bestemmelse, at den ikke fastsætter en fritagelse for de tjenesteydelser, som ikke er direkte nødvendige for medlemmerne af en selvstændig gruppe af personers udøvelse af virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige.

52 Da sådanne tjenesteydelser ikke falder inden for anvendelsesområdet for fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, stiller direktivets artikel 2, stk. 1, litra c), krav om, at sådanne ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, pålægges moms.

53 I modsætning til, hvad Storhertugdømmet Luxembourg har gjort gældende, medfører denne fortolkning af artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 ikke, at den i bestemmelsen fastsatte fritagelse fratages sin effektive virkning. Særligt er anvendelsen af denne fritagelse ikke begrænset til grupper, hvis medlemmer udelukkende udøver en virksomhed, der er fritaget, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige. De tjenesteydelser, der leveres af en selvstændig gruppe af personer, hvis medlemmer ligeledes udøver afgiftspligtig virksomhed, kan således drage fordel af fritagelsen, men alene i den udstrækning, hvor disse tjenester er direkte nødvendige for medlemmernes fritagne virksomhed eller virksomhed, for hvilken de ikke er afgiftspligtige.

54 Storhertugdømmet Luxembourg har ikke godtgjort, at dette krav gør fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112 så godt som uanvendelig i praksis. Som generaladvokaten har anført i punkt 42 i forslaget til afgørelse, skal en selvstændig gruppe af personers ydelser til gruppens medlemmer for det første ikke nødvendigvis henføres til disses fællesudgifter og dermed alle deres aktiviteter som helhed. Storhertugdømmet Luxembourg har for det andet ikke godtgjort, hvorfor det i

givet fald ville være uforholdsmæssigt vanskeligt for de selvstændige grupper af personer at fakturere sine ydelser uden moms i forhold til den andel af deres medlemmers samlede aktiviteter, som udgøres af virksomhed, der er fritaget for denne afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige.

55 Det følger heraf, at momslovens artikel 44, stk. 1, litra y), sammenholdt med den storhertugelige anordnings artikel 2, litra a), og artikel 3, er i strid med artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, hvorfor Kommissionen skal gives medhold i det første klagepunkt.

Det andet klagepunkt vedrørende tilsidesættelse af artikel 1, stk. 2, andet afsnit, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112

Parternes argumenter

56 Kommissionen har for det første anført, at det følger af ordlyden af den storhertugelige anordnings artikel 4, at medlemmerne af en selvstændig gruppe af personer, som gennemfører momspligtige transaktioner, har ret til i den moms, der skyldes for disse momspligtige transaktioner, at fradrage den moms, der er faktureret til den selvstændige gruppe af personer, eller som skyldes af gruppen for varer eller tjenesteydelser, som den selvstændige gruppe af personer har modtaget til brug for sine egne aktiviteter. Kommissionen er imidlertid af den opfattelse, at det fremgår af artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, at momsen alene kan fradrages af den afgiftspligtige person, som er modtager af den momspligtige levering eller ydelse, og alene for så vidt angår den moms, som denne afgiftspligtige person selv er skyldig at betale.

57 Kommissionen har for det andet anført, at det følger af den storhertugelige anordnings artikel 4, sammenholdt med det administrative cirkulære, at retten til at fradrage momsen kan udøves af medlemmerne af en selvstændig gruppe af personer for transaktioner, for hvilke der ikke foreligger en faktura udstedt i deres navn, hvilket er i strid med artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112.

58 Storhertugdømmet Luxembourg har gjort gældende, at det fremgår af dom af 18. juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), at en afgiftspligtig person kan fradrage momsen på de beløb, der er faktureret til den pågældende for varer eller tjenesteydelser, som en bestemt gruppe drager fordel af, for så vidt som det godtgøres, at disse beløb er forbundet med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed. Medlemsstaten har heraf udledt, at det med henblik på at fastlægge fradragsretten skal fastslås, hvilken enhed der reelt afholder de pågældende beløb, og fastslås, om disse beløb har forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed. Samme medlemsstat har i denne forbindelse gjort gældende, at disse beløb og den tilhørende moms – skønt de formelt faktureres til den selvstændige gruppe af personer – afholdes af gruppens medlemmer i henhold til deres deltagerandel i gruppen.

59 Hvis Kommissionens andet klagepunkt blev taget til følge, ville det i øvrigt efter Storhertugdømmet Luxembourgs opfattelse bringe princippet om afgiftsneutralitet i fare. Hvis medlemmerne af en selvstændig gruppe af personer ikke havde ret til at fradrage momsen, og gruppen ikke kunne få godtgjort denne afgift, ville de pågældende medlemmer således afholde en supplerende momsomkostning.

60 Hvad angår kravene om besiddelse af en faktura har Storhertugdømmet Luxembourg fremhævet, at Domstolen i sin dom af 21. april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), har anerkendt retten til at fradrage momsen for en afgiftspligtig person, som ikke rådede over en faktura udstedt i den pågældendes eget navn. Efter denne medlemsstats opfattelse er kravet til den afgiftspligtige person, som ønsker at foretage fradrag, om at være i besiddelse af en faktura i det væsentlige begrundet i den omstændighed, at der dermed undgås risiko for et eventuelt dobbelt fradrag for samme moms, svig

eller misbrug. Medlemsstaten har i denne forbindelse anført, at da de selvstændige grupper af personer ikke drager fordel af nogen ret til at fradrage momsen, er der ikke nogen risiko for dobbelt fradrag heraf.

Domstolens bemærkninger

61 Det skal indledningsvis bemærkes, at det fremgår af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, at de selvstændige grupper af personer er en selvstændig afgiftspligtig person, som er adskilt fra sine medlemmer. Det fremgår således af selve ordlyden af denne bestemmelse, at de selvstændige grupper af personer er selvstændige, og at de således præsterer deres tjenesteydelser på en uafhængig måde som omhandlet i artikel 9 i direktiv 2006/112. Selv hvis de tjenesteydelser, som præsteres af en selvstændig gruppe af personer, ikke var tjenester præsteret af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, ville disse tjenester i øvrigt ikke være momspligtige i henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112. Disse tjenesteydelser kan således ikke være genstand for en fritagelse, således som omhandlet i direktivets artikel 132, stk. 1, litra f), som anført af generaladvokaten i punkt 50 i forslaget til afgørelse.

62 Det er i lyset af disse betragtninger, at det skal afgøres, om den storhertugelige anordning er i strid med artikel 1, stk. 2, andet afsnit, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112, for så vidt som den tillader medlemmerne af en selvstændig gruppe af personer, som gennemfører momspligtige transaktioner, i den moms, der skyldes for disse momspligtige transaktioner, at fradrage den moms, der er faktureret til den selvstændige gruppe af personer, eller som skyldes af gruppen for varer eller tjenesteydelser, som den selvstændige gruppe af personer har modtaget til brug for sine egne aktiviteter.

63 Det skal for det første bemærkes, at i henhold til artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, har en afgiftspligtig person ret til at trække den moms, som skal betales eller er betalt for de varer og tjenesteydelser, der er leveret til ham af en anden afgiftspligtig person, fra i det afgiftsbeløb, som han skal betale. Det følger heraf, at det er i strid med denne bestemmelse at give medlemmerne af en selvstændig gruppe af personer ret til at fradrage den moms, der skal betales eller er betalt for varer og tjenesteydelser leveret til den selvstændige gruppe af personer, i den moms, som medlemmerne skal betale.

64 Denne konstatering drages ikke i tvivl af dom af 18. juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), som Storhertugdømmet Luxembourg har henvist til, hvori Domstolen i det væsentlige i præmis 24-26 og 29 fastslog, at en afgiftspligtig person, der har oprettet en pensionsfond i form af en retligt og skattemæssigt særskilt enhed, i henhold til en forpligtelse pålagt denne afgiftspligtige person i sin egenskab af arbejdsgiver i den nationale ret, har ret til at fradrage den moms, som den pågældende har erlagt for ydelser vedrørende forvaltning og drift af denne pensionsfond. Som det fremgår af dommens præmis 25, havde den afgiftspligtige person selv erhvervet de omhandlede momspligtige ydelser for at sikre administrationen af sine ansattes pensioner og forvaltningen af kapitalen i den pensionsfond, som blev oprettet for at garantere de nævnte pensioner. Det kan således ikke udledes af denne dom, at medlemmerne af en selvstændig gruppe af personer har ret til at fradrage momsen af varer eller tjenesteydelser erhvervet af gruppen, idet det alene er sidstnævnte, som eventuelt kan påberåbe sig en ret til at fradrage denne moms.

65 Endvidere skal Storhertugdømmet Luxembourgs argumentation vedrørende tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet forkastes. I overensstemmelse med dette princip tilsigter fradragsordningen helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed (dom af 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, præmis 35). Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er

neutral over for enhver økonomisk virksomhed, forudsat sådan virksomhed i sig selv i princippet er momspligtig (jf. i denne retning dom af 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 27).

66 Det er således ikke i strid med princippet om afgiftsneutralitet i henhold til artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 at nægte medlemmerne af en selvstændig gruppe af personer ret til fradrag for så vidt angår moms afholdt af gruppen for tjenester leveret af denne, som er fritaget i henhold til artikel 132, stk. 1, litra f), i direktiv 2006/112, og som derfor ikke giver nogen fradragsret. For så vidt som en sådan selvstændig gruppe af personer leverer tjenesteydelser, som ikke er fritaget, skal det derimod bemærkes, at gruppen – og ikke dens medlemmer – i henhold til dette princip har en personlig ret til at fradrage den moms, der har været pålagt de indgående transaktioner.

67 Det fremgår for det andet af artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 226, nr. 5), og artikel 168, litra a), at den afgiftspligtige person for at kunne udøve sin fradragsret skal være i besiddelse af en faktura, hvorpå den pågældendes navn fremgår som køber eller modtager. Ved at give medlemmerne af en selvstændig gruppe af personer mulighed for at fradrage den moms, som er faktureret til gruppen, i den moms, som de selv skal betale, på grundlag af fakturaer udstedt i gruppens navn tilsidesætter den storhertugelige anordning således artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112.

68 Det bemærkes, at Storhertugdømmet Luxembourgs henvisning til dom af 21. april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), er uden betydning i denne forbindelse, idet de faktiske omstændigheder i den sag, der gav anledning til den pågældende dom, var meget anderledes end dem, der er omhandlet i nærværende sag. Det fremgår således bl.a. af den pågældende doms præmis 81, at til forskel fra en selvstændig gruppe af personer, som er momspligtig, og hvoraf samtlige medlemmer udøver en økonomisk virksomhed, havde det fællesskab, som bestod af et sameje mellem ægtefæller, som var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom af 21. april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), ikke selv egenskab af momspligtig person, og alene en af ægtefællerne udøvede en økonomisk virksomhed.

69 Det skal imidlertid bemærkes, at Kommissionen for så vidt angår resten af klagepunktet ikke har godtgjort, at den omhandlede luxembourgske lovgivning er i strid med artikel 1, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112, som fastsætter et princip om, at der svares moms af enhver transaktion, uden dog specifikt at behandle retten til fradrag sikret ved direktivets artikel 167 og artikel 168, litra a), på de ved særligt artikel 178 fastsatte betingelser.

70 Det fremgår af ovenstående bemærkninger, at den storhertugelige anordnings artikel 4, sammenholdt med det administrative cirkulære, for så vidt som dette knytter kommentarer til den storhertugelige anordnings artikel 4, er i strid med artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112, og at det andet klagepunkt tages til følge i denne udstrækning. I øvrigt må dette klagepunkt forkastes.

Det tredje klagepunkt vedrørende tilsidesættelse af artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28 i direktiv 2006/112

Formaliteten med hensyn til det tredje klagepunkt

– Parternes argumenter

71 Storhertugdømmet Luxembourg har gjort gældende, at det tredje klagepunkt skal afvises, da det alene vedrører COBMA-noten. Medlemsstaten har anført, at genstanden for et traktatbrudssøgsmål skal være et traktatbrud, der kan tilregnes den pågældende medlemsstat. Kommissionen har imidlertid ikke godtgjort, at COBMA er et statsligt organ, der udøver offentlige myndigheders prærogativer.

72 Kommissionen har anført, at ordlyden af COBMA-noten indikerer, at skatte- og afgiftsmyndigheden, som er et statsligt organ, er medforfatter. Institutionen har endvidere gjort gældende, at notens indhold bekræfter, at det ikke blot drejer sig om anbefalinger eller råd til de erhvervsdrivende, men om hvorledes lovgivningen vedrørende selvstændige grupper af personer skal fortolkes og anvendes på en ensartet måde. Kommissionen er under alle omstændigheder af den opfattelse, at COBMA-noten er udtryk for den generelle praksis for den luxembourgske skatteforvaltning.

– *Domstolens bemærkninger*

73 Det skal bemærkes, at en medlemsstats administrative praksis kan være genstand for et traktatbrudssøgsmål, når den frembyder en vis grad af fasthed og almenhed (dom af 22.9.2016, Kommissionen mod Den Tjekkiske Republik, C-525/14, EU:C:2016:714, præmis 14). Storhertugdømmet Luxembourg har imidlertid ikke anfægtet Kommissionens argumentation, hvorefter COBMA-noten er udtryk for den generelle praksis for den luxembourgske skatteforvaltning.

74 Det følger heraf, at genstanden for det tredje klagepunkt er et traktatbrud, der kan tilregnes Storhertugdømmet Luxembourg, og at formalitetsindsigelsen vedrørende dette klagepunkt følgelig skal forkastes.

Realiteten

– *Parternes argumenter*

75 Kommissionen har anført, at i henhold til COBMA-noten er viderefaktureringen til en selvstændig gruppe af personer af et af gruppens medlemmer af udgifter afholdt i medlemmets eget navn, men for gruppens regning, en transaktion, som falder uden for momsens anvendelsesområde.

76 Kommissionen har anført, at en sådan transaktion imidlertid henhører under momsens anvendelsesområde i henhold til artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28 i direktiv 2006/112. Ifølge Kommissionen skal enhver erhvervelse af varer eller tjenesteydelser for den selvstændige gruppe af personers regning af et af gruppens medlemmer i medlemmets eget navn i momsmæssig henseende betragtes som to identiske leveringer af varer eller tjenesteydelser udført efter hinanden, og som falder inden for momsens anvendelsesområde. Kommissionen har i denne forbindelse henvist til dom af 14. juli 2011, Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Storhertugdømmet Luxembourg har indledningsvis fremhævet, at den kritiske passage i COBMA-noten ikke vedrører de selvstændige grupper af personer, som har status af juridisk person, men alene dem, der ikke har sådan status.

78 Medlemsstaten har anført, at Kommissionens sammenligning af den sag, der gav anledning til dom af 14. juli 2011, Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489), og den foreliggende sag er uden relevans, da de to situationer er grundlæggende forskellige. Den har i denne forbindelse anført, at en selvstændig gruppe af personer uden status som juridisk person ikke kan handle uafhængigt, men alene via et medlem, som handler for gruppens regning, og at transaktioner mellem en selvstændig gruppe af personer og gruppens medlemmer ikke nødvendigvis er transaktioner mellem to særskilte afgiftspligtige personer. I denne forbindelse har medlemsstaten draget en parallel til investeringsforeninger som omhandlet i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/65/EF af 13. juli 2009 om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer (investeringsinstitutter) (EUT 2009, L 302, s. 32), som også kun kan handle via deres forvaltningsselskaber, og som således er udelukket fra momsens anvendelsesområde.

79 Storhertugdømmet Luxembourg er af den opfattelse, at forholdet mellem medlemmerne af en selvstændig gruppe af personer og gruppen – i forhold til de fastlagte kontraktvilkår for den selvstændige gruppe af personer – kan sammenlignes med medlemmerne af et konsortium, således som fastslået af Domstolen i dom af 29. april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). I den sag fandt Domstolen, at arbejder, der udføres i forbindelse med et konsortium og for dettes regning af hvert af dets medlemmer, ikke udgør afgiftspligtige transaktioner.

– Domstolens bemærkninger

80 Det bemærkes indledningsvis for så vidt angår rækkevidden af den anfægtede passage i COBMA-noten, at det ikke fremgår utvetydigt af ordlyden af denne passage, at den alene vedrører situationen for de selvstændige grupper af personer, som ikke har status som juridisk person, således som Storhertugdømmet Luxembourg har gjort gældende. Som Kommissionen har anført, synes passagen i noten vedrørende »når der ikke kan indledes en direkte forbindelse mellem gruppen og tredjemand af kommercielle eller retlige årsager« imidlertid at indikere, at dette ikke er tilfældet. Spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende passage finder anvendelse på selvstændige grupper af personer med status som juridisk person eller ej, er imidlertid under alle omstændigheder uden betydning for vurderingen af det tredje klagepunkt.

81 Det tredje klagepunkt omhandler således den situation, hvori medlemmet af en selvstændig gruppe af personer erhverver varer eller tjenesteydelser i sit eget navn, men for gruppens regning.

82 Den selvstændige gruppe af personer er imidlertid, som det fremgår af denne doms præmis 61, en selvstændig afgiftspligtig person, som er adskilt fra sine medlemmer, som ligeledes er afgiftspligtige personer. Transaktioner mellem den selvstændige gruppe af personer, som handler selvstændigt, og et af dens medlemmer skal følgelig betragtes som transaktioner mellem to afgiftspligtige personer, der falder inden for momsens anvendelsesområde. Storhertugdømmet Luxembourgs argumentation, hvorefter transaktioner mellem en selvstændig gruppe af personer og et af dens medlemmer ikke nødvendigvis er transaktioner mellem to særskilte afgiftspligtige personer, idet den første alene kan handle via et af sine medlemmer, og idet der herved drages en parallel til investeringsforeninger, er således uden betydning i det foreliggende tilfælde.

83 Det følger heraf, at et medlem af en selvstændig gruppe af personers viderefakturering til gruppen af udgifter afholdt af dette medlem i den pågældendes eget navn, men for gruppens regning, er en transaktion, som falder inden for momsens anvendelsesområde.

84 Dette bekræftes ved artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28 i direktiv 2006/112, som er bestemmelser, der ifølge Kommissionens tredje klagepunkt er blevet tilsidesat.

85 I henhold til artikel 28 i direktiv 2006/112 anses en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.

86 Denne bestemmelse skaber således en retlig fiktion om to identiske tjenesteydelser, der leveres efter hinanden. I medfør af denne fiktion anses den erhvervsdrivende, der optræder som formidler ved leveringen af tjenesteydelserne, og som er kommissionær, for først at have modtaget de omhandlede tjenesteydelser fra den erhvervsdrivende, for hvis regning denne handler, og som er kommittent, før den pågældende anses for dernæst selv at levere disse tjenesteydelser til kunden (dom af 14.7.2011, Henfling m.fl., C-464/10, EU:C:2011:489, point 35).

87 Da artikel 28 i direktiv 2006/112 henhører under direktivets afsnit IV, som har overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«, henhører de to omhandlede tjenesteydelser under momsens anvendelsesområde. Det følger heraf, at hvis den tjenesteydelse, i hvilken en erhvervsdrivende

optræder, er momspligtig, er den retlige relation mellem denne erhvervsdrivende og den operatør, for hvis regning han handler, ligeledes momspligtig (jf. analogt dom af 14.7.2011, Henfling m.fl., C-464/10, EU:C:2011:489, præmis 36).

88 Det samme ræsonnement gør sig gældende for så vidt angår erhvervelsen af varer i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb i overensstemmelse med artikel 14, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112, som ligeledes henhører under direktivets afsnit IV. Denne bestemmelse skaber således en retlig fiktion om to identiske vareleveringer, som leveres efter hinanden, og som henhører under momsens anvendelsesområde.

89 Når et medlem af en selvstændig gruppe af personer i eget navn, men for gruppens regning, erhverver varer i henhold til artikel 14, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112 eller tjenesteydelser i henhold til direktivets artikel 28, er gruppens godtgørelse af de tilhørende udgifter følgelig en transaktion, der henhører under momsens anvendelsesområde.

90 Storhertugdømmet Luxembourgs sammenligning med den sag, der gav anledning til dom af 29. april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), skal ligeledes forkastes. I modsætning til det i den pågældende sag omhandlede konsortium er den selvstændige gruppe af personer, som det fremgår af denne doms præmis 61 og 82, en afgiftspligtig person adskilt fra sine medlemmer.

91 Det følger heraf, at COBMA-noten er i strid med artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28 i direktiv 2006/112, for så vidt som det heri fastsættes, at et medlem af en selvstændig gruppe af personers viderefakturering til gruppen af udgifter afholdt af dette medlem i den pågældendes eget navn, men for gruppens regning, er en transaktion, som falder uden for momsens anvendelsesområde, hvorfor Kommissionen skal gives medhold i det tredje klagepunkt.

92 Det følger af samtlige ovenstående bemærkninger, at Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 132, stk. 1, litra f), artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28 i direktiv 2006/112, idet det har fastlagt den momsordning vedrørende selvstændige grupper af personer, som er fastsat for det første i momslovens artikel 44, stk. 1, litra y), sammenholdt med den storhertugelige anordnings artikel 2, litra a), og artikel 3, for det andet i denne anordnings artikel 4, sammenholdt med det administrative cirkulære, for så vidt som dette knytter kommentarer til nævnte artikel 4, og for det tredje i COBMA-noten.

Sagsomkostninger

93 I medfør af artikel 138, stk. 1, i Domstolens procesreglement pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Storhertugdømmet Luxembourg tilpligtes at betale sagsomkostningerne, og dette i det væsentlige har tabt sagen, bør det pålægges det at betale sagsomkostningerne.

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

1) **Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 132, stk. 1, litra f), artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, idet det har fastlagt den ordning for merværdiafgift vedrørende selvstændige grupper af personer, som er fastsat for det første i artikel 44, stk. 1, litra y), i texte coordonné de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (den konsoliderede udgave af lov af 12.2.1979 vedrørende merværdiafgift), sammenholdt med artikel 2, litra a), og artikel 3 i 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 (storhertugelig anordning af 21.1.2004 om momsfritagelse for de ydelser, som selvstændige grupper af personer leverer til deres medlemmer), for det andet i denne anordnings artikel 4, sammenholdt med circulaire administrative nº 707, du 29 janvier 2004 (administrativt cirkulære nr. 707 af 29.1.2004), for så vidt som det knytter kommentarer til nævnte artikel 4, og for det tredje i note du 18 décembre 2008 rédigée par le groupe de travail actif au sein du comité d'observation des marchés (COBMA) en accord avec l'administration de l'Enregistrement et des Domaines (note af 18.12.2008, der blev udfærdiget af momsarbejdsgruppen under komitéen til overvågning af markedet (COBMA) efter aftale med skatte- og afgiftsmyndigheden).

2) **I øvrigt frifindes Storhertugdømmet Luxembourg.**

3) **Storhertugdømmet Luxembourg betaler sagsomkostningerne.**

Underskrifter