Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 4 maja 2017 r.*

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego — Podatki — Podatek od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 132 ust. 1 lit. f) — Zwolnienie z VAT usług świadczonych przez niezależne grupy osób swoim członkom — Artykuł 168 lit. a) i art. 178 lit. a) — Prawo do odliczenia przysługujące członkom grupy — Artykuł 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 — Działanie członka we własnym imieniu i na rachunek grupy

W sprawie C-274/15

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 8 czerwca 2015 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez F. Dintilhaca oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca,

przeciwko

Wielkiemu Księstwu Luksemburga, reprezentowanemu przez D. Holderer, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez adwokatów F. Kremera i P.E. Partscha oraz B. Gasparottiego, działającego w charakterze eksperta,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, E. Juhász, C. Vajda (sprawozdawca), K. Jürimäe i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 czerwca 2016 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 października 2016 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: francuski.

Wyrok

1 Komisja Europejska w swojej skardze wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że przyjmując system podatku od wartości dodanej (VAT) dotyczący niezależnych grup osób, taki jak zdefiniowany w art. 44 ust. 1 lit. y) tekstu jednolitego loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ustawy z dnia 12 lutego 1979 r. o podatku od wartości dodanej, *Mémorial* A 1979, nº 23, zwanej dalej „ustawą o VAT"), w art. 1–4 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 (wielkoksiążęcego rozporządzenia z dnia 21 stycznia 2004 r. w sprawie zwolnienia z VAT usług świadczonych przez niezależne grupy osób na rzecz ich członków, *Mémorial* A 2004, nº 9, zwanego dalej „rozporządzeniem wielkoksiążęcym"), przez okólnik administracyjny nr 707 z dnia 29 stycznia 2004 r. w zakresie, w jakim wyjaśnia on art. 1–4 rozporządzenia wielkoksiążęcego (zwany dalej „okólnikiem administracyjnym") oraz w nocie z dnia 18 grudnia 2008 r. grupy roboczej działającej w Comité d'Observation des Marchés (COBMA) (komisji obserwacji rynków), sporządzonej w porozumieniu z administration de l'Enregistrement et des Domaines (administracją podatkową i celną) (zwanej dalej „notą COBMA"), Wielkie Księstwo Luksemburga uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciążą na mocy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112"), w szczególności art. 2 ust. 1 lit. c), art. 132 ust. 1 lit. f), art. 1 ust. 2 akapit drugi, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) oraz art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 tej dyrektywy.

Ramy prawne

Prawo Unii

2 Artykuł 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112, znajdujący się w jej tytule I „Przedmiot i zakres stosowania", przewiduje:

„VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów".

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) wskazanej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]".

4 Artykuł 9 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy, znajdujący się w jej tytule III „Podatnicy", ma następujące brzmienie:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności".

5 Na podstawie art. 14 ust. 2 lit. c) tejże dyrektywy, zawartym w jej tytule IV „Transakcje podlegające opodatkowaniu”:

„Poza czynnością, o której mowa w ust. 1, za dostawę towarów uznaje się następujące czynności:

[…]

c) przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży”.

6 Artykuł 28 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi”.

7 Artykuł 132 ust. 1 tej dyrektywy, znajdujący się w jej tytule IX „Zwolnienia”, stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

f) usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona z VAT lub w związku z którą nie są one uznawane za podatników, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności, gdy grupy te ograniczają się do żądania od swoich członków całkowitego zwrotu przypadającej im części we wspólnie poniesionych wydatkach, pod warunkiem że zwolnienie to nie spowoduje zakłóceń konkurencji;

[…]”.

8 Artykuł 168 tej dyrektywy, znajdujący się w jej tytule X „Odliczenia”, jest sformułowany następująco:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[…]”.

9 Zgodnie z art. 178 tej samej dyrektywy:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6;

[…]”.

10 Artykuł 226 dyrektywy 2006/112, znajdujący się w jej tytule XI „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”, przewiduje:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221 do celów VAT zawierają wyłącznie następujące dane:

[…]

5) pełną nazwę (nazwisko) i adres podatnika oraz nabywcy lub usługobiorcy;

[…]”.

Prawo luksemburskie

11 Na podstawie art. 44 ust. 1 ustawy o VAT, zmienionej w szczególności przez art. 5 akapit piąty ust. 2 loi du 22 décembre 1989 concernant le budget des recettes et des dépenses de l’État pour l’exercice 1990 (ustawy z dnia 22 grudnia 1989 r. w sprawie budżetu przychodów i wydatków państwa na rok podatkowy 1990) (*Mémorial* A 1989, nº 81):

„ Od podatku od wartości dodanej są zwolnione, zgodnie z ramami i warunkami, które zostaną ustanowione przez rozporządzenie wielkoksiążęce:

[…]

y) usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona z VAT lub w związku z którą nie są one uznawane za podatników, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności, gdy grupy te ograniczają się do żądania od swoich członków całkowitego zwrotu przypadającej im części we wspólnie poniesionych wydatkach, pod warunkiem że zwolnienie to nie spowoduje zakłóceń konkurencji”.

12 Warunki stosowania art. 44 ust. 1 zmienionej ustawy o VAT zostały uściślone przez rozporządzenie wielkoksiążęce, którego art. 1 został sformułowany w następujący sposób:

„W celu stosowania art. 44 ust. 1 pkt y) [zmienionej ustawy o VAT], niezależna grupa osób oznacza:

a) grupę posiadającą osobowość prawną;

b) grupę nieposiadającą osobowości prawnej, ale działającą we własnym imieniu jako grupa wobec swoich członków i osób trzecich”.

13 Rozporządzenie wielkoksiążęce z dnia 7 sierpnia 2012 r. (*Mémorial* A 2012, nº 168) zmieniło rozporządzenie wielkoksiążęce poprzez dodanie w art. 1 następującego akapitu:

„Zakres stosowania niniejszego rozporządzenia wielkoksiążęcego nie obejmuje niezależnych grup osób, których usługi świadczone członkowi lub kilku członkom służą głównie realizacji opodatkowanych transakcji niepodlegających zwolnieniu”.

14 Artykuł 2 rozporządzenia wielkoksiążęcego ma następujące brzmienie:

„Usługi świadczone przez niezależne grupy osób, o których mowa w art. 1, na rzecz własnych członków są zwolnione z podatku, pod warunkiem że:

a) działalność grupy polega wyłącznie na świadczeniu usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania działalności przez jej członków, a oni wszyscy wykonują działalność zwolnioną na podstawie art. 44 ust. 1 [zmienionej ustawy o VAT] lub nie są w tym zakresie uznawani za podatników. Do celów stosowania art. 44 ust. 1 pkt y) [zmienionej ustawy o VAT] za wykonujących działalność zwolnioną na podstawie tego art. 44 ust. 1 lub nieuznawanych w tym zakresie za podatników VAT uważa się tych członków, którzy w ramach swojej działalności gospodarczej zwolnionej z VAT na podstawie art. 44 ust. 1 lub nieuznawanych w tym zakresie za podatników VAT również dokonują dostaw towarów i świadczą usługi, które nie są zwolnione z podatku na podstawie rzeczonego art. 44 ust. 1, o ile roczny obrót netto dotyczący tych opodatkowanych dostaw i usług nie przekracza 30% rocznego obrotu netto z tytułu wszystkich transakcji, przy czym obrót podlegający uwzględnieniu jest określony w art. 57 ust. 3 [zmienionej ustawy o VAT], oraz bez uszczerbku dla postanowień art. 3;

[…]”.

15 Artykuł 3 rozporządzenia wielkoksiążęcego stanowi:

„W odniesieniu do odsetka wskazanego w art. 2 lit. a) zwolnienie w roku kalendarzowym usług świadczonych przez grupę jest uzależnione od warunku, aby w poprzednim roku kalendarzowym odsetek ten nie został przekroczony przez członków grupy. Jednakże przekroczenie tego odsetka nie skutkuje utratą zwolnienia, o ile nie przekracza ono 50% tego odsetka, a jego okres nie przekracza dwóch kolejnych lat kalendarzowych poprzedzających rok kalendarzowy, w odniesieniu do którego ustala się zastosowanie zwolnienia.

Powyższe warunki muszą zostać spełnione przez każdego członka grupy, w przeciwnym wypadku wszystkie świadczenia dokonane przez grupę są wyłączone ze zwolnienia”.

16 Zgodnie z brzmieniem art. 4 rozporządzenia wielkoksiążęcego:

„Członkowie grupy, którzy w ramach swojej działalności gospodarczej zwolnionej z VAT na podstawie art. 44 ust. 1 [zmienionej ustawy o VAT] lub nieuznawani w tym zakresie za podatników VAT, w granicach odsetka, o którym mowa w art. 2 lit. a) i art. 3, dokonują dostaw towarów lub świadczą usługi, które nie są zwolnione na podstawie tego art. 44 ust. 1, są uprawnieni do odliczenia od podatku, który są zobowiązani zapłacić od dokonanych przez nich opodatkowanych transakcji, [VAT] wykazanego na fakturze względem grupy lub należny od niej ze względu na jej transakcje powodujące naliczenie podatku oraz uwzględnionego w kwocie wynagrodzenia przyznanego indywidualnie na ich rachunek zgodnie z przepisami art. 2 lit. c). Odliczenia dokonuje się zgodnie z przepisami rozdziału VII [zmienionej ustawy o VAT]”.

17 Artykuł 4 rozporządzenia wielkoksiążęcego jest następująco wyjaśniony w okólniku administracyjnym:

„Dla jak najlepszego zapewnienia zasady neutralności [VAT] celem art. 4 jest przyznanie członkom będącym podatnikami osiągającymi w granicach odsetka określonego w art. 2 lit. a) i art. 3 obrót wchodzący w zakres stosowania podatku i niepodlegający zwolnieniu na podstawie art. 44, prawa do odliczenia VAT zapłaconego lub należnego od niezależnej grupy. Przyjmuje się, że to prawo do odliczenia powinno ponadto być zgodne z zasadami ustanowionymi w rozdziale VII [ustawy o VAT], a w szczególności w jej art. 50 (proporcjonalne odliczenie) i 51 (rzeczywiste przeznaczenie).

W praktyce dany członek będący podatnikiem może dokonać odliczenia VAT zapłaconego przez grupę lub od niej należnego tylko wtedy, gdy posiada on rozliczenie, poparte kopiami faktur wystawionych mu przez grupę, wskazujących dokładną cenę netto zapłaconą dostawcom lub usługodawcom, kwotę podatku poniesioną przez nich lub należną od grupy oraz udział członka w wydatkach wspólnych i w podatku".

18 Celem noty COBMA jest wyjaśnienie niektórych kwestii w świetle praktycznego stosowania systemu prawnego niezależnych grup osób. Zawiera ona między innymi następujące pytania i odpowiedzi:

„– Jaki podmiot powinien widnieć na fakturze wystawionej przez osobę trzecią, która odnosi się do wspólnych kosztów, jeżeli grupa nie posiada własnej osobowości prawnej?

Występują dwie możliwości:

— grupa jest w bezpośrednim związku z osobą trzecią i otrzymuje od niej towary i usługi we własnym imieniu;

— członkowie są w bezpośrednim związku z osobą trzecią i otrzymują od niej towary i usługi we własnym imieniu. Następnie członkowie łączą wydatki dotyczące tych towarów i usług otrzymanych od osoby trzeciej i na tej podstawie przypisują wydatki grupie. Ta sytuacja może wystąpić w szczególności wtedy, gdy bezpośredni związek między grupą a osobą trzecią nie jest możliwy ze względów handlowych lub prawnych.

W pierwszej sytuacji faktury wystawione przez osobę trzecią i dotyczące wspólnych kosztów powinny być wyraźnie skierowane do niezależnej grupy osób. Jeżeli grupa nie posiada osobowości prawnej, faktury są wystawiane na: „Grupa ABC / Care of membre X – adres członka X". Ów członek X powinien przypisać koszt [łącznie ze wszystkimi podatkami] grupie, niezależnie od prawa do odliczenia, z którego będzie mógł skorzystać w odniesieniu do VAT poniesionego we własnym imieniu. Gdy grupa nie posiada osobowości prawnej, przynajmniej jeden z członków powinien zostać wyznaczony jako strona prawnie zobowiązana do zapłaty i innych obowiązków wynikających z umowy.

W drugiej sytuacji faktury wystawione przez osobę trzecią są skierowane do jednego z członków. Następnie członek ten łączy wydatki dotyczące tych towarów i usług i przypisuje te wydatki grupie. Przypisanie tych wydatków grupie powinno nastąpić [łącznie ze wszystkimi podatkami] niezależnie od prawa do odliczenia, z którego będzie on mógł skorzystać w odniesieniu do VAT poniesionego we własnym imieniu.

[…]

Ponadto wyjaśnia się, że przypisanie przez członków grupie wspólnych wydatków stanowi czynność nieobjętą zakresem VAT.

[…]".

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

19 Pismem z dnia 7 kwietnia 2011 r. Komisja poinformowała Wielkie Księstwo Luksemburga, że ma wątpliwości co do zgodności z licznymi przepisami dyrektywy 2006/112 systemu VAT dotyczącego niezależnych grup osób (zwanych dalej „GAP"), określonego w szczególności w art. 44 ust. 1 lit. y) ustawy o VAT oraz w art. 1–4 rozporządzenia wielkoksiążęcego.

20 W zarzucie pierwszym Komisja podniosła, że przepisy krajowe, według których usługi świadczone przez GAP na rzecz ich członków są zwolnione z VAT również wtedy, gdy usługi te są wykorzystywane na potrzeby opodatkowanej działalności tych członków, których roczny obrót netto nie przekracza 30% lub w określonych przypadkach 45% całkowitego rocznego obrotu netto, mogą być niezgodne z art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

21 W drugim zarzucie Komisja uznała, że prawo krajowe jest niezgodne z art. 1 ust. 2 akapit drugi, art. 168 lit. a) oraz art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 w zakresie, w jakim przewiduje ono, iż członkowie GAP, którzy wykonują opodatkowaną działalność do wysokości 30% ich rocznego obrotu netto, są uprawnieni do odliczenia VAT naliczonego GAP od dostarczonych jej towarów i usług od VAT, do zapłaty którego są oni sami zobowiązani.

22 Trzeci i ostatni zarzut podniesiony przez Komisję dotyczył prawa krajowego w zakresie, w jakim w przypadku członka GAP, który nabywa towary i usługi od osoby trzeciej we własnym imieniu, ale na rachunek GAP, wyłącza ono z zakresu stosowania VAT czynność polegającą na przypisaniu przez tego członka na rzecz GAP tak uzgodnionych wydatków, z naruszeniem przepisów art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 dyrektywy 2006/112.

23 W odpowiedzi z dnia 8 czerwca 2011 r. na wezwanie Komisji Wielkie Księstwo Luksemburga zakwestionowało wykładnię prawa krajowego i prawa Unii przyjętą przez Komisję. Tytułem wstępu podniosło ono, że pojęcie „niezależnych grup osób" zawarte w dyrektywie 2006/112 dotyczy przede wszystkim struktur pozbawionych osobowości prawnej, których działalność można przypisać członkom posiadającym osobowość prawną.

24 W odniesieniu do zarzutu pierwszego Wielkie Księstwo Luksemburga odparło, że art. 44 ust. 1 lit. y) ustawy o VAT ogranicza zakres stosowania zwolnienia do zakresu zdefiniowanego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 oraz że rozporządzenie wielkoksiążęce ogranicza się do ustrukturyzowania pomocniczych zasad systemu mającego zastosowanie do GAP.

25 W odniesieniu do zarzutu drugiego to państwo członkowskie odpowiedziało, że skoro GAP jest pozbawiona osobowości prawnej, to prawo do odliczenia, zależnie od charakteru transakcji objętych podatkiem należnym, powinno przysługiwać nie tej grupie, lecz jej członkom. Przyznając, że z teoretycznego punktu widzenia system przewidziany przez prawo krajowe stanowi odstępstwo od „zasady sfinansowania podatku z góry przez klienta", państwo to uznało jednak, iż nie ma to konsekwencji w praktyce.

26 W odniesieniu do zarzutu trzeciego Wielkie Księstwo Luksemburga uznało, że system wynikający z art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 dyrektywy 2006/112 nie ma zastosowania w niniejszej sprawie.

27 Ponieważ odpowiedź ta nie przekonała Komisji, w dniu 27 stycznia 2012 r. wystosowała ona uzasadnioną opinię, w której podtrzymała stanowisko wyrażone w wezwaniu i wezwała Wielkie Księstwo Luksemburga do podjęcia kroków niezbędnych do dostosowania jego przepisów prawnych do dyrektywy 2006/112, w szczególności do art. 2 ust. 1 lit. c), art. 132 ust. 1 lit. f), art. 1 ust. 2 akapit drugi, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 tej dyrektywy, w terminie dwóch miesięcy od otrzymania tej opinii.

28 Państwo członkowskie odpowiedziało na uzasadnioną opinię pismem z dnia 7 lutego 2012 r., ponownie kwestionując zasadność skierowanych do niego zarzutów i podtrzymując swoje stanowisko wyrażone w odpowiedzi z dnia 8 czerwca 2011 r.

29 Pismem z dnia 26 marca 2012 r. Wielkie Księstwo Luksemburga wskazało jednak, że podjęło kroki w celu przyjęcia rozporządzenia mającego dostosować przepisy luksemburskie do dyrektywy 2006/112, aby spełnić wymogi zarzutu pierwszego z uzasadnionej opinii, podtrzymując jednak swoją argumentację dotyczącą zarzutów drugiego i trzeciego.

30 Pismem z dnia 11 czerwca 2012 r. Komisja wezwała Wielkie Księstwo Luksemburga do przekazania jej zgłaszanego projektu rozporządzenia oraz harmonogramu jego przyjęcia.

31 Pismem z dnia 4 września 2012 r. Wielkie Księstwo Luksemburga przekazało służbom Komisji rozporządzenie wielkoksiążęce z dnia 7 sierpnia 2012 r., które zmieniło art. 1 rozporządzenia wielkoksiążęcego.

32 Komisja uznała jednak, że rozporządzenie wielkoksiążęce 7 sierpnia 2012 r. nie dostosowało przepisów luksemburskich do dyrektywy 2006/112 pod kątem trzech zarzutów podniesionych w uzasadnionej opinii. Biorąc pod uwagę aktualność tych zarzutów, w dniu 20 lutego 2014 r. Komisja ogłosiła decyzję o wniesieniu skargi.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie zarzutu pierwszego, dotyczącego nieprzestrzegania art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112

W przedmiocie dopuszczalności zarzutu pierwszego

– *Argumentacja stron*

33 Wielkie Księstwo Luksemburga uważa w pierwszej kolejności, że zarzut pierwszy należy odrzucić jako niedopuszczalny na tej podstawie, iż w skardze Komisja oparła się na zarzucie innym niż ten, który został sformułowany w uzasadnionej opinii. Zarzut powołany w uzasadnionej opinii jest oparty na tym, że rozporządzenie wielkoksiążęce nie wyklucza możliwości, aby usługi grupy przeznaczone głównie lub wyłącznie na potrzeby transakcji podlegających opodatkowaniu mogły być zwolnione. Natomiast zarzut powołany w skardze jest oparty na tym, że rozporządzenie wielkoksiążęce umożliwia zwolnienie usług świadczonych przez GAP i pomocniczo przeznaczonych na potrzeby opodatkowanych transakcji jej członków.

34 W drugiej kolejności Wielkie Księstwo Luksemburga podnosi, że Komisja naruszyła zasadę lojalnej współpracy poprzez brak reakcji na zmianę wprowadzoną do rozporządzenia wielkoksiążęcego w sierpniu 2012 r. Zdaniem tego państwa członkowskiego Komisja powinna była powiadomić je o swych ewentualnych zastrzeżeniach w kwestii tego, czy zmiana ta dostosowuje przepisy luksemburskie do dyrektywy 2006/112, a nie milczeć przez 18 miesięcy, ostatecznie ogłaszając w dniu 20 lutego 2014 r., że postanowiła skierować skargę do Trybunału.

35 Komisja podnosi, że orzecznictwo Trybunału nie wymaga całkowitej zbieżności między brzmieniem zarzutów w uzasadnionej opinii a żądaniami skargi. Uważa ona, że wbrew zastrzeżeniom Wielkiego Księstwa Luksemburga zarzut pierwszy zachowuje w skardze przedmiot i zakres określony w uzasadnionej opinii.

36 W odniesieniu do zasady lojalnej współpracy Komisja twierdzi, że tylko ona jest uprawniona do zdecydowania, czy po zakończeniu postępowania poprzedzającego wniesienie skargi stosowne jest wniesienie skargi do Trybunału, aby stwierdził on domniemane uchybienie. Komisja wybiera moment wniesienia skargi o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego i nie jest zobowiązana do przestrzegania konkretnego terminu, z zastrzeżeniem sytuacji, w których przewlekłość postępowania poprzedzającego wniesienie skargi mogłaby naruszać prawa do obrony, czego wykazanie należy do zainteresowanego państwa członkowskiego.

– *Ocena Trybunału*

37 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przedmiot skargi wniesionej na podstawie art. 258 TFUE jest ograniczony zakresem postępowania poprzedzającego jej wniesienie przewidzianego w tym artykule. Skarga powinna zatem opierać się na tych samych motywach i zarzutach co uzasadniona opinia. Wymóg ten nie może jednak oznaczać, by w każdym przypadku istniała całkowita zbieżność między brzmieniem zarzutów w sentencji uzasadnionej opinii i żądaniami skargi, gdy przedmiot sporu określony w uzasadnionej opinii nie został rozszerzony lub zmieniony (wyrok z dnia 9 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia, C-85/11, EU:C:2013:217, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Otóż należy stwierdzić, że w niniejszym przypadku Komisja nie rozszerzyła ani nie zmieniła przedmiotu sporu określonego w uzasadnionej opinii. Komisja wyraźnie bowiem wskazała, zarówno w uzasadnionej opinii, jak i w skardze, że uważa, iż przepisy luksemburskie są sprzeczne z art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, bowiem umożliwiają one zwolnienie usług GAP, które nie są bezpośrednio niezbędne do wykonywania działalności jej członków, która jest nieopodatkowana lub zwolniona.

39 W drugiej kolejności należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Komisja wybiera moment, jaki uważa za stosowny do wniesienia skargi o uchybienie zobowiązaniom. Względy determinujące ten wybór nie mogą mieć wpływu na dopuszczalność tego działania. Zasady wymienione w art. 258 TFUE znajdują zastosowanie bez obowiązku przestrzegania przez Komisję jakiegokolwiek konkretnego terminu, z zastrzeżeniem sytuacji, w których przewlekłość postępowania poprzedzającego wniesienie skargi może spowodować po stronie państwa wezwanego do usunięcia uchybień większe trudności w odparciu argumentów Komisji i naruszenie tym samym jego prawa do obrony. Do zainteresowanego państwa członkowskiego należy przedstawienie dowodu wykazującego taką przewlekłość postępowania (zob. podobnie wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 14).

40 Należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie Wielkie Księstwo Luksemburga nie przedstawiło dowodu na taki wpływ.

41 Ponadto sam fakt, iż to państwo członkowskie zmieniło przepisy po upływie terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii, czyli 27 marca 2012 r., nie skutkuje uniemożliwieniem Komisji, na mocy zasady lojalnej współpracy, wniesienia skargi o uchybienie zobowiązaniom po tej dacie.

42 Wobec powyższego zarzut pierwszy jest dopuszczalny.

Istota sprawy

– *Argumentacja stron*

43 Komisja zauważa, że art. 1 rozporządzenia wielkoksiążęcego ustanawia warunki stosowania art. 44 ust. 1 lit. y) ustawy o VAT. Na podstawie art. 2 lit. a) i art. 3 rozporządzenia wielkoksiążęcego usługi świadczone przez GAP na rzecz własnych członków są zwolnione z VAT, pod warunkiem że członkowie tej grupy, którzy również wykonują opodatkowaną działalność, osiągają obrót netto z tej działalności do 30%, a nawet w niektórych wypadkach do 45%, ich rocznego obrotu netto. Zatem rozporządzenie wielkoksiążęce nie ogranicza zwolnienia z VAT tylko do usług świadczonych przez GAP i bezpośrednio niezbędnych do wykonywania przez jej członków działalności nieopodatkowanej VAT lub zwolnionej – z naruszeniem art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112. Zatem w zakresie, w jakim usługi te nie spełniają warunków, o których mowa w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, powinny one być opodatkowane na mocy art. 2 ust. 1 tej dyrektywy.

44 Wielkie Księstwo Luksemburga podnosi, że uznając, iż dane zwolnienie jest zastrzeżone dla członków GAP wykonujących wyłącznie działalność zwolnioną lub nieobjętą VAT, Komisja dodała warunek, który nie znajduje się w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112. Zdaniem tego państwa członkowskiego fakt, że członkowie GAP wykonują działalność zwolnioną lub taką, w zakresie której nie są uważani za podatników, jest dostatecznym warunkiem w świetle stosowania zwolnienia, o którym mowa w tym artykule. Natomiast zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 nie jest zastrzeżone dla członków GAP wykonujących wyłącznie taką działalność.

45 Wielkie Księstwo Luksemburga podnosi, że system luksemburski przewidujący, iż członkowie GAP mogą wykonywać opodatkowaną działalność do 30% obrotu, ma na celu wprowadzenie do praktyki systemu, który gdyby podlegał innym warunkom stosowania, nie byłby możliwy do zrealizowania pod względem ekonomicznym. W tym względzie to państwo członkowskie uważa, że koszty poniesione wspólnie przez członków GAP za jej pośrednictwem stanowią koszty ogólne, a fakt wymagania innego traktowania VAT mającego zastosowanie do usług świadczonych przez GAP w zależności od tego, czy stanowią one część podlegającą zaliczeniu na poczet działalności opodatkowanej, czy zwolnionej członków, jest nierealny w świetle trudności oraz praktycznych i administracyjnych obciążeń spowodowanych przez taki wymóg.

46 Wielkie Księstwo Luksemburga przywołuje ponadto fakt, że w następstwie pisma Komisji z dnia 11 czerwca 2012 r. rozporządzenie wielkoksiążęce z dnia 7 sierpnia 2012 r. zmieniło rozporządzenie wielkoksiążęce, dodając nowy akapit w jego art. 1.

– *Ocena Trybunału*

47 Należy przypomnieć tytułem wstępu, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału istnienie uchybienia zobowiązaniom jest oceniane w zależności od sytuacji, w jakiej znajduje się państwo członkowskie w dniu upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii, i zmiany, jakie następnie zaszły, nie są brane pod uwagę przez Trybunał (wyrok z dnia 28 stycznia 2016 r., Komisja/Portugalia, C-398/14, EU:C:2016:61, pkt 49).

48 W niniejszej sprawie termin wyznaczony Wielkiemu Księstwu Luksemburga na dostosowanie przepisów do dyrektywy 2006/112 wygasał w dniu 27 marca 2012 r. Zmiana art. 1 rozporządzenia wielkoksiążęcego rozporządzeniem wielkoksiążęcym z dnia 7 sierpnia 2012 r. nastąpiła dopiero później. Zmiana ta nie ma zatem znaczenia dla analizy zarzutu pierwszego.

49 Należy więc zbadać zgodność rozporządzenia wielkoksiążęcego z art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, uwzględniając, iż przewiduje ono, że usługi świadczone przez GAP na rzecz własnych członków są zwolnione z VAT, pod warunkiem że członkowie tej grupy, którzy wykonują także opodatkowaną działalność, osiągają obrót netto z tej działalności do 30%, a nawet w niektórych wypadkach 45% ich rocznego obrotu netto.

50 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęcia użyte do określenia zwolnień z VAT przewidzianych w art. 132 dyrektywy 2006/112 powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Jednakże wykładnia tych pojęć musi być zgodna z celami, jakim służą owe zwolnienia, oraz musi spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT. Jednakże owa zasada ścisłej wykładni nie oznacza, że terminologia stosowana przy określeniu zwolnień przewidzianych w rzeczonym art. 132 powinna być interpretowana w sposób, który pozbawiałby je skuteczności. Celem orzecznictwa Trybunału nie jest wydanie wykładni, która uczyniłaby zwolnienia ustanowione w tym przepisie niemal niemożliwymi do zastosowania w praktyce (zob. podobnie wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Zgodnie z brzmieniem art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 pod pewnymi warunkami zwolnione są usługi świadczone przez niezależne grupy „osób, których działalność jest zwolniona z VAT lub w związku z którą nie są one uznawane za podatników", w celach świadczenia własnym członkom usług „bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności". Z brzmienia tego przepisu wynika zatem, że nie przewiduje on zwolnienia usług, które nie są bezpośrednio niezbędne do wykonywania zwolnionej działalności członków GAP lub w związku z którą nie są oni uznawani za podatników.

52 Ponieważ takie usługi nie wchodzą w zakres stosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy wymaga, aby usługi te, świadczone odpłatnie na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze, podlegały VAT.

53 Wbrew temu, co twierdzi Wielkie Księstwo Luksemburga, ta wykładnia art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 nie powoduje pozbawienia skutku zwolnienia przewidzianego w tym przepisie. W szczególności stosowanie tego zwolnienia nie ogranicza się do grup, których członkowie wykonują wyłącznie działalność zwolnioną lub w związku z którą nie są oni uznawani za podatników. Zatem usługi świadczone przez GAP, którego członkowie wykonują także działalność opodatkowaną, mogą skorzystać z tego zwolnienia, ale jedynie w zakresie, w jakim usługi te są bezpośrednio niezbędne do wykonywania zwolnionej działalności tych członków lub w związku z którą nie są oni uznawani za podatników.

54 Wielkie Księstwo Luksemburga nie wykazało, aby wymóg ten czynił zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 praktycznie niemal niewykonalnym. Jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 42 opinii, usług świadczonych przez GAP jej członkom nie należy bezwzględnie przypisywać do ich kosztów ogólnych i tym samym do ogółu ich działalności. Wielkie Księstwo Luksemburga nie wykazało, z jakiego w danym wypadku względu byłoby dla GAP nadmiernie utrudnione wystawianie faktur na jej usługi bez VAT, w zależności od części, jaką w całej działalności jej członków zajmuje działalność zwolniona z tego podatku lub w związku z którą nie są oni uznawani za podatników.

55 Wynika z tego, że art. 44 ust. 1 lit. y) ustawy o VAT w związku z art. 2 lit. a) i art. 3 rozporządzenia wielkoksiążęcego jest sprzeczny z art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, a zatem zarzut pierwszy jest zasadny.

W przedmiocie zarzutu drugiego, dotyczącego nieprzestrzegania art. 1 ust. 2 akapit drugi, art. 168 lit. a) oraz art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112

Argumentacja stron

56 Komisja twierdzi w pierwszej kolejności, że zgodnie z brzmieniem art. 4 rozporządzenia wielkoksiążęcego członkowie GAP, którzy wykonują działalność opodatkowaną VAT, są uprawnieni do odliczenia od VAT należnego od opodatkowanych transakcji podatku naliczonego GAP lub od niej należnego z tytułu towarów i usług, jakie otrzymała GAP na potrzeby swojej działalności. Zdaniem Komisji z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że VAT może być odliczony tylko przez podatnika, który jest odbiorcą dostawy lub usługi obciążonej VAT i wyłącznie w zakresie VAT, do zapłaty którego jest zobowiązany ów podatnik.

57 W drugiej kolejności Komisja podnosi, że z art. 4 rozporządzenia wielkoksiążęcego w związku z okólnikiem administracyjnym wynika, iż prawo do odliczenia VAT może być wykonywane przez członków GAP z tytułu transakcji w braku faktury wystawionej w ich imieniu, z naruszeniem art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112.

58 Wielkie Księstwo Luksemburga podnosi, iż z wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526) wynika, że podatnik może odliczyć VAT od kwot, jakie zostały mu zafakturowane za towary lub usługi, z których korzysta odrębny podmiot, pod warunkiem że zostanie wykazane, iż kwoty te mają związek z opodatkowaną działalnością podatnika. To państwo członkowskie wnioskuje z tego, że w celu ustalenia prawa do odliczenia należy zidentyfikować podmiot, który faktycznie ponosi ciężar tych kwot, i ustalić, czy kwoty te mają związek z opodatkowaną działalnością podatnika. W tym względzie owo państwo członkowskie podnosi, że wprawdzie formalnie zostały one zafakturowane na GAP, ale kwoty i dotyczący ich VAT są ponoszone przez członków GAP do wysokości ich udziału w grupie.

59 Ponadto zdaniem Wielkiego Księstwa Luksemburga przyjęcie drugiego zarzutu podniesionego przez Komisję naruszałoby zasadę neutralności podatkowej. Jeśli bowiem odmówiono by prawa do odliczenia VAT członkom GAP, a grupa ta nie mogłaby odzyskać tego podatku, rzeczeni członkowie ponieśliby dodatkowy koszt VAT.

60 W odniesieniu do wymogów dotyczących posiadania faktury Wielkie Księstwo Luksemburga podkreśla, że w wyroku z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C-25/03, EU:C:2005:241) Trybunał przyznał prawo do odliczenia VAT podatnikowi nieposiadającemu faktury wystawionej w jego własnym imieniu. Według tego państwa członkowskiego, obciążający podatnika wnoszącego o zwolnienie wymóg posiadania faktury jest w istocie uzasadniony eliminacją ryzyka, jaką pozwala on uzyskać w kwestii ewentualnego podwójnego odliczenia VAT, przestępstwa lub nadużycia. W tym względzie Wielkie Księstwo Luksemburga utrzymuje, że skoro GAP nie korzystają z prawa do odliczenia VAT, nie ma żadnego ryzyka podwójnego odliczenia.

Ocena Trybunału

61 Tytułem wstępu należy podkreślić, że ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112 wynika, iż GAP sama w sobie jest podatnikiem, odrębnym od swych członków. Z samego brzmienia tego przepisu wynika bowiem, że GAP jest autonomiczna oraz że z tego względu świadczy usługi w sposób niezależny w rozumieniu art. 9 dyrektywy 2006/112. Ponadto nawet jeśli usługi świadczone przez GAP nie stanowiły usług świadczonych przez podatnika działającego w takim charakterze, nie są one objęte VAT, zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112. Usługi te nie mogą zatem stanowić przedmiotu zwolnienia takiego jak zwolnienie przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) tej dyrektywy, jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 50 opinii.

62 To w świetle tych wstępnych rozważań należy stwierdzić, czy rozporządzenie wielkoksiążęce jest sprzeczne z art. 1 ust. 2 akapit drugi, art. 168 lit. a) oraz art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112, w zakresie, w jakim umożliwia ono członkom GAP, którzy dokonują transakcji opodatkowanych VAT odliczenia od VAT, do którego zapłaty są zobowiązani z tytułu tych opodatkowanych transakcji, podatku wykazanego na fakturze GAP lub od niej należnego z tytułu towarów i usług, jakie GAP otrzymała na potrzeby jej własnej działalności.

63 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że na podstawie art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 podatnik jest uprawniony do odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego od towarów i usług, które zostały mu dostarczone przez innego podatnika. Wynika z tego, że z przepisem tym sprzeczne jest uprawnienie członków GAP do odliczenia kwoty VAT, do zapłaty której są zobowiązani, VAT należnego lub zapłaconego od towarów i usług, które zostały dostarczone GAP.

64 Stwierdzenia tego nie podważa przywołany przez Wielkie Księstwo Luksemburga wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), w którym Trybunał zasadniczo orzekł w pkt 24–26 i 29, iż podatnik, który utworzył fundusz emerytalny w formie podmiotu odrębnego pod względem prawnym i podatkowym zgodnie z obowiązkiem nałożonym na niego jako pracodawcę przez przepisy

krajowe, jest uprawniony do odliczenia VAT, który zapłacił od świadczeń związanych z zarządzaniem i funkcjonowaniem rzeczonego funduszu. Jak bowiem wynika z pkt 25 tego wyroku, sam podatnik nabył dane usługi obciążone VAT w celu zapewnienia zarządzania emeryturami swoich pracowników i zarządzania majątkiem funduszu emerytalnego utworzonego w celu zagwarantowania rzeczonych emerytur. Nie można zatem wywnioskować z tego wyroku, że członkowie GAP mają prawo do odliczenia VAT ciążącego na towarach i usługach nabytych przez grupę, przy czym tylko ona jest uprawniona do ewentualnego dochodzenia prawa do odliczenia tego VAT.

65 Z drugiej strony należy oddalić argumentację Wielkiego Księstwa Luksemburga opartą na naruszeniu zasady neutralności podatkowej. Zgodnie z tą zasadą system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej (wyrok z dnia 15 września 2016 r., Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, pkt 35). Wspólny system VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatku całkowitą neutralność wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, pod warunkiem że co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 27).

66 Nie jest zatem sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej odmówienie na mocy art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 prawa do odliczenia członkom GAP w odniesieniu do VAT poniesionego przez tę grupę z tytułu usług przez nią świadczonych, które są zwolnione na podstawie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112, a zatem nie rodzą prawa do odliczenia. Natomiast w zakresie, w jakim GAP świadczy usługi, które nie są zwolnione, należy stwierdzić, że zgodnie z tą zasadą to grupa, a nie jej członkowie, osobiście korzysta z prawa do odliczenia VAT obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku.

67 W drugiej kolejności z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 w związku z jej art. 226 pkt 5) i art. 168 lit. a) wynika, że aby podatnik mógł skorzystać z prawa do odliczenia, powinien posiadać fakturę, na której znajduje się jego nazwisko jako nabywcy lub usługobiorcy. Pozwalając zatem członkom GAP na odliczenie VAT, do którego zapłaty są oni zobowiązani, na podstawie faktury wystawionej w imieniu tej grupy, przepisy luksemburskie są sprzeczne z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112.

68 Należy zauważyć, że dokonane przez Wielkie Księstwo Luksemburga odniesienie do wyroku z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C-25/03, EU:C:2005:241) nie ma znaczenia w tym zakresie, ponieważ okoliczności faktyczne sprawy, które legły u podstaw tego wyroku, różniły się znacznie od okoliczności będących przedmiotem niniejszej sprawy. Z pkt 81 tego wyroku wynika bowiem w szczególności, że w odróżnieniu od GAP, która ma status podatnika VAT i której wszyscy członkowie wykonują działalność gospodarczą, wspólnota utworzona w drodze faktycznej współwłasności przez małżonków w sprawie, która legła u podstaw wyroku z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C-25/03, EU:C:2005:241), sama nie miała statusu podatnika VAT i tylko jeden z małżonków prowadził działalność gospodarczą.

69 W pozostałym zakresie należy jednak stwierdzić, że Komisja nie wykazała, iż sporne przepisy luksemburskie są sprzeczne z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112, który ustanawia zasadę, zgodnie z którą VAT jest wymagalny od każdej transakcji, nie traktując jednak w sposób szczególny prawa do odliczenia zagwarantowanego w art. 167 i art. 168 lit. a) tej dyrektywy na warunkach przewidzianych w szczególności w jej art. 178.

70 Z powyższych względów wynika, że art. 4 rozporządzenia wielkoksiążęcego w związku z okólnikiem administracyjnym, w zakresie, w jakim wyjaśnia on art. 4 rozporządzenia wielkoksiążęcego, jest sprzeczny z art. 168 lit. a), a także z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112, oraz że w tym zakresie zarzut drugi jest uzasadniony. W pozostałym zakresie zarzut ten należy oddalić.

W przedmiocie zarzutu trzeciego, dotyczącego nieprzestrzegania art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 dyrektywy 2006/112

W przedmiocie dopuszczalności zarzutu trzeciego

– Argumentacja stron

71 Wielkie Księstwo Luksemburga podnosi, że zarzut trzeci należy odrzucić jako niedopuszczalny, ponieważ dotyczy on wyłącznie noty COBMA. Przypomina on, że przedmiotem skargi o uchybienie powinno być uchybienie, jakie można przypisać danemu państwu członkowskiemu. Komisja nie wykazała, że COBMA jest organem państwa, który wykonuje prerogatywy władzy publicznej.

72 Komisja twierdzi, że brzmienie noty COBMA wskazuje, iż administracja podatkowa i celna, która jest organem państwowym, jest jej współautorem. Ponadto instytucja ta podnosi, że treść owej noty potwierdza, iż nie chodzi o zwykłe zalecenia lub rady dla podmiotów gospodarczych, lecz o metody, według jakich należy interpretować i stosować w sposób zharmonizowany przepisy dotyczące GAP. W każdym wypadku Komisja uważa, że nota COBMA wyraża ogólną praktykę luksemburskiej administracji podatkowej.

– Ocena Trybunału

73 Należy przypomnieć, że praktyka administracyjna państwa członkowskiego może być przedmiotem skargi o uchybienie zobowiązaniom, jeżeli wykazuje ona pewien stopień trwałości i ogólności (wyrok z dnia 22 września 2016 r., Komisja/Republika Czeska, C-525/14, EU:C:2016:714, pkt 14). Wielkie Księstwo Luksemburga nie zakwestionowało argumentacji Komisji, zgodnie z którą nota COBMA wyraża ogólną praktykę luksemburskiej administracji podatkowej.

74 Wynika z tego, że przedmiotem zarzutu trzeciego jest uchybienie, jakie można przypisać Wielkiemu Księstwu Luksemburga, a zatem należy odrzucić dotyczący go zarzut niedopuszczalności.

Co do istoty

– Argumentacja stron

75 Komisja zauważa, że na podstawie noty COBMA przypisanie GAP przez jednego z jej członków wydatków poniesionych przez tego członka w jego imieniu, lecz na rachunek GAP, stanowi transakcję wyłączoną z zakresu stosowania VAT.

76 Zdaniem Komisji taka transakcja wchodzi w zakres stosowania VAT na podstawie art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 dyrektywy 2006/112. Według niej każde nabycie towarów lub usług na rachunek GAP przez jednego z jej członków w jego własnym imieniu należy z punktu widzenia VAT uważać za dwie identyczne dostawy towarów lub świadczenia usług, następujące kolejno, które wchodzą w zakres stosowania VAT. W tym względzie opiera się ona na wyroku z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling i in. (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Tytułem wstępu Wielkie Księstwo Luksemburga podkreśla, że kwestionowany fragment noty COBMA nie dotyczy GAP posiadających osobowość prawną, lecz wyłącznie tych, które są jej pozbawione.

78 Państwo to utrzymuje, że zastosowana przez Komisję analogia między sprawą, jaka legła u podstaw wyroku z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling i in. (C-464/10, EU:C:2011:489) i sprawą niniejszą jest bezpodstawna, bowiem te dwie sytuacje zasadniczo się różnią. W tym zakresie twierdzi ono, że GAP

pozbawiona osobowości prawnej nie może działać w sposób niezależny, lecz wyłącznie za pośrednictwem członka działającego na jej rachunek, oraz że transakcje między GAP a tym członkiem nie muszą być transakcjami między dwoma odrębnymi podatnikami. W tym kontekście to państwo członkowskie dokonuje porównania do specjalnych funduszy inwestycyjnych w rozumieniu dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/65/WE z dnia 13 lipca 2009 r. w sprawie koordynacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS) (Dz.U. 2009, L 302, s. 32), które także mogą działać tylko poprzez swą spółkę zarządzającą, a zatem są wyłączone z zakresu stosowania VAT.

79 Wielkie Księstwo Luksemburga uważa, że stosunek między członkami GAP a nią samą, w zależności od istniejących postanowień umownych GAP, może być analogiczny do stosunku członków konsorcjum, jak orzekł Trybunał w wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). W sprawie tej Trybunał uznał, że roboty wykonane w ramach konsorcjum na jego rachunek przez każdego z jego członków nie stanowią transakcji podlegających opodatkowaniu.

– Ocena Trybunału

80 Na wstępie należy w odniesieniu do znaczenia zakwestionowanego fragmentu noty COBMA stwierdzić, że z fragmentu tego nie wynika jednoznacznie, iż dotyczy on wyłącznie GAP pozbawionych osobowości prawnej, jak twierdzi Wielkie Księstwo Luksemburga. Niemniej, jak twierdzi Komisja, fragment tej noty, zgodnie z którą „gdy bezpośredni związek między grupą a osobą trzecią nie jest możliwy ze względów handlowych lub prawnych", wydaje się wskazywać, że nie ma to miejsca. Jednak w każdym wypadku pytanie, czy fragment ów ma zastosowanie do GAP mających osobowość prawną, nie ma wpływu na analizę zarzutu trzeciego.

81 Zarzut trzeci dotyczy bowiem sytuacji, w której członek GAP nabywa towary lub usługi we własnym imieniu, ale na rachunek GAP.

82 Tymczasem, jak wynika z pkt 61 niniejszego wyroku, GAP sama w sobie jest podatnikiem, odrębnym od swych członków, którzy też są podatnikami. Zatem transakcje pomiędzy GAP, która działa w sposób niezależny, a jednym z jej członków należy uważać za transakcje między dwoma podatnikami, które wchodzą w zakres stosowania VAT. Argumentacja Wielkiego Księstwa Luksemburga, zgodnie z którą transakcje między GAP a jednym z jej członków nie muszą być transakcjami między dwoma odrębnymi podatnikami, przy czym pierwszy może działać tylko za pośrednictwem jednego ze swoich członków, oraz dokonane w tym kontekście porównanie do specjalnych funduszy inwestycyjnych, są zatem pozbawione znaczenia w niniejszej sprawie.

83 Wynika z tego, że przypisanie GAP przez jednego z jej członków wydatków poniesionych przez tego członka we własnym imieniu, lecz na rachunek GAP, stanowi transakcję wchodzącą w zakres stosowania VAT.

84 Stwierdzenie to wspiera art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 dyrektywy 2006/112, na których naruszenie powołuje się Komisja w ramach zarzutu trzeciego.

85 Artykuł 28 dyrektywy 2006/112 stanowi, że przyjmuje się, iż w przypadku usług podatnik, który działa we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, sam otrzymał i wyświadczył daną usługę.

86 Tym samym przepis ten tworzy fikcję prawną dwóch identycznych usług świadczonych kolejno po sobie. Zgodnie z tą fikcją przyjmuje się, że podmiot gospodarczy, który pośredniczy w świadczeniu usług i który jest agentem, w pierwszej kolejności otrzymał dane usługi od podmiotu, na rachunek którego działa, będącego zleceniodawcą, zanim w drugiej kolejności wyświadczył owe usługi na rzecz klienta (wyrok z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling i in., C-464/10, EU:C:2011:489, pkt 35).

87 Jako że art. 28 dyrektywy 2006/112 należy do tytułu IV tej dyrektywy „Transakcje podlegające opodatkowaniu”, dane dwie usługi wchodzą w zakres stosowania VAT. Wynika z tego, że jeśli usługi, w których świadczeniu pośredniczy podmiot gospodarczy, podlegają VAT, stosunek prawny między tym podmiotem a podmiotem gospodarczym, na którego rachunek działa, również jest objęty VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling i in., C-464/10, EU:C:2011:489, pkt 36).

88 To samo rozumowanie narzuca się w odniesieniu do nabycia towarów na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu, na mocy art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112, który również należy do tytułu IV tej dyrektywy. Przepis ten tworzy zatem fikcję prawną dwóch identycznych dostaw towarów dokonywanych kolejno po sobie, które wchodzą w zakres stosowania VAT.

89 Jeśli zatem członek GAP nabywa, we własnym imieniu, lecz na rachunek GAP, towary na podstawie art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112 lub usługi na podstawie jej art. 28, zwrot przez grupę związanych z tym wydatków stanowi transakcję, która wchodzi w zakres stosowania VAT.

90 Przywołaną przez Wielkie Księstwo Luksemburga analogię ze sprawą, która legła u podstaw wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), również należy odrzucić. W przeciwieństwie bowiem do konsorcjum będącego przedmiotem tamtej sprawy, GAP jest – jak wynika z pkt 61 i 82 niniejszego wyroku – podatnikiem odrębnym od swych członków.

91 Stanowiąc zatem, że przypisanie GAP przez jednego z jej członków wydatków poniesionych przez tego członka we własnym imieniu, lecz na rachunek GAP, stanowi transakcję wyłączoną z zakresu stosowania VAT, nota COBMA jest sprzeczna z art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 dyrektywy 2006/112, a zatem zarzut trzeci jest zasadny.

92 Z powyższych rozważań wynika, że przyjmując system VAT dotyczący GAP taki jak zdefiniowany, po pierwsze, w art. 44 ust. 1 lit. y) ustawy o VAT w związku z art. 2 lit. a) i art. 3 rozporządzenia wielkoksiążęcego, po drugie, w art. 4 tego rozporządzenia w związku z okólnikiem administracyjnym w zakresie, w jakim wyjaśnia on ów art. 4, a po trzecie, w nocie COBMA, Wielkie Księstwo Luksemburga uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciążą na mocy art. 2 ust. 1 lit. c), art. 132 ust. 1 lit. f), art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 14 ust. 2 lit. c) oraz art. 28 dyrektywy 2006/112.

W przedmiocie kosztów

93 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Wielkiego Księstwa Luksemburga kosztami postępowania, a Wielkie Księstwo Luksemburga przegrało sprawę, należy obciążyć je kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) Przyjmując system podatku od wartości dodanej dotyczący niezależnych grup osób taki jak zdefiniowany, po pierwsze, w art. 44 ust. 1 lit. y) tekstu jednolitego loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée w związku z art. 2 lit. a) i art. 3 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, po drugie, w art. 4 tego rozporządzenia w związku z okólnikiem administracyjnym nr 707 z dnia 29 stycznia 2004 r. w zakresie, w jakim wyjaśnia on ów art. 4, a po trzecie, w nocie z dnia 18 grudnia 2008 r. grupy roboczej działającej w Comité d’Observation des Marchés, (COBMA) (komisji obserwacji rynków) sporządzonej w porozumieniu z administration de l’Enregistrement et des Domaines (administracją podatkową i celną), Wielkie Księstwo Luksemburga uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciążą na mocy

art. 2 ust. 1 lit. c), art. 132 ust. 1 lit. f), art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 14 ust. 2 lit. c) oraz art. 28 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r.

2) W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

3) Wielkie Księstwo Luksemburga zostaje obciążone kosztami postępowania.

Podpisy