Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 4 maj 2017 *

”Fördragsbrott — Beskattning — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 132.1 f — Undantag från mervärdesskatteplikt för tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar — Artikel 168 a och artikel 178 a — Avdragsrätt för gruppens medlemmar — Artikel 14.2 c och artikel 28 — En medlem agerar i eget namn men för gruppens räkning”

I mål C-274/15,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 8 juni 2015,

Europeiska kommissionen, företrädd av F. Dintilhac och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

sökande,

mot

Storhertigdömet Luxemburg, företrätt av D. Holderer, i egenskap av ombud, biträdd av F. Kremer och P.-E. Partsch, avocats, samt av B. Gasparotti, sakkunnig,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna E. Juhász, C. Vajda (referent), K. Jürimäe och C. Lycourgos,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren V. Tourrès,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 30 juni 2016,

och efter att den 6 oktober 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: franska.

Dom

1 Europeiska kommissionen har i sin talan yrkat att domstolen ska fastställa att Storhertigdömet Luxemburg har åsidosatt sina skyldigheter enligt rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112), och särskilt artikel 2.1 c, artikel 132.1 f, artikel 1.2 andra stycket, artikel 168 a, artikel 178 a, artikel 14.2 c och artikel 28 i detta direktiv, genom att föreskriva den mervärdesskatteordning avseende fristående grupper som framgår av artikel 44.1 y i den konsoliderade versionen av lag av den 12 februari 1979 om mervärdesskatt (*Mémorial* A 1979, nr 23) (nedan kallad mervärdesskattelagen), av artiklarna 1–4 i den storhertigliga förordningen av den 21 januari 2004 om undantag från mervärdesskatt för tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar (*Mémorial* A 2004, nr 9) (nedan kallad den storhertigliga förordningen), av det administrativa cirkuläret nr 707 av den 29 januari 2004, i den del det kommenterar artiklarna 1–4 i den storhertigliga förordningen (nedan kallat det administrativa cirkuläret) och i meddelandet av den 18 december 2008 som utarbetats av arbetsgruppen som verkar inom kommittén för marknadstillsyn (Cobma) i samråd med Administration de l'Enregistrement et des Domaines (nedan kallat Cobma-meddelandet).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

2 Artikel 1.2 andra stycket i direktiv 2006/112 ingår i avdelning I i samma direktiv, med rubriken ”Syfte och tillämpningsområde”. I nämnda bestämmelse föreskrivs följande:

”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.”

3 I artikel 2.1 c i detta direktiv föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

…

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

…”

4 Artikel 9.1 första stycket i nämnda direktiv ingår i avdelning III i samma direktiv, med rubriken ”Beskattningsbara personer”. I nämnda bestämmelse föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”

5 Artikel 14.2 c i samma direktiv ingår i avdelning IV i samma direktiv, med rubriken ”Beskattningsbara transaktioner”. I nämnda bestämmelse föreskrivs följande:

”Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

…

c) Överföring av varor i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.”

6 I artikel 28 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

7 I artikel 132.1 i detta direktiv, som ingår i avdelning IX med rubriken ”Undantag från skatteplikt”, föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

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

…”

8 I artikel 168 i nämnda direktiv, som ingår i avdelning X med rubriken ”Avdrag”, föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

…”

9 I artikel 178 i samma direktiv föreskrivs följande:

”För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska denne inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitt 3–6.

…”

10 I artikel 226 i direktiv 2006/112, som ingår i avdelning XI med rubriken ”Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer”, föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

…

5) Den beskattningsbara personens och förvärvarens fullständiga namn och adress.

…”

Luxemburgsk rätt

11 I artikel 44.1 i mervärdesskattelagen, i dess lydelse enligt artikel 5 femte stycket punkt 2 i lag av den 22 december 1989 om budgeten för statens inkomster och utgifter för år 1990 (*Mémorial* A 1989, nr 81), föreskrivs följande:

” Undantag från skatteplikt kan med de begränsningar och på de villkor som fastställs i storhertiglig förordning medges för:

…

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

12 Tillämpningsföreskrifter för artikel 44.1 i mervärdesskattelagen, i dess ändade lydelse, har fastställts i den storhertigliga förordningen. I artikel 1 i denna förordning föreskrevs följande:

”Vid tillämpning av artikel 44.1 y i [mervärdesskattelagen i dess ändrade lydelse] gäller följande definition för begreppet fristående grupper av personer:

a) gruppen av personer utgör en juridisk person, eller

b) gruppen av personer utgör inte en juridisk person, men är verksam gentemot sina medlemmar och tredje man under eget namn.”

13 Den storhertigliga förordningen av den 7 augusti 2012 (*Mémorial* A 2012, nr 168) har ändrats genom att följande stycke tillagts i artikel 1:

”Förevarande förordning är inte tillämplig på fristående grupper av personer vars tillhandahållande av tjänster huvudsakligen har till syfte att genomföra beskattade transaktioner för en eller flera medlemmar som är beskattningsbara personer och som inte omfattas av något undantag.”

14 Artikel 2 i den storhertigliga förordningen har följande lydelse:

”De tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar och som avses i artikel 1 är undantagna från mervärdesskatt under följande förutsättningar:

a) Gruppens verksamhet består uteslutande av tillhandahållande av tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva medlemmarnas verksamhet, och alla medlemmarna ägnar sig åt en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt artikel 44.1 y i [mervärdesskattelagen i dess ändrade lydelse] eller åt verksamhet avseende vilken de inte betecknas som beskattningsbara personer. Vid tillämpning av artikel 44.1 i [mervärdesskattelagen i dess ändrade lydelse] anses en medlem ägna sig åt verksamhet som inte är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt nämnda artikel 44.1 eller ägna sig åt en verksamhet avseende vilken denne inte betecknas som en beskattningsbar person vad avser mervärdesskatt om denne i sin näringsverksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt nämnda artikel 44.1 eller avseende vilken denne inte betecknas som en beskattningsbar person vad avser mervärdesskatt även levererar varor och tillhandahåller tjänster som inte är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt nämnda artikel 44.1, under förutsättning att medlemmens årsomsättning före skatt vad avser leverans av skattepliktiga varor eller tillhandahållande av skattepliktiga tjänster inte överstiger 30 procent av medlemmens årsomsättning före skatt för hela dennes verksamhet, varvid den årsomsättning som ska beaktas är den som avses i artikel 57.3 i [mervärdesskattelagen i dess ändrade lydelse], utan att det påverkar vad som föreskrivs i artikel 3,

…”

15 I artikel 3 i den storhertigliga förordningen föreskrivs följande:

”Vad avser den procentsats som anges i artikel 2 a förutsätter det undantag, som gäller för ett kalenderår, för gruppens tillhandahållande av tjänster, att denna procentsats överskridits, vad avser gruppens medlemmar. Den omständigheten att denna procentsats har överskridits innebär emellertid inte att undantaget inte gäller, under förutsättning att nämnda procentsats inte har överskridits med mer än 50 procent och detta inte skett under längre tid än de två kalenderår som föregått det kalenderår som är av vikt för att bestämma huruvida undantaget är tillämpligt.

Ovan angivna villkor måste vara uppfyllda vad avser samtliga medlemmar av gruppen. Om så inte är fallet omfattas ingen av gruppens transaktioner av undantaget.”

16 I artikel 4 i den storhertigliga förordningen föreskrivs följande:

”Medlemmar av gruppen som i sin näringsverksamhet är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artikel 44.1 i [mervärdesskattelagen i dess ändrade lydelse] eller avseende vilken dessa inte betecknas som beskattningsbara personer vad avser mervärdesskatt även, med en procentsats som understiger den procentsats som anges i artiklarna 2 a och 3, levererar varor eller tillhandahåller tjänster som inte är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt nämnda artikel 44.1 har rätt att från den mervärdesskatt de ska betala för sina mervärdesskattepliktiga transaktioner göra avdrag från mervärdesskatt som fakturerats gruppen eller som denna ska betala för dessa ingående transaktioner och som ingår i det intäktsbelopp som bokförs på deras individuella konton enligt artikel 2 c. Avdraget ska genomföras på det sätt som föreskrivs i kapitel VII i [mervärdesskattelagen i dess ändrade lydelse].”

17 Vad avser artikel 4 i den storhertigliga förordningen ges följande kommentarer i det storhertigliga cirkuläret:

”Syftet med artikel 4 är att i görligaste mån säkerställa att principen om mervärdesskattens neutralitet följs. Detta sker genom att medlemmar som är beskattningsbara personer och som ägnar sig åt verksamhet, inom den procentsats som föreskrivs i artiklarna 2 a och 3, som ger en årsomsättning

som omfattas av skattens tillämpningsområde, och som inte omfattas av undantaget i artikel 44, ges rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats eller som ska betalas av den fristående gruppen. För denna avdragsrätt gäller de regler som föreskrivs i kapitel VII i [mervärdesskattelagen], och särskilt artikel 50 (allmän prorata-regel) och artikel 51 (verklig användning).

I praktiken kan den beskattningsbara medlemmen i fråga endast göra avdrag för den mervärdesskatt gruppen har betalat eller ska betala om denne förfogar över en avräkning som styrks av fakturakopior från gruppen, i vilken det anges exakt vilket nettopris som betalats till varu- eller tjänsteleverantörerna, vilket skattebelopp som gruppen bokfört eller ska betala samt en uppgift om medlemmens exakta andel av gruppens gemensamma utgifter och mervärdesskatteinbetalningar.”

18 Cobma-meddelandet syftar till att klargöra vissa omständigheter som är av vikt för hur lagstiftningen ska tillämpas på fristående grupper av personer. Cobma-meddelandet innehåller bland annat följande frågor och svar:

”– Vilken enhet ska anges på fakturor från tredje man angående gemensamma utgifter när gruppen inte utgör en juridisk person?

Två typfall kan förekomma:

— Gruppen har en direktrelation till tredje man och erhåller varor och tjänster från denne i eget namn.

— Gruppens medlemmar har en direktrelation till tredje man och erhåller varor och tjänster från denne i deras egna namn. Medlemmarna samlar därefter gemensamt ihop sina utgifter för erhållna varor och tjänster och låter dessa belasta gruppen. Ett exempel på när detta typfall kan förekomma är när gruppen inte kan ha en direktrelation med tredje man av kommersiella eller rättsliga skäl.

I det första typfallet ska fakturor utställda av tredje man som rör gruppens gemensamma utgifter tydligt vara utställda till den fristående gruppen av personer. Om gruppen inte utgör en juridisk person ska fakturorna vara utställda enligt följande: ’Gruppen ABC/Care of medlem X - X:s adress’. Denna medlem X ska bokföra utgiften [inklusive skatt] hos gruppen, oavsett vilken avdragsrätt denna medlem eventuellt kan ha rätt till vad avser den mervärdesskatt denne ska betala i eget namn. Eftersom gruppen inte utgör en juridisk person, måste åtminstone en av dess medlemmar anges som juridiskt ansvarig för betalningen och vad avser andra skyldigheter som följer av avtalet.

I det andra typfallet ska fakturor från tredje man vara utställda på någon av gruppens medlemmar. Denna medlem samlar därefter ihop sina utgifter för dessa varor och tjänster och låter dessa belasta gruppen. Dessa utgifter [inklusive skatt] ska belasta gruppen, oavsett vilken avdragsrätt denna medlem eventuellt kan ha rätt till vad avser den mervärdesskatt denne ska betala i eget namn.

…

Det påpekas vidare att transaktionen att gruppens medlemmar låter sådana utgifter belasta gruppens gemensamma utgifter är en transaktion som inte omfattas av mervärdesskatt.

…”

Det administrativa förfarandet

19 Kommissionen uppmärksammade genom formell underrättelse av den 7 april 2011 Storhertigdömet Luxemburg på att dess mervärdesskatteregler avseende fristående grupper av personer (nedan kallade fristående grupper), särskilt artikel 44.1 y i mervärdesskattelagen och artiklarna 1–4 i den storhertigliga förordningen, enligt kommissionens mening inte är förenliga med ett antal bestämmelser i direktiv 2006/112.

20 Kommissionen gjorde i sin första anmärkning gällande att de nationella bestämmelserna om de fristående gruppernas tjänster till sina medlemmar är undantagna från mervärdesskatteplikt, och detta även när dessa används för nämnda medlemmars beskattade transaktioner, och dessa transaktioner står för mindre än 30 procent eller, i vissa fall, mindre än 45 procent av deras sammanlagda årsomsättning exklusive skatt, enligt kommissionen inte är förenliga med artikel 2.1 c och artikel 132.1 f i direktiv 2006/112.

21 Kommissionen påpekade i sin andra anmärkning att den nationella lagstiftningen är oförenlig med artikel 1.2 andra stycket, artikel 168 a och artikel 178 a i direktiv 2006/112, eftersom den föreskriver att medlemmar av en fristående grupp, vars beskattningsbara verksamhet utgör högst 30 procent av dess sammanlagda årsomsättning exklusive skatt, kan göra avdrag för sin egen mervärdesskatt vad avser den mervärdesskatt som fakturerats den fristående gruppen för varor och tjänster som gruppen erhållit.

22 Kommissionens tredje och sista anmärkning rörde den nationella lagstiftningen i den del den innebär att när en medlem av en fristående grupp förvärvar varor och tjänster från tredje man i sitt eget namn, men för gruppens räkning, så omfattas denna medlems transaktion att, i enlighet med en överenskommelse med gruppen, låta dessa utgifter belasta gruppen, inte av mervärdesskatt, vilket strider mot artikel 14.2 c och artikel 28 i direktiv 2006/112

23 Storhertigdömet Luxemburg bestred, i sitt svar av den 8 juni 2011 på den formella underrättelsen, kommissionens tolkning av nationell rätt och unionsrätten. Luxemburg gjorde till att börja med gällande att begreppet ”fristående grupper av personer” i direktiv 2006/112 framför allt avser olika strukturer som inte utgör juridiska personer och vars verksamhet ska hänföras till deras medlemmar som utgör juridiska personer.

24 Vad avser den första anmärkningen svarade Storhertigdömet Luxemburg att artikel 44.1 y i mervärdesskattelagen, innebär samma begränsning av undantagets tillämpningsområde som det som framgår av artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 och att den storhertigliga förordningen endast innehåller underordnade regler i förhållande till det system som gäller för fristående grupper.

25 Vad avser den andra anmärkningen svarade denna medlemsstat att när en fristående grupp inte utgör en juridisk person ska avdragsrätten, som beror på vad det är fråga om för utgående transaktioner, tillfalla gruppens medlemmar och inte gruppen själv. Nämnda medlemsstat medgav att den ordning som föreskrivs i nationell rätt teoretiskt sett innebär ett avsteg från ”principen att den beskattningsbara personen förfinansierar skatten” men ansåg emellertid att detta inte får några praktiska konsekvenser.

26 Vad avser den tredje anmärkningen ansåg Storhertigdömet Luxemburg att den ordning som följer av artikel 14.2 c och artikel 28 i direktiv 2006/112 inte var tillämplig i det aktuella fallet.

27 Kommissionen lät sig inte övertygas av detta svar, varför kommissionen den 27 januari 2012 avgav ett motiverat yttrande, i vilket den stod fast vid sitt ställningstagande från sin formella underrättelse och uppmanade Storhertigdömet Luxemburg att, inom två månader från mottagandet av nämnda yttrande,

vidta nödvändiga åtgärder för att anpassa sin lagstiftning till direktiv 2006/112, och särskilt till artikel 2.1 c, artikel 132.1 f, artikel 1.2 andra stycket, artikel 168 a, artikel 178 a, artikel 14.2 c och artikel 28 i detta direktiv.

28 Denna medlemsstat besvarade det motiverade yttrandet genom en skrivelse av den 7 februari 2012, i vilken den på nytt gjorde gällande att anmärkningarna saknade stöd samt vidhöll sitt ställningstagande i sitt svar av den 8 juni 2011.

29 Storhertigdömet Luxemburg angav i skrivelse av den 26 mars 2012, att det var villigt att anta en förordning med syfte att anpassa den luxemburgska lagstiftningen till direktiv 2006/112 i enlighet med de krav som följer av den första anmärkningen i det motiverade yttrandet, samtidigt som den vidhöll sina argument rörande den andra och den tredje anmärkningen.

30 Genom skrivelse av den 11 juni 2012 ombad kommissionen Storhertigdömet Luxemburg att översända detta förslag till förordning och en tidsplan för lagstiftningsförfarandet.

31 Genom skrivelse av den 4 september 2012 tillsände denna medlemsstat kommissionen den storhertigliga förordningen av den 7 augusti 2012, med ändringar i artikel 1 i den storhertigliga förordningen.

32 Kommissionen ansåg emellertid att den storhertigliga förordningen av den 7 augusti 2012 inte gjorde den luxemburgska lagstiftningen förenlig med direktiv 2006/112, vad avser de tre anmärkningarna i det motiverade yttrandet. Då dessa anmärkningar kvarstod meddelade kommissionen den 20 februari 2014 att den beslutat att väcka talan.

Prövning av talan

Den första delgrunden: Åsidosättande av artikel 2.1 c och artikel 132.1 f i direktiv 2006/112

Huruvida den första delgrunden kan tas upp till sakprövning

– *Parternas argument*

33 Storhertigdömet Luxemburg anser, för det första, att den första delgrunden ska avvisas, eftersom kommissionens ansökan grundas på en annan invändning än den som formulerats i det motiverade yttrandet. Invändningen i det motiverade yttrandet grundas på att den storhertigliga förordningen inte gör det omöjligt att undanta tjänster som tillhandahålls en fristående grupp som främst eller till och med uteslutande avser beskattningsbara transaktioner. Invändningen i ansökan grundas däremot på att den storhertigliga förordningen tillåter att tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp, och indirekt underlättar gruppens medlemmars beskattningsbara transaktioner, undantas.

34 Storhertigdömet Luxemburg har för det andra hävdat att kommissionen åsidosatt principen om lojalt samarbete genom att inte beakta den ändring som gjordes i den storhertigliga förordningen i augusti 2012. Enligt denna medlemsstat borde kommissionen ha underrättat den om sin eventuella tveksamhet huruvida denna ändring gör den luxemburgska lagstiftningen förenlig med direktiv 2006/112, och inte låtit bli att svara på detta under arton månader innan den slutligen, den 20 februari 2014, förklarade att den hade beslutat att väcka talan vid domstolen.

35 Kommissionen har gjort gällande att domstolens praxis inte kräver att det måste råda fullständig överensstämmelse mellan framställningen av anmärkningar i kommissionens motiverade yttrande och yrkandena i ansökan. Kommissionen anser, tvärtemot Storhertigdömet Luxemburg, att den första anmärkningen har samma syfte och samma tillämpningsområde, såväl i det motiverade yttrandet som i ansökan.

36 Vad avser principen om lojalt samarbete har kommissionen hävdat att den är den enda som har befogenhet att besluta huruvida det är lämpligt att, efter avslutat administrativt förfarande, väcka talan vid domstolen om fördragsbrott Det ankommer på kommissionen att välja när den vill väcka talan om fördragsbrott, och den är härvid inte bunden av någon tidsfrist, med undantag för eventuella fall då ett alltför långvarigt administrativt förfarande skadar medlemsstatens rätt till försvar. Det ankommer på den berörda medlemsstaten att visa att så är fallet.

– Domstolens bedömning

37 Det ska inledningsvis påpekas att det följer av domstolens fasta praxis att en talan som väckts med stöd av artikel 258 FEUF avgränsas av det administrativa förfarande som avses i den bestämmelsen. Talan måste följaktligen avse samma skäl och grunder som det motiverade yttrandet. Detta krav är emellertid inte så långtgående att det i samtliga fall måste råda fullständig överensstämmelse mellan anmärkningarna i det motiverade yttrandet och yrkandena i ansökan, under förutsättning att tvisteföremålet, såsom det angetts i det motiverade yttrandet, inte har utvidgats eller ändrats (dom av den 9 april 2013, kommissionen/Irland, C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

38 I förevarande fall har kommissionen varken utvidgat eller ändrat föremålet för tvisten, såsom det angavs i det motiverade yttrandet. Kommission har nämligen, såväl i det motiverade yttrandet som i ansökan, klart angett att den anser att den luxemburgska lagstiftningen inte är förenlig med artikel 2.1 och artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, eftersom denna lagstiftning tillåter undantag för en fristående grupps tjänster även när dessa inte är nödvändiga för gruppens medlemmars icke beskattningsbara eller från mervärdesskatt undantagna verksamhet.

39 Domstolen erinrar för det andra om att det framgår av dess fasta praxis att det ankommer på kommissionen att välja när den vill väcka talan om fördragsbrott. De överväganden som ligger till grund för ett sådant val kan inte påverka frågan om huruvida talan kan upptas till sakprövning. Kommissionen behöver inte iaktta någon bestämd tidsfrist vid tillämpningen av artikel 258 FEUF, med undantag för de fall i vilka det administrativa förfarandet tar orimligt lång tid i anspråk och gör det svårare för den berörda medlemsstaten att bemöta kommissionens argument och därigenom medför att dess rätt till försvar åsidosätts. Det ankommer på den berörda medlemsstaten att bevisa att den eventuellt orimligt långa tid som förfarandet har tagit verkligen har fått sådana följder (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 14).

40 Domstolen konstaterar att Storhertigdömet Luxemburg i förevarande fall inte har styrkt några sådana följder.

41 Den enda omständigheten att denna medlemsstat ändrat sin lagstiftning, efter utgången av den frist som anges i det motiverade yttrandet, den 27 mars 2012, innebär inte att kommissionen, enligt principen om lojalt samarbete, är förhindrad att väcka talan om fördragsbrott efter detta datum.

42 Den första delgrunden kan således tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

– Parternas argument

43 Kommissionen har påpekat att artikel 1 i den storhertigliga förordningen definierar villkoren för tillämpning av artikel 44.1 y i mervärdesskattelagen. Enligt artikel 2 a och artikel 3 i den storhertigliga förordningen är de tjänster en fristående grupp tillhandahåller sina medlemmar undantagna från mervärdesskatt under förutsättning att de av gruppens medlemmar som även ägnar sig åt beskattningsbar verksamhet endast får högst 30 procent, och i vissa fall högst 45 procent, av sin årsomsättning före skatt, från denna verksamhet. Den storhertigliga förordningens bestämmelser om undantag från mervärdesskatt gäller således inte endast och uteslutande de tjänster som direkt tillhandahålls av den fristående gruppen och som är nödvändiga för dess medlemmars icke beskattningsbara eller från mervärdesskatt undantagna verksamhet. Nämnda bestämmelser strider således mot artikel 132.1 f i direktiv 2006/112. Dessa tillhandahållanden av tjänster uppfyller således inte de villkor som avses i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, varför de är beskattningsbara enligt artikel 2.1 i samma direktiv.

44 Storhertigdömet Luxemburg menar att kommissionen – genom att förklara att det aktuella undantaget endast gäller medlemmar av en fristående grupp som uteslutande ägnar sig åt verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte är beskattningsbar – har lagt till ett villkor som inte förekommer i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112. Denna medlemsstat menar att det räcker att medlemmarna av en fristående grupp ägnar sig åt verksamhet som inte är undantagen från mervärdesskatteplikt eller åt verksamhet avseende vilken denne inte betecknas som en beskattningsbar person för att det undantag som avses i denna artikel ska vara tillämpligt. Det undantag som avses i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 gäller emellertid inte endast för medlemmar av en fristående grupp som uteslutande ägnar sig åt en sådan verksamhet.

45 Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att syftet med den luxemburgska lagstiftningens föreskrifter om att en fristående grupps medlemmar kan ägna sig åt beskattningsbara transaktioner som står för upp till 30 procent av deras årsomsättning är att få till stånd ett verksamt system, som, under andra förutsättningar, vore ekonomiskt ohållbart. Denna medlemsstat anser att en fristående grupps medlemmars gemensamma utgifter, som de haft via denna grupp, utgör allmänna kostnader och att ett krav på skillnad i behandling avseende mervärdesskatt beroende på vilka tjänster gruppen tillhandahållit, utifrån att de rör beskattningsbar verksamhet eller från mervärdesskatt undantagen verksamhet i förhållande till dessa medlemmar, vore orealistiskt, eftersom ett sådant krav medför stora praktiska och administrativa svårigheter och bördor.

46 Storhertigdömet Luxemburg har vidare förklarat att det, som svar på kommissionens skrivelse av den 11 juni 2012, ändrat den storhertigliga förordningen av den 7 augusti 2012 genom att lägga till ett nytt stycke till artikel 1 i nämnda förordning.

– Domstolens bedömning

47 Domstolen erinrar inledningsvis om att det framgår av domstolens fasta praxis att förekomsten av ett fördragsbrott ska bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av den frist som har angetts i det motiverade yttrandet och att senare förändringar inte kan beaktas av domstolen (dom av den 28 januari 2016, kommissionen/Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, punkt 49).

48 Storhertigdömet Luxemburgs tidsfrist för att se till att dess lagstiftning blir förenlig med direktiv 2006/112 gick i förevarande fall ut den 27 mars 2012. Ändringen av artikel 1 i den storhertigliga förordningen genom den storhertigliga förordningen av den 7 augusti 2012 trädde i kraft efter utgången av denna tidsfrist. Ändringen kan således inte beaktas vid prövningen av den första delgrunden.

49 Det ska således prövas huruvida den storhertigliga förordningen är förenlig med artikel 2.1 c och artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, i den del den föreskriver att de tjänster en fristående grupp tillhandahåller sina medlemmar är undantagna från mervärdesskatt under förutsättning att de av gruppens medlemmar som även ägnar sig åt beskattningsbar verksamhet endast får högst 30 procent, och i vissa fall högst 45 procent, av sin årsomsättning före skatt, från denna verksamhet.

50 Domstolen erinrar härvidlag om att det framgår av domstolens fasta praxis att de uttryck som används för att bestämma undantagen från mervärdesskatteplikt i artikel 132 i direktiv 2006/112 ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen om att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla de krav som följer av principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Denna regel om restriktiv tolkning innebär inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt. Domstolens praxis har dock inte till syfte att föreskriva en tolkning som medför att de undantag från skatteplikt som avses i bestämmelsen nästan aldrig kan tillämpas i praktiken (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

51 Enligt artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 gäller under vissa villkor undantag för tjänster som tillhandahålls av fristående grupper ”av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person” och som syftar till att förse medlemmarna med tjänster som ”är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet”. Det framgår således av bestämmelsens ordalydelse att den inte föreskriver ett undantag för tillhandahållande av tjänster som inte är direkt nödvändiga för en fristående grupps medlemmars utövande av en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person.

52 Eftersom sådana tillhandahållanden inte omfattas av tillämpningsområdet för det undantag som avses i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, kräver artikel 2.1 c i detta direktiv att nämnda tillhandahållanden av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap ska omfattas av mervärdesskatteplikt.

53 Tvärtemot vad Storhertigdömet Luxemburg gjort gällande leder denna tolkning av artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 inte till att det i denna bestämmelse föreskrivna undantaget förlorar sin ändamålsenliga verkan. Undantaget gäller inte endast grupper vars medlemmar uteslutande ägnar sig åt verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller åt verksamhet avseende vilken de inte betecknas som beskattningsbara personer. Tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp vars medlemmar även ägnar sig åt beskattningsbar verksamhet kan härvid omfattas av detta undantag, men endast om dessa tjänster är direkt nödvändiga för nämnda medlemmars utövande av från skatteplikt undantagen verksamhet eller verksamhet avseende vilken de inte betecknas som en beskattningsbar person.

54 Storhertigdömet Luxemburg har inte visat att detta krav gör att det undantag som avses i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 nästan aldrig kan tillämpas i praktiken. Såsom generaladvokaten påpekat i punkt 42 i sitt förslag till avgörande ska tjänster som en grupp tillhandahåller sina medlemmar inte nödvändigtvis hänföras till deras allmänna kostnader och således till deras sammantagna verksamhet. Storhertigdömet Luxemburg har inte visat varför det skulle vara alltför krångligt för den fristående gruppen att fakturera för sina tjänster exklusive mervärdesskatt, beroende på hur stor andel från skatteplikt undantagen verksamhet eller verksamhet avseende vilken medlemmarna inte betecknas som en beskattningsbar person står för av deras samlade verksamhet.

55 Artikel 44.1 y i mervärdesskattelagen, jämförd med artikel 2 a och artikel 3 i den storhertigliga förordningen, strider således mot artikel 2.1 c och artikel 132.1 f i direktiv 2006/112. Talan ska därför bifallas vad avser den första delgrunden.

Den andra delgrunden: Åsidosättande av artikel 1.2 andra stycket, artikel 168 a och artikel 178 a i direktiv 2006/112

Parternas argument

56 Kommissionen har anmärkt att det framgår av artikel 4 i den storhertigliga förordningen att medlemmar av en fristående grupp vars verksamhet omfattas av mervärdesskatteplikt har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt avseende beskattningsbar verksamhet vad avser den mervärdesskatt som den fristående gruppen fakturerat eller ska betala för de varor eller tjänster denna grupp har erhållit för sin egen verksamhet. Kommissionen har påpekat att det framgår av artikel 168 a i direktiv 2006/112 att den enda som kan göra avdrag för mervärdesskatt är den beskattningsbara person som mottagit den mervärdesskattepliktiga varan eller tjänsten, och att avdrag endast får göras från den mervärdesskatt som denna person själv är skyldig att betala.

57 Kommissionen har vidare hävdat att det framgår av artikel 4 i den storhertigliga förordningen, jämförd med det administrativa cirkuläret, att den fristående gruppens medlemmar kan göra avdrag för mervärdesskatt vad avser olika transaktioner även när deras namn inte anges på fakturan, vilket strider mot artikel 178 a i direktiv 2006/112

58 Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att det framgår av dom av den 18 juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526) att en beskattningsbar person kan göra avdrag för mervärdesskatt på belopp som denne fakturerats för varor eller tjänster som går till en viss enhet, om det styrks att dessa belopp har samband med den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet. Denna medlemsstat har därav dragit slutsatsen att det för att avgöra huruvida avdragsrätt föreligger ska utrönas vilken enhet som i praktiken belastas av dessa belopp och avgöras huruvida dessa belopp har samband med den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet. Samma medlemsstat har härvidlag gjort gällande att även om den fristående gruppen formellt står som mottagare av fakturorna, är det denna grupps medlemmar som belastas av dessa belopp och därtill kommande mervärdesskatt, varvid andelen beror på deras deltagande i gruppen.

59 Storhertigdömet Luxembourg menar vidare att det skulle strida mot principen om skatteneutralitet att bifalla talan såvitt avser kommissionens andra delgrund. Om gruppens medlemmar inte får göra avdrag för mervärdesskatt, så innebär detta nämligen att dessa måste betala ytterligare mervärdesskatt.

60 Vad avser fakturakravet har Storhertigdömet Luxemburg understukit att domstolen i sin dom av den 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), förklarat att en beskattningsbar person kan ha rätt att göra avdrag för mervärdesskatt även om den inte innehar en faktura i eget namn. Enligt denna medlemsstat motiveras kravet att den beskattningsbara person som begär att omfattas av ett undantag måste styrka att denne innehar en faktura av att detta krav undanröjer risken för dubbla mervärdesskatteavdrag, skatteundandragande eller missbruk. Denna medlemsstat har hävdat att eftersom fristående grupper inte har rätt till avdrag för mervärdesskatt, föreligger ingen risk för dubbla avdrag.

Domstolens bedömning

61 Domstolen påpekar inledningsvis att det i artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 föreskrivna undantaget innebär att en fristående grupp till fullo är en beskattningsbar person och att denna är skild från sina medlemmar. Det framgår av denna bestämmelses lydelse att en fristående grupp är självständig och

att denna således tillhandahåller sina tjänster självständigt, i den mening som avses i artikel 9 i direktiv 2006/112. Om de tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp inte skulle anses tillhandahållas av en beskattningsbar person som utövar denna verksamhet i denna egenskap, så skulle dessa tjänster inte vara föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2.1 c i direktiv 2006/112. Dessa tjänster kan således inte omfattas av ett undantag, såsom det som avses i artikel 132.1 f i detta direktiv, såsom generaladvokaten påpekat i punkt 50 i sitt förslag till avgörande.

62 Dessa inledande överväganden är av största vikt vid prövningen av huruvida den storhertigliga förordningen strider mot artikel 1.2 andra stycket, artikel 168 a och artikel 178 a i direktiv 2006/112, i den del denna storhertigliga förordning ger en fristående grupps medlemmar, vilka genomför transaktioner som omfattas av mervärdesskatteplikt, rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt de ska betala avseende dessa beskattningsbara transaktioner, vad avser den mervärdesskatt som den fristående gruppen har fakturerat eller ska betala avseende de varor eller tjänster denna grupp har erhållit för sin egen verksamhet.

63 Det ska inledningsvis påpekas att det framgår av artikel 168 a i direktiv 2006/112 att en beskattningsbar person har rätt att från det mervärdesskattebelopp denne ska betala dra av den mervärdesskatt denne ska betala eller har betalat för varor som levererats till denne och för tjänster denne tillhandahållits av en annan beskattningsbar person. Detta innebär att det skulle strida mot denna bestämmelse att tillåta att en fristående grupps medlemmar från det mervärdesskattebelopp de ska betala drar av den mervärdesskatt de ska betala eller har betalat för varor som levererats till den fristående gruppen.

64 Detta konstaterande påverkas inte av dom av den 18 juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526) vilken Storhertigdömet åberopat, och i vilken domstolen, i punkterna 24–26 och 29, förklarat att en beskattningsbar person som hade upprättat en pensionsfond som en separat rättslig och skattemässig enhet, för att uppfylla sina skyldigheter som arbetsgivare enligt nationell lagstiftning, hade rätt att dra av den mervärdesskatt som vederbörande betalat för nämnda fonds förvaltning och verksamhet. Såsom framgår av punkt 25 i ovannämnda dom hade den beskattningsbara personen nämligen själv köpt de berörda tjänsterna för att trygga administrationen av sina anställdas pensioner och för förvaltning av förmögenheten i den fond som har upprättats för att trygga dessa pensioner. Man kan således inte av denna dom dra slutsatsen att en fristående grupps medlemmar har rätt att dra av den mervärdesskatt som belastar de varor och tjänster som denna grupp har förvärvat, eftersom denna grupp är den enda som eventuellt kan göra gällande en rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt.

65 Domstolen godtar inte Storhertigdömet Luxemburgs argument om att principen om skatteneutralitet har åsidosatts. Enligt denna princip är syftet med avdragssystemet att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv (dom av den 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, punkt 35). Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar således en neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 27).

66 Det strider således inte mot principen om skatteneutralitet att, med stöd av artikel 168 a i direktiv 2006/112, inte tillåta att en fristående grupps medlemmar gör avdrag för den mervärdesskatt som denna grupp har betalat med anledning av de tjänster denna tillhandahållit, och vilka är undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, och som således inte kan vara föremål för avdragsrätt. När en sådan fristående grupp tillhandahåller tjänster och levererar varor som inte är undantagna från mervärdesskatt är det enligt denna princip gruppen, och inte dess medlemmar, som har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på de aktuella transaktionerna.

67 För det andra framgår det av artikel 178 a i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 226 led 5 och artikel 168 a i samma direktiv, att den skattskyldige måste inneha en faktura på vilken denne anges som förvärvare, för att kunna göra avdrag för mervärdesskatt. Den luxemburgska lagstiftningen tillåter att en fristående grupps medlemmar gör avdrag för mervärdesskatt som de själva ska betala på grundval av en faktura som är ställd till denna grupp och för vilken gruppen ska betala mervärdesskatt. Den luxemburgska lagstiftningen strider därför i denna del mot artikel 178 a i direktiv 2006/112,

68 Storhertigdömet Luxemburgs hänvisning till dom av den 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), saknar härvid relevans, eftersom de omständigheter som var aktuella i det målet i hög grad skiljer sig från omständigheterna i förevarande mål. Det framgår nämligen av punkt 81 i denna dom att, till skillnad från en fristående grupp, som är en beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende och vars samtliga medlemmar bedriver näringsverksamhet, kunde den gemenskap i form av samägande som makarna i det målet bildade (dom av den 21 april 2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241) inte anses som en beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende, eftersom endast en av makarna ägnade sig åt näringsverksamhet.

69 Domstolen konstaterar vidare att kommissionen inte visat att den luxemburgska lagstiftningen i fråga strider mot artikel 1.2 andra stycket i direktiv 2006/112, vilken stadfäster principen om att mervärdesskatt är utkrävbar för varje transaktion, utan att särskilt reglera vad som gäller för avdragsrätt enligt artiklarna 167 och 168 a i samma direktiv, under de förutsättningar som anges i artikel 178 i direktivet.

70 Av det ovan anförda följer artikel 4 i den storhertigliga förordningen jämförd med det administrativa cirkuläret, i den del det kommenterar artikel 4 i den storhertigliga förordningen, strider mot artikel 168 a och artikel 178 a i direktiv 2006/112. Talan ska således bifallas vad avser denna del av den andra delgrunden. I övrigt kan talan inte bifallas såvitt det avser denna delgrund.

Den tredje delgrunden: Åsidosättande av artikel 14.2 c och artikel 28 i direktiv 2006/112

Upptagande till sakprövning av den tredje delgrunden

– *Parternas argument*

71 Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att den tredje delgrunden ska avvisas, eftersom den endast rör Cobma-meddelandet. Nämnda medlemsstat erinrar om att en överträdelse måste kunna tillskrivas den berörda medlemsstaten för att kunna bli föremål för en talan om fördragsbrott. Kommissionen har dock inte visat att Cobma är ett statligt organ som utövar offentliga maktbefogenheter.

72 Kommissionen hävdar att det framgår av Cobma-meddelandet att Administration de l'Enregistrement et des Domaines, som är ett statligt organ, står som medförfattare till detta meddelande. Kommissionen har vidare gjort gällande att innehållet i detta meddelande bekräftar att det inte rör sig om rena rekommendationer eller råd till näringsidkarna, utan föreskrifter om hur lagstiftningen rörande fristående grupper ska tolkas och tillämpas på ett harmoniserat sätt. Kommissionen anser i vilket fall som helst att Cobma-meddelandet uttrycker den luxemburgska skattemyndighetens allmänna praxis.

– *Domstolens bedömning*

73 Domstolen erinrar om att en medlemsstats administrativa praxis kan utgöra föremål för en talan om fördragsbrott om den är tillräckligt varaktig och allmängiltig (dom av den 22 september 2016, kommissionen/Republiken Tjeckien, C-525/14, EU:C:2016:714, punkt 14). Kommissionen anser i vilket fall som helst att Cobma-meddelandet uttrycker den luxemburgska skattemyndighetens allmänna praxis.

74 Den tredje delgrunden rör således en överträdelse som ska tillskrivas Storhertigdömet Luxemburg. Invändningen om rättegångshinder avseende denna delgrund ska därför avslås.

Prövning i sak

– *Parternas argument*

75 Kommissionen har påpekat att enligt Cobma-meddelandet omfattas transaktionen att en av en fristående grupps medlemmar tillskriver gruppen utgifter som denna medlem ådragit sig i eget namn men för gruppens räkning inte av mervärdesskatt.

76 Enligt kommissionen ska en sådan transaktion vara föremål för mervärdesskatt enligt artikel 14.2 c och artikel 28 i direktiv 2006/112. Enligt kommissionen ska varje förvärv av varor eller tjänster till förmån för en fristående grupp som en av dess medlemmar gör i eget namn i mervärdesskattehänseende betraktas som två identiska leveranser av varor eller tjänster efter varandra som båda ska vara föremål för mervärdesskatt. Kommissionen grundar sig härvidlag på dom av den 14 juli 2011, Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Storhertigdömet Luxemburg har till att börja med understrukit att det kritiserade avsnittet i Cobma-meddelandet inte rör fristående grupper som är juridiska personer, utan endast avser sådana grupper som inte är juridiska personer.

78 Denna medlemsstat hävdar att kommissionens hänvisning till de omständigheter som behandlades i dom av den 14 juli 2011, Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489), saknar relevans, eftersom de båda situationerna i hög grad skiljer sig åt. Medlemsstaten har härvidlag påpekat att en fristående grupp som inte är en juridisk person inte kan agera självständigt, utan endast genom en medlem som agerar för dess räkning, och att transaktioner mellan en fristående grupp och denna medlem inte nödvändigtvis utgör transaktioner mellan två beskattningsbara personer. Denna medlemsstat har i detta sammanhang dragit en parallell till fondföretag, i den mening som avses i rådets direktiv 2009/65/EG av den 13 juli 2009 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (EUT L 302, 2009, s. 32), vilka även de endast kan agera genom sitt förvaltningsbolag och således inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

79 Storhertigdömet Luxemburg anser att relationen mellan en fristående grupps medlemmar och denna grupp, beroende på vad som föreskrivs i avtalet dem emellan, kan jämställas med vad som gäller för medlemmarna av ett konsortium, såsom framgår av domstolens dom av den 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). I denna dom förklarade domstolen att de arbeten som utförs inom ramen för ett konsortium, av var och en av dess medlemmar för dess räkning, inte utgör beskattningsbara transaktioner.

– Domstolens bedömning

80 Vad rör innebörden av det omtvistade avsnittet i Cobma-meddelandet konstaterar domstolen att det inte framgår klart av dess ordalydelse att detta avsnitt endast rör fristående grupper som inte är juridiska personer, såsom Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande. Såsom kommissionen påpekat talar formuleringen i meddelandet om att ”när gruppen inte kan ha en direktrelation med tredje man av kommersiella eller rättsliga skäl” för att så inte är fallet. I vilket fall som helst är frågan huruvida nämnda avsnitt är tillämpligt på fristående grupper som är juridiska personer utan relevans för prövningen av den tredje delgrunden.

81 Den tredje delgrunden rör nämligen situationen att en medlem av en fristående grupp förvärvar varor eller tjänster i eget namn men för gruppens räkning.

82 Såsom framgår av punkt 61 ovan är en fristående grupp till fullo en beskattningsbar person, och denna är skild från sina medlemmar, som också är beskattningsbara personer. Transaktioner mellan en fristående grupp, som agerar självständigt, och en av dess medlemmar ska således anses som transaktioner mellan två beskattningsbara personer i mervärdesskattehänseende. Storhertigdömet Luxemburgs argument att transaktioner mellan en fristående grupp och dess medlemmar inte nödvändigtvis utgör transaktioner mellan två skilda beskattningsbara personer, eftersom gruppen endast kan agera genom någon av sina medlemmar, och den parallell Luxemburg dragit till fondföretag, saknar således relevans i förevarande fall.

83 Detta innebär att transaktionen att en av en fristående grupps medlemmar tillskriver gruppen utgifter som denna medlem ådragit sig i eget namn men för gruppens räkning är en transaktion som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

84 Detta konstaterande bekräftas av artikel 14.2 c och artikel 28 i direktiv 2006/112, vilka kommissionen åberopat i sin tredje delgrund.

85 I artikel 28 i direktiv 2006/112 föreskrivs att om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.

86 Denna bestämmelse skapar alltså den rättsliga fiktionen att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra. Enligt denna fiktion anses den näringsidkare som uppträder som mellanman vid tillhandahållandet av tjänsterna och som är kommissionär, först ha mottagit de aktuella tjänsterna från den för vars räkning näringsidkaren handlar, det vill säga kommittenten, och därefter själv ha tillhandahållit kunden tjänsterna (dom av den 14 juli 2011, Henfling m.fl., C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 35).

87 Artikel 28 i direktiv 2006/112, ingår i avdelning IV i detsamma, med rubriken ”Beskattningsbara transaktioner”. De två aktuella tillhandahållandena av tjänster omfattas således av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Detta innebär att om de tillhandahållanden av tjänster som en näringsidkare ägnar sig åt är mervärdesskattepliktiga, så omfattas även dennes juridiska relation till den näringsidkare för vars räkning denne agerar av tillämpningsområdet för mervärdesskatt (se, analogt, dom av den 14 juli 2011, Henfling m.fl., C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 36).

88 Samma resonemang gäller för förvärv av varor enligt ett kommissionsavtal om köp, i enlighet med artikel 14.2 c i direktiv 2006/112, vilken bestämmelse även den ingår i avdelning IV i ovannämnda direktiv. Denna bestämmelse skapar alltså den rättsliga fiktionen att två identiska varor levereras efter varandra, vilka omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

89 Detta innebär att när en medlem av en fristående grupp, i eget namn men för gruppens räkning, förvärvar varor, i enlighet med artikel 14.2 c i direktiv 2006/112, eller tjänster, enligt artikel 28 i samma direktiv, är gruppens ersättning till medlemmarna för därigenom uppkomna utgifter en transaktion som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

90 Domstolen avfärdar även Storhertigdömet Luxemburgs analogi till omständigheterna i det mål som avgjordes genom dom av den 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). Till skillnad från vad som var fallet med det i det målet aktuella konsortiet är en fristående grupp, såsom framgår av punkterna 61 och 82 ovan, en beskattningsbar person som ska åtskiljas från sina medlemmar.

91 Detta innebär att Cobma-meddelandet – i den del det föreskriver att transaktionen att en av en fristående grupps medlemmar tillskriver gruppen utgifter som denna medlem ådragit sig i eget namn men för gruppens räkning utgör en transaktion som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt – strider mot artikel 14.2 c och artikel 28 i direktiv 2006/112, Talan ska därför bifallas vad avser den tredje delgrunden.

92 Av det anförda följer att Storhertigdömet Luxemburg åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 2.1 c, artikel 132.1 f, artikel 1.2 andra stycket, artikel 168 a, artikel 178 a, artikel 14.2 c och artikel 28 i direktiv 2006/112 genom att föreskriva den mervärdesskatteordning avseende fristående grupper som framgår av, för det första, artikel 44.1 y i mervärdesskattelagen, jämförd med artikel 2 a och artikel 3 i den storhertigliga förordningen, för det andra, artikel 4 i samma förordning, och, för det tredje, Cobma-meddelandet.

Rättegångskostnader

93 Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Storhertigdömet Luxemburg ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Storhertigdömet Luxemburg i väsentliga delar har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) Storhertigdömet Luxemburg har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 2.1 c, artikel 132.1 f, artikel 168 a, artikel 178 a, artikel 14.2 c och artikel 28 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, genom att föreskriva den mervärdesskatteordning avseende fristående grupper som framgår av, för det första, artikel 44.1 y i den konsoliderade versionen av lag av den 12 februari 1979 om mervärdesskatt, jämförd med artikel 2 a och artikel 3 i den storhertigliga förordningen av den 21 januari 2004 om undantag från mervärdesskatt för tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar, för det andra, artikel 4 i samma förordning, jämförd med det administrativa cirkuläret nr 707 av den 29 januari 2004, i den del det kommenterar nämnda artikel 4, och, för det tredje, meddelandet av den 18 december 2008 som utarbetats av arbetsgruppen som verkar inom kommittén för marknadstillsyn (Cobma) i samråd med Administration de l'Enregistrement et des Domaines.

2) Talan ogillas i övrigt.

3) Storhertigdömet Luxemburg ska ersätta rättegångskostnaderna.

Underskrifter