Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 4. maja 2017*

„Neizpolnitev obveznosti države — Obdavčenje — Davek na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Člen 132(1)(f) — Oprostitev DDV za storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb — Člena 168(a) in 178(a) — Pravica do odbitka za člane skupine — Člena 14(2)(c) in 28 — Delovanje člana v svojem imenu in za račun skupine“

V zadevi C-274/15,

katere predmet je tožba, vložena 8. junija 2015 na podlagi člena 258 PDEU,

Evropska komisija, ki jo zastopata F. Dintilhac in C. Soulay, agenta,

tožeča stranka,

proti

Velikemu vojvodstvu Luksemburg, ki ga zastopa D. Holderer, agentka, skupaj s F. Kremerjem in P.-E. Partschem, odvetnikoma, ter B. Gasparottijem, izvedencem,

tožena stranka,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, E. Juhász, C. Vajda (poročevalec), sodnika, K. Jürimäe, sodnica, in C. Lycourgos, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: V. Tourrès, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 30. junija 2016

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 6. oktobra 2016

izreka naslednjo

Sodbo

1 Evropska komisija s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Veliko vojvodstvo Luksemburg s tem, da je določilo ureditev davka na dodano vrednost (DDV) za neodvisne skupine oseb – kot je opredeljena s členom 44(1)(y) prečiščenega besedila zakona z dne 12. februarja 1979 o davku na dodano vrednost

* Jezik postopka: francoščina.

(*Mémorial* A 1979, št. 23, v nadaljevanju: zakon o DDV), členi od 1 do 4 uredbe Velikega vojvodstva z dne 21. januarja 2004 o oprostitvi DDV za storitve, ki jih neodvisne skupine oseb opravijo za svoje člane (*Mémorial* A 2004, št. 9, v nadaljevanju: uredba Velikega vojvodstva), z upravno okrožnico št. 707 z dne 29. januarja 2004 v delu, v katerem se ta nanaša na člene od 1 do 4 uredbe Velikega vojvodstva (v nadaljevanju: upravna okrožnica), in z obvestilom z dne 18. decembra 2008, ki ga je pripravila delovna skupina pri odboru za spremljanje trgov (COBMA) s soglasjem administration de l'Enregistrement et des Domaines (luksemburška davčna uprava) (v nadaljevanju: obvestilo COBMA) – ni izpolnilo obveznosti, ki jih ima na podlagi Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/UE z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), in zlasti njenega člena 2(1)(c), člena 132(1)(f), člena 1(2), drugi pododstavek, člena 168(a), člena 178(a), člena 14(2)(c) in člena 28.

Pravni okvir

Pravo Unije

2 Člen 1(2), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, ki spada pod njen naslov I, „Predmet in področje uporabe“, določa:

„Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.“

3 Člen 2(1)(c) te direktive določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[…]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…]“

4 Člen 9(1), prvi pododstavek, navedene direktive, ki je uvrščen pod njen naslov III, „Davčni zavezanci“, določa:

„‚Davčni zavezanec' je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“

5 Člen 14(2)(c) te direktive, ki je uvrščen pod njen naslov IV, „Obdavčljive transakcije“, določa:

„Za dobavo blaga se poleg transakcije iz odstavka 1 štejejo naslednje transakcije:

[…]

(c) prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo.“

6 Člen 28 Direktive 2006/112 določa:

„Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.“

7 Člen 132(1) te direktive, ki je uvrščen pod njen naslov IX, „Oprostitve“, določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(f) storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet DDV, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti, če te skupine od svojih članov zahtevajo samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in ni verjetno, da bi takšna oprostitev povzročila izkrivljanje konkurence;

[…]“

8 Člen 168 navedene direktive, ki je uvrščen pod njen naslov X, „Odbitki“, določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]“

9 Člen 178 te direktive določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI;

[…]“

10 Člen 226 Direktive 2006/112, ki je uvrščen pod njen naslov XI, „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“, določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221 zahtevajo samo naslednji podatki:

[…]

(5) polno ime in naslov davčnega zavezanca in pridobitelja ali prejemnika;

[…]“

Luksemburško pravo

11 Člen 44(1) zakona o DDV, kakor je bil spremenjen med drugim s členom 5(5), točka 2, zakona z dne 22. decembra 1989 o prihodkih in odhodkih države za poslovno leto 1990 (*Mémorial* A 1989, št. 81), določa:

„ Davka na dodano vrednost so v mejah in pod pogoji, ki jih določi uredba Velikega vojvodstva, oproščene:

[…]

(y) storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet DDV, in so neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti, če te skupine od svojih članov zahtevajo samo natančno povrnitev njihovega deleža skupnih stroškov in ni verjetno, da bi takšna oprostitev povzročila izkrivljanje konkurence.“

12 Pogoji za izvajanje člena 44(1) zakona o DDV, kakor je bil spremenjen, so bili določeni z uredbo Velikega vojvodstva, katerega člen 1 je določal:

„Za uporabo določb člena 44(1)(y) zakona [o DDV, kakor je bil spremenjen,] neodvisna skupina oseb pomeni:

(a) skupino, ki ima pravno osebnost;

(b) skupino, ki nima pravne osebnosti, vendar ki v razmerju do svojih članov in tretjih oseb deluje kot skupina v svojem imenu.“

13 Uredba Velikega vojvodstva z dne 7. avgusta 2012 (*Mémorial* A 2012, št. 168) je spremenila uredbo Velikega vojvodstva, pri čemer je njen člen 1 dopolnila s tem odstavkom:

„V področje uporabe te uredbe Velikega vojvodstva ne spadajo neodvisne skupine oseb, katerih storitve so pri enem ali več članih pretežno namenjene opravljanju obdavčenih transakcij, ki niso oproščene.“

14 Člen 2 uredbe Velikega vojvodstva določa:

„Storitve, ki jih neodvisne skupine oseb iz člena 1 opravijo za svoje člane, so oproščene davka, če:

(a) dejavnosti skupine zajemajo izključno opravljanje storitev, ki so neposredno nujne za opravljanje dejavnosti njenih članov, in če vsi člani opravljajo dejavnost, ki je oproščena na podlagi člena 44(1) [zakona o DDV, kakor je bil spremenjen,] ali v zvezi s katero niso davčni zavezanci. Za potrebe člena 44(1)(y) [zakona o DDV, kakor je bil spremenjen,] se šteje, da opravljajo dejavnost, ki je oproščena na podlagi člena 44(1) ali za katero niso davčni zavezanci za DDV, člani, ki v okviru svoje gospodarske dejavnosti, ki je oproščena DDV na podlagi člena 44(1) ali za katero niso davčni zavezanci za DDV, opravljajo tudi dobavo blaga in storitev, ki ni oproščena davka na podlagi navedenega člena 44(1), če letni promet brez davka, ki se nanaša na te obdavčene dobave blaga in storitev, ne presega tridesetih odstotkov letnega prometa brez davka, ki se nanaša na celoto njihovih transakcij, pri čemer je treba upoštevati promet iz člena 57(3) [zakona o DDV, kakor je bil spremenjen,] in pri čemer se ne posega v to, kar je določeno v členu 3;

[…]“

15 Člen 3 uredbe Velikega vojvodstva določa:

„V zvezi z odstotkom, navedenim v členu 2(a), je pogoj za oprostitev storitev, ki jih opravi skupina, za poslovno leto, da člani skupine tega odstotka niso presegli v prejšnjem poslovnem letu. Vendar prekoračitev tega odstotka ne pomeni izgube pravice do oprostitve, če prekoračitev ne presega petdesetih odstotkov navedenega odstotka in če njeno trajanje ni daljše od dveh zaporednih poslovnih let pred poslovnim letom, za katero je treba določiti uporabo oprostitve.

Navedena pogoja mora izpolniti vsak član skupine, sicer so vse storitve, ki jih opravi skupina, izključene iz oprostitve.“

16 Člen 4 uredbe Velikega vojvodstva določa:

„Člani skupine, ki v okviru svoje gospodarske dejavnosti, ki je oproščena DDV na podlagi člena 44(1) [zakona o DDV, kakor je bil spremenjen,] ali za katero niso davčni zavezanci za DDV, v okviru odstotnih omejitev iz člena 2(a) in 3 opravljajo tudi dobavo blaga ali storitev, ki ni oproščena na podlagi navedenega člena 44(1), lahko od davka, ki ga dolgujejo zaradi obdavčljivih transakcij, ki jih opravljajo, odbijejo [DDV], ki se zaračuna skupini ali ki je dolgovan v okviru skupine zaradi njenih vstopnih transakcij in ki je vključen v znesek, ki se zanje določi individualno v skladu z določbami člena 2(c). Odbitek se izvede v skladu z določbami poglavja VII [zakona o DDV, kakor je bil spremenjen].“

17 Člen 4 uredbe Velikega vojvodstva je v upravni okrožnici komentiran tako:

„Da bi bilo čim bolj zagotovljeno načelo davčne nevtralnosti [DDV], člen 4 članom – ki so davčni zavezanci in ki ustvarijo promet v mejah odstotka, določnega v členu 2(a) in 3, ki spada na področje uporabe davka in ni oproščen na podlagi člena 44 – omogoča pravico do odbitka vstopnega DDV, ki je plačan ali dolgovan v okviru neodvisne skupine. V zvezi s to pravico do odbitka je treba vsekakor spoštovati pravila, določena v poglavju VII [zakona o DDV, kakor je bil spremenjen,] in zlasti v njegovih členih 50 (splošno sorazmerje) in 51 (dejanska uporaba).

V praksi lahko zadevni član, ki je davčni zavezanec, DDV, ki ga je plačala skupina ali ki je dolgovan v okviru skupine, odbije samo, če ima obračun, podprt s kopijami računov, ki mu ga je izdala skupina in v katerem so navedeni natančna neto cena, plačana dobaviteljem, znesek davka, ki je bil tem obračunan ali ki je dolgovan v okviru skupine, in delež člana pri skupnih stroških in pri davku.“

18 Namen obvestila COBMA je razjasniti nekatere elemente za praktično uporabo pravnega sistema neodvisnih skupin oseb. To obvestilo med drugim vsebuje ta vprašanja in odgovore:

„– Kateri subjekt je treba navesti na računih, ki so prejeti od tretjih oseb, v zvezi s skupnimi stroški, kadar skupina nima pravne osebnosti?

Možna sta dva primera:

— skupina je v neposredni zvezi s tretjimi osebami ter od njih prejme blago in storitve v svojem imenu;

— člani so v neposredni zvezi s tretjimi osebami ter od njih prejmejo blago in storitve v svojem imenu. Člani si nato delijo stroške v zvezi s tem blagom in storitvami, ki jih prejmejo od tretjih oseb, ter na tej podlagi te stroške pripišejo skupini. Za tak primer gre med drugim lahko, kadar neposredne povezave med skupino in tretjimi osebami ni mogoče vzpostaviti zaradi poslovnih ali pravnih razlogov.

V prvem primeru morajo biti računi, ki jih izdajo tretje osebe in ki se nanašajo na stroške, ki se delijo, jasno naslovljeni na neodvisne skupine oseb. Če skupina nima pravne osebnosti, je treba račune nasloviti na: „Skupina ABC/Care of membre X – naslov člana X“. Ta član X mora skupini pripisati stroške[, vključno z vsemi davki], ne glede na pravico do odbitka, ki jo lahko ta član uveljavlja v zvezi z DDV, obračunanim na njegovo ime. Če skupina nima pravne osebnosti, mora biti vsaj eden od njenih članov določen kot stranka, ki je pravno zavezana za plačilo in druge obveznosti, ki izhajajo iz pogodbe.

V drugem primeru so računi, ki jih izdajo tretje osebe, naslovljeni na enega od članov. Ta član nato razporedi stroške v zvezi s tem blagom in storitvami ter te stroške pripiše skupini. Pripis teh stroškov skupini je treba izvesti[, vključno z vsemi davki], ne glede na pravico do odbitka, ki jo lahko ta član uveljavlja v zvezi z DDV, obračunanim na njegovo ime.

[…]

Pojasniti je treba tudi, da je transakcija, s katero člani stroške, ki se delijo, pripišejo skupini,izključena iz področja uporabe DDV.

[…]“

Predhodni postopek

19 Komisija je z uradnim opominom z dne 7. aprila 2011 Veliko vojvodstvo Luksemburg opozorila, da meni, da ureditev DDV za neodvisne skupine oseb (v nadaljevanju: NSO), kot je določena med drugim s členom 44(1)(y) zakona o DDV in členi od 1 do 4 uredbe Velikega vojvodstva, ni v skladu z več določbami Direktive 2006/112.

20 Komisija s prvim očitkom trdi, da nacionalne določbe – v skladu s katerimi so storitve, ki jih NSO opravijo za svoje člane, oproščene DDV tudi, kadar so te storitve uporabljene za obdavčene transakcije navedenih članov, katerih letni promet brez davka ne presega 30 % ali v nekaterih primerih celo 45 % skupnega letnega prometa brez davka – niso v skladu s členom 2(1)(c) in členom 132(1)(f) Direktive 2006/112.

21 Komisija z drugim očitkom trdi, da nacionalno pravo ni v skladu s členom 1(2), drugi pododstavek, členom 168(a) in členom 178(a) Direktive 2006/112 v delu, v katerem to pravo določa, da člani NSO, ki opravljajo dejavnosti, ki so obdavčljive do največ 30 % letnega prometa brez davka, lahko DDV, obračunan NSO na podlagi blaga in storitev, ki so jih prejeli, odbijejo od DDV, ki ga sami dolgujejo.

22 Tretji in zadnji očitek Komisije se nanaša na nacionalno zakonodajo, ki v primeru, da član NSO od tretjih oseb pridobi blago ali storitve v svojem imenu, vendar za račun NSO, izključuje iz področja uporabe DDV transakcijo – s katero ta član stroške, v katere je bilo privoljeno, pripiše NSO – kar je v nasprotju z določbami člena 14(2)(c) in člena 28 Direktive 2006/112.

23 Veliko vojvodstvo Luksemburg je v odgovoru z dne 8. junija 2011 na uradni opomin izpodbijalo razlago nacionalnega prava in prava Unije, ki jo je navedla Komisija. Najprej je trdilo, da se koncept „neodvisnih skupin oseb“ iz Direktive 2006/112 nanaša predvsem na strukture brez pravne osebnosti, katerih dejavnosti se pripišejo njihovim članom, ki imajo pravno osebnost.

24 Veliko vojvodstvo Luksemburg je v zvezi s prvim očitkom odgovorilo, da člen 44(1)(y) zakona o DDV omejuje področje uporabe oprostitve na področje, opredeljeno s členom 132(1)(f) Direktive 2006/112, in da se uredba Velikega vojvodstva omejuje na ureditev subsidiarnih pravil ureditve, ki se uporabi za NSO.

25 Ta država članica je v zvezi z drugim očitkom odgovorila, da NSO, ker nima pravne osebnosti, ne more biti upravičena do dobitka, ki je odvisen od narave izstopnih transakcij, ampak morajo biti do njega upravičeni njeni člani. Navedena država članica priznava, da ureditev, ki jo določa nacionalno pravo, teoretično odstopa od „načela predfinanciranja davka s strani prejemnika“, pri čemer pa meni, da to nima praktičnih posledic.

26 Veliko vojvodstvo Luksemburg je glede tretjega očitka menilo, da se ureditev, ki izhaja iz členov 14(2)(c) in 28 Direktive 2006/112, v obravnavanem primeru ne uporabi.

27 Ker Komisija s tem odgovorom ni bila zadovoljna, je 27. januarja 2012 izdala obrazloženo mnenje, v katerem je ohranila svoje stališče, navedeno v uradnem opominu, in Veliko vojvodstvo Luksemburg pozvala, naj sprejme potrebne ukrepe za uskladitev svoje zakonodaje z Direktivo 2006/112, zlasti s členom 2(1)(c), členom 132(1)(f), členom 1(2), drugi pododstavek, členom 168(a), členom 178(a), členom 14(2)(c) in členom 28 te direktive, v roku dveh mesecev od prejetja tega mnenja.

28 Ta država članica je na obrazloženo mnenje odgovorila v dopisu z dne 7. februarja 2012, pri čemer je ponovno izpodbijala utemeljenost očitkov, ki so bili naslovljeni nanjo, in ohranila svoje stališče, kot ga je navedla v odgovoru v dopisu z dne 8. junija 2011.

29 Vendar je Veliko vojvodstvo Luksemburg v dopisu z dne 26. marca 2012 navedlo, da se zavezuje sprejeti uredbo, s katero bo luksemburško zakonodajo uskladilo z Direktivo 2006/112, da bi izpolnilo zahteve iz prvega očitka, navedenega v obrazloženem mnenju, pri čemer je ohranilo svoje stališče glede drugega in tretjega očitka.

30 Komisija je v dopisu z dne 11. junija 2012 Veliko vojvodstvo Luksemburg pozvala, naj posreduje osnutek napovedane uredbe in časovni načrt njenega sprejetja.

31 Ta država članica je v dopisu z dne 4. septembra 2012 službam Komisije posredovala uredbo Velikega vojvodstva z dne 7. avgusta 2012, s katero je bil spremenjen člen 1 uredbe Velikega vojvodstva.

32 Vendar je Komisija menila, da z uredbo Velikega vojvodstva z dne 7. avgusta 2012 luksemburška zakonodaja ni bila usklajena z Direktivo 2006/112 v zvezi s tremi očitki, navedenimi v obrazloženem mnenju. Komisija je 20. februarja 2014 zaradi teh očitkov, ki so bili še vedno relevantni, napovedala vložitev tožbe.

Tožba

Prvi očitek: kršitev člena 2(1)(c) in člena 132(1)(f) Direktive 2006/112

Dopustnost prvega očitka

– *Trditve strank*

33 Veliko vojvodstvo Luksemburg meni, prvič, da je treba prvi očitek zavreči kot nedopusten, ker tožba Komisije temelji na očitku, ki je drugačen od očitka, navedenega v obrazloženem mnenju. Očitek, naveden v obrazloženem mnenju, naj bi se nanašal na to, da ureditev Velikega vojvodstva ne izključuje možnosti, da se storitve skupine, namenjene predvsem ali celo izključno obdavčljivim transakcijam, lahko oprostijo. Očitek, naveden v tožbi, pa naj bi se nanašal na to, da ureditev Velikega vojvodstva omogoča oprostitev storitev, ki jih opravlja NSO in ki so dodatno namenjene obdavčljivim transakcijam njihovih članov.

34 Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, drugič, da je Komisija kršila načelo lojalnega sodelovanja, ker se ni odzvala na spremembo uredbe Velikega vojvodstva avgusta 2012. Meni, da bi jo Komisija morala obvestiti o svojih morebitnih pomislekih glede tega, da je bila luksemburška zakonodaja s to spremembo usklajena z Direktivo 2006/112, ne pa da je 18 mesecev molčala in nato 20. februarja 2014 končno naznanila, da se je odločila vložiti tožbo pri Sodišču.

35 Komisija trdi, da sodna praksa Sodišča ne zahteva popolne skladnosti med očitki, navedenimi v izreku obrazloženega mnenja, in tožbenimi predlogi. Meni, da je prvi očitek v nasprotju s trditvami Velikega vojvodstva Luksemburg ohranil enak predmet in področje uporabe v obrazloženem mnenju in tožbi.

36 V zvezi z načelom lojalnega sodelovanja Komisija trdi, da je samo ona pristojna odločiti, ali je po koncu predhodnega postopka treba vložiti tožbo pri Sodišču, da to ugotovi domnevno neizpolnitev obveznosti. Komisija mora izbrati trenutek vložitve tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti, ne da bi morala spoštovati določen rok, razen če lahko predolgo trajanje predhodnega postopka povzroči kršitev pravice do obrambe, kar mora dokazati zadevna država članica.

– *Presoja Sodišča*

37 Na prvem mestu je treba spomniti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča predmet tožbe, ki je vložena v skladu s členom 258 PDEU, omejen s predhodnim postopkom, določenim v tem členu. Tožba mora torej temeljiti na enakih razlogih in trditvah, kot so navedeni v obrazloženem mnenju. Vendar ta zahteva ne more pomeniti, da je v vsakem primeru potrebna popolna skladnost med očitki, navedenimi v izreku obrazloženega mnenja, in tožbenimi predlogi, če predmet spora, kakor je bil opredeljen v obrazloženem mnenju, ni bil razširjen ali spremenjen (sodba z dne 9. aprila 2013, Komisija/Irska, C-85/11, EU:C:2013:217, točka 17 in navedena sodna praksa).

38 Vendar je treba ugotoviti, da v tej zadevi Komisija ni niti razširila niti spremenila predmeta spora, kakor je bil opredeljen v obrazloženem mnenju. Komisija je namreč tako v obrazloženem mnenju kot v tožbi jasno navedla, da meni, da je luksemburška zakonodaja v nasprotju s členom 2(1)(c) in členom 132(1)(f) Direktive 2006/112, ker dovoljuje oprostitev storitev NSO, ki niso neposredno potrebne za neobdavčljive ali oproščene dejavnosti njenih članov.

39 Na drugem mestu je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča Komisija na podlagi svoje presoje izbere čas vložitve tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti. Preudarki, na podlagi katerih je ta odločitev sprejeta, ne morejo vplivati na dopustnost te tožbe. Določbe iz člena 258 PDEU je treba uporabiti, ne da bi morala Komisija spoštovati določeni rok, razen če lahko predolgo trajanje predhodnega postopka zadevni državi članici oteži zavrnitev trditev Komisije in tako povzroči kršitev pravice do obrambe. Zainteresirana država članica mora dokazati vpliv takšnega predolgega trajanja (glej v tem smislu sodbo z dne 16. aprila 2015, Komisija/Nemčija, C-591/13, EU:C:2015:230, točka 14).

40 Vendar je treba ugotoviti, da v obravnavani zadevi Veliko vojvodstvo Luksemburg ni predložilo dokaza o takem vplivu.

41 Zgolj to, da je ta država članica po izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju, torej 27. marca 2012, spremenila ureditev, Komisiji ne preprečuje, da po tem datumu na podlagi načela lojalnega sodelovanja vloži tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti.

42 Prvi očitek je zato dopusten.

Utemeljenost

– Trditve strank

43 Komisija ugotavlja, da člen 1 uredbe Velikega vojvodstva določa pogoje za uporabo člena 44(1)(y) zakona o DDV. Na podlagi člena 2(a) in člena 3 uredbe Velikega vojvodstva so storitve, ki jih NSO opravi za svoje člane, oproščene DDV pod pogojem, da je promet brez davka članov te skupine, ki opravljajo tudi obdavčljive dejavnosti, največ 30 % ali v nekaterih primerih največ 45 % njihovega skupnega prometa brez davka. Uredba Velikega vojvodstva naj oprostitve DDV ne bi omejila samo na storitve, ki jih opravi NSO in ki so neposredno potrebne za dejavnosti njenih članov, ki se ne obdavčijo z DDV ali ki so oproščene, kar pomeni kršitev člena 132(1)(f) Direktive 2006/112. Tako opravljanje storitev bi v delu, v katerem ne izpolnjuje pogojev, navedenih v členu 132(1)(f) Direktive 2006/112, moralo biti obdavčeno na podlagi člena 2(1) te direktive.

44 Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da je Komisija s tem, da je menila, da je zadevna oprostitev rezervirana za člane NSO, ki opravljajo izključno dejavnosti, ki so oproščene ali niso predmet DDV, členu 132(1)(f) Direktive 2006/112 dodala pogoj, ki v njem ni določen. Ta država članica meni, da je to, da člani NSO opravljajo dejavnosti, ki so oproščene ali v zvezi s katerimi niso davčni zavezanci, zadosten pogoj za uporabo oprostitve, navedene v tem členu. Oprostitev, navedena v členu 132(1)(f) Direktive 2006/112, pa naj ne bi bila rezervirana za člane NSO, ki opravljajo izključno tako dejavnost.

45 Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da je namen luksemburške ureditve – ki določa, da lahko člani NSO opravljajo dejavnosti, ki so obdavčene do 30 % prometa – da postane v praksi uporabljiva ureditev, ki bi bila pod drugačnimi pogoji gospodarsko neizvedljiva. V zvezi s tem ta država članica meni, da skupni stroški članov NSO, ki nastanejo prek NSO, pomenijo splošne stroške in da zahteva po različnem obravnavanju DDV, ki se uporabi za storitve, ki jih opravi NSO, na podlagi tega, ali se te nanašajo na del, ki se določi za obdavčljive dejavnosti, ali na del, ki se določi za oproščene dejavnosti članov, ne bi bila realna glede na zapletenost ter praktične in upravne stroške, ki bi jih pomenila taka zahteva.

46 Veliko vojvodstvo Luksemburg poleg tega navaja, da je po dopisu Komisije z dne 11. junija 2012 uredba Velikega vojvodstva z dne 7. avgusta 2012 spremenila uredbo Velikega vojvodstva, pri čemer je njen člen 1 dopolnila z novim odstavkom.

– Presoja Sodišča

47 Najprej je treba poudariti, da se mora obstoj neizpolnitve obveznosti presojati na podlagi položaja države članice ob izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju, Sodišče pa ne more upoštevati poznejših sprememb (sodba z dne 28. januarja 2016, Komisija/Portugalska, C-398/14, EU:C:2016:61, točka 49).

48 V obravnavanem primeru se je rok, določen Velikemu vojvodstvu Luksemburg za uskladitev njegove ureditve z Direktivo 2006/112, iztekel 27. marca 2012. Sprememba člena 1 uredbe Velikega vojvodstva z uredbo Velikega vojvodstva z dne 7. avgusta 2012 je bila sprejeta šele na poznejši datum. Ta sprememba zato ni upoštevna za analizo prvega očitka.

49 Treba je torej preveriti skladnost uredbe Velikega vojvodstva s členom 2(1)(c) in členom 132(1)(f) Direktive 2006/112 v delu, v katerem določa, da so storitve, ki jih NSO opravi za svoje člane, oproščene DDV pod pogojem, da promet brez davka članov te skupine, ki opravljajo tudi obdavčljive dejavnosti, ne presega 30 % ali v nekaterih primerih celo 45 % njihovega skupnega prometa brez davka.

50 V zvezi s tem je iz ustaljene sodne prakse Sodišča razvidno, da je treba izraze, uporabljene za določitev oprostitev DDV iz člena 132 Direktive 2006/112, razlagati ozko, ker te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, da je vsaka storitev, ki jo opravi davčni zavezanec za plačilo, predmet tega davka. Vendar mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. Tako to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedenega člena 132, razlagati tako, da bi jim bil odvzet učinek. Namen sodne prakse Sodišča ni vsiliti razlago, zaradi katere oprostitev, ki so predvidene v tej določbi, v praksi skoraj ne bi bilo mogoče uporabiti (glej v tem smislu sodbo z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, točka 30 in navedena sodna praksa).

51 V skladu z besedilom člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 so pod nekaterimi pogoji oproščene storitve, ki jih za svoje člane opravijo neodvisne skupine oseb, „katerih dejavnosti so oproščene ali niso predmet DDV“, in so „neposredno namenjene za opravljanje njihove dejavnosti“. Vendar je iz njegovega besedila razvidno, da ta določba ne določa oprostitve za opravljanje storitev, ki niso neposredno potrebne za opravljanje oproščenih dejavnosti članov NSO ali dejavnosti, za katere ti člani niso davčni zavezanci.

52 Ker opravljanje teh storitev ne spada na področje uporabe oprostitve iz člena 132(1)(f) Direktive 2006/112, člen 2(1)(c) te direktive zahteva, da so storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo, predmet DDV.

53 V nasprotju s tem, kar trdi Veliko vojvodstvo Luksemburg, ta razlaga člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 ne odpravlja učinka oprostitve, ki ga določa ta določba. Natančneje, uporaba te oprostitve ni omejena na skupine, katerih člani opravljajo izključno dejavnost, ki je oproščena ali za katero niso davčni zavezanci. Tako se lahko ta oprostitev uporabi za storitve, ki jih opravi NSO, katere člani opravljajo tudi obdavčljive storitve, vendar zgolj, če so te storitve nujno potrebne za dejavnosti navedenih članov, ki so oproščene ali za katere niso davčni zavezanci.

54 Veliko vojvodstvo Luksemburg ni dokazalo, da je člen 132(1)(f) Direktive 2006/112 zaradi te zahteve praktično neuporabljiv. Na eni strani, kot je navedla generalna pravobranilka v točki 42 sklepnih predlogov, storitev, ki jih NSO opravi za svoje člane, ni treba nujno pripisati njenim skupnim stroškom in s tem skupku vseh njenih dejavnosti. Na drugi strani Veliko vojvodstvo Luksemburg ni dokazalo razlogov, iz katerih naj bi NSO glede na okoliščine primera zelo težko obračunala svoje storitve brez DDV na podlagi dela, ki ga dejavnosti, ki so oproščene tega davka ali za katere njeni člani niso davčni zavezanci, predstavljajo v celoti dejavnosti njenih članov.

55 Iz tega sledi, da je člen 44(1)(y) zakona o DDV ob upoštevanju člena 2(a) in člena 3 uredbe Velikega vojvodstva v nasprotju s členom 2(1)(c) in členom 132(1)(f) Direktive 2006/112, tako da je prvi očitek utemeljen.

Drugi očitek: kršitev člena 1(2), drugi pododstavek, člena 168(a) in člena 178(a) Direktive 2006/112

Trditve strank

56 Komisija, prvič, poudarja, da v skladu z besedilom člena 4 uredbe Velikega vojvodstva člani NSO, ki opravljajo storitve, obdavčene z DDV, lahko od DDV, ki ga dolgujejo zaradi teh obdavčljivih transakcij, odbijejo davek, ki je zaračunan NSO ali ki ga ta dolguje zaradi blaga in storitev, ki jih je NSO prejela za potrebe svojih dejavnosti. Vendar Komisija meni, da je iz člena 168(a) Direktive 2006/112 razvidno, da DDV lahko odbije zgolj davčni zavezanec, ki je naslovnik dobave ali izvedbe, obdavčene z DDV, in to zgolj od DDV, ki ga ta davčni zavezanec sam dolguje.

57 Komisija, drugič, trdi, da iz člena 4 uredbe Velikega vojvodstva ob upoštevanju upravne okrožnice izhaja, da lahko člani NSO pravico do odbitka DDV koristijo na podlagi transakcij, v zvezi s katerimi ne obstajajo računi, izdani na njihovo ime, s čimer se krši člen 178(a) Direktive 2006/112.

58 Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da je iz sodbe z dne 18. julija 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), razvidno, da lahko davčni zavezanec odbije DDV za zneske, ki so mu bili zaračunani za blago ali storitve, ki jih je koristil drug subjekt, če se dokaže, da so ti zneski povezani z obdavčljivo dejavnostjo davčnega zavezanca. Ta država članica iz tega sklepa, da je treba za določitev pravice do odbitka identificirati subjekt, ki dejansko krije navedene zneske, in ugotoviti, ali so ti zneski povezani z obdavčljivo dejavnostjo davčnega zavezanca. V zvezi s tem ta država članica trdi, da čeprav so računi formalno izdani NSO, zneske in z njimi povezan DDV krijejo člani NSO v višini svoje udeležbe v skupini.

59 Dalje, Veliko vojvodstvo Luksemburg meni, da bi sprejetje drugega očitka, ki ga navaja Komisija, pomenilo kršitev načela davčne nevtralnosti. Če bi bila pravica do odbitka DDV članom NSO zavrnjena, pri čemer zadnjenavedena tega davka ne bi mogla dobiti nazaj, bi navedeni člani nosili dodaten strošek DDV.

60 Glede zahtev, ki se nanašajo na imetje računa, Veliko vojvodstvo Luksemburg poudarja, da je Sodišče v sodbi z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), pravico do odbitka DDV priznalo davčnemu zavezancu, ki ni imel računa, izdanega na svoje ime. Ta država članica meni, da je zahteva, naložena davčnemu zavezancu, ki uveljavlja oprostitev, da ima račun, upravičena predvsem z odvračanjem tveganja, da bi se z njim izvedla goljufija ali zloraba z morebitnim dvojnim odbitkom. V zvezi s tem ta država članica trdi, da glede na to, da NSO niso upravičene do nobenega odbitka DDV, torej ni nobenega tveganja dvojnega odbitka DDV.

Presoja Sodišča

61 Najprej je treba poudariti, da je iz oprostitve, določene v členu 132(1)(f) Direktive 2006/112, razvidno, da je NSO v celoti davčna zavezanka, ki je ločena od svojih članov. Iz besedila te določbe je razvidno, da je NSO avtonomna in da zato storitve opravlja neodvisno v smislu člena 9 Direktive 2006/112. Dalje, če storitve, ki jih opravlja NSO, ne bi bile storitve, ki jih opravlja davčni zavezanec, ki deluje kot tak, te storitve ne bi bile obdavčene z DDV v skladu s členom 2(1)(c) Direktive 2006/112. Te storitve zato ne bi mogle biti predmet oprostitve, kot je ta iz člena 132(1)(f) te direktive, kot je navedla generalna pravobranilka v točki 50 sklepnih predlogov.

62 Ob upoštevanju teh uvodnih ugotovitev je treba ugotoviti, ali je uredba Velikega vojvodstva v nasprotju s členom 1(2), drugi pododstavek, členom 168(a) in členom 178(a) Direktive 2006/112 v delu, v katerem ta uredba članom NSO, ki opravljajo storitve, obdavčene z DDV, dovoljuje, da od DDV, ki ga dolgujejo zaradi teh obdavčljivih transakcij, odbijejo davek, ki je zaračunan NSO ali ki ga ta dolguje zaradi blaga in storitev, ki jih je NSO prejela za potrebe svojih dejavnosti.

63 Prvič, na eni strani je treba poudariti, da lahko na podlagi člena 168(a) Direktive 2006/112 davčni zavezanec od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali opravil drug davčni zavezanec. Iz tega izhaja, da je v nasprotju s to določbo, da se članom NSO dovoli, da od DDV, ki so ga dolžni plačati, odbijejo DDV, ki so ga dolžni plačati ali so ga plačali za blago in storitve, dobavljene ali opravljene za NSO.

64 Te ugotovitve ni mogoče izpodbiti s sodbo z dne 18. julija 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), na katero se sklicuje Veliko vojvodstvo Luksemburg in v kateri je Sodišče v točkah od 24 do 26 in 29 v bistvu razsodilo, da je davčni zavezanec, ki je ustanovil pokojninski sklad, ki je pravno in davčno ločen subjekt, v skladu z zahtevo, ki jo temu subjektu kot delodajalcu določa nacionalna zakonodaja, upravičen do odbitka DDV, ki ga je plačal za storitve v zvezi z upravljanjem in

delovanjem tega sklada. Kot je razvidno iz točke 25 navedene sodbe, je davčni zavezanec sam pridobil zadevne storitve, obdavčene z DDV, za zagotovitev upravljanja pokojnin svojih zaposlenih in upravljanja premoženja pokojninskega sklada, ki je bil ustanovljen za zagotovitev zadevnih pokojnin. Iz te sodbe torej ni mogoče sklepati, da lahko člani NSO odbijejo DDV za blago in storitve, ki jih je prejela skupina, saj bi lahko pravico do odbitka tega DDV eventualno uveljavljala zgolj ta skupina.

65 Na drugi strani je treba zavrniti trditve Velikega vojvodstva Luksemburg, ki se nanašajo na kršitev načela davčne nevtralnosti. V skladu s tem načelom je namen sistema odbitkov, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti (sodba z dne 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, točka 35). Skupni sistem DDV torej zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti obdavčijo popolnoma nevtralno, če se zanje načeloma plačuje DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 27).

66 Tako ni v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, da se na podlagi člena 168(a) Direktive 2006/112 zavrne pravica do odbitka članom NSO v zvezi z DDV, ki to skupino bremeni na podlagi storitev, ki jih je opravila, ki so oproščene na podlagi člena 132(1)(f) Direktive 2006/112 in ki torej zato ne omogočajo nobenega odbitka. Če pa taka NSO opravlja storitve, ki niso oproščene, je treba poudariti, da lahko v skladu z navedenim načelom navedena skupina, in ne njeni člani, osebno koristi pravico do odbitka DDV, s katerim so bile obremenjene vstopne transakcije.

67 Drugič, iz člena 178(a) Direktive 2006/112 ob upoštevanju njenega člena 226(5) in člena 168(a) je razvidno, da mora davčni zavezanec, da bi lahko uveljavil pravico do odbitka, imeti račun, na katerem je njegovo ime navedeno kot ime pridobitelja ali prejemnika. Luksemburška ureditev je tako v delu – v katerem članom NSO dovoljuje, da od DDV, ki ga sami dolgujejo, na podlagi računa, izdanega na ime te skupine, odbijejo DDV, ki je bil zaračunan tej skupini – v nasprotju s členom 178(a) Direktive 2006/112.

68 Navesti je treba, da je sklicevanje Velikega vojvodstva Luksemburg na sodbo z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), v zvezi s tem neupoštevno, ker se okoliščine zadeve, v kateri je bila izrečena ta sodba, zelo razlikujejo od okoliščin iz obravnavane zadeve. Med drugim je iz točke 81 navedene sodbe namreč razvidno, da drugače od NSO, ki je davčna zavezanka za DDV in katere vsi člani opravljajo gospodarsko dejavnost, skupnost, ki jo sestavlja dejansko solastništvo med zakoncema, iz zadeve, v kateri je bila izrečena sodba z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), ni bila davčna zavezanka in da je zgolj eden od zakoncev opravljal gospodarsko dejavnost.

69 V preostalem pa je treba ugotoviti, da Komisija ni dokazala, da je zadevna luksemburška ureditev v nasprotju s členom 1(2), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, ki določa načelo, v skladu s katerim se DDV obračuna pri vsaki transakciji, ne da bi se posebej obravnavala pravica do odbitka, ki je določena v členu 167 in členu 168(a) te direktive, pod pogoji, določenimi med drugim v njenem členu 178.

70 Iz zgoraj navedenih preudarkov je razvidno, da je člen 4 uredbe Velikega vojvodstva ob upoštevanju upravne okrožnice v delu, v katerem se ta nanaša na člen 4 uredbe Velikega vojvodstva, v nasprotju s členom 168(a) in členom 178(a) Direktive 2006/112 ter da je drugi očitek torej utemeljen. V preostalem je treba ta očitek zavrniti.

Tretji očitek: kršitev člena 14(2)(c) in člena 28 Direktive 2006/112

Dopustnost tretjega očitka

– *Trditve strank*

71 Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da je treba tretji očitek zavrniti kot nedopusten, ker se nanaša izključno na obvestilo COBMA. Opozarja, da mora biti predmet tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti neizpolnitev zadevne države članice. Vendar naj Komisija ne bi dokazala, da je COBMA državni organ, ki izvaja javne pristojnosti.

72 Komisija navaja, da iz besedila obvestila COBMA izhaja, da je administration de l'Enregistrement et des Domaines (luksemburška davčna uprava), ki je državni organ, soavtorica tega obvestila. Ta institucija navaja tudi, da vsebina tega obvestila potrjuje, da ne gre zgolj za priporočila ali nasvete zadevnim subjektom, ampak za način, na katerega je treba zakonodajo, ki se nanaša na NSO, harmonizirano razlagati in uporabljati. Komisija vsekakor meni, da obvestilo COBMA izraža splošno prakso luksemburške davčne uprave.

– *Presoja Sodišča*

73 Najprej je treba spomniti, da je upravna praksa države članice lahko predmet tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti, če je v neki meri ustaljena in splošna (sodba z dne 22. septembra 2016, Komisija/Češka republika, C-525/14, EU:C:2016:714, točka 14). Veliko vojvodstvo Luksemburg pa ni izpodbijalo trditve Komisije, da obvestilo COBMA izraža splošno prakso luksemburške davčne uprave.

74 Iz tega sledi, da je predmet tretjega očitka neizpolnitev obveznosti Velikega vojvodstva Luksemburg in da je treba torej ugovor nedopustnosti v zvezi z njim zavrniti.

Utemeljenost

– *Trditve strank*

75 Komisija ugotavlja, da je na podlagi obvestila COBMA transakcija, s katero eden od članov NSO stroške, ki jih nosi na svoje ime, vendar za račun NSO, pripiše NSO, izključena iz področja uporabe DDV.

76 Vendar Komisija meni, da taka transakcija spada na področje uporabe DDV na podlagi člena 14(2)(c) in člena 28 Direktive 2006/112. Meni, da je treba vsako pridobitev blaga ali storitev, ki jo za račun NSO opravi eden od njenih članov v svojem imenu, s stališča DDV obravnavati kot dve enaki pridobitvi blaga ali storitev, ki sta izvedeni zaporedno in ki spadata na področje uporabe DDV. V zvezi s tem se sklicuje na sodbo z dne 14. julija 2011, Henfling in drugi (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Veliko vojvodstvo Luksemburg v zvezi s tem poudarja, da se zadevni del obvestila COBMA ne nanaša na NSO, ki imajo pravno osebnost, ampak zgolj na NSO, ki nimajo pravne osebnosti.

78 Ta država članica meni, da analogija, ki jo Komisija navaja med zadevo, v kateri je bila izrečena sodba z dne 14. julija 2011, Henfling in drugi (C-464/10, EU:C:2011:489), in obravnavano zadevo, ni upoštevna, ker gre za bistveno različna položaja. V zvezi s tem poudarja, da NSO, ki nima pravne osebnosti, ne more ravnati neodvisno, ampak zgolj prek člana, ki ravna v njenem imenu, ter da transakcije med NSO in tem članom niso nujno transakcije med dvema različnima subjektoma. V tem kontekstu ta država članica vzpostavlja vzporednico s splošnimi skladi v smislu Direktive 2009/65/ES

Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. julija 2009 o usklajevanju zakonov in drugih predpisov o kolektivnih naložbenih podjemih za vlaganja v prenosljive vrednostne papirje (KNPVP) (UL 2009, L 302, str. 32), ki naj bi prav tako lahko nastopali zgolj prek družbe za upravljanje in naj bi bili torej izključeni iz področja uporabe DDV.

79 Veliko vojvodstvo Luksemburg meni, da je lahko razmerje med NSO in njenimi člani, odvisno od pogodbenih določb, ki veljajo za NSO, podobno razmerju med člani konzorcija, kot ga je sodišče ugotovilo v sodbi z dne 29. aprila 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). Sodišče naj bi v navedeni zadevi menilo, da dela, ki jih je vsak od članov konzorcija opravil v okviru konzorcija in za račun konzorcija, ne pomenijo obdavčljivih transakcij.

– *Presoja Sodišča*

80 Najprej, glede obsega izpodbijanega dela obvestila COBMA je treba ugotoviti, da iz besedila tega dela ne izhaja nedvoumno, da se nanaša zgolj na položaj NSO, ki nimajo pravne osebnosti, kot trdi Veliko vojvodstvo Luksemburg. Kot trdi Komisija, se zdi, da del tega obvestila, v katerem je navedeno „kadar neposredne povezave med skupino in tretjimi osebami ni mogoče vzpostaviti zaradi poslovnih ali pravnih razlogov“, kaže, da to ni tako. Vendar vprašanje, ali se navedeni del uporablja za NSO, ki imajo pravno osebnost, vsekakor ni upoštevno za presojo tretjega očitka.

81 Tretji očitek se namreč nanaša na položaj, v katerem član NSO pridobi blago ali storitve za svoje ime in za račun NSO.

82 Vendar je NSO, kot je razvidno iz točke 61 te sodbe, v celoti davčna zavezanka, ki je ločena od svojih članov, ki so tudi davčni zavezanci. Transakcije med NSO, ki deluje samostojno, in enim od njenih članov, je treba obravnavati kot transakcije med dvema subjektoma, ki spadata na področje uporabe DDV. Razlaga Velikega vojvodstva Luksemburg, da transakcije med NSO in enim od njenih članov niso nujno transakcije med dvema različnima davčnima zavezancema, ker lahko prvonavedena nastopa zgolj prek svojih članov, in vzporednica, ki jo v tem kontekstu vzpostavlja s splošnimi skladi, zato v obravnavanem primeru nista upoštevni.

83 Iz tega sledi, da transakcija, s katero eden od članov NSO stroške, ki jih nosi na svoje ime, vendar za račun NSO, pripiše NSO, spada na področje uporabe DDV.

84 Ta ugotovitev je potrjena s členom 14(2)(c) in členom 28 Direktive 2006/112, katerih kršitev Komisija zatrjuje v okviru tretjega očitka.

85 Člen 28 Direktive 2006/112 določa, da se šteje, da je davčni zavezanec, ki pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu in za račun druge osebe, te storitve prejel in opravil sam.

86 Tako ta določba ustvarja pravno fikcijo, da sta identični storitvi opravljeni zaporedno. V skladu s to fikcijo se za subjekt, ki posreduje pri opravljanju storitev in je komisionar, šteje, da je najprej prejel zadevne storitve od subjekta, za račun katerega deluje in ki je komitent, nato pa je te storitve sam opravil za stranko (sodba z dne 14. julija 2011, Henfling in drugi, C-464/10, EU:C:2011:489, točka 35).

87 Ker člen 28 Direktive 2006/112 spada pod naslov IV te direktive, „Obdavčljive transakcije“, obe zadevni izvedbi storitve spadata na področje uporabe DDV. Iz tega izhaja, da je – če je izvedba storitve, pri kateri gospodarski subjekt posreduje, obdavčena z DDV – tudi pravno razmerje med tem gospodarskim subjektom in gospodarskim subjektom, za račun katerega deluje, obdavčeno z DDV (glej po analogiji sodbo z dne 14. julija 2011, Henfling in drugi, C-464/10, EU:C:2011:489, točka 36).

88 Enako razlogovanje se uporabi v zvezi s pridobitvijo blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup, v skladu s členom 14(2)(c) Direktive 2006/112, ki je tudi umeščen pod naslov IV te direktive. Ta določba torej ustvarja pravno fikcijo dveh identičnih dobav blaga, ki se izvedeta zaporedno in spadata na področje uporabe DDV.

89 Kadar član NSO v svojem imenu, vendar za račun NSO, pridobi blago na podlagi člena 14(2)(c) Direktive 2006/112 ali storitve na podlagi njenega člena 28, povračilo s tem povezanih stroškov s strani skupine pomeni transakcijo, ki spada na področje uporabe DDV.

90 Tudi analogijo z zadevo, v kateri je bila izrečena sodba z dne 29. aprila 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), na katero se sklicuje Veliko vojvodstvo Luksemburg, je treba zavrniti. NSO je drugače kot konzorcij iz te zadeve, kot je razvidno iz točk 61 in 82 te sodbe, davčna zavezanka, ki je ločena od svojih članov.

91 Obvestilo COBMA je – ker določa, da je transakcija, s katero eden od članov NSO stroške, ki jih nosi na svoje ime, vendar za račun NSO, pripiše NSO, izključena iz področja uporabe DDV – v nasprotju s členom 14(2)(c) in členom 28 Direktive 2006/112, zato je tretji očitek utemeljen.

92 Iz zgornjih preudarkov izhaja, da Veliko vojvodstvo Luksemburg s tem, da je določilo ureditev DDV za NSO – kot je opredeljena, prvič, s členom 44(1)(y) zakona o DDV ob upoštevanju člena 2(a) in člena 3 uredbe Velikega vojvodstva, drugič, s členom 4 te uredbe ob upoštevanju upravne okrožnice v delu, v katerem se ta nanaša na navedeni člen 4, in tretjič, z obvestilom COBMA – ni izpolnilo obveznosti, ki jih ima na podlagi člena 2(1)(c), člena 132(1)(f), člena 168(a), člena 178(a), člena 14(2)(c) in člena 28 Direktive 2006/112.

Stroški

93 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Komisija predlagala, naj se Velikemu vojvodstvu Luksemburg naloži plačilo stroškov, in ker Veliko vojvodstvo Luksemburg s tožbenimi razlogi ni uspelo, se mu naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. **Veliko vojvodstvo Luksemburg s tem, da je določilo ureditev davka na dodano vrednost za neodvisne skupine oseb – kot je opredeljena, prvič, s členom 44(1)(y) prečiščenega besedila zakona z dne 12. februarja 1979 o davku na dodano vrednost ob upoštevanju člena 2(a) in člena 3 uredbe Velikega vojvodstva z dne 21. januarja 2004 o oprostitvi DDV za storitve, ki jih neodvisne skupine oseb opravijo za svoje člane, drugič, s členom 4 te uredbe ob upoštevanju upravne okrožnice št. 707 z dne 29. januarja 2004 v delu, v katerem se ta nanaša na navedeni člen 4, in tretjič, z obvestilom z dne 18. decembra 2008, ki ga je pripravila delovna skupina pri odboru za spremljanje trgov (COBMA) s soglasjem administration de l'Enregistrement et des Domaines (luksemburška davčna uprava) – ni izpolnilo obveznosti, ki jih ima na podlagi člena 2(1)(c), člena 132(1)(f), člena 168(a), člena 178(a), člena 14(2)(c) in člena 28 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010.**

2. **V preostalem se tožba zavrne.**

3. **Velikemu vojvodstvu Luksemburg se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi