GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2016 m. spalio 6 d.[1]

Byla C-274/15

Europos Komisija
prieš

Liuksemburgo Didžiąją Hercogystę

„Mokesčių teisė — Pridėtinės vertės mokestis — Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies f punktas — Tam tikrų grupių paslaugų teikimo savo nariams neapmokestinimas — Paslaugų, kurios yra tiesiogiai būtinos vykdant nuo mokesčio atleistą ar neapmokestinamą veiklą, teikimas — Grupės narių mokesčio atskaita — Nario veikimas savo vardu grupės naudai“

I – Įžanga

1. Šis Europos Komisijos ieškinys Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei pareikštas dėl įvairių šios valstybės narės PVM nuostatų, susijusių su neapmokestinimu, numatytu 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos[2] (toliau – PVM direktyva)[3] 132 straipsnio 1 dalies f punkte, apimties. Šio neapmokestinimo pagrindas – Sąjungos teisės aktų leidėjo sprendimas neapmokestinamas paslaugas teikiančioms įmonėms, pavyzdžiui, ligoninėms, gydytojams, arba mokykloms, iš esmės neleisti atlikti mokesčio atskaitos. Taigi šių įmonių teikiamos paslaugos neapmokestinamos, tačiau jų gaunamos paslaugos tebėra apmokestinamos PVM. Galiausiai dėl to paslauga galutiniam vartotojui yra neapmokestinama tik iš dalies, nes apskaičiuojant kainą reguliariai atsižvelgiama į neatskaitomą PVM ir taip paslaugos gavėjas jį netiesiogiai sumoka.

2. Dėl to, kad šiems verslo subjektams neleidžiama atlikti atskaitos, (apmokestinamų) paslaugų, kurias jie galėtų teikti patys, dalies pirkimas gali neigiamai paveikti kainodarą tiek, kiek neleidžiama atskaityti PVM. Todėl įprastai yra ekonominis interesas šias paslaugas teikti pačiam, o ne pirkti iš kito verslo subjekto kaip apmokestinamas paslaugas. Dėl to dabartinėje PVM sistemoje taikant neapmokestinimą be teisės į atskaitą neapmokestinamas paslaugas teikiantis verslo subjektas traktuojamas kaip galutinis vartotojas, kuris taip pat neturi mokėti PVM, tačiau neturi ir teisės į atskaitą, net jei teikia mokamas paslaugas arba parduoda prekes.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — OL L 347, 2006, p. 1

3 — Šio neapmokestinimo klausimą ir jo daugybę faktinių aplinkybių Teisingumo Teismas per pastaruosius dešimtmečius nagrinėjo iš viso tik tris kartus: 1989 m. birželio 15 d. Sprendimas *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, EU:C:1989:246), 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621) ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713). Šiuo metu Teisingumo Teisme nagrinėjamos keturios su tuo susijusios bylos. Be šio proceso, tai yra bylos C-326/15 (*DNB Banka*), C-605/15 (*Aviva*) ir C-616/15 (*Komisija / Vokietija*).

3. Vis dėlto, kadangi neapmokestinamas paslaugas teikiantiems verslo subjektams gali susiklostyti situacijų, kai ekonomiškai naudinga arba netgi privaloma atskiras paslaugų dalis teikti ne vieniems, o kartu su kitais taip pat neapmokestinamas paslaugas teikiančiais verslo subjektais (pavyzdžiui, keli gydytojai bendrai naudojasi medicinos įranga), pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą šis grupės paslaugų teikimas savo nariams taip pat yra neapmokestinamas. Taigi atskaitos netaikymas nedaro įtakos kainodarai tiek, kiek išlieka neapmokestinimo galutiniam vartotojui mastas, neatsižvelgiant į tai, ar neapmokestinamas paslaugas teikiantis verslo subjektas visą paslaugą suteikė vienas, ar kartu su kitais neapmokestinamas paslaugas teikiančiais verslo subjektais.

4. Šiame procese prašoma išsiaiškinti, ar nustačiusi šį neapmokestinimą ir kitas atitinkamas nuostatas, kiek tai susiję su Sąjungos teise PVM srityje, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pažeidė konkurenciją ir nuėjo per toli, siekdama apginti savo verslo subjektų ekonominius interesus.

II – Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

5. PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje apibūdinama pridėtinės vertės apmokestinimo koncepcija:

„Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.“

6. Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą PVM apmokestinamas „paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“. Pagal šios nuostatos a punktą tai taikoma ir „prekių tiekimui“.

7. Pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą valstybės narės PVM neturi apmokestinti šių sandorių:

„nepriklausomų asmenų grupių, kurių veikla neapmokestinama PVM arba kuriems vykdant veiklą jie yra neapmokestinamieji asmenys, paslaugų savo nariams teikimas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai būtinos jų nariams vykdant šią veiklą ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrų išlaidų dalį, jei taip neapmokestinant neiškraipoma konkurencija <…>.“

8. Dėl prie sandorio sąnaudų sudedamųjų dalių priskirtinos PVM atskaitos (pirkimo mokesčio atskaita) PVM direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<…>“

9. Dėl atskaitos procedūros PVM direktyvos [4] 178 straipsnyje nustatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<…>“

10. Galiausiai PVM direktyvoje dar pateiktos konkrečios nuostatos dėl sandorių, už kuriuos numatyta mokėti komisinį atlyginimą; šioje byloje jos yra svarbios. Pirma, tai yra 14 straipsnio 2 dalis, kurioje dėl prekių tiekimo nustatyta:

„2. Be 1 dalyje nurodyto sandorio, prekių tiekimu laikomas bet kuris iš šių sandorių:

<…>

c) prekių perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas.“

11. Antra, PVM direktyvos 28 straipsnyje dėl paslaugų nustatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats.“

12. Visos esminės nuostatos jau buvo išdėstytos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštojoje Tarybos direktyvoje 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas [5] (toliau – Šeštoji direktyva), kuri buvo iš naujo kodifikuota PVM direktyva. Todėl šioje byloje taip pat reikia atsižvelgti į su ja susijusią Teisingumo Teismo praktiką.

Liuksemburgo teisė

13. 1979 m. vasario 12 d. Įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – Liuksemburgo PVM įstatymas) 44 straipsnio 1 dalies y punkte numatytas neapmokestinimas, tapatus numatytajam PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto tekste prancūzų kalba.

14. Siekdama patikslinti šio neapmokestinimo taikymą 2004 m. sausio 21 d. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė priėmė nutarimą dėl nepriklausomų asmenų grupių paslaugų teikimo savo nariams neapmokestinimo PVM (toliau – Liuksemburgo nutarimas).

15. Pagal Liuksemburgo nutarimo 1 straipsnį nepriklausoma asmenų grupė, kaip ji suprantama pagal Liuksemburgo PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies y punktą, turi turėti juridinio asmens statusą (a punktas) arba savo narių ir trečiųjų šalių atžvilgiu veikti savo vardu (b punktas). 2012 m. rugpjūčio 7 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nutarimu ši nuostata buvo papildyta 2 dalimi. Joje numatyta, kad nutarimas netaikomas nepriklausomoms grupėms, kurių teikiamos paslaugos iš esmės yra skirtos vieno ar kelių narių apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti.

4 — Redakcija prieš iš dalies pakeičiant 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos dėl sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklių (OL L 189, 2010, p. 1), pagal jos 2 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą taikoma tik nuo 2013 m. sausio 1 d., todėl šioje byloje nesvarbi.

5 — OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

16. Liuksemburgo nutarimo 2 straipsnyje nustatytos neapmokestinimo pagal Liuksemburgo PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies y punktą sąlygos. a punkto pirmame sakinyje nustatyta, kad grupės veiklą turi sudaryti tik paslaugos, tiesiogiai būtinos nariams vykdant veiklą. Narių veikla turi būti neapmokestinama arba jie patys turi būti neapmokestinamieji asmenys. Tačiau pagal a punkto antrą sakinį šią sąlygą tenkina ir asmenys, kurie, vykdydami neapmokestinamą veiklą arba vykdydami veiklą kaip neapmokestinamieji asmenys, taip pat vykdo apmokestinamuosius sandorius, jeigu jie neviršija 30 % visos apyvartos. Liuksemburgo nutarimo 3 straipsnyje dėl šios apyvartos ribos pateiktos išsamesnės nuostatos, pagal kurias tam tikromis aplinkybėmis ši riba gali siekti iki 50 %.

17. Be to, pagal Liuksemburgo nutarimo 4 straipsnį šiems asmenims leidžiama atskaityti PVM, kuris įtrauktas į *grupei* už jos pirktas paslaugas išrašytą sąskaitą faktūrą. Pagal 2004 m. sausio 29 d. Administracinį aplinkraštį Nr. 707 (toliau – Liuksemburgo administracinis aplinkraštis), kuriame visų pirma nurodyti šiuo tikslu narių pateiktini dokumentai, šiuo teisės į atskaitą perdavimu siekiama užtikrinti mokesčių neutralumą.

18. Galiausiai 2008 m. gruodžio 18 d. *Comité d'Observation des Marchés* (*CObMa*, Rinkos stebėjimo komitetas) veikiančios PVM darbo grupės raštas, kuris, sprendžiant iš teksto, buvo suderintas su *Administration de l'Enregistrement et des Domaines* (Liuksemburgo mokesčių administratorius), taip pat susijęs su nepriklausomų asmenų grupių neapmokestinimu (toliau – *CObMa* raštas). Be to, nagrinėjamas klausimas, koks asmuo turi būti nurodomas trečiojo asmens išrašytoje sąskaitoje faktūroje, susijusioje su bendromis išlaidomis, kai grupė neturi juridinio asmens statuso. Šiuo atveju aišku, kad tuo atveju, kai narys savo vardu grupės naudai perka paslaugas iš trečiųjų šalių, bendros grupės išlaidos nepatenka į PVM teisės taikymo sritį.

III – Faktinės ginčo aplinkybės

19. 2011 m. balandžio 7 d. raštu Komisija Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei pranešė, kad turi abejonių dėl įvairių Liuksemburgo nuostatų, susijusių su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo įgyvendinimu, atitikties Sąjungos teisei.

20. Komisija savo 2012 m. sausio 27 d. pagrįstoje nuomonėje nurodė, kad jos abejonės nebuvo išsklaidytos, ir paprašė Liuksemburgo Didžiąją Hercogystės per du mėnesius imtis reikiamų veiksmų, kad savo teisės aktus priderintų prie Sąjungos teisės reikalavimų.

21. Komisija teigia, jog, pirma, būtent Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nesilaiko PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto nuostatos tuo aspektu, kad savo neapmokestinimą taiko ir tais atvejais, kai grupės teikiama paslauga *nėra* tiesiogiai būtina nariui vykdant veiklą, kuri atleista nuo PVM arba juo neapmokestinama. Antra, PVM direktyvos 168 straipsnio a punktui ir 178 straipsnio a punktui prieštarauja tai, kad grupės nariams suteikiama teisė į atskaitą už perkamas paslaugas, kurios teikiamos ir į sąskaitą faktūrą įtraukiamos ne nariams, o grupei. Trečia, kai paslaugą perka narys grupės naudai, šis pirkimas pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktą ir 28 straipsnį turi būti traktuojamas kaip dvi viena po kitos suteiktos paslaugos ir negali būti laikomas nereikšmingu PVM aspektu.

IV – Procesas Teisingumo Teisme

22. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė per nustatytą terminą neįvykdė Komisijos prašymo, todėl 2015 m. birželio 8 d. Komisija pagal SESV 258 straipsnio 2 dalį Teisingumo Teismui pareiškė ieškinį; jame prašo:

— nustatyti, kad Liuksemburgo PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies y punktu, Liuksemburgo nutarimo 1–4 straipsniais, Liuksemburgo administraciniu aplinkraščiu, kiek jis susijęs su Liuksemburgo nutarimo 1–4 straipsniais, ir *CObMa* raštu formuodama PVM sistemą, taikomą nepriklausomoms asmenų grupėms, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįvykdė savo iš PVM direktyvos kylančių įsipareigojimų, visų pirma pažeidė šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto ir 132 straipsnio 1 dalies f punkto, 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos, 168 straipsnio a punkto ir 178 straipsnio a punkto, 14 straipsnio 2 dalies c punkto ir 28 straipsnio nuostatas,

— priteisti iš Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės bylinėjimosi išlaidas.

23. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė prašo:

— atmesti Komisijos ieškinį kaip iš dalies nepriimtiną ir kitais aspektais nepagrįstą, o jei šis prašymas būtų netenkinamas – kaip visiškai nepagrįstą;

— priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

24. Byla, dalyvaujant šalims, iš pradžių buvo nagrinėjama rašytinio proceso tvarka; 2016 m. birželio 30 d. buvo surengtas ir teismo posėdis.

V – Vertinimas

A – *Dėl ieškinio pirmojo motyvo: grupės narių naudojimasis paslaugomis*

25. Pirmajame ieškinio motyve Komisija teigia, kad buvo pažeistos PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto ir 132 straipsnio 1 dalies f punkto nuostatos.

26. Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą PVM turi būti apmokestinamos iš esmės visos apmokestinamųjų asmenų paslaugos. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyta galimybė neapmokestinti nepriklausomų grupių savo nariams teikiamų paslaugų. Tačiau ją galima taikyti, be kita ko, tik tuomet, kai teikiamos paslaugos yra tiesiogiai būtinos nariams vykdant veiklą, kuri yra neapmokestinama PVM arba nepatenka į PVM taikymo sritį.

27. Komisijos nuomone, pagal Liuksemburgo nutarimo 2 straipsnio a punktą ir 3 straipsnį Liuksemburgo PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies y punkte numatytas neapmokestinimas taikomas ir tuomet, kai grupės suteiktas paslaugas narys naudoja *apmokestinamajai* veiklai, jei apmokestinamosios veiklos apyvarta neviršija 30 %, o tam tikrais atvejais – 45 % visos apyvartos.

1. Ieškinio pirmojo motyvo priimtinumas

28. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pirmąjį ieškinio motyvą laiko nepriimtinu.

29. Pirmiausia ji mano, kad Komisija pirmajame ieškinio motyve išplėtė bylos dalyką, palyginti su pagrįsta nuomone. Nuomonėje buvo reiškiamas priekaištas tik dėl to, kad neapmokestinamos ir tos grupės paslaugos, kurios skirtos pirmiausia arba tik narių apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti, o ieškinys šiuo priekaištu neapsiriboja. Jame Komisija apskritai kritikuoja tai, kad gali būti neapmokestinamos grupės paslaugos, susijusios su nario apmokestinamaisiais sandoriais.

30. Remiantis nusistovėjusia teismo praktika, pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dalykas nustatomas Komisijos pagrįstoje nuomonėje, todėl ieškinys turi būti grindžiamas tais pačiais motyvais ir argumentais kaip ir ši nuomonė [6]. Vis dėlto Komisija ieškinyje gali patikslinti savo pirminius kaltinimus, jei taip neišplečiamas ginčo dalykas [7].

31. Iš Komisijos pagrįstos nuomonės aiškiai matyti, kad ji mano, jog Liuksemburgo teisėje nesilaikoma PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytos sąlygos, pagal kurią grupė turi teikti paslaugas, tiesiogiai būtinas nariui vykdant veiklą, kuri yra neapmokestinama PVM arba kurią vykdydamas jis yra neapmokestinamasis asmuo [8]. Tiek, kiek Komisija ieškinyje dėl šio ginčo dalyko aiškiai nurodo, kad Liuksemburgo nuostatos reiškia pažeidimą visais atvejais, kai paslaugos skirtos nario apmokestinamajam sandoriui, ji tik tiek, kiek leistina, patikslina savo jau pirma suformuluotą kaltinimą.

32. Be to, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė Komisijos veiksmuose per pirminę procedūrą įžvelgia lojalaus bendradarbiavimo principo, kurio laikytis ji įpareigojama ESS 4 straipsnio 3 dalyje, pažeidimą. Didžioji Hercogystė – pasibaigus Komisijos pagrįstoje nuomonėje nustatytam terminui – Komisijai pranešė apie Liuksemburgo nutarimo [9] 1 straipsnio papildymą kaip reakciją į pirmąjį pagrįstoje nuomonėje pareikštą kaltinimą. Tačiau Komisija per 18 mėnesių, kol pranešė ketinanti paduoti ieškinį, dėl šio pakeitimo nepareiškė jokių išlygų.

33. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Komisija iš esmės pati nusprendžia, kada pareikšti ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo [10]. Šioje byloje taip pat negalima įžvelgti išimtinio atvejo, kai Komisija savo veiksmais per pirminę procedūrą būtų galėjusi pažeisti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teisę į gynybą. Visų pirma Komisija neprivalo prieš pareikšdama ieškinį pateikti nuomonę dėl teisinių gynybos priemonių, kurių atitinkama valstybė narė ėmėsi tik pasibaigus pagrįstoje nuomonėje nustatytam terminui, tinkamumo. Nes tik baigiantis šiam terminui valstybėje narėje buvusi teisinė padėtis svarbi vertinant, ar buvo neįvykdyti įsipareigojimai [11], o kartu – ar pagrįstas ieškinys.

34. Taigi pirmasis ieškinio motyvas yra priimtinas.

2. Ieškinio pirmojo motyvo pagrįstumas

35. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė papildomame prašyme teigia, kad pirmasis ieškinio motyvas taip pat yra iš esmės nepagrįstas.

6 — Žr., be kitų, 1982 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *Komisija / Danija* (211/81, EU:C:1982:437, 14 punktas), 2005 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Komisija / Airija* (C-494/01, EU:C:2005:250, 35 punktas) ir 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-591/13, EU:C:2015:230, 19 punktas).

7 — Žr. 2001 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Komisija / Airija* (C-67/99, EU:C:2001:432, 23 punktas), 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Komisija / Lenkija* (C-281/11, EU:C:2013:855, 88 punktas) ir 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-591/13, EU:C:2015:230, 19 punktas).

8 — Žr. pagrįstos nuomonės 20 ir 21 bei 68 ir 69 punktus.

9 — Žr. šios išvados 15 punktą.

10 — Žr., be kitų, 1968 m. gruodžio 10 d. Sprendimą *Komisija / Italija* (7/68, EU:C:1968:51, p. 642), 1994 m. birželio 1 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-317/92, EU:C:1994:212, 4 punktas) ir 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-591/13, EU:C:2015:230, 14 punktas).

11 — Žr., be kita ko, 1996 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-61/94, EU:C:1996:313, 42 punktas), 2005 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Komisija / Airija* (C-494/01, EU:C:2005:250, 29 punktas) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Komisija / Graikija* (C-244/15, EU:C:2016:359, 47 punktas).

36. Jos nuomone, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto nuostata dėl neapmokestinimo taikytina grupėms, kurių nariai, be savo apmokestinamosios arba į mokesčio taikymo sritį nepatenkančios veiklos, vykdo ir apmokestinamąją veiklą. Paslaugos, kurias teikia grupė, pagal savo pobūdį priskirtinos prie nario bendrų išlaidų, kurių negalima priskirti prie jokios konkrečios veiklos. Jei tokiomis aplinkybėmis būtų neapmokestinamos vien paslaugos, susijusios tik su neapmokestinamąja arba į mokesčio taikymo sritį nepatenkančia veikla, neapmokestinimas praktikoje būtų visiškai nepritaikomas.

37. Didžiosios Hercogystės argumentai dėl Liuksemburgo nutarimo 1 straipsnio papildymo 2 dalimi [12] šiam ieškiniui nesvarbūs. Jį vertinant lemiamą reikšmę turi Liuksemburgo teisinė padėtis, buvusi 2012 m. kovo mėn., baigiantis pagrįstoje nuomonėje nustatytam terminui [13]. Minėta nuostata buvo priimta vėliau, 2012 m. rugpjūčio 7 d.

38. Taigi siekiant įvertinti pirmąjį ieškinio motyvą reikia atsieti dvi skirtingas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto sąlygas, kurios aiškiai kyla iš jo formuluotės.

39. Pirma, šiuo neapmokestinimu reikalaujama, kad grupės nariai vykdytų neapmokestinamą veiklą arba vykdydami ją būtų neapmokestinamieji asmenys.

40. Antra, tam, kad paslaugos teikimas nebūtų apmokestinamas, paslauga turi būti tiesiogiai būtina vykdant veiklą, kuri yra neapmokestinama arba kurią vykdydamas narys yra neapmokestinamasis asmuo. Taigi, jei grupės narys, be neapmokestinamos, vykdo ir apmokestinamą veiklą, grupės paslaugos šiam nariui taip pat gali būti neapmokestinamos. Tačiau tam reikia, kad jos būtų tiesiogiai būtinos jam vykdant neapmokestinamąją, o ne apmokestinamąją veiklą.

41. Kalbant apie šią antrąją, papildomą, sąlygą, pažymėtina, kad aiškinant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą nėra pagrindo nukrypti nuo aiškios šios teisės normos formuluotės. Dėl šios teisės normos Teisingumo Teismas jau yra atitinkamai nustatęs, kad, atsižvelgiant į būtiną siaurą neapmokestinimo PVM teisės nuostatose aiškinimą, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto aiškinimas, platesnis už jo aiškią formuluotę, nesuderinamas su šios nuostatos tikslu [14].

42. Nors dėl siauro neapmokestinimo aiškinimo jis negali tapti neveiksmingas ir praktiškai nepritaikomas [15], vis dėlto šiuo atveju taip tikrai nėra. Priešingai, negu tvirtina Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, grupės paslaugos savo nariams nėra būtinai priskirtinos prie jų bendrų išlaidų, o kartu – prie jų visų veiklos rūšių visumos. Taip yra tik tuomet, kai narys grupei paveda atlikti užduotis, priklausančias jo bendrai administravimo veiklai, pavyzdžiui, buhalterinę apskaitą. Narys gali pavesti grupei ir kitokią veiklą, pavyzdžiui, eksploatuoti didelį medicinos prietaisą, ir ši veikla gali būti tiesiogiai susijusi tik su jo neapmokestinamąja veikla.

43. Kadangi Liuksemburgo nutarimo 2 straipsnio a punkte neapmokestinimas numatytas ir tuomet, kai teikiama paslauga nėra tiesiogiai būtina nariui vykdant veiklą, kuri yra neapmokestinamoji arba kurią vykdydamas jis yra neapmokestinamasis asmuo, ši nuostata pažeidžia PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto ir 132 straipsnio 1 dalies f punkto nuostatas.

44. Taigi pirmasis Komisijos ieškinio motyvas yra pagrįstas.

12 — Žr. šios išvados 15 punktą.

13 — Žr. šios išvados 33 punktą.

14 — 1989 m. birželio 15 d. Sprendimas *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, EU:C:1989:246, 13 ir 14 punktai) dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto f papunkčio.

15 — Žr. 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimą *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, 62 punktas) ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 30 punktas), susijusius su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto f papunkčiu; dėl neapmokestinimo kitais atvejais taip pat žr. 2007 m. birželio 14 d. Sprendimą *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, 16 punktas) ir 2015 m. gruodžio 9 d. Sprendimą *Fiscale Eenheid X* (C-595/13, EU:C:2015:801, 68 punktas).

B – *Dėl ieškinio antrojo motyvo: grupės narių mokesčio atskaita*

45. Antrajame ieškinio motyve Komisija teigia, kad buvo pažeistos PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos, 168 straipsnio a punkto ir 178 straipsnio a punkto nuostatos.

46. Pagal Liuksemburgo nutarimo 4 straipsnį grupės nariai, vykdantys apmokestinamąją veiklą, turi teisę į atskaitą už gautas paslaugas, kurias gavo ne narys, o grupė savo veiklai vykdyti. Komisijos teigimu, pagal PVM direktyvos nuostatas ir Teisingumo Teismo praktiką teisę į atskaitą gali turėti tik grupė, ir nėra galimybės šios teisės perduoti grupėms nariams. Be to, teisės į atskaitą įgyvendinimas pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą susietas su sąskaitos faktūros, kuri turi būti išrašyta teisę į atskaitą turinčio asmens, o ne kito asmens – kaip šiuo atveju grupės – vardu, turėjimu.

47. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neapmokestinimą sieja su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo formuluote. Pagal ją grupės patirtos išlaidos yra ne pačios grupės išlaidos, o narių „bendros išlaidos“. Remiantis Sprendimu *PPG Holdings*[16], teisę į atskaitą galiausiai nulemia tai, kas turi padengti atitinkamas išlaidas; šiuo atveju tai yra nariai. Jei nariams nebūtų suteikiama teisė į atskaitą, būtų pažeidžiamas ir mokesčių neutralumo principas, nes pati grupė negali remtis pirkimo mokesčiu.

48. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė šiuo klausimu pateikia palyginimą su bendra pastatų nuosavybe. Tokiu atveju taip pat egzistuoja atskirų bendraturčių teisė į atskaitą, susijusi su gautomis paslaugomis, suteiktomis bendrijai apskritai.

49. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės gynyba akivaizdžiai grindžiama tuo, kad grupė nėra mokesčių mokėtoja, bet ji yra „skaidri“. Todėl grupės gaunamos paslaugos PVM atžvilgiu laikomos suteiktomis tiesiogiai nariui. Grupė, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą – tik tuo pagrįsta nuostata dėl atskaitos, turi būti mokesčių mokėtoja, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį.

50. Teisingumo Teismas dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto nustatė, kad šios nuostatos aiškinimas, kuris viršija tai, kas numatyta jos tekste, nesuderinamas su jos tikslu[17]. Tačiau iš šios formuluotės matyti, kad „nepriklausoma“ grupė, kaip tokia, teikia paslaugas, todėl PVM tikslu atskirta nuo savo narių. Taigi tam, kad pačios grupės suteiktoms paslaugoms būtų taikomas neapmokestinimas, ji turi būti mokesčių mokėtoja, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį. Priešingu atveju, pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą nebūtų jokio apmokestinamo grupės paslaugos teikimo, kuris būtų atleistas nuo mokesčio. Todėl apmokestinamas tik paslaugų teikimas, kurį atlieka „apmokestinamasis asmuo, kaip toks“.

51. Kitoks aiškinimas reikštų, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytas neapmokestinimas taikomas ir paslaugoms, kurias vienas kitam teikia nesavarankiškos PVM mokėtojos grupės nariai. Tai labai išplėstų šio neapmokestinimo taikymo sritį ir, remiantis grupės apibrėžtimi, būtų neapmokestinamos grupės įmonių viena kitai teikiamos paslaugos. Tai neprieštarauja PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkto tikslui, kuris pagal teismo praktika yra išvengti, kad „tam tikras paslaugas teikiantis asmuo neturėtų mokėti šio mokesčio tada, kai jis turi bendradarbiauti su

16 — 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *PPG Holdings* (C-26/12, EU:C:2013:526).

17 — Dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies f punkto žr. 1989 m. birželio 15 d. Sprendimą *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, EU:C:1989:246, 13 ir 14 punktai).

kitais specialistais per bendrą sistemą, kuri atlieka šių paslaugų teikimui būtiną veiklą“ [18] Tačiau toks aiškinimas nedera ne tik, kaip matyti, su neapmokestinimo formuluote, bet ir su PVM direktyvos 11 straipsniu, kurioje grupėms numatyta speciali nuostata, nustatanti kitus reikalavimus, taip pat su teismo praktikoje nustatytu bendru principu dėl siauro PVM lengvatų aiškinimo [19].

52. Todėl nepriklausomas grupes, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, kurios turi apmokestinamojo asmens statusą, reikia skirti nuo paprasčiausio bendro kelių asmenų veikimo, kai jų grupė nėra savarankiškas apmokestinamas asmuo. Taip gali būti bendros nuosavybės atveju, kurį Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pateikė kaip pavyzdį. Ši situacija laikytina tik bendru narių veikimu [20].

53. Jei grupė pagal jai taikomą taisyklę savo narių atžvilgiu yra savarankiškas apmokestinamasis asmuo, tai tik ji pati gali turėti teisę į atskaitą už gautas paslaugas. Pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą apmokestinamasis asmuo turi tik teisę į atskaitą „už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį *jam* atliko ar turi atlikti <…>“ [21].

54. Kaip, be kita ko, matyti iš Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nurodyto Sprendimo *PPG Holdings*, tokios paslaugos iš tikrųjų gali būti perkamos taip: apmokestinamasis asmuo užsako teikti paslaugas, kurios naudingos ir trečiajai šaliai [22]. Tačiau iš to nekyla teisė į atskaitą asmeniui, kuris šių paslaugų net neužsakė, todėl jam jos ir nebuvo suteiktos, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą.

55. Galiausiai skundžiama Liuksemburgo nutarimo 4 straipsnio nuostata nėra būtina ir mokesčių neutralumo principui užtikrinti. Šiuo principu tiek, kiek jis reiškia naštos neutralumą [23], tik užtikrinama, kad apmokestinamieji asmenys, kurių pačių veikla apmokestinama PVM, būtų visiškai atleidžiami nuo vykdant jų ekonominę veiklą mokėtino arba sumokėto PVM [24]. Taigi grupė neturi teisės į atskaitą, jei pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą teikia neapmokestinamas paslaugas savo nariams. Bet jei grupė paslaugas teikia savo narių apmokestinamajai veiklai, šių paslaugų teikimas nėra neapmokestinamas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą [25]. Tad tokiomis aplinkybėmis grupė turi teisę į atskaitą už gaunamas paslaugas pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą, kaip ir nariai už grupės suteiktas paslaugas.

56. Be konstatuoto 168 straipsnio a punkto pažeidimo, Komisijos nurodyta PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antra pastraipa neturi savarankiškos reikšmės, nes yra tik programinė nuostata.

57. Taip pat nėra taip, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pažeistų ir PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą.

18 — 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (C-407/07, EU:C:2008:713, 37 punktas).

19 — Pavyzdžiui, žr. 1990 m. birželio 26 d. Sprendimą *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, 19 punktas), 2004 m. rugsėjo 16 d. Sprendimą *Cimber Air* (C-382/02, EU:C:2004:534, 25 punktas) ir 2015 m. liepos 2 d. Sprendimą *De Fruytier* (C-334/14, EU:C:2015:437, 18 punktas).

20 — Šiuo klausimu žr. 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimą *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 54–56 punktai); dėl apskritai bendrovės ir jos akcininkų santykio PVM aspektu atsižvelgiant į apmokestinamojo asmens statusą taip pat žr. 2000 m. sausio 27 d. Sprendimą *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46) ir 2007 m. spalio 18 d. Sprendimą *van der Steen* (C-355/06, EU:C:2007:615).

21 — Išskirta mano.

22 — Žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *PPG Holdings* (C-26/12, EU:C:2013:526, 19–29 punktai).

23 — Dėl skirtingų šio principo reikšmių žr. 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 46–48 punktai) ir papildomai 2001 m. gegužės 17 d. Sprendimą *Fischer ir Brandenstein* (C-322/99 ir C-323/99, EU:C:2001:280, 76 punktas), taip pat 2015 m. liepos 2 d. Sprendimą *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 40 punktas).

24 — Žr., be kitų, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimą *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 19 punktas), 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 47 punktas) ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, 29 punktas).

25 — Žr. šios išvados 40–42 punktus.

58. Pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą apmokestinamasis asmuo, kad galėtų pasinaudoti pagal 168 straipsnio a punktą turima teise į atskaitą, privalo turėti pagal 220–236 ir 238, 239 ir 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą. Tačiau iš šių straipsnių nematyti, kad, kaip teigia Komisija, sąskaita faktūra turėtų būti išrašyta apmokestinamojo asmens, kuris mokesčių tarnybų prašo leisti pasinaudoti teise į atskaitą, vardu. PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkte tik nustatyta, kad sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyta paslaugas įsigyjančio asmens vardas, pavardė (pavadinimas).

59. Tuo, kad Liuksemburgo teisės aktais grupės nariams suteikiama teisė į atskaitą, kuri jiems pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą nepriklauso, nenukrypstama nuo pirma nurodyto reikalavimo. Kitaip tariant, tai, kad sąskaitoje faktūroje kaip paslaugas įsigyjantis asmuo nurodyta atitinkama grupė, nėra klaidinga; priešingai, tai, kad nurodytas tikrasis asmuo, rodo, jog atitinkamas grupės narys neturi teisės į atskaitą, nes nėra paslaugos gavėjas. Jei Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, priešingai, nurodytų į sąskaitą faktūrą įrašyti atitinkamą narį kaip paslaugos gavėją, nors iš tikrųjų taip nėra, ji pažeistų PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punktą.

60. Taigi antrasis ieškinio motyvas pagrįstas tik tiek, kiek teigiama esant PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto pažeidimo.

C – *Dėl ieškinio trečiojo motyvo: narių atlikto paslaugų teikimo grupei neapmokestinimas*

61. Galiausiai trečiajame ieškinio motyve Komisija teigia, kad buvo pažeistos PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkto ir 28 straipsnio nuostatos.

62. Pagal šias nuostatas apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip tarpininkas savo vardu kito asmens naudai ir trečiajam asmeniui teikia ar iš jo gauna paslaugas, atveju yra viena po kitos suteiktos dvi identiškos paslaugos PVM tikslu: viena vertus, tarp užsakovo ir apmokestinamojo asmens ir, kita vertus, tarp apmokestinamojo asmens ir trečiojo asmens. *CObMa* rašte, priešingai, numatyta, kad jei narys paslaugas gauna savo vardu, bet grupės naudai, atitinkamų išlaidų priskyrimas prie grupės PVM aspektu nereikšmingas.

1. Ieškinio trečiojo motyvo priimtinumas

63. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir trečiąjį ieškinio motyvą laiko nepriimtinu.

64. Ji tvirtina, kad *CObMa* raštas negali būti priskiriamas Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei. *CObMa* yra neoficiali įstaiga – privati ir nepripažinta valstybės. To niekaip nekeičia ir aplinkybė, kad Liuksemburgo mokesčių administratoriaus interneto svetainėje teikiama nuoroda į *CObMa* raštą. Tai daroma tik skyrelyje „Naujienos“, kuriame, be kita ko, informuojama ir apie straipsnius spaudoje.

65. Komisija į tai atsako argumentu, kad, kaip matyti iš teksto, Liuksemburgo mokesčių administratorius yra *CObMa* rašto bendraautoris. Taigi rašto turinys atspindi Liuksemburgo mokesčių administratoriaus teisinę nuomonę ir praktiką.

66. Kadangi Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neprieštaravo Komisijos argumentui, kad skundžiamas *CObMa* rašto turinys atspindi Liuksemburgo mokesčių administratoriaus praktiką, nereikia nagrinėti, ar pats raštas priskirtinas Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei. Nes valstybė narė Sąjungos teisę gali pažeisti ne tik priimdama teisės normas, bet ir taikydama administravimo praktiką.

67. Taip pat galima neatsakyti, ar Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės prieštaravimas (jei būtų pagrįstas), kad šis raštas jai nepriskirtinas, turėtų įtakos ieškinio trečiojo motyvo priimtinumui arba pagrįstumui. Taigi trečiasis ieškinio motyvas taip pat priimtinas.

2. Ieškinio trečiojo motyvo pagrįstumas

68. Prieš ieškinio trečiojo motyvo pagrįstumą Liuksemburgo Didžioji Hercogystė argumentuoja tuo, kad Komisijos argumentai būtų įtikinami tik jei grupė ir jos nariai būtų tarpusavyje nepriklausomi. Kaip tik taip nėra, kai grupė neturi juridinio asmens statuso, o veikia pagal savo narių sudarytą sutartį, ir tik su tokiomis grupėmis – priešingai, negu tvirtina Komisija – susijusi skundžiama *CObMa* rašto nuostata. Tokios grupės veikia tik per savo vadovaujančius narius ir nebūtinai yra nuo jų atskirtas apmokestinamasis asmuo. Panašiai Teisingumo Teismas jau nusprendė byloje *EDM*[26].

69. Šį Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės argumentą reikia apskritai atmesti. Kaip jau paaiškinta, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte, kuriuo remiamasi *CObMa* rašte, kaip tik preziumuojama, kad grupė yra nuo savo narių nepriklausomas apmokestinamasis asmuo[27].

70. Pagal 14 straipsnio 2 dalies c punktą prekių tiekimas yra, be kita ko, jų perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant yra mokamas komisinis atlyginimas. PVM direktyvos 28 straipsnyje nustatyta, jog kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats. Kaip Teisingumo Teismas Sprendime *Henfling ir kt.* jau nusprendė dėl parduodant mokamo komisinio atlyginimo, PVM direktyvos 28 straipsnyje pagrindžiama dviejų vienodų paslaugų, kurias vieną po kitos suteikė užsakovas tarpininkui ir tarpininkas vartotojui, tariamybė[28]. Tai atvirkštine tvarka taikytina ir dėl perkant mokamo komisinio atlyginimo, su kuriuo susijęs *CObMa* raštas.

71. Taigi iš minėtų nuostatų matyti, kad kai perkant mokamas komisinis atlyginimas, t. y. duodamas užsakymas pirkėjui savo vardu, bet užsakovo naudai nupirkti prekę arba paslaugą, PVM aspektu pirkėjas užsakovui tiekia prekę arba teikia kitą paslaugą. Su tuo nesuderinama tai, kad, sprendžiant iš *CObMa* rašto, Liuksemburgo mokesčių administratorius grupės ir nario santykį PVM tikslu laiko nereikšmingu. Jei grupė nariui turi kompensuoti pirkimo išlaidas, yra susitarimas dėl komisinio atlyginimo, kuris turi būti traktuojamas pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktą arba 28 straipsnį.

72. Taigi Liuksemburgo mokesčių administratorius savo praktika, kuri matyti iš Komisijos skundžiamos *CObMa* rašte nurodytos teisės normos, pažeidžia PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkto ir 28 straipsnio nuostatas. Taip yra neatsižvelgiant į tai, ar ši teisės norma taikoma visoms grupėms, ar – kaip teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė – tik grupėms, neturinčioms juridinio asmens statuso. Todėl atitinkamas šalių ginčas dėl Liuksemburgo teisės normos taikymo srities neturi reikšmės sprendimui dėl šio ieškinio.

73. Taigi ir trečiasis ieškinio motyvas yra pagrįstas.

D – *Išvada ir išlaidos*

74. Pagal pirmąjį ir trečiąjį ieškinio motyvus ieškinys tenkintinas visiškai, pagal antrąjį ieškinio motyvą – iš dalies.

26 — 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243).

27 — Žr. šios išvados 49–52 punktus.

28 — 2011 m. liepos 14 d. Sprendimas *Henfling ir kt.* (C-464/10, EU:C:2011:489, 35 punktas).

75. Dėl išlaidų turi būti sprendžiama pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 3 dalį. Pagal ją, bylą laimėjus iš dalies, iš esmės kiekviena šalis padengia savo išlaidas. Tačiau, atsižvelgiant į šios bylos aplinkybes, iš Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pagal šios teisės normos antrą sakinį priteistinos visos išlaidos, nes dalinis Komisijos pralaimėjimas atmetant jos kaltinimą, kad buvo pažeista ir PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto nuostata [29], nėra svarbus.

VI – Išvada

76. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip nuspręsti dėl Komisijos ieškinio Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei:

1. Priėmusi ir toliau taikiusi teisės normas, pagal kurias nepriklausomų asmenų grupių paslaugų teikimas savo nariams buvo neapmokestinamas PVM ir tuomet, kai paslaugos nebuvo tiesiogiai būtinos nariams vykdant veiklą, kuri yra neapmokestinama arba kurią vykdydami jie yra neapmokestinamieji asmenys, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvos 2006/112/EB 2 straipsnio 1 dalies c punktą ir 132 straipsnio 1 dalies f punktą.

2. Priėmusi ir toliau taikiusi teisės nuostatas, pagal kurias nariams, kaip jie suprantami pagal direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, buvo leidžiama pasinaudoti teise į atskaitą už perkamas paslaugas, kurios buvo suteiktos ne jiems, o grupei, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnio a punktą.

3. Taikydama administracinę praktiką, pagal kurią nariams, kaip jie suprantami pagal direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą, savo vardu ir grupės naudai perkant prekes ir paslaugas buvo leidžiama grupei tenkančias išlaidas PVM tikslu laikyti nereikšmingomis, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvos 2006/112/EB 14 straipsnio 2 dalies c punktą ir 28 straipsnį.

4. Kitais aspektais ieškinys atmetamas.

5. Iš Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės priteisiamos bylinėjimosi išlaidos.

29 — Žr. šios išvados 57–59 punktus.