Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 6 października 2016 r.[1]

Sprawa C-274/15

Komisja Europejska
przeciwko

Wielkiemu Księstwu Luksemburga

Przepisy podatkowe — Podatek VAT — Artykuł 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112/WE — Zwolnienie z podatku usług świadczonych przez określone grupy ich członkom — Świadczenie usług bezpośrednio na potrzeby zwolnionej lub niepodatkowanej działalności — Prawo do odliczenia przysługujące członkom grupy — Działanie członka w imieniu własnym na rzecz grupy

I – **Wprowadzenie**

1. Niniejsza skarga Komisji Europejskiej przeciwko Wielkiemu Księstwu Luksemburga dotyczy różnych przepisów podatkowych prawa luksemburskiego w związku ze zwolnieniem podatkowym w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[2] (zwanej dalej „dyrektywą VAT")[3]. Tło tego zwolnienia stanowi decyzja prawodawcy Unii o nieprzyznawaniu, co do zasady, prawa do odliczenia przedsiębiorstwom, które świadczą usługi zwolnione z podatku, takim jak szpitale, lekarze lub szkoły. I tak usługi tych przedsiębiorstw na późniejszym etapie obrotu wprawdzie nie są opodatkowane, jednakże jednocześnie ich usługi na wcześniejszym etapie obrotu pozostają obciążone podatkiem VAT. W rezultacie prowadzi to do jedynie częściowego zwolnienia z podatku usługi świadczonej konsumentowi końcowemu, ponieważ podatek VAT niepodlegający odliczeniu jest zwykle uwzględniany w kalkulacji ceny i tym samym odbiorca pośrednio sam ponosi ten podatek.

2. Brak prawa do odliczenia po stronie tych przedsiębiorstw skutkuje tym, że zakup (opodatkowanych) części usług, które mogłyby być również wykonane samodzielnie, może negatywnie wpływać na ustalanie ceny w wysokości niepodlegającego odliczeniu podatku VAT. W konsekwencji istnieje z reguły ekonomiczny interes w samodzielnym wykonaniu tych usług i nienabywaniu ich od innego przedsiębiorstwa w sposób podlegający opodatkowaniu. W rezultacie w obowiązującym systemie podatku VAT poprzez stworzenie zwolnienia podatkowego bez prawa do odliczenia przedsiębiorstwo świadczące usługi zwolnione z podatku jest traktowany tak jak konsument końcowy, który też nie jest zobowiązany do uiszczenia podatku VAT, jednak również nie może skorzystać z prawa do odliczenia, nawet jeśli świadczy odpłatne usługi lub sprzedaje towary.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

3 — Tym zwolnieniem podatkowym i jego licznymi przesłankami w minionych dziesięcioleciach Trybunał zajmował się ogółem tylko trzy razy (wyroki: z dnia 15 czerwca 1989 r., Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246; z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621 i z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713. Obecnie toczą się jednak przed Trybunałem jednocześnie cztery sprawy. Oprócz niniejszej są to sprawy: C-326/15, DNB Banka, C-605/15, Aviva i C-616/15 Komisja/Niemcy.

3. Z uwagi jednak na to, że również dla przedsiębiorstw świadczących usługi zwolnione z podatku mogą istnieć sytuacje, w których pod względem ekonomicznym racjonalne, a nawet konieczne jest świadczenie poszczególnych usług nie samemu, lecz razem z innymi również zwolnionymi z podatku przedsiębiorstwami (np. kilku lekarzy prowadzących praktykę razem eksploatuje duże urządzenie medyczne), art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT zwalnia również te usługi świadczone przez grupę jej członkom. Tym samym wyłączenie prawa do odliczenia nie ma wpływu na ustalanie ceny, co pozwala na utrzymanie zakresu zwolnienia podatkowego w odniesieniu do konsumenta końcowego, niezależnie od tego, czy usługa została w całości wyświadczona wyłącznie przez przedsiębiorstwo zwolnione z podatku, czy też przez nie razem z innym przedsiębiorstwem zwolnionym z podatku.

4. Niniejsze postępowanie ma więc na celu wyjaśnienie, czy Wielkie Księstwo Luksemburga dokonując transpozycji tego zwolnienia i kolejnych właściwych przepisów prawa Unii w zakresie podatku VAT w sposób naruszający konkurencję poszło zbyt daleko, aby wyjść naprzeciw ekonomicznym interesom swoich przedsiębiorstw.

II – **Ramy prawne**

Prawo Unii

5. Artykuł 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT opisuje koncepcję opodatkowania wartości dodanej w następujący sposób:

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

6. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT podatkowi podlega „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”. Zgodnie z lit. a) tego przepisu to samo dotyczy również „dostaw[y] towarów”.

7. Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT państwa członkowskie zwalniają z podatku następujące transakcje:

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

8. W przedmiocie odliczenia podatku VAT, który ciąży na składnikach kosztów transakcji (prawo do odliczenia), art. 168 dyrektywy VAT stanowi, co następuje:

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

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

[…]”.

9. W przedmiocie korzystania z prawa do odliczenia art. 178 dyrektywy VAT [4] stanowi:

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

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[…]".

10. Wreszcie w dyrektywie VAT istnieją jeszcze szczególne przepisy dotyczące transakcji komisu, które mają znaczenie w niniejszym postępowaniu. Chodzi po pierwsze o jej art. 14 ust. 2, który zawiera następującą regulację w odniesieniu do dostawy towarów:

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

[…]

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

11. Po drugie, art. 28 dyrektywy VAT stanowi w odniesieniu do usług:

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

12. Wszystkie istotne przepisy były już zawarte w szóstej dyrektywie Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [5] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą"), która została na nowo skodyfikowana przez dyrektywę VAT. Dlatego też orzecznictwo Trybunału wydane w przedmiocie tej dyrektywy należy uwzględnić także w niniejszej sprawie.

Prawo luksemburskie

13. Artykuł 44 ust. 1 lit. y) ustawy z dnia 12 lutego 1979 r. o podatku VAT (zwanej dalej „luksemburską ustawą VAT") przewiduje zwolnienie podatkowe identyczne z francuską wersją językową art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

14. W celu sprecyzowania zastosowania tego zwolnienia wydane zostało wielkoksiążęce rozporządzenie z dnia 21 stycznia 2004 r. w sprawie zwolnienia z podatku VAT usług świadczonych przez niezależne grupy osób na rzecz ich członków (zwane dalej „luksemburskim rozporządzeniem").

4 — W brzmieniu sprzed zmiany na podstawie dyrektywy Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania (Dz.U. 2010, L 189, s. 1), która zgodnie z jej art. 2 ust. 1 akapit drugi znajduje zastosowanie dopiero od dnia 1 stycznia 2013 r. i w związku z tym nie jest istotna dla niniejszego sporu.

5 — Dz.U. 1977, L 145, s. 1.

15. Zgodnie z art. 1 luksemburskiego rozporządzenia niezależna grupa osób, o której mowa w art. 44 ust. 1 lit. y) luksemburskiej ustawy VAT, musi posiadać własną osobowość prawną (lit. a]) lub działać wobec swoich członków i osób trzecich w imieniu własnym (lit. b]). Na mocy wielkoksiążęcego rozporządzenia z dnia 7 sierpnia 2012 r. przepis ten został uzupełniony o ustęp drugi. Ustęp ten stanowi, że rozporządzenia nie stosuje się do niezależnych grup, których usługi świadczone członkowi lub kilku członkom służą głównie realizowaniu opodatkowanych transakcji.

16. Artykuł 2 luksemburskiego rozporządzenia ustanawia warunki zwolnienia podatkowego na podstawie art. 44 ust. 1 lit. y) luksemburskiej ustawy VAT. Zgodnie z lit. a) zdanie pierwsze działalność grupy musi polegać wyłącznie na usługach świadczonych bezpośrednio na potrzeby wykonywania działalności przez członków. Zgodnie z tym przepisem działalność członków musi być bądź zwolniona z podatku, bądź nie mogą oni być w tym zakresie uznawani za podatników. Zgodnie z lit. a) zdanie drugie warunki te spełniają również osoby, które w ramach ich zwolnionej z podatku lub nieopodatkowanej działalności również zawierają opodatkowane transakcje, o ile transakcje te nie przekraczają 30% wszystkich transakcji. Artykuł 3 luksemburskiego rozporządzenia reguluje dalsze szczegóły dotyczące tego limitu transakcji, w świetle których ów limit w pewnych okolicznościach może zostać przekroczony o maksymalnie 50%.

17. Artykuł 4 luksemburskiego rozporządzenia ponadto przyznaje tym osobom prawo do odliczenia w odniesieniu do podatku VAT, który został naliczony *grupie* z tytułu nabytych przez nią usług. Zgodnie z okólnikiem administracyjnym nr 707 z dnia 29 stycznia 2004 r. (zwanym dalej „luksemburskim okólnikiem administracyjnym"), który w szczególności określa dokumentację podlegającą przedłożeniu w tym celu przez członków, przeniesienie prawa do odliczenia następuje w celu zagwarantowania neutralności podatkowej.

18. Wreszcie nota z dnia 18 grudnia 2008 r. grupy roboczej działającej w Comité d'Observation des Marchés (CObMa [komisji obserwacji rynków]) dotycząca podatku VAT, która zgodnie z jej brzmieniem została sporządzona w porozumieniu z Administration de l'Enregistrement et des Domaines (luksemburską administracją podatkową), również odnosi się do zwolnienia podatkowego dla niezależnych grup osób (zwana dalej „notą CObMa"). Miedzy innymi rozważane jest tam pytanie, kto powinien widnieć na fakturze wystawionej przez osobę trzecią, która odnosi się do wspólnych kosztów, jeżeli grupa nie posiada własnej osobowości prawnej. W tym kontekście wyjaśnia się, że w przypadku, gdy członek nabywa w imieniu własnym na rzecz grupy usługi świadczone przez osoby trzecie, obciążenie grupy wspólnymi kosztami następuje poza zakresem zastosowania podatku VAT.

III – **Okoliczności powstania sporu**

19. Pismem z dnia 7 kwietnia 2011 r. Komisja poinformowała Wielkie Księstwo Luksemburga, że ma wątpliwości co do zgodności z prawem Unii różnych przepisów luksemburskich w związku z transpozycją zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

20. W swojej uzasadnionej opinii z dnia 27 stycznia 2012 r. Komisja nie uznała swoich wątpliwości za usunięte i wezwała Wielkie Księstwo Luksemburga do podjęcia, w terminie dwóch miesięcy, kroków niezbędnych do dostosowania jego przepisów prawnych do wymogów prawa Unii.

21. Po pierwsze, Wielkie Księstwo Luksemburga nie respektuje art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, ponieważ luksemburskie zwolnienie podatkowe ma zastosowanie również w przypadkach, w których grupa *nie* świadczy usługi bezpośrednio na potrzeby zwolnionej z podatku lub nieopodatkowanej działalności członka. Po drugie, wbrew brzmieniu art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy VAT, przyznano członkom grupy prawo do odliczenia w odniesieniu do usług na wcześniejszym etapie

obrotu, które nie były świadczone członkom, lecz były świadczone i zafakturowane na rzecz grupy. Po trzecie, nabycie usługi przez członka na rzecz grupy musi być traktowane zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 dyrektywy VAT jako dwie następujące po sobie usługi i nie może być uznane za nieistotne z punktu widzenia przepisów dotyczących podatku VAT.

IV – **Postępowanie przed Trybunałem**

22. Po tym jak Wielkie Księstwo Luksemburga nie zastosowało się do wezwania Komisji w wyznaczonym terminie, w dniu 8 czerwca 2015 r. Komisja wniosła skargę do Trybunału na podstawie art. 258 ust. 2 TFUE, w której wnosi o:

— stwierdzenie, że ustanawiając system podatku VAT dotyczący niezależnych grup osób na mocy art. 44 ust. 1 lit. y) luksemburskiej ustawy VAT, na mocy art. 1–4 luksemburskiego rozporządzenia, na mocy luksemburskiego okólnika administracyjnego w zakresie, w jakim dotyczy on art. 1–4 rozporządzenia wielkoksiążęcego, oraz noty CObMa, Wielkie Księstwo Luksemburga uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciążą na mocy dyrektywy VAT, w szczególności art. 2 ust. 1 lit. c), art. 132 ust. 1 lit. f), art. 1 ust. 2 akapit drugi, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) oraz art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 tej dyrektywy;

— obciążenie Wielkiego Księstwa Luksemburga kosztami postępowania.

23. Wielkie Księstwo Luksemburga wnosi o:

— odrzucenie skargi jako częściowo niedopuszczalnej, w pozostałym zakresie oddalenie skargi jako bezzasadnej, posiłkowo oddalenie skargi w całości jako bezzasadnej;

— obciążenie Komisji kosztami postępowania.

24. Strony przedstawiły przed Trybunałem swoje uwagi najpierw na piśmie oraz ustnie na rozprawie w dniu 30 czerwca 2016 r.

V – **Ocena**

A – *W przedmiocie zarzutu pierwszego: wykorzystanie usług przez członków grupy*

25. W zarzucie pierwszym Komisja podnosi naruszenie art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

26. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT podatkiem VAT należy objąć zasadniczo wszystkie usługi podatników. Wprawdzie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT przewiduje zwolnienie z podatku dotyczące usług niezależnych grup świadczonych ich członkom, ma ono jednakże zastosowanie w szczególności tylko wtedy, gdy usługi są świadczone w celach bezpośrednio niezbędnych do wykonywania przez członków działalności, która jest zwolniona z podatku lub odbywa się poza zakresem zastosowania podatku VAT.

27. Zdaniem Komisji zgodnie z art. 2 lit. a) oraz art. 3 luksemburskiego rozporządzenia zwolnienie z podatku, o którym mowa w art. 44 ust. 1 lit. y) luksemburskiej ustawy VAT ma jednak zastosowanie również wtedy, gdy usługi grupy są wykorzystywane na potrzeby *opodatkowanej* działalności członka, jeżeli tylko obrót z opodatkowanej działalności nie przekracza 30%, tudzież w określonych przypadkach 45% całkowitego obrotu.

1. Dopuszczalność zarzutu pierwszego

28. Wielkie Księstwo Luksemburga uważa zarzut pierwszy za niedopuszczalny.

29. Twierdzi ono na wstępie, że Komisja w zarzucie pierwszym rozszerzyła przedmiot postępowania w porównaniu z uzasadnioną opinią. Podczas gdy w tej ostatniej podniesione zostało wyłącznie to, że zwolnione z podatku są również usługi grupy, które służą przede wszystkim tudzież wyłącznie realizowaniu opodatkowanych transakcji członków, skarga nie ogranicza się do tego zarzutu. Obecnie Komisja generalnie podważa to, że z podatku mogą być zwolnione usługi grupy związane z opodatkowanymi transakcjami członka.

30. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zgodnie z art. 258 TFUE przedmiot skargi o stwierdzenie uchybienia określa uzasadniona opinia Komisji, wobec czego skarga musi być oparta na tym samym uzasadnieniu i zarzutach, co uzasadniona opinia [6]. Komisja może jednak wyjaśnić w skardze pierwotne zarzuty, ale pod warunkiem że nie zmienia to przedmiotu sporu [7].

31. Z uzasadnionej opinii Komisji jasno wynika, że uważa ona, iż w prawie luksemburskim nie są respektowane warunki określone w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, w świetle których grupa musi świadczyć usługi bezpośrednio na potrzeby działalności członka, która jest zwolniona lub w związku z którą członek nie jest uznawany za podatnika [8]. Jeżeli Komisja wyraźnie stwierdza w swojej skardze w odniesieniu do tego przedmiotu sporu, że ma miejsce naruszenie przez przepisy luksemburskie we wszystkich przypadkach, w których usługi służą opodatkowanym transakcjom członka, jedynie wyjaśnia ona zatem w dopuszczalny sposób swój już wcześniej sformułowany zarzut.

32. Ponadto Wielkie Księstwo Luksemburga uważa zachowanie Komisji w postępowaniu poprzedzającym wniesienie skargi za naruszenie zasady lojalnej współpracy, do której zobowiązuje art. 4 ust. 3 TUE. I tak Wielkie Księstwo Luksemburga – po upływie terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii – poinformowało Komisję o uzupełnieniu art. 1 luksemburskiego rozporządzenia [9] jako reakcji na zarzut pierwszy uzasadnionej opinii. Mimo to Komisja, zanim zapowiedziała wniesienie skargi, przez 18 miesięcy nie podniosła żadnych zastrzeżeń co do tej zmiany.

33. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasadniczo od swobodnego uznania Komisji zależy określenie chwili wniesienia skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego [10]. W niniejszej sprawie nie można również stwierdzić wyjątkowego przypadku, w którym Komisja poprzez swoje zachowanie w postępowaniu poprzedzającym wniesienie skargi mogłaby naruszyć prawa Wielkiego Księstwa Luksemburga do obrony. W szczególności Komisja nie jest zobowiązana przed wniesieniem skargi do zajmowania stanowiska w przedmiocie użyteczności środków zaradczych podejmowanych przez dane państwo członkowskie dopiero po upływie terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii. Wyłącznie stan prawny w państwie członkowskim w chwili upływu tego terminu jest bowiem decydujący dla istnienia uchybienia zobowiązaniom traktatowym [11] i tym samym dla zasadności skargi.

34. Zarzut pierwszy jest zatem dopuszczalny.

6 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 15 grudnia 1982 r., Komisja/Dania, 211/81, EU:C:1982:437, pkt 14; z dnia 26 kwietnia 2005 r., Komisja/Irlandia, C-494/01, EU:C:2005:250, pkt 35 oraz z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 19.

7 — Wyroki: z dnia 11 września 2001 r., Komisja/Irlandia, C-67/99, EU:C:2001:432, pkt 23; z dnia 19 grudnia 2013 r., Komisja/Polska, C-281/11, EU:C:2013:855, pkt 88 oraz z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy, EU:C:2015:230, C-591/13, pkt 19.

8 — Zobacz pkt 20 i 21 oraz pkt 68 i 69 uzasadnionej opinii.

9 — Zobacz powyżej, pkt 15.

10 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 10 grudnia 1968 r., Komisja/Włochy, 7/68, EU:C:1968:51, s. 642; z dnia 1 czerwca 1994 r., Komisja/Niemcy, C-317/92, EU:C:1994:212, pkt 4 oraz z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 14.

11 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 10 września 1996 r., Komisja/Niemcy, C-61/94, EU:C:1996:313, pkt 42; z dnia 26 kwietnia 2005 r., Komisja/Irlandia, C-494/01, EU:C:2005:250, pkt 29 i z dnia 26 maja 2016 r., Komisja/Grecja, C-244/15, EU:C:2016:359, pkt 47.

2. Zasadność zarzutu pierwszego

35. Wielkie Księstwo Luksemburga posiłkowo podnosi, że zarzut pierwszy również jest nieskuteczny co do istoty.

36. Zwolnienie z podatku przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT ma bowiem zastosowanie do grup, których członkowie oprócz swojej działalności zwolnionej z podatku lub wyłączonej z zakresu zastosowania podatku wykonują również działalność opodatkowaną. W przypadku usług świadczonych przez grupę chodzi jednak z natury ich rzeczy o wspólne koszty członka, które nie mogą być przypisane do żadnej jego określonej działalności. Jeżeli w tym kontekście zwolnieniu podlegałyby usługi związane wyłącznie z działalnością zwolnioną lub wyłączoną z zakresu zastosowania podatku, wówczas zwolnienie z podatku nie miałoby w praktyce jakiegokolwiek zastosowania.

37. W zakresie, w jakim Wielkie Księstwo Luksemburga odnosi się ponadto do uzupełnienia luksemburskiego rozporządzenia przez art. 1 ust. 2 [12], uwagi te są bez znaczenia dla niniejszej skargi. Decydujący dla oceny jest luksemburski stan prawny na koniec marca 2012 r. w chwili upływu terminu, który zawierała uzasadniona opinia [13]. Wymieniony przepis został jednakże wydany dopiero później, w dniu 7 sierpnia 2012 r.

38. Następnie w celu oceny zarzutu pierwszego należy oddzielić dwie różne przesłanki art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, które jednoznacznie wynikają z jego brzmienia.

39. Po pierwsze, to zwolnienie podatkowe wymaga, aby członkowie grupy prowadzili działalność zwolnioną z podatku lub działalność, w związku z którą nie są oni uznawani za podatników.

40. Ponadto, po drugie, każda usługa, aby została zwolniona z podatku, musi być świadczona w celach bezpośrednio niezbędnych do wykonywania działalności zwolnionej z podatku lub działalności, w związku z którą członek nie jest uznawany za podatnika. Jeżeli więc członek grupy wykonuje oprócz działalności zwolnionej z podatku również działalność opodatkowaną, wówczas mimo to usługi grupy świadczone członkowi mogą być zwolnione z podatku. Warunkiem tego jest jednakże, aby były one świadczone bezpośrednio na potrzeby wykonywania jego działalności zwolnionej z podatku, nie zaś jego działalności opodatkowanej.

41. W odniesieniu do tej drugiej dodatkowej przesłanki nie ma powodu, aby przy wykładni art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT odstępować od jasnego brzmienia tego przepisu. W przedmiocie tego przepisu Trybunał stwierdził już bowiem odpowiednio, że mając na uwadze konieczną ścisłą wykładnię zwolnień podatkowych przewidzianych w przepisach podatkowych wykładnia art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, która wykracza poza jego jednoznaczne brzmienie, jest sprzeczna z celem tego przepisu [14].

42. Ścisła wykładnia zwolnień podatkowych nie może wszakże prowadzić do uniemożliwienia osiągnięcia zakładanych przez zwolnienia skutków i praktycznie wyłączenia ich stosowania [15]. W niniejszej sprawie nie może być jednak o tym mowy. Wbrew twierdzeniu Wielkiego Księstwa Luksemburga usług świadczonych przez grupę jej członkom nie należy bezwzględnie przypisywać do ich wspólnych kosztów i tym samym do ogółu ich działalności. Jest tak bowiem tylko wtedy, gdy

12 — Zobacz pkt 15 powyżej.

13 — Zobacz pkt 33 powyżej.

14 — Wyrok z dnia 15 czerwca 1989 r., Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, pkt 13 i 14 w przedmiocie art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.

15 — Wyroki: z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, pkt 62 i z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 30, oba w przedmiocie art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy; zobacz w przedmiocie innych zwolnień podatkowych ponadto wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 16 i z dnia 9 grudnia 2015 r., Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, pkt 68.

członek powierza grupie załatwienie zadań, które należą do jego ogólnej działalności administracyjnej, takich jak np. księgowość. Członek może jednak również przekazać grupie inne zadania, takie jak np. obsługę dużego urządzenia medycznego, które mają bezpośredni związek wyłącznie z jego działalnością zwolnioną z podatku.

43. Z uwagi na to, że art. 2 lit. a) luksemburskiego rozporządzenia przewiduje zwolnienie z podatku również wtedy, gdy usługa nie jest świadczona bezpośrednio na potrzeby zwolnionej z podatku lub niepodlegającej opodatkowaniu działalności członka, jest on tym samym sprzeczny z art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT.

44. Zatem zarzut pierwszy Komisji jest skuteczny.

B – *W przedmiocie zarzutu drugiego: prawo do odliczenia przysługujące członkom grupy*

45. W zarzucie drugim Komisja podnosi naruszenie art. 1 ust. 2 akapit drugi, art. 168 lit. a) oraz art. 178 lit. a) dyrektywy VAT.

46. Zgodnie z art. 4 luksemburskiego rozporządzenia członkowie grupy, którzy wykonują opodatkowaną działalność, są uprawnieni do odliczenia zapłaconego podatku w odniesieniu do usług na wcześniejszym etapie obrotu, które nabył nie członek, lecz grupa dla wykonywania swojej działalności. W świetle przepisów dyrektywy VAT oraz orzecznictwa Trybunału prawo do odliczenia może jednakże przysługiwać tylko grupie, przeniesienie takiego prawa na członków grupy jest wyłączone. Ponadto wykonanie prawa do odliczenia zgodnie z art. 178 lit. a) dyrektywy VAT jest związane z posiadaniem faktury, która została wystawiona we własnym imieniu, a nie w imieniu innej osoby – tak jak tutaj grupy.

47. Wielkie Księstwo Luksemburga w ramach obrony powołuje się na brzmienie zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT. Zgodnie z tym przepisem koszty poniesione przez grupę nie są jej własnymi kosztami, lecz „wspólnymi kosztami" członków. Po wyroku PPG Holdings [16] dla prawa do odliczenia i tak jest ostatecznie decydujące to, kto musi ponieść stosowne koszty; w niniejszej sprawie są to członkowie. Poza tym sytuacja, w której członkom nie przysługiwałoby prawo do odliczenia, stanowiłaby naruszenie zasady neutralności podatkowej, ponieważ sama grupa nie może powołać się na odliczenie.

48. Ponadto Wielkie Księstwo Luksemburga dokonuje porównania ze współwłasnością w przypadku budynków. Również tam poszczególnym współwłaścicielom przysługuje prawo do odliczenia w odniesieniu do usług na wcześniejszym etapie obrotu, które zostały ogółem wyświadczone wspólnocie.

49. U podstaw obrony Wielkiego Księstwa Luksemburga wyraźnie leży założenie, że grupa nie stanowi odrębnego podatnika, lecz jest „transparentna". Według tego usługi na wcześniejszym etapie obrotu pod względem podatku VAT przypadają bezpośrednio na członków. Grupa w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT – a przecież tylko takiej dotyczy zakwestionowane uregulowanie prawa do odliczenia – musi jednak właśnie być podatnikiem w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT.

50. Trybunał stwierdził już bowiem odpowiednio w odniesieniu do art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, że wykładnia tego przepisu, która wykracza poza jego jednoznaczne brzmienie, jest niezgodna z jego celem [17]. Z tego brzmienia wynika jednak, że „niezależna" grupa świadczy usługi jako taka i dlatego z punktu widzenia przepisów dotyczących podatku VAT należy ją odróżniać od jej członków.

16 — Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., PPG Holdings, C-26/12, EU:C:2013:526.

17 — Wyrok z dnia 15 czerwca 1989 r., Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, pkt 13, 14) w przedmiocie art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.

Ponieważ zwolnienie z podatku tym samym ma zastosowanie tylko do usług świadczonych przez grupę, musi ona być podatnikiem w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT. W przeciwnym razie zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT brak byłoby w ogóle podlegającej opodatkowaniu usługi grupy, która mogłaby zostać zwolniona. Zgodnie z tym przepisem opodatkowaniu podlegają bowiem tylko usługi świadczone przez „podatnika działającego w takim charakterze".

51. Inny pogląd skutkowałby tym, że zwolnienie podatkowe z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT obejmowałoby także usługi, jakie członkowie grupy – wówczas niesamodzielnej pod względem podatku VAT – świadczą nawzajem wobec siebie. Znacznie rozszerzyłoby to jednak zakres stosowania tego zwolnienia i według definicji grupy zwolnione z podatku byłyby np. także usługi między spółkami z grupy kapitałowej. Można to wprawdzie jeszcze pogodzić z celem art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, jakim zgodnie z orzecznictwem jest uniknięcie, „by osoba oferująca pewne usługi musiała ponosić ten podatek, w sytuacji gdy podjęła współpracę z innymi podmiotami zawodowymi w ramach wspólnej struktury podejmującej działania niezbędne dla wykonania rzeczonych usług"[18]. Taka wykładnia nie tylko jednak – jak widać – popadłaby w konflikt z brzmieniem zwolnienia podatkowego, lecz także z art. 11 dyrektywy VAT, który przewiduje samodzielne uregulowanie dla grup kapitałowych, które podlega innym warunkom, jak i z ogólną zasadą zawężającej wykładni zwolnień z podatku VAT, która w międzyczasie jest podkreślana w utrwalonym orzecznictwie[19].

52. Zatem w rezultacie niezależne grupy w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, które jako takie posiadają przymiot podatnika, należy odróżnić od zwykłego wspólnego działania kilku osób, w przypadku których grupa właśnie nie jest samodzielnym podatnikiem. Ta ostatnia sytuacja może mieć miejsce w przypadku współwłasności, którą Wielkie Księstwo Luksemburga wskazało jako porównanie. Taką sytuację należałoby wówczas zakwalifikować wyłącznie jako wspólne działanie członków[20].

53. Jeżeli jednak grupa, której dotyczy zakwestionowane uregulowanie, stanowi w stosunku do swoich członków samodzielnego podatnika, wówczas również tylko ona sama może mieć prawo do odliczenia w odniesieniu do nabytych przez nią usług na wcześniejszym etapie obrotu. Zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT podatnik ma bowiem prawo do odliczenia tylko w odniesieniu do „towarów i usług, które zostały *mu* dostarczone […]"[21].

54. Prawdą jest – jak wynika w szczególności z przywołanego przez Wielkie Księstwo Luksemburga wyroku PPG Holdings – iż własne nabycie takich usług na wcześniejszym etapie obrotu może polegać również na tym, że podatnik zleca świadczenie usług, z których korzyść odnosi również osoba trzecia[22]. Z tego jednak nie wynika prawo do odliczenia po stronie tego, kto tych usług w ogóle nie zlecił, i któremu usługi te nie zostały więc dostarczone w rozumieniu art. 168 lit. a) dyrektywy VAT.

55. Zakwestionowana regulacja art. 4 luksemburskiego rozporządzenia nie jest wreszcie konieczna do zagwarantowania zasady neutralności podatkowej. Zasada ta gwarantuje bowiem w swoim wariancie znaczeniowym neutralności obciążania[23] tylko to, że podatnicy, których działalność sama podlega podatkowi VAT, zostają całkowicie uwolnieni od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego

18 — Wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 37.

19 — Zobacz m.in. wyroki: z dnia 26 czerwca 1990 r., Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, pkt 19), z dnia 16 września 2004 r., Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, pkt 25), oraz z dnia 2 lipca 2015 r., De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, pkt 18).

20 — Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, pkt 54–56; zob. ponadto ogólnie w przedmiocie stosunku spółki i jej wspólników na gruncie przepisów dotyczących podatku VAT w odniesieniu do przymiotu podatnika wyroki: z dnia 27 stycznia 2000 r., Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46); z dnia 18 października 2007 r., van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

21 — Podkreślenie tylko tutaj.

22 — Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., PPG Holdings, C-26/12, EU:C:2013:526, pkt 19–29.

23 — W przedmiocie różnych znaczeń tej zasady zob. wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 46–48 oraz uzupełniająco wyroki: z dnia 17 maja 2001 r., Fischer i Brandenstein, C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, pkt 76 i z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, pkt 40.

w ramach ich całej działalności gospodarczej [24]. Stosownie do tego grupa nie może powoływać się na prawo do odliczenia, jeżeli zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT świadczy swoim członkom usługi zwolnione z podatku. Jeżeli zaś grupa świadczy usługi dla opodatkowanej działalności swoich członków, nie są one zwolnione z podatku zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT [25]. W tej ostatniej sytuacji grupie również przysługuje więc w odniesieniu do jej usług na wcześniejszym etapie obrotu prawo do odliczenia zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT, tak jak członkom w odniesieniu do usług grupy.

56. Oprócz podlegającego stwierdzeniu naruszenia art. 168 lit. a) również przywołany przez Komisję art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT nie posiada więc samodzielnego znaczenia, ponieważ stanowi on tylko tezę programową.

57. Nie ma miejsca również dodatkowe naruszenie przez Wielkie Księstwo Luksemburga art. 178 lit. a) dyrektywy VAT.

58. Zgodnie z art. 178 lit. a) w celu skorzystania z prawa do odliczenia przysługującego mu na podstawie art. 168 lit. a) dyrektywy VAT podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240. Z tych przepisów nie można jednakże odczytać, że, jak utrzymuje Komisja, faktura musi zostać wystawiona na nazwę podatnika, który powołuje się na prawo do odliczenia przed organami podatkowymi. Artykuł 226 pkt 5 dyrektywy VAT przewiduje wyłącznie wymóg, że na fakturze musi być podana nazwa usługobiorcy.

59. Prawo luksemburskie nie ustanawia odstępstwa przez to, że przyznaje członkom grupy prawo do odliczenia, które nie przysługuje im na podstawie art. 168 lit. a) dyrektywy VAT. Innymi słowy, wraz ze wskazaniem danej grupy jako usługobiorcy na fakturze nie widnieje błędna nazwa, lecz przeciwnie – właściwa nazwa dokumentuje, że danemu członkowi nie przysługuje prawo do odliczenia, ponieważ nie jest on odbiorcą usługi. Gdyby natomiast Wielkie Księstwo Luksemburga nakazywało wyszczególnienie na fakturze danego członka jako niewłaściwego usługobiorcę, naruszyłoby ono tym samym art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT.

60. Zarzut drugi jest więc uprawniony tylko w takim zakresie, w jakim podnoszone jest naruszenie art. 168 lit. a) dyrektywy VAT.

C – *W przedmiocie zarzutu trzeciego: brak opodatkowania usług członków świadczonych grupie*

61. Wreszcie w zarzucie trzecim Komisja podnosi naruszenie art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 dyrektywy VAT.

62. Zgodnie z tymi przepisami w przypadku podatnika, który jako pośrednik we własnym imieniu na cudzą rzecz świadczy usługi na rzecz osoby trzeciej lub je od niej otrzymuje, należy przyjąć dwie identyczne, następujące po sobie usługi z punktu widzenia przepisów dotyczących podatku VAT, z jednej strony pomiędzy usługodawcą a podatnikiem, z drugiej strony pomiędzy podatnikiem a osobą trzecią. Nota CObMa przewiduje natomiast, że w przypadku członka, który nabywa usługi we własnym imieniu, ale na rzecz grupy, przypisanie stosownych kosztów do grupy nie ma znaczenia z punktu widzenia VAT.

24 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, pkt 19; z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 47 i z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 29.

25 — Zobacz pkt 40–42 powyżej.

1. Dopuszczalność zarzutu trzeciego

63. Wielkie Księstwo Luksemburga również w przedmiocie zarzutu trzeciego podnosi zarzut niedopuszczalności.

64. Zdaniem Wielkiego Księstwa Luksemburga nie można go obciążać odpowiedzialnością za notę CobMa. CObMa jest nieformalnym gremium, które ma charakter organizacji prywatnej i nie jest uznane przez państwo. Nie zmienia tego również okoliczność, że strona internetowa luksemburskiej administracji finansowej odsyła do noty CObMa. Dzieje się tak bowiem tylko w ramach rubryki „Aktualności", która informuje m.in. również o artykułach prasowych.

65. Komisja odpiera ten zarzut podnosząc, że luksemburska administracja finansowa jest współautorem noty CObMa, jak wynika z jej tekstu. Treść noty odzwierciedla więc stanowisko prawne i praktykę luksemburskiej administracji finansowej.

66. Z uwagi na to, że Wielkie Księstwo Luksemburga nie podważyło twierdzenia Komisji, zgodnie z którym zakwestionowana treść noty CObMa odpowiada praktyce luksemburskiej administracji finansowej, nie trzeba zajmować się zagadnieniem, czy odpowiedzialność za to pismo należy przypisać Wielkiemu Księstwu Luksemburga. Państwo członkowskie może bowiem naruszyć prawo Unii nie tylko przez wydanie przepisów prawnych, ale również przez swoją praktykę administracyjną.

67. Również nierozstrzygniętą może pozostać kwestia, czy zarzut braku możliwości przypisania odpowiedzialności – gdyby był skuteczny – dotyczyłby dopuszczalności czy też zasadności zarzutu trzeciego. Zarzut trzeci jest zatem w każdym razie dopuszczalny.

2. Zasadność zarzutu trzeciego

68. Przeciwko zasadności zarzutu trzeciego Wielkie Księstwo Luksemburga podnosi, że argumentacja Komisji byłaby skuteczna tylko wtedy, gdyby sama grupa i jej członkowie byli od siebie niezależni. Jednakże właśnie nie jest tak w przypadku grupy, która nie ma własnej osobowości prawnej, lecz opiera się na umowie między członkami, i tylko do takich grup odnosi się – wbrew przeciwnemu twierdzeniu Komisji – zakwestionowany fragment noty CObMa. Takie grupy działają bowiem wyłącznie poprzez zarządzających członków i nie są podatnikiem bezwzględnie podlegającym odróżnieniu od nich. W podobny sposób Trybunał ocenił również sprawę EDM [26].

69. Tę argumentację Wielkiego Księstwa Luksemburga należy w całości odrzucić. Jak już wyjaśniono, art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT, do którego wyłącznie odnosi się nota CObMa, wymaga akurat, aby grupa była niezależnym od swoich członków podatnikiem [27].

70. Zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. c) za dostawę towarów uznaje się w szczególności przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu. Zgodnie z art. 28 dyrektywy VAT przyjmuje się, że w przypadku usług podatnik, który działa we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, sam otrzymał i wyświadczył daną usługę. Jak już orzekł Trybunał w wyroku Henfling i in. w przedmiocie sprzedaży komisowej, art. 28 dyrektywy VAT ustanawia fikcję dwóch jednakowych usług, które świadczone są kolejno po sobie przez zleceniodawcę na rzecz pośrednika oraz przez pośrednika na rzecz klienta [28]. To samo ma zastosowanie w odwrotnym kierunku w odniesieniu do zakupu komisowego, którego dotyczy nota CObMa.

26 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243.

27 — Patrz powyżej, pkt 49–52.

28 — Wyrok z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling i in., C-464/10, EU:C:2011:489, pkt 35.

71. Z wymienionych przepisów wynika więc, że w przypadku zakupu komisowego, a więc udzielenia kupującemu zlecenia nabycia towaru lub usługi w imieniu własnym, ale na rzecz zleceniodawcy, z punktu widzenia przepisów dotyczących VAT następuje dostawa towaru lub kolejne świadczenie usługi przez kupującego na rzecz zleceniodawcy. Nie jest z nimi zgodna sytuacja, w której luksemburska administracja finansowa zgodnie z notą CObMa uważa stosunek między grupą i członkiem za nieistotny z punktu widzenia przepisów dotyczących VAT. Jeżeli grupa musi zwrócić członkowi koszty zakupu, istnieje w tym zakresie umowa komisu, którą należy traktować zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. c) lub art. 28 dyrektywy VAT.

72. Praktyka luksemburskiej administracji finansowej zgodna z zakwestionowaną przez Komisję regulacją zawartą w nocie CObMa jest tym samym sprzeczna z art. 14 ust. 2 lit. c) oraz art. 28 dyrektywy VAT. Jest tak niezależnie od tego, czy regulacja ta dotyczy wszystkich, czy też – jak twierdzi Wielkie Księstwo Luksemburga – tylko grup niemających własnej osobowości prawnej. Odpowiedni spór stron o zakres zastosowania luksemburskiej regulacji nie ma więc znaczenia dla rozstrzygnięcia niniejszej skargi.

73. Również zarzut trzeci jest w konsekwencji zasadny.

D – *Wnioski i koszty*

74. Skargę należy zatem uwzględnić w zarzucie pierwszym i trzecim w całości, w zarzucie drugim w części.

75. W przedmiocie kosztów należy rozstrzygnąć na podstawie art. 138 § 3 regulaminu postępowania. Zgodnie z tym przepisem w razie częściowego tylko uwzględnienia żądań każdej ze stron, każda z nich pokrywa własne koszty. Mając na uwadze okoliczności niniejszej sprawy zgodnie ze zdaniem drugim rzeczonego przepisu należy jednakże obciążyć Wielkie Księstwo Luksemburga wszystkimi kosztami, ponieważ częściowa przegrana Komisji z jej zarzutem dodatkowego naruszenia art. 178 lit. a) dyrektywy VAT [29] nie ma znaczenia.

VI – **Wnioski**

76. W związku z powyższymi rozważaniami proponuję Trybunałowi, aby w przedmiocie skargi Komisji na Wielkie Księstwo Luksemburga wydał następujące rozstrzygnięcie:

1. Wydając i utrzymując w mocy przepisy, które zwolniły z podatku VAT usługi świadczone przez niezależne grupy osób ich członkom również wtedy, gdy nie były one świadczone na bezpośrednie potrzeby wykonywania zwolnionej z podatku działalności członków lub działalności, w związku z którą nie byli oni uznawani za podatników, Wielkie Księstwo Luksemburga naruszyło zobowiązania, jakie na nim ciążą na mocy art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112/WE.

2. Wydając i utrzymując w mocy przepisy, które członkowi, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112/WE, zezwoliły na powołanie się na prawo do odliczenia w odniesieniu do usług na wcześniejszym etapie obrotu, które nie były świadczone jemu samemu, lecz grupie, Wielkie Księstwo Luksemburga naruszyło zobowiązania, jakie na nim ciążą na mocy art. 168 lit. a) tej dyrektywy.

29 — Zobacz powyżej pkt 57–59.

3. Stosując praktykę administracyjną, która w przypadku zakupu towarów i usług członka, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112/WE, w imieniu własnym i na rzecz grupy, uznawała obciążenie grupy kosztami za nieistotne z punktu widzenia przepisów dotyczących VAT, Wielkie Księstwo Luksemburga naruszyło zobowiązania, jakie na nim ciążą na mocy art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 tej dyrektywy.

4. W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

5. Wielkie Księstwo Luksemburga zostaje obciążone kosztami postępowania.