Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 6. oktobra 2016 [1]

Zadeva C-274/15

Evropska komisija
proti

Velikemu vojvodstvu Luksemburg

„Davčna zakonodaja — Davek na dodano vrednost — Člen 132(1)(f) Direktive 2006/112/ES — Oprostitev davka za storitve, ki jih določene skupine opravijo za svoje člane — Opravljanje storitev, ki so neposredno namenjene dejavnosti, ki je oproščena plačila davka ali ni obdavčljiva — Odbitek, do katerega so upravičeni člani skupine — Delovanje člana v svojem imenu in za račun skupine“

I – Uvod

1. Obravnavana tožba Evropske komisije proti Velikemu vojvodstvu Luksemburg se nanaša na različne določbe o davku na dodano vrednost v luksemburškem pravu, ki so povezane z oprostitvijo plačila davka iz člena 132(1)(f) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [2] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) [3]. Ozadje te oprostitve je odločitev zakonodajalca Unije, da se podjetjem, ki opravljajo storitve, ki so oproščene plačila DDV, na primer bolnišnicam, šolam ali bankam, načeloma ne prizna odbitek. Tako izstopne storitve teh oproščenih podjetij sicer niso obdavčene, hkrati pa ostanejo njihove vstopne storitve obremenjene z DDV. To ima za posledico zgolj vzporedno oprostitev plačila davka za storitve, namenjene končnemu potrošniku, ker je davek na dodano vrednost, za katerega ni mogoč odbitek, redno upoštevan v izračunu cen, ki tako posredno bremenijo prejemnika.

2. Okoliščina neodbitka davka ima za ta podjetja posledico, da lahko nakup (obdavčljivih) delov storitev, ki bi jih bilo mogoče opraviti tudi samostojno, negativno vpliva na oblikovanje cen v višini davka na dodano vrednost, ki ni odbiten. Dalje, načeloma obstaja ekonomski interes, da se te storitve opravi samostojno, ne pa da se jih kupi od drugega podjetja, pri čemer je zanje treba plačati davek. Nazadnje bo v veljavnem sistemu davka na dodano vrednost podjetje, ki storitev opravi brez obveznosti plačila davka, glede uvedbe oprostitve plačila davka brez odbitka obravnavano kot končni potrošnik, ki prav tako ne dolguje davek na dodano vrednost, vendar prav tako ne more uveljavljati odbitka davka, tudi če opravlja plačljive storitve oziroma odsvoji predmete.

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — UL 2006, L 347, str. 1.

3 — Sodišče se je v zvezi s to oprostitvijo plačila davka in njenimi številnimi predpostavkami v preteklih desetletjih ukvarjalo le trikrat (sodbe z dne 15. junija 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246; z dne 20. novembra 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, in z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713). Trenutno pa Sodišče odloča kar v štirih pravnih zadevah. Poleg tega postopka gre za zadeve C-326/15 (DNB Banka), C-605/15 (Aviva) in C-616/15 (Komisija/Nemčija).

3. Ker pa lahko tudi v primeru podjetij, ki opravljajo dejavnost, ki je oproščena plačila davka, nastanejo položaji, v katerih je ekonomsko smiselno, ali pa se celo zahteva, da se posamezne dele storitev opravi nesamostojno, oziroma skupaj z drugimi storitvami, ki so prav tako oproščene plačila davka (več samostojnih zdravnikov na primer skupaj uporablja veliko medicinsko napravo), so na podlagi člena 132(1)(f) Direktive o DDV te storitve prav tako oproščene plačila davka za člane skupine. Tako izključitev odbitka nima učinka na oblikovanje cen, kar še naprej določa obseg oprostitve plačila davka za končnega potrošnika, ne glede na to ali je storitev v celoti samostojno opravilo podjetje, ki je oproščeno plačila davka, ali pa skupaj z drugim podjetjem, ki je oproščeno plačila davka.

4. V tem postopku je treba zdaj razjasniti, ali je šlo Veliko vojvodstvo Luksemburg pri prenosu te oprostitve in drugih zadevnih predpisov o davku na dodano vrednost Unije v nacionalno zakonodajo v nasprotju s pravili konkurence predaleč, in sicer z namenom, da bi pomagalo ekonomskim interesom svojih podjetij.

II – Pravni okvir

Pravo Unije

5. V členu 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV je koncept obdavčitve dodane vrednosti opisan tako:

„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.“

6. V skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV so predmet DDV „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“. V skladu s točko (a) te določbe to velja tudi za „dobave blaga“.

7. Države članice v skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV oprostijo naslednje transakcije:

„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. V členu 168 Direktive o DDV je glede odbitka DDV, ki je vključen v stroškovne komponente transakcije (odbitek), določeno:

„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. Glede postopka odbitka člen 178 Direktive o DDV [4] 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 in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240;

[…]“

10. Na koncu Direktiva o DDV vsebuje še posebne določbe o provizijskih poslih, ki so pomembni v obravnavanem postopku. Na eni strani gre za člen 14(2), v katerem je za dobavo blaga določeno:

„2. 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.“

11. Na drugi strani je v členu 28 Direktive o DDV glede storitev določeno:

„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.“

12. Vse bistvene določbe so bile vsebovane že v Šesti direktivi Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero [5] (v nadaljevanju: Šesta direktiva), ki je bila z Direktivo o DDV na novo kodificirana. S tem povezano sodno prakso Sodišča je zato treba upoštevati tudi v obravnavanem postopku.

Luksemburško pravo

13. V členu 44(1)(y) zakona z dne 12. februarja 1979 o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: luksemburški zakon o DDV) je določena oprostitev davka, ki je identična francoski jezikovni različici člena 132(1)(f) Direktive o DDV.

14. Veliko vojvodstvo je podrobneje določilo uporabo te oprostitve davka z uredbo z dne 21. januarja 2004 o oprostitvi DDV za storitve, ki jih neodvisne skupine oseb opravijo za svoje člane (v nadaljevanju: luksemburška uredba).

15. V skladu s členom 1 luksemburške uredbe mora neodvisna skupina oseb v smislu člena 44(1)(y) luksemburškega zakona o DDV imeti lastno pravno osebnost (točka a) ali pa mora v razmerju do svojih članov in tretjih oseb delovati v svojem imenu (točka b). Ta določba je bila dopolnjena z drugim odstavkom, določenim z uredbo Velikega vojvodstva z dne 7. avgusta 2012. Ta odstavek določa, da uredba ne velja za neodvisne skupine, katerih storitve so pri enem ali več članih pretežno namenjene opravljanju obdavčenih transakcij.

4 — V različici pred spremembo z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 o spremembah Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede pravil o izdajanju računov (UL 2010, L 189, str. 1), ki se v skladu z njenim členom 2(1), drugi pododstavek, uporablja šele od 1. januarja 2013 in zato za obravnavano zadevo ni upoštevna.

5 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.

16. Člen 2 luksemburške uredbe določa pogoje za oprostitev davka v skladu s členom 44(1)(y) luksemburškega zakona o DDV. V prvem stavku točke (a) je določeno, da morajo dejavnost skupine sestavljati izključno storitve, ki se opravijo za neposredne namene izvajanja dejavnosti članov. Dejavnost članov mora biti v skladu s tem oproščena plačila davka ali pa v tem pogledu ne sme biti predmet davka. V skladu z drugim stavkom točke (a) pa ta pogoj izpolnjujejo tudi osebe, ki v okviru dejavnosti, ki je oproščena plačila davka ali ni predmet davka, opravljajo tudi obdavčljive transakcije, če te ne presežejo 30 % celotne transakcije. V členu 3 luksemburške uredbe so v zvezi s to mejo transakcije določene nadaljnje podrobnosti, v skladu s katerimi je v določenih okoliščinah dovoljeno to mejo preseči za največ 50 %.

17. Člen 4 luksemburške uredbe tem osebam poleg tega dovoljuje odbitek glede DDV, ki je bil zaračunan *skupini* za storitve, ki jih je prejela. V skladu z upravno okrožnico št. 707 z dne 29. januarja 2004 (v nadaljevanju: luksemburška upravna okrožnica), ki določa predvsem dokumente, ki jih morajo za to predložiti člani, do tega prenosa pravice do odbitka pride zaradi zagotavljanja davčne nevtralnosti.

18. Končno, obvestilo z dne 18. decembra 2008, ki ga je pripravila delovna skupina za DDV pri Comité d'Observation des Marchés (CObMa; odbor za spremljanje trgov) s, glede na njegovo besedilo, soglasjem Administration de l'Enregistrement et des Domaines (luksemburška davčna uprava), se prav tako nanaša na oprostitev davka za neodvisne skupine oseb (v nadaljevanju: obvestilo CObMa). Med drugim se ukvarja z vprašanjem, katera oseba naj bo navedena na računu, ki ga je izdala tretja oseba in se sklicuje na skupne stroške, če skupina nima lastne pravne osebnosti. V tej zvezi je pojasnjeno, da v primeru, kadar član v svojem imenu in za račun skupine prejema storitve tretjih oseb, do obremenitve skupine s skupnimi stroški pride zunaj področja uporabe DDV.

III – Ozadje spora

19. Komisija je z dopisom z dne 7. aprila 2011 Veliko vojvodstvo Luksemburg obvestila, da dvomi o skladnosti različnih luksemburških določb s pravom Unije v zvezi s prenosom oprostitve davka iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV v nacionalno zakonodajo.

20. Komisija je v obrazloženem mnenju z dne 27. januarja 2012 navedla, da ima še naprej pomisleke in da Veliko vojvodstvo Luksemburg poziva, naj v dveh mesecih naredi vse potrebno, da bodo njegovi predpisi v skladu z zahtevami prava Unije.

21. Prvič, Veliko vojvodstvo Luksemburg naj člena 132(1)(f) Direktive o DDV namreč ne bi spoštovalo v tem smislu, da luksemburška oprostitev davka velja tudi za primere, v katerih skupina storitve *ne* opravi neposredno za dejavnost člana, ki je oproščena ali ni predmet davka. Drugič, v nasprotju s členoma 168(a) in 178(a) Direktive o DDV naj bi bilo, da se članom skupine prizna pravica do odbitka za vstopne storitve, ki se ne opravijo za člane, ampak za skupino in se zaračunajo njej. Tretjič, prejem storitve s strani člana za račun skupine se mora v skladu s členoma 14(2)(c) in 28 Direktive o DDV obravnavati kot dve zaporedni storitvi, poleg tega pa se ne sme šteti za nekaj, kar je z vidika DDV nepomembno.

IV – Postopek pred Sodiščem

22. Ker Veliko vojvodstvo Luksemburg zahtev Komisije ni izpolnilo v določenem roku, je Komisija 8. junija 2015 na podlagi člena 258, drugi odstavek, PDEU na Sodišče vložila tožbo in mu predlagala, naj:

— ugotovi, da Veliko vojvodstvo Luksemburg s tem, ko je določilo ureditev za DDV za neodvisne skupine oseb, kot jo določajo člen 44(1)(y) luksemburškega zakona o DDV, členi od 1 do 4 luksemburške uredbe, luksemburška upravna okrožnica v delu, ki pojasnjuje člene od 1 do 4

luksemburške uredbe, in obvestilo CObMa, ni izpolnilo svojih obveznosti iz Direktive o DDV, natančneje iz členov 2(1)(c), 132(1)(f), 1(2), drugi pododstavek, 168(a), 178(a), 14(2)(c) in 28 te direktive;

— Velikemu vojvodstvu Luksemburg naloži plačilo stroškov.

23. Veliko vojvodstvo Luksemburg Sodišču predlaga, naj:

— tožbo Komisije deloma zavrže kot nedopustno, v preostalem pa zavrne kot neutemeljeno, podredno pa naj jo v celoti zavrne kot neutemeljeno;

— Komisiji naloži plačilo stroškov.

24. Stranki sta pred Sodiščem najprej pisno predstavili svoja stališča, nato pa sta na obravnavi 30. junija 2016 še ustno podali navedbe.

V – Presoja

A – *Prvi tožbeni razlog: uporaba storitev pri članih skupine*

25. Komisija s prvim tožbenim razlogom očita kršitev členov 2(1)(c) in 132(1)(f) Direktive o DDV.

26. V skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV naj bi bile predmet DDV načeloma vse storitve davčnih zavezancev. Člen 132(1)(f) Direktive o DDV naj bi sicer vseboval oprostitev za storitve, ki jih neodvisne skupine opravijo za svoje člane. Ta oprostitev pa naj bi se lahko med drugim uporabila le tedaj, kadar so storitve neposredno namenjene za opravljanje dejavnosti članov, ki je oproščena plačila davka ali pa ne sodi na področje uporabe DDV.

27. Komisija pa meni, da se v skladu s členoma 2(a) in 3 luksemburške uredbe oprostitev davka iz člena 44(1)(y) luksemburškega zakona o DDV uporablja tudi tedaj, kadar se storitve skupine uporabijo za *obdavčeno* dejavnost člana, če le obseg obdavčene dejavnosti ne presega 30 % oziroma v določenih primerih 45 % celotne transakcije.

1. Dopustnost prvega tožbenega razloga

28. Veliko vojvodstvo Luksemburg meni, da je prvi tožbeni razlog nedopusten.

29. Najprej zastopa stališče, da je Komisija s prvim tožbenim razlogom razširila predmet postopka v primerjavi z obrazloženim mnenjem. Medtem ko naj bi se s tem mnenjem le očitalo, da so bile plačila davka oproščene tudi storitve skupine, ki so bile v prvi vrsti oziroma izključno namenjene izvajanju obdavčenih transakcij članov, naj se tožba ne bi omejevala na ta očitek. Zdaj naj bi Komisija na splošno očitala, da so plačila davka lahko oproščene storitve skupine, ki so povezane z obdavčenimi transakcijami člana.

30. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je na podlagi člena 258 PDEU predmet tožbe določen z obrazloženim mnenjem Komisije, tako da mora tožba temeljiti na enakih razlogih in predlogih kot to obrazloženo mnenje.[6] Komisija pa lahko v tožbi pojasni svoje prvotne očitke, če s tem ne razširi predmeta spora.[7]

31. Iz obrazloženega mnenja Komisije jasno izhaja, da meni, da se v luksemburški zakonodaji ne spoštuje pogoj iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV, v skladu s katerim mora skupina storitve opraviti za neposredne namene dejavnosti člana, ki je oproščena ali ni predmet plačila DDV.[8] Če Komisija glede tega predmeta spora v tožbi izrecno navede, da luksemburške določbe pomenijo kršitev v vseh primerih, v katerih so bile storitve namenjene obdavčeni transakciji člana, s tem le na dopusten način pojasnjuje svoj že prej navedeni očitek.

32. Veliko vojvodstvo Luksemburg poleg tega meni, da je Komisija s svojim ravnanjem v predhodnem postopku kršila načelo lojalnega sodelovanja, h kateremu zavezuje člen 4(3) PEU. Tako naj bi Veliko vojvodstvo Komisijo – po izteku roka, ki ga je določila Komisija v obrazloženem mnenju – obvestilo o dopolnitvi člena 1 luksemburške uredbe[9] kot odzivu na prvi očitek iz obrazloženega mnenja. Kljub temu naj Komisija, preden je napovedala, da bo vložila tožbo, v 18 mesecih ne bi navedla nobenih zadržkov glede te spremembe.

33. V skladu z ustaljeno sodno prakso načeloma Komisija izbere čas vložitve tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti.[10] V obravnavanem primeru tudi ni razvidno, da bi šlo za izjemo, v okviru katere bi Komisija s svojim ravnanjem v predhodnem postopku lahko vplivala na pravice Velikega vojvodstva Luksemburg do obrambe. Komisija predvsem ni zavezana, da bi morala pred vložitvijo tožbe zavzeti stališče glede ustreznosti ukrepov, ki jih je zadevna država članica sprejela šele po izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju. Za obstoj neizpolnitve obveznosti in s tem za utemeljenost tožbe je namreč odločilen le pravni položaj države članice ob izteku tega roka.[11]

34. Prvi tožbeni razlog je torej dopusten.

2. Utemeljenost prvega tožbenega razloga

35. Veliko vojvodstvo Luksemburg podredno uveljavlja, da prvi tožbeni razlog tudi vsebinsko ni utemeljen.

36. Oprostitev davka iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV naj bi se namreč lahko uporabljala za skupine, katerih člani poleg dejavnosti, ki je oproščena davka ali je izvzeta s področja uporabe davka, opravljajo tudi obdavčeno dejavnost. Pri storitvah, ki jih opravlja skupina, pa naj bi šlo glede na njihovo naravo za skupne stroške enega od članov, ki jih ni mogoče pripisati nobeni od njegovih dejavnosti. Če bi bilo treba glede na navedeno davka oprostiti le storitve, ki so povezane izključno z dejavnostmi, ki so oproščene plačila davka ali so izvzete s področja uporabe davka, naj oprostitev davka v praksi sploh ne bi imela področja uporabe.

6 — Glej med drugim sodbe z dne 15. decembra 1982 v zadevi Komisija/Danska (211/81, EU:C:1982:437, točka 14); z dne 26. aprila 2005 v zadevi Komisija/Irska (C-494/01, EU:C:2005:250, točka 35) in z dne 16. aprila 2015 v zadevi Komisija/Nemčija (C-591/13, EU:C:2015:230, točka 19).

7 — Glej sodbe z dne 11. septembra 2001 v zadevi Komisija/Irska (C-67/99, EU:C:2001:432, točka 23); z dne 19. decembra 2013 v zadevi Komisija/Poljska (C-281/11, EU:C:2013:855, točka 88) in z dne 16. aprila 2015 v zadevi Komisija/Nemčija (C-591/13, EU:C:2015:230, točka 19).

8 — Glej točke 20 in 21 ter 68 in 69 obrazloženega mnenja.

9 — Glej zgoraj točko 15.

10 — Glej med drugim sodbe z dne 10. decembra 1968 v zadevi Komisija/Italija (7/68, EU:C:1968:51, str. 642); z dne 1. junija 1994 v zadevi Komisija/Nemčija (C-317/92, EU:C:1994:212, točka 4) in z dne 16. aprila 2015 v zadevi Komisija/Nemčija (C-591/13, EU:C:2015:230, točka 14).

11 — Glej med drugim sodbe z dne 10. septembra 1996 v zadevi Komisija/Nemčija (C-61/94, EU:C:1996:313, točka 42); z dne 26. aprila 2005 v zadevi Komisija/Irska (C-494/01, EU:C:2005:250, točka 29) in z dne 26. maja 2016 v zadevi Komisija/Grčija (C-244/15, EU:C:2016:359, točka 47).

37. V delu, v katerem se Veliko vojvodstvo poleg tega sklicuje na dopolnitev luksemburške uredbe s členom 1(2),[12] so te navedbe za obravnavano tožbo brezpredmetne. Za njeno presojo je odločilen luksemburški pravni položaj konec marca 2012 ob izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju.[13] Navedena določba pa je bila sprejeta šele po tem, 7. avgusta 2012.

38. Pri presoji prvega tožbenega razloga je treba v nadaljevanju razlikovati med dvema različnima pogojema iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV, ki jasno izhajata iz njegovega besedila.

39. Prvič, ta oprostitev davka predpostavlja, da člani skupine opravljajo dejavnost, ki je oproščena ali ni predmet plačila DDV.

40. Poleg tega pa mora biti, drugič, vsaka storitev, da bi bila oproščena plačila davka, neposredno namenjena za opravljanje dejavnosti člana, ki je oproščena ali ki ni predmet plačila DDV. Če torej član skupine poleg dejavnosti, ki je oproščena plačila davka, opravlja tudi obdavčljivo dejavnost, so lahko kljub temu storitve skupine, ki jih ta opravi za člana, oproščene plačila davka. Vendar to predpostavlja, da so neposredno namenjene opravljanju njegove dejavnosti, ki je oproščena plačila davka, ne pa njegove obdavčljive dejavnosti.

41. Pri razlagi člena 132(1)(f) Direktive o DDV v zvezi s tem drugim, dodatnim pogojem ni nobenega razloga za odstopanje od jasnega besedila določbe. Glede te določbe je Sodišče namreč po analogiji že ugotovilo, da ob upoštevanju potrebne ozke razlage davčnih oprostitev v okviru zakonodaje o DDV z namenom člena 132(1)(f) Direktive o DDV ni združljiva razlaga, ki presega njegovo jasno besedilo.[14]

42. Ozka razlaga oprostitev davka sicer ne sme povzročiti, da bi se oprostitvam odvzel učinek in da jih v praksi ne bi bilo mogoče uporabiti.[15] V obravnavanem primeru pa o tem ni mogoče govoriti. V nasprotju s trditvijo Velikega vojvodstva Luksemburg storitev skupine za njene člane ni treba nujno pripisati njenim skupnim stroškom in s tem skupku vseh njenih dejavnosti. To drži namreč le tedaj, kadar član opravljanje nalog, ki sodijo v njegovo splošno dejavnost upravljanja, prepusti skupini, na primer računovodstvo. Član pa lahko na skupino prenese tudi opravljanje drugih dejavnosti, na primer ravnanje z veliko medicinsko napravo, pri čemer so te dejavnosti neposredno povezane le z njegovo dejavnostjo, ki je oproščena plačila davka.

43. Ker člen 2(a) luksemburške uredbe oprostitev davka določa tudi za primer, če storitev ni neposredno namenjena opravljanju dejavnosti člana, ki je oproščena plačila davka ali ni obdavčljiva, je v nasprotju s členoma 2(1)(c) in 132(1)(f) Direktive o DDV.

44. Prvi tožbeni razlog Komisije je zato utemeljen.

B – *Drugi tožbeni razlog: odbitek, do katerega so upravičeni člani skupine*

45. Komisija z drugim tožbenim razlogom zatrjuje kršitev členov 1(2), drugi pododstavek, 168(a) in 178(a) Direktive o DDV.

12 — Glej zgoraj točko 15.

13 — Glej zgoraj točko 33.

14 — Sodba z dne 15. junija 1989 v zadevi Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, točki 13 in 14) glede člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive.

15 — Glej sodbi z dne 20. novembra 2003 v zadevi Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, točka 62) in z dne 11. decembra 2008 v zadevi Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, točka 30), obe glede člena 13(A)(1)(f) Šeste direktive; glede drugih oprostitev davka glej poleg tega sodbi z dne 14. junija 2007 v zadevi Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, točka 16) in z dne 9. decembra 2015 v zadevi Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, točka 68).

46. V skladu s členom 4 luksemburške uredbe naj bi bili člani skupine, ki opravljajo obdavčljivo dejavnost, upravičeni do odbitka v zvezi z vstopnimi storitvami, ki jih ni prejel član, ampak skupina za opravljanje svoje dejavnosti. V skladu z določbami Direktive o DDV in sodno prakso Sodišča pa je lahko v tem pogledu do odbitka upravičena le skupina, prenos take pravice do odbitka na člane skupine naj ne bi bil mogoč. Poleg tega naj bi bilo izvajanje pravice do odbitka v skladu s členom 178(a) Direktive o DDV vezano na posedovanje računa, ki je izstavljen na lastno ime in ne na ime druge osebe – v obravnavanem primeru skupine.

47. Veliko vojvodstvo Luksemburg se v obrambi sklicuje na besedilo oprostitve davka v členu 132(1)(f) Direktive o DDV. V skladu s tem naj stroški, ki jih povzroči skupina, ne bi bili njeni lastni, temveč „skupni stroški“ članov. V skladu s sodbo v zadevi PPG Holdings [16] pa naj bi bilo za pravico do odbitka na koncu odločilno, kdo mora nositi ustrezne stroške; to naj bi bili v obravnavanem primeru člani. Poleg tega naj bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, če člani ne bi imeli pravice do odbitka, saj naj skupina sama ne bi mogla uveljavljati vstopnega davka.

48. Veliko vojvodstvo Luksemburg je poleg tega podalo primerjavo s skupno lastnino na stavbah. Tudi v takem primeru imajo posamezni solastniki pravico do odbitka v zvezi z vhodnimi storitvami, ki jih skupnost opravi skupaj.

49. Obramba Velikega vojvodstva Luksemburg očitno temelji na predstavi, da skupina ni samostojni zavezanec za plačilo davka, temveč je „transparentna“. Pri tem gredo vhodne storitve skupini, davčno gledano, neposredno članom. Skupina v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV – samo na takšno se sklicuje izpodbijana ureditev glede odbitka davka – pa mora biti ravno davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive o DDV.

50. Sodišče je namreč glede člena 132(1)(f) Direktive o DDV smiselno že presodilo, da razlaga te določbe, ki presega njeno nedvoumno besedilo, ni združljiva z namenom te določbe [17]. Iz tega besedila pa izhaja, da „samostojna“ skupina kot taka opravi storitve in jo je zato z vidika DDV treba razlikovati od njenih članov. Ker se oprostitev plačila davka s tem uporabi samo za storitve, ki jih skupina opravi sama, mora biti ta davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive o DDV. V nasprotnem primeru v skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV sploh ne bi bilo nobene obdavčljive storitve skupine, ki bi jo bilo mogoče oprostiti davka. V skladu s tem so namreč obdavčljive le storitve, ki jih opravi „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“.

51. Posledica drugačnega stališča bi bila, da bi oprostitev plačila iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV zajemala tudi storitve, ki jih člani skupine – ki je takrat z vidika davka na dodano vrednost nesamostojna – opravijo drug drugemu. To pa bi področje uporabe te oprostitve plačila davka močno razširilo, in – glede na opredelitev skupine – posledično plačila davka oprostilo tudi storitve med družbami koncerna. Sicer je to še vedno združljivo z namenom člena 132(1)(f) Direktive o DDV, katerega cilj je v skladu s sodno prakso preprečiti, da „je oseba, ki nudi neke storitve, zavezana za plačilo tega davka, čeprav je morala v okviru skupne strukture pri izvrševanju dejavnosti, potrebnih za opravljanje teh storitev, sodelovati z drugimi strokovnjaki“ [18]. Kot je bilo prikazano, pa takšna razlaga ne bi bila v nasprotju samo z besedilom oprostitve plačila davka, temveč tudi s členom 11 Direktive o DDV, ki določa lastno ureditev za koncerne, za katere veljajo drugačna pravila, ter s splošnim načelom ozke razlage oprostitev plačila davka na dodano vrednost, kot se poudarja v ustaljeni sodni praksi [19].

16 — Sodba z dne 18. julija 2013 v zadevi PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526).

17 — Sodba z dne 15. junija 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, točki 13 in 14) v zvezi s členom 13, A, (1), točka f, Šeste direktive.

18 — Sodba z dne 11. decembra 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, točka 37).

19 — Glej med drugim sodbe z dne 26. junija 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, točka 19); z dne 16. septembra 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, točka 25), in z dne 2. julija 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, točka 18).

52. Nazadnje je treba torej samostojne skupine v smislu člena 132(1)(f) Direktive o DDV, ki so kot take davčni zavezanci z vidika DDV, razlikovati od skupnega ravnanja več oseb, pri katerih skupina prav tako ni samostojni davčni zavezanec. Za ta primer gre verjetno pri skupnem lastništvu, ki ga je kot primer navedlo Veliko vojvodstvo Luksemburg. Ta položaj bi bilo potem treba opredeliti le kot skupno ravnanje članov[20].

53. Če pa je le skupina, na katero se nanaša izpodbijana ureditev, v razmerju do svojih članov samostojni davčni zavezanec, potem ima lahko le ona sama pravico do odbitka v zvezi z vstopnimi storitvami, ki jih je prejela. V skladu s členom 168(a) Direktive o DDV ima davčni zavezanec namreč pravico do odbitka le za „blago ali storitve, ki *mu* jih je ali *mu* jih bo opravil [drug davčni zavezanec]“.[21]

54. Sicer je lahko – kakor med drugim izhaja iz sodbe v zadevi PPG Holdings, ki jo navaja Veliko vojvodstvo Luksemburg – lastna zveza takih vstopnih storitev podana tudi s tem, da davčni zavezanec naroči storitve, ki koristijo tudi tretji osebi.[22] Iz tega pa ne izhaja pravica do odbitka tistega, ki teh storitev sploh ni naročil in kateremu te storitve zato v smislu člena 168(a) Direktive o DDV niso bile opravljene.

55. Grajana določba člena 4 luksemburške uredbe na koncu tudi ni potrebna za zagotovitev spoštovanja načela davčne nevtralnosti. To načelo namreč v svoji pomenski različici, ki zadeva nevtralno obremenitev,[23] zagotavlja le, da so davčni zavezanci, katerih dejavnost je predmet DDV, v celoti razbremenjeni DDV, ki ga dolgujejo ali so ga plačali v okviru svoje ekonomske dejavnosti.[24] Glede na to skupina ne more uveljavljati pravice do odbitka, če v skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV za svoje člane opravlja neobdavčene storitve. Če pa skupina nasprotno opravlja storitve za obdavčeno dejavnost svojih članov, te v skladu s členom 132(1)(f) Direktive o DDV niso oproščene plačila davka.[25] V tem položaju je torej skupina v zadnjenavedeni sestavi za svoje vstopne storitve prav tako v skladu s členom 168(a) Direktive o DDV upravičena do odbitka, kakor so to člani glede storitev skupine.

56. Poleg kršitve člena 168(a), ki jo je s tem mogoče ugotoviti, pa člen 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, ki ga prav tako navaja Komisija, nima samostojnega pomena, saj gre le za programsko načelo.

57. Prav tako Veliko vojvodstvo Luksemburg dodatno ne krši niti člena 178(a) Direktive o DDV.

58. Davčni zavezanec mora sicer v skladu s členom 178(a) za izvajanje pravice do odbitka iz člena 168(a) Direktive o DDV imeti račun, izdan v skladu s členi od 220 do 236 in členi 238, 239 in 240. Iz navedenih členov pa ne izhaja, da mora biti, kakor to navaja Komisija, račun izdan na ime davčnega zavezanca, ki pri davčnih organih uveljavlja odbitek. Člen 226, točka 5, Direktive o DDV zgolj določa, da mora biti na računu navedeno ime prejemnika storitve.

20 — V zvezi s tem glej sodbo z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE (C-25/03, EU:C:2005:241, točke od 54 do 56); glej poleg tega na splošno glede razmerja med družbo in njenimi družbeniki z vidika DDV, glede lastnosti davčnega zavezanca, sodbi z dne 27. januarja 2000 v zadevi Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46) in z dne 18. oktobra 2007 v zadevi van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

21 — Moj poudarek samo na tem mestu.

22 — Glej sodbo z dne 18. julija 2013 v zadevi PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, točke od 19 do 29).

23 — Glede različnih pomenov tega načela glej sodbo z dne 15. novembra 2012 v zadevi Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točke od 46 do 48) ter sodbi z dne 17. maja 2001 v združenih zadevah Fischer in Brandenstein (C-322/99 in C-323/99, EU:C:2001:280, točka 76) in z dne 2. julija 2015 v zadevi NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, točka 40).

24 — Glej med drugim sodbe z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, točka 19); z dne 15. novembra 2012 v zadevi Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 47) in z dne 28. julija 2016 v zadevi Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 29).

25 — Glej zgoraj točke od 40 do 42.

59. Luksemburško pravo od tega ne odstopa s tem, da članom skupine priznava pravico do odbitka, ki jim v skladu s členom 168(a) Direktive o DDV ne pripada. Povedano drugače, s konkretno skupino kot prejemnikom storitev na računu ni navedeno napačno ime, ampak nasprotno ustrezno ime kaže na to, da konkretni član skupine ni upravičen do odbitka, saj ni prejemnik storitve. Če bi Veliko vojvodstvo Luksemburg nasprotno predpisovalo, da je treba na računu konkretnega člana navesti kot neustreznega prejemnika storitev, bi s tem kršilo člen 226, točka 5, Direktive o DDV.

60. Drugi tožbeni razlog je torej utemeljen le v delu, v katerem se zatrjuje kršitev člena 168(a) Direktive o DDV.

C – *Tretji tožbeni razlog: neobdavčenje storitev, ki jih člani opravijo za skupino*

61. Komisija na koncu s tretjim tožbenim razlogom zatrjuje kršitev členov 14(2)(c) in 28 Direktive o DDV.

62. V skladu s tema določbama bi bilo treba v primeru davčnega zavezanca, ki kot posrednik v svojem imenu in za tuj račun opravi storitve tretji osebi, oziroma je njihov prejemnik, izhajati iz dveh identičnih, zaporednih storitev, ki sta predmet DDV, na eni strani med naročnikom in davčnim zavezancem, na drugi strani pa med davčnim zavezancem in tretjo osebo. Obvestilo CObMa naj bi nasprotno določalo, da je za člana, ki v svojem imenu, ampak za račun skupine, prejema storitve, uvrstitev ustreznih stroškov skupini z vidika DDV nebistvena.

1. Dopustnost tretjega tožbenega razloga

63. Veliko vojvodstvo Luksemburg tudi v zvezi s tretjim tožbenim razlogom trdi, da je ta nedopusten.

64. Obvestila CObMa naj ne bi bilo mogoče pripisati Velikemu vojvodstvu Luksemburg. CObMa naj bi bilo neformalno združenje, ki je zasebno in ga država ni priznala. Na to naj tudi ne bi vplivala okoliščina, da spletno mesto luksemburške davčne uprave napotuje na obvestilo CObMa. Do tega naj bi namreč prišlo le v okviru rubrike „Aktualno“, v katero so na primer vključeni tudi časopisni članki.

65. Komisija temu nasprotuje z navedbo, da je luksemburška davčna uprava soavtor obvestila CObMa, kakor naj bi izhajalo iz njegovega besedila. Vsebina obvestila naj bi torej odražala pravno stališče in prakso luksemburške davčne uprave.

66. Ker Veliko vojvodstvo Luksemburg ni nasprotovalo trditvi Komisije, v skladu s katero grajana vsebina obvestila CObMa odraža prakso luksemburške davčne uprave, ni treba obravnavati vprašanja, ali je treba samo obvestilo pripisati Velikemu vojvodstvu Luksemburg. Država članica lahko namreč pravo Unije krši tudi s svojo upravno prakso, ne le s sprejetjem določb.

67. Prav tako lahko zato ostane odprto, ali bi ugovor glede tega, da zadevnega obvestila ni mogoče pripisati Velikemu vojvodstvu Luksemburg – če bi bil utemeljen – zadeval dopustnost ali utemeljenost tretjega tožbenega razloga. Tretji tožbeni razlog je torej vsekakor dopusten.

2. Utemeljenost tretjega tožbenega razloga

68. Veliko vojvodstvo Luksemburg glede utemeljenosti tretjega tožbenega razloga navaja, da bi bilo stališče Komisije prepričljivo le, če bi bili skupina sama in njeni člani med seboj neodvisni. Ravno za to pa naj ne bi šlo v primeru skupine, ki nima lastne pravne osebnosti, ampak obstaja le na pogodbeni podlagi njenih članov, in le na take skupine naj bi se – v nasprotju z drugačnim stališčem Komisije – nanašal grajani odlomek obvestila CObMa. Take skupine naj bi namreč delovale le prek svojih poslovodnih članov in naj ne bi bile davčni zavezanec, ki ga je nujno treba od njih razlikovati. Sodišče

naj bi podobno presojalo tudi v zadevi EDM.[26]

69. Vse te trditve Velikega vojvodstva Luksemburg je treba zavrniti. Kakor je že bilo navedeno, člen 132(1)(f) Direktive o DDV, na katerega se edino navezuje obvestilo CObMa, ravno predpostavlja, da je skupina davčni zavezanec, ki je neodvisen od svojih članov.[27]

70. V skladu s členom 14(2)(c) za dobavo blaga med drugim šteje njegov prenos po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup. V skladu s členom 28 Direktive o DDV se v primeru, da davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun tretje osebe, šteje, da je konkretno storitev prejel in opravil sam. Člen 28 Direktive o DDV ustvarja, kakor je Sodišče že odločilo v sodbi v zadevi Henfling in drugi glede provizije na prodajo, fikcijo dveh identičnih storitev, ki jih drugo za drugo opravijo naročnik posredniku, posrednik pa strankam.[28] Enako v obratni smeri velja za provizijo na nakup, ki jo zadeva obvestilo CObMa.

71. Iz navedenih določb tako izhaja, da gre pri proviziji na nakup, torej naročilu kupcu, naj blago ali storitev priskrbi v svojem imenu, vendar za račun naročnika, z vidika DDV za dobavo blaga ali nadaljnjo storitev kupca naročniku. S tem ni skladno, če luksemburška davčna uprava razmerje med skupino in članom, kakor to določa obvestilo CObMa, z vidika DDV šteje za nepomembno. Če mora skupina članu povrniti stroške nakupa, glede tega obstaja dogovor o proviziji, ki ga je treba obravnavati v skladu s členoma 14(2)(c) oziroma 28 Direktive o DDV.

72. Praksa luksemburške davčne uprave, ki je skladna z določbo obvestila CObMa, ki jo graja Komisija, je torej v nasprotju s členoma 14(2)(c) in 28 Direktive o DDV. To velja ne glede na to, ali ta določba zadeva vse skupine ali pa – kakor to navaja Veliko vojvodstvo Luksemburg – le skupine brez lastne pravne osebnosti. Zadevni spor med strankama glede obsega področja uporabe luksemburške določbe torej za sprejetje odločitve o obravnavani tožbi ni pomemben.

73. Tudi tretji tožbeni razlog je torej utemeljen.

D – *Sklep in stroški*

74. Prvemu in tretjemu tožbenemu razlogu je torej treba v celoti ugoditi, drugemu tožbenemu razlogu pa deloma.

75. O stroških je treba odločiti na podlagi člena 138(3) Poslovnika. V skladu s tem členom načeloma vsaka stranka nosi svoje stroške, če vsaka uspe samo deloma. Glede na okoliščine obravnavanega primera pa je treba v skladu z drugim stavkom navedene določbe vse stroške naložiti Velikemu vojvodstvu Luksemburg, saj to, da Komisija deloma ni uspela zaradi svojega očitka dodatne kršitve člena 178(a) Direktive o DDV,[29] nima velike teže.

26 — Sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

27 — Glej zgoraj točke od 49 do 52.

28 — Sodba z dne 14. julija 2011 v zadevi Henfling in drugi (C-464/10, EU:C:2011:489, točka 35).

29 — Glej zgoraj točke od 57 do 59.

VI – Predlog

76. Na podlagi zgornjih navedb Sodišču predlagam, naj o tožbi, ki jo je Komisija vložila proti Velikemu vojvodstvu Luksemburg, odloči:

1. Veliko vojvodstvo Luksemburg s tem, da je sprejelo in v veljavi ohranjalo določbe, na podlagi katerih so bile storitve, ki so jih neodvisne skupine oseb opravile za svoje člane, oproščene plačila DDV tudi tedaj, kadar niso bile neposredno namenjene opravljanju dejavnosti članov, ki je bila oproščena plačila DDV, ali dejavnosti, ki ni bila predmet DDV, ni izpolnilo svojih obveznosti iz členov 2(1)(c) in 132(1)(f) Direktive 2006/112/ES.

2. Veliko vojvodstvo Luksemburg s tem, da je sprejelo in v veljavi ohranjalo določbe, ki so članu v smislu člena 132(1)(f) Direktive 2006/112/ES dopuščale uveljavljanje pravice do odbitka za vstopne storitve, ki niso bile opravljene njemu samemu, ampak skupini, ni izpolnilo svojih obveznosti iz člena 168(a) navedene direktive.

3. Veliko vojvodstvo Luksemburg s tem, da je v okviru svoje upravne prakse štelo, da je v primeru, ko je član v smislu člena 132(1)(f) Direktive 2006/112/ES kupil blago in storitve v svojem imenu in za račun skupine, obremenitev skupine s stroški z vidika DDV nepomembna, ni izpolnilo svojih obveznosti iz členov 14(2)(c) in 28 navedene direktive.

4. V preostalem se tožba zavrne.

5. Velikemu vojvodstvu Luksemburg se naloži plačilo stroškov.