Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 6 oktober 2016 [1]

Mål C-274/15

Europeiska kommissionen
mot

Storhertigdömet Luxemburg

”Skattelagstiftning — Mervärdesskatt — Artikel 132.1 f i direktiv 2006/112/EG — Undantag från skatteplikt för tjänster som vissa grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar — Tillhandahållande av tjänster som är direkt nödvändiga för en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller inte är beskattningsbar — Avdragsrätt för medlemmarna i gruppen — Agerande från en medlem i eget namn men för gruppens räkning”

I – Inledning

1. Förevarande talan från Europeiska kommissionen mot Storhertigdömet Luxemburg är riktad mot tillämpningsområdet för flera mervärdesskatterättsliga bestämmelser i luxemburgsk rätt som avser undantag från skatteplikt som grundas på artikel 132.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt [2] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) [3]. Bakgrund till detta undantag från skatteplikt är unionslagstiftarens beslut att i princip inte bevilja de företag som tillhandahåller tjänster undantagna från mervärdesskatt, såsom till exempel sjukhus, läkare, skolor eller banker, avdrag för ingående mervärdesskatt. Visserligen beskattas inte de tjänster som dessa företag tillhandahåller, men samtidigt belastas deras ingående tjänster med mervärdesskatt. Detta leder endast till ett undantag från skatteplikt för tjänster till slutkonsumenterna till en viss del, eftersom den mervärdesskatt som inte kan dras av normalt beaktas vid beräkningen av priset och mottagaren således indirekt bär den.

2. Det faktum att dessa företag inte har någon avdragsrätt medför att inköp av (beskattningsbara) delar av tjänsterna som även kan tillhandahållas av dem själva kan påverka prisbildningen negativt motsvarande den mervärdesskatt som inte kan dras av. Följaktligen föreligger det i regel ett ekonomiskt intresse att tillhandahålla tjänsterna själv och inte köpa in dem skattepliktigt från ett annat företag. På grund härav behandlas en näringsidkare som tillhandahåller tjänster skattefritt i det gällande

1 — Originalspråk: tyska.

2 — EUT L 347, 2006, s. 1

3 — Domstolen har under de gångna årtiondena sammanlagt prövat detta undantag från skatteplikt och dess många kriterier tre gången (dom av den 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) och dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713). För närvarande behandlas emellertid fyra mål samtidigt vid domstolen. Utöver förevarande mål är detta även mål C-326/15 (DNB Banka), C-605/15 (Aviva) och C-616/15 (kommissionen/Tyskland).

mervärdesskattesystemet såvitt avser skapandet av ett undantag från skatteplikt utan avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, såsom för en slutkonsument, vilken inte heller är skyldig att betala mervärdesskatt, men som inte heller kan göra gällande någon avdragsrätt, även om denne tillhandahåller tjänster eller säljer varor mot ersättning.

3. Eftersom det även kan föreligga situationer för näringsidkare som tillhandahåller varor och tjänster som inte är skattepliktiga där det i ekonomiskt hänseende är ändamålsenligt och till och med påkallat att inte själv tillhandahålla enskilda delar av prestationen utan tillsammans med andra näringsidkare som även är undantagna från skatteplikt (till exempel kan läkare tillsammans dela på driften av en större medicinsk apparat), föreskrivs enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet även att dessa tjänster från gruppen till dess medlemmar undantas från skatteplikt. Därigenom är undantaget från avdragsrätten inte prisbildande, vilket gör att omfattningen av undantaget från skatteplikt finns kvar för slutkonsumenten oberoende av huruvida prestationen tillhandahålls helt av en näringsidkare som är undantagen från skatteplikt eller av denne tillsammans med andra näringsidkare som är undantagna från skatteplikt.

4. Genom förevarande förfarande ska nu klargöras huruvida Storhertigdömet Luxemburg vid införlivandet av detta undantag och ytterligare relevanta bestämmelser i unionens mervärdesskatterätt på ett konkurrensbegränsande sätt har gått för långt för att tillmötesgå sina företags ekonomiska intressen.

II – Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

5. I artikel 1.2 stycke 2 i mervärdesskattedirektivet beskrivs beskattningen av mervärdet på följande sätt:

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

6. Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet är ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när personen agerar i denna egenskap” föremål för mervärdesskatt. Enligt artikel 2.1 a gäller samma sak för ”leverans av varor”.

7. Enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna undanta följande transaktioner från skatteplikt:

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

8. Angående avdrag för den mervärdesskatt som burits av de olika kostnadskomponenterna i en transaktion (avdragsrätt för ingående skatt) föreskrivs följande i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet:

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

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

…”

9. Vad gäller förfarandet för avdragsrätten föreskrivs följande i artikel 178 i mervärdesskattedirektivet [4]:

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

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, skall han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240.

…”

10. Slutligen innehåller mervärdesskattedirektivet även särskilda bestämmelser rörande kommissionsavtal som har betydelse i förevarande mål. Det rör sig om artikel 14.2 i nämnda direktiv, i vilken föreskrivs följande med avseende på leverans av varor:

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

…

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

11. Vidare föreskrivs följande med avseende på tjänster i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet:

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

12. Samtliga bestämmelser av betydelse ingick redan i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [5] (nedan kallat sjätte direktivet), vilket kodifierades på nytt genom mervärdesskattedirektivet. Domstolens praxis rörande sjätte direktivet kan således även beaktas i förevarande mål.

4 — I dess lydelse före ändringen enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller regler om fakturering (EUT L 189, 2010, s. 1), vilken enligt artikel 2.1 stycke 2 i nämnda direktiv först ska tillämpas från och med den 1 januari 2013 och således saknar betydelse i förevarande mål.

5 — EGT L 145, 1977, s. 1.

Luxemburgsk rätt

13. Enligt artikel 44.1 y i lagen av den 12 februari 1979 om mervärdesskatt (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs ett undantag från skatteplikt som är identiskt med den franska språkversionen av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

14. För att specificera tillämpningen av detta undantag från skatteplikt meddelades den storhertigliga förordningen av den 21 januari 2004 om undantag från mervärdesskatt för tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar (nedan kallad den luxemburgska förordningen).

15. Enligt artikel 1 i den luxemburgska förordningen måste en fristående grupp av personer i den mening som avses i artikel 44.1 y i mervärdesskattelagen antingen utgöra en juridisk person (led a) eller vara verksam gentemot sina medlemmar och tredjeman under eget namn (led b). Genom storhertiglig förordning av den 7 augusti 2012 kompletterades denna bestämmelse genom ett nytt stycke 2. Där föreskrivs att förordningen inte är tillämplig på fristående grupper vars tjänster huvudsakligen har till syfte att genomföra beskattade transaktioner för en eller flera medlemmar.

16. I artikel 2 i den luxemburgska förordningen föreskrivs villkoren för ett undantag från skatteplikt enligt artikel 44.1 y i mervärdesskattelagen. Enligt led a första meningen föreskrivs att gruppens verksamhet uteslutande ska omfatta tillhandahållande av tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva medlemmarnas verksamhet. Medlemmarnas verksamhet ska således antingen vara undantagen från mervärdesskatt eller så får de i detta hänseende inte utgöra någon beskattningsbar person. Enligt andra meningen led a uppfyller emellertid även personer som inom ramen för en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller inte är beskattningsbar även tillhandahåller beskattningsbara transaktioner, såvida dessa inte överstiger 30 procent av den sammanlagda omsättningen. I artikel 3 i den luxemburgska förordningen föreskrivs närmare detaljer, enligt vilka denna gräns under särskilda omständigheter får överskridas med upp till 50 procent.

17. Enligt artikel 4 i den luxemburgska förordningen beviljas dessa personer dessutom avdragsrätt med avseende på mervärdesskatt som *gruppen* fakturerar för de tjänster som den tillhandahåller. Enligt det administrativa cirkuläret nr 707 av den 29 januari 2004 (nedan kallat det administrativa cirkuläret), i vilket särskilt de handlingar som ska tillhandahållas från medlemmarnas sida fastställs, äger denna överföring av avdragsrätten rum för att säkerställa den skattemässiga neutraliteten.

18. Slutligen rör ett meddelande av den 18 december 2008 från den arbetsgrupp för mervärdesskatt som är verkar inom Comité d'Observation des Marchés (CObMa [kommittén för marknadstillsyn]), vilken såsom anges där har upprättats i samarbete med Administration de l'Enregistrement et des Domaines (den luxemburgska skattemyndigheten) även undantaget från skatteplikt för fristående grupper av personer (nedan kallad Cobma-meddelandet). Bland annat behandlas där frågan vem som med avseende på gemensamma kostnader ska anges på en faktura från tredje man som rör gemensamma kostnader när gruppen inte är någon juridisk person. I detta sammanhang klargörs att gruppen belastas med de gemensamma kostnaderna utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt för det fall att en medlem i eget namn men för gruppens räkning erhåller tjänster från tredje man.

III – Bakgrund till tvisten

19. Genom skrivelse av den 7 april 2011 meddelade kommissionen Storhertigdömet Luxemburg att den ansåg att det var tveksamt huruvida vissa luxemburgska bestämmelser inom ramen för införlivandet av undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är förenliga med unionsrätten.

20. Kommissionen fann i sitt motiverade yttrande av den 27 januari 2012 inte att dess farhågor motbevisats och uppmanade Storhertigdömet Luxemburg att inom två månader vidta de nödvändiga åtgärderna för att anpassa dess lagstiftning till unionsrätten.

21. Enligt kommissionen iakttar nämligen Storhertigdömet Luxemburg inte artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet i den bemärkelsen att det luxemburgska undantaget från skatteplikt även gäller i fall där gruppen *inte* direkt tillhandahåller en tjänst för verksamhet från en medlem som är undantagen från skatteplikt eller inte är beskattningsbar. Det strider dessutom mot artiklarna 168 a och 178 a i mervärdesskattedirektivet att bevilja medlemmarna i gruppen avdragsrätt för ingående tjänster som inte tillhandahålls och faktureras till medlemmarna utan till gruppen. Slutligen måste utnyttjandet av en tjänst för gruppens räkning enligt artiklarna 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet behandlas som två på varandra följande tjänster och får inte betraktas som om de saknar betydelse i mervärdesskattehänseende.

IV – Förfarandet vid domstolen

22. Efter det att Storhertigdömet Luxemburg inte uppfyllt kommissionens krav inom den fastställda fristen väckte kommissionen talan vid domstolen den 8 juni 2015 enligt artikel 258 andra stycket FEUF och yrkar att domstolen ska

— fastställa att Storhertigdömet Luxemburg har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt mervärdesskattedirektivet, särskilt enligt artiklarna 2.1 c och 132.1 f, artiklarna 1.2 andra stycket, 168 a, 178 a, och artiklarna 14.2 c och 28 i det direktivet genom utformningen av mervärdesskattesystemet för fristående grupper av personer enligt artikel 44.1 y i mervärdesskattelagen, genom artiklarna 1 till 4 i den luxemburgska förordningen samt genom det administrativa cirkuläret i dess kommentar till artiklarna 1–4 i den luxemburgska förordningen och Cobma-meddelandet,

— förplikta Storhertigdömet Luxemburg att ersätta rättegångskostnaderna.

23. Storhertigdömet Luxemburg yrkar att domstolen ska

— fastställa att kommissionens talan i vissa delar inte kan tas upp till sakprövning, i övrigt inte kan vinna bifall och i andra hand att den i sin helhet inte kan vinna bifall,

— förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

24. Parterna yttrade sig inledningsvis skriftligen och därefter muntligen vid förhandlingen den 30 juni 2016.

V – Bedömning

A – *Den första grunden: Användning av tjänster av medlemmarna i gruppen*

25. Genom sin första grund har kommissionen gjort gällande att artiklarna 2.1 c och 132.1 f i mervärdesskattedirektivet har åsidosatts.

26. Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska i princip alla tjänster från beskattningsbara personer omfattas av mervärdesskatt. Visserligen innehåller artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet ett undantag från skatteplikt för tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller sina medlemmar. Detta är emellertid enbart tillämpligt, bland annat, om de tjänster som tillhandahålls är direkt nödvändiga för medlemmarnas verksamhet och antingen är undantagna från skatteplikt eller inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

27. Kommissionen anser att enligt artiklarna 2 a och 3 i den luxemburgska förordningen är undantaget från skatteplikt i artikel 44.1 y i mervärdesskattelagen emellertid även tillämpligt när gruppens tjänster används för en medlems *beskattade* verksamhet i den mån transaktionen inte uppgår till över 30 procent, respektive i vissa fall till över 45 procent av de sammanlagda transaktionerna.

1. Frågan huruvida den första grunden kan tas upp till sakprövning

28. Storhertigdömet Luxemburg anser att den första grunden inte kan tas upp till sakprövning.

29. Luxemburg anser att kommissionen genom sin första grund har utökat föremålet för talan jämfört med det motiverade yttrandet. Medan det i sistnämnda yttrande enbart kritiserades att även tjänster från gruppen var undantagna från skatteplikt som främst, respektive uteslutande, ska främja genomförandet av beskattade transaktioner från medlemmarna, begränsas talan inte till denna invändning. Kommissionen ifrågasätter nu generellt att tjänster som tillhandahålls av gruppen som har samband med en medlems beskattade transaktioner kan vara undantagna från skatteplikt.

30. Det följer av fast rättspraxis att saken i ett mål enligt artikel 258 FEUF fastställs genom kommissionens motiverade yttrande. Talan måste alltså avse samma skäl och grunder som detta yttrande.[6] Kommissionen kan emellertid precisera sina inledande anmärkningar i ansökan, under förutsättning att den inte ändrar saken.[7]

31. Det framgår tydligt av kommissionens motiverade yttrande att den inte anser att villkoren i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet iakttas i luxemburgsk lagstiftning, enligt vilken gruppen måste tillhandahålla tjänster som är direkt nödvändiga för en medlems verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken medlemmen inte är en beskattningsbar person[8]. I den mån kommissionen avseende detta tvisteföremål i talan uttryckligen uppger att de luxemburgska bestämmelserna i vart fall utgör ett åsidosättande i samtliga fall i vilka tjänsten används för en medlems beskattade transaktioner preciserar den således endast på ett tillåtet sätt deras redan tidigare formulerade invändning.

32. Dessutom anser Storhertigdömet Luxemburg att kommissionens agerande i det administrativa förfarandet utgör ett åsidosättande av principen om lojalt samarbete, vilken föreskrivs enligt artikel 4.3 FEU. Storhertigdömet Luxemburg har – efter fristen i det motiverade yttrandet hade löpt ut – informerat kommissionen om en komplettering av artikel 1 i den luxemburgska förordningen[9] som reaktion på den första invändningen i det motiverade yttrandet. Kommissionen har likväl inte gjort gällande några förbehåll gentemot denna ändring under 18 månader innan den förkunnade att den skulle väcka talan.

6 — Se, bland annat, dom av den 15 december 1982, kommissionen/Danmark (211/81, EU:C:1982:437, punkt 14), dom av den 26 april 2005, kommissionen/Irland (C-494/01, EU:C:2005:250, punkt 35) och dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 19).

7 — Dom av den 11 september 2001, kommissionen/Irland (C-67/99, EU:C:2001:432, punkt 23), dom av den 19 december 2013, kommissionen/Polen (C-281/11, EU:C:2013:855, punkt 88) och dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 19).

8 — Se punkterna 20 och 21 samt punkterna 68 och 69 i det motiverade yttrandet.

9 — Se ovan punkt 15.

33. Enligt fast rättspraxis är det kommissionen som efter eget skön avgör vid vilken tidpunkt en talan om fördragsbrott ska väckas.[10] Det framgår inte heller att förevarande mål utgör något undantagsfall i vilket kommissionen genom sitt agerande kunde ha inverkat negativt på Storhertigdömet Luxemburgs rätt till försvar. I synnerhet är kommissionen inte skyldig att ta ställning till huruvida korrigerande åtgärder som den aktuella medlemsstaten vidtagit först efter det att den frist som fastställts i det motiverade yttrandet löpt ut är lämpliga. Det är nämligen enbart den rättsliga situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av denna frist som är avgörande för förekomsten av ett fördragsbrott[11] och således för frågan huruvida talan är välgrundad.

34. Den första grunden kan följaktligen tas upp till sakprövning.

2. Frågan huruvida den första grunden är välgrundad

35. Storhertigdömet Luxemburg har i andra hand gjort gällande att den första grunden inte kan vinna framgång i sak.

36. Undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är nämligen tillämpligt på grupper vars medlemmar även utövar en beskattad verksamhet vid sidan om verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. De tjänster som en grupp tillhandahåller utgör till sin natur en medlems allmänna kostnader som inte kan hänföras till någon av medlemmens verksamhet. Om mot denna bakgrund enbart tjänster skulle undantas från skatteplikt som endast hör samman med verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller som är undantagen från tillämpningsområdet för skatten skulle det i praktiken inte föreligga något tillämpningsområde för undantaget från skatteplikt.

37. I den utsträckning Storhertigdömet Luxemburg dessutom hänvisar till kompletteringen av den luxemburgska förordningen genom en ny artikel 1.2[12] saknar detta resonemang betydelse i förevarande mål. Avgörande för bedömningen är den rättsliga situationen i Luxemburg i slutet av mars 2012 när fristen i det motiverade yttrandet löpte ut.[13] Nämnda bestämmelse antogs emellertid först senare, nämligen den 7 augusti 2012.

38. För att bedöma den första grunden för talan krävs det således att man håller isär två olika villkor i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, vilka entydigt framgår av dess ordalydelse.

39. För det första krävs det för detta undantag från skatteplikt att medlemmarna i gruppen utövar en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller för vilken de inte utgör beskattningsbara personer.

40. För att vara undantagen från skatteplikt krävs det dessutom att varje tjänst som tillhandahålls är direkt nödvändig för att bedriva en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken medlemmen inte är en beskattningsbar person. Om en medlem i en grupp således utöver en verksamhet som är undantagen från skatteplikt även utövar en skattepliktig verksamhet så kan visserligen tjänster från gruppen till medlemmen vara undantagna från skatteplikt. För detta krävs emellertid att de tillhandahålls direkt för utövandet av den verksamhet som är undantagen från skatteplikt och inte för den skattepliktiga verksamheten.

10 — Se, bland annat, dom av den 10 december 1968, kommissionen/Italien (7/68, EU:C:1968:51, s. 642), dom av den 1 juni 1994, kommissionen/Tyskland (C-317/92, EU:C:1994:212, punkt 4) och dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 14).

11 — Se, bland annat, dom av den 10 september 1996, kommissionen/Tyskland (C-61/94, EU:C:1996:313, punkt 42), dom av den 26 april 2005, kommissionen/Irland (C-494/01, EU:C:2005:250, punkt 29) och dom av den 26 maj 2016, kommissionen/Grekland (C-244/15, EU:C:2016:359, punkt 47).

12 — Se ovan punkt 15.

13 — Se ovan punkt 33.

41. Vad gäller detta andra, ytterligare villkor föreligger det inte någon anledning att vid en tolkning av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet avvika från bestämmelsens klara ordalydelse. Angående denna bestämmelse har domstolen nämligen redan fastställt att en tolkning av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet som går utöver dess entydiga ordalydelse mot bakgrund av den restriktiva tolkning som krävs av undantag från skatteplikt på mervärdesskatteområdet inte är förenlig med syftet med denna bestämmelse. [14]

42. Visserligen får en tolkning av undantag från skatteplikt inte medföra att undantagen förlorar sin verkan och nästan aldrig kan tillämpas i praktiken. [15] Det kan emellertid inte anses vara fallet i förevarande mål. Tvärtemot vad Storhertigdömet Luxemburg hävdar ska tjänster som en grupp tillhandahåller sina medlemmar inte nödvändigtvis hänföras till deras allmänna kostnader och således till deras sammantagna verksamhet. Detta är nämligen enbart fallet när en medlem låter utföra uppgifter som hör till dennes allmänna administrativa verksamhet, såsom till exempel bokföringen. En medlem kan emellertid även överföra annan verksamhet på en grupp, såsom driften av en större medicinsk apparat som enbart har ett direkt samband med den verksamhet som är undantagen från skatteplikt.

43. Eftersom det i artikel 2 a i den luxemburgska förordningen även föreskrivs ett undantag från skatteplikt när tjänsten som tillhandahålls inte är direkt nödvändig för en medlems verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller inte är beskattningsbar, strider bestämmelsen således mot artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

44. Således ska kommissionens talan bifallas såvitt avser den första grunden.

B – *Den andra grunden: Avdragsrätt för medlemmarna i gruppen*

45. Genom sin andra grund har kommissionen gjort gällande att artiklarna 1.2 andra stycket, 168 a och 178 a i mervärdesskattedirektivet har åsidosatts.

46. Enligt artikel 4 i den luxemburgska förordningen har medlemmar i gruppen som utövar en skattepliktig verksamhet avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på tjänster som inte medlemmen utan gruppen har erhållit för utövandet av medlemmens verksamhet. Enligt bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och domstolens praxis kan endast gruppen ha avdragsrätt i detta hänseende och det är uteslutet med en överföring av en sådan rätt till medlemmarna i gruppen. Dessutom är utövandet av avdragsrätten enligt artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet kopplat till innehavet av en faktura som är utfärdad i det egna namnet och inte i en annan persons namn, såsom i förevarande mål i gruppens namn.

47. Storhertigdömet Luxemburg har som invändning åberopat ordalydelsen i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Enligt nämnda bestämmelse är de utgifter som gruppen förorsakar inte egna utgifter, utan utgör medlemmarnas ”gemensamma utgifter”. Enligt domen PPG Holdings [16] var slutligen avgörande för avdragsrätten vem som skulle bära de motsvarande kostnaderna. I förevarande mål är detta medlemmarna. Dessutom skulle det strida mot principen om skatteneutralitet om medlemmarna inte hade någon avdragsrätt, eftersom gruppen inte själv kan göra gällande någon avdragsrätt.

14 — Dom av den 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punkterna 13 och 14) angående artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet.

15 — Dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punkt 62) och dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 30), båda angående artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet. Se, beträffande andra undantag från skatteplikt, dessutom dom av den 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 16) och dom av den 9 december 2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, punkt 68).

16 — Dom av den 18 juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526).

48. Storhertigdömet Luxemburg har dessutom gjort en jämförelse med gemensam äganderätt i fastigheter. Även i sådana fall har de enskilda delägarna en rätt till avdrag för ingående skatt när det gäller ingående tjänster som har tillhandahållits gemenskapen som helhet.

49. Storhertigdömet Luxemburgs försvar grundas uppenbarligen på uppfattningen att gruppen av personer inte har någon egen skatteplikt utan är ”transparent”. Därigenom går ingående tjänster till gruppen i mervärdesskattehänseende direkt till medlemmarna. En grupp av personer i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet – till vilken den angripna förordningen hänvisar för avdragsrätt – måste emellertid vara en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.

50. Domstolen har redan beträffande artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet i detta avseende slagit fast att en tolkning av denna bestämmelse som går utöver den entydiga ordalydelsen inte är förenlig med bestämmelsens syfte [17]. Av denna ordalydelse följer emellertid att den ”självständiga” gruppen av personer som sådan tillhandahåller tjänsterna och därmed i mervärdesskattehänseende ska särskiljas från sina medlemmar. Eftersom undantaget från skatteplikt endast är tillämpligt på tjänster som tillhandahålls av gruppen som sådan, måste denna grupp vara en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet. I annat fall föreligger det enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet inte någon beskattningsbar tjänst från gruppen som kan undantas från skatteplikt. Det är nämligen endast sådana tjänster som är beskattningsbara som tillhandahålls av ”en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap”.

51. Ett annat synsätt skulle få till följd att undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet även skulle omfatta tjänster som medlemmar i en – i mervärdesskattehänseende osjälvständig – grupp tillhandahåller varandra. Detta skulle emellertid väsentligt utvidga tillämpningsområdet för detta undantag från skatteplikt och beroende på definitionen av en grupp av personer exempelvis undanta tjänster mellan koncernföretag från skatt. Detta låter sig knappast förenas med syftet med artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, vilket enligt rättspraxis ska undvika att ”den person som erbjuder vissa tjänster ska vara tvungen att betala denna skatt även då personen sett sig föranlåten att samarbeta med andra verksamhetsutövare genom att skapa en gemensam organisation som övertar den verksamhet som är nödvändig för att tillhandahålla tjänsterna”. [18] En sådan tolkning hamnar emellertid i konflikt inte bara med ordalydelsen av undantaget från skatteplikt utan även med artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, vilken innehåller en självständig bestämmelse för koncerner för vilken det gäller andra villkor, samt med den allmänna principen om en inskränkt tolkning av undantag från mervärdesskatteplikt som framhålls i fast rättspraxis. [19]

52. Slutsatsen är således att fristående grupper av personer i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, som i sig utgör beskattningsbara personer, ska särskiljas från en situation där flera personer endast agerar gemensamt, där gruppen inte utgör någon självständig beskattningsbar person. Det sistnämnda skulle eventuellt kunna vara fallet för ett bolag för samägande, till vilket Storhertigdömet Luxemburg har hänvisat som jämförelse. Detta skulle då endast kunna kvalificeras som ett gemensamt agerande från medlemmarna. [20]

17 — Dom av den 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punkterna 13 och 14) rörande artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet.

18 — Dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 37).

19 — Se bland annat dom av den 26 juni 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 19), dom av den 16 september 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, punkt 25), och dom av den 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 18)

20 — Se dom av den 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punkterna 54–56). Se dessutom generellt avseende förhållandet i mervärdesskattehänseende mellan ett bolag och dess delägare, dom av den 27 januari 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46) och dom av den 18 oktober 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

53. Om gruppen av personer, till vilken den angripna förordningen hänvisar, i stället emellertid utgör en självständig beskattningsbar person gentemot dess medlemmar är det även enbart den som kan ha en avdragsrätt för de ingående tjänster som den har förvärvat. Enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet har en beskattningsbar person nämligen enbart avdragsrätt för ”varor … eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till *honom*”. [21]

54. Visserligen kan – såsom bland annat även framgår av den av Storhertigdömet Luxemburg åberopade domen PPG Holdings – ett eget förvärv av sådana ingående tjänster även bestå i att den beskattningsbara personen beställer tjänster som även kommer en tredje man till godo. [22] Av detta följer i vart fall inte någon avdragsrätt för den som inte alls har beställt tjänsten och till vilken dessa tjänster således inte har tillhandahållits enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet.

55. Den kritiserade bestämmelsen i artikel 4 i den luxemburgska förordningen är slutligen inte heller nödvändig för att säkerställa principen om skatteneutralitet. Genom denna princip säkerställs i dess alternativa betydelse, det vill säga som skatteneutralitet [23], nämligen enbart att beskattningsbara personer vars verksamhet själv omfattas av mervärdesskatt inte ska belastas för mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats inom ramen för all deras ekonomiska verksamhet. [24] I motsvarande mån kan gruppen inte göra gällande någon avdragsrätt såvitt den enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet tillhandahåller medlemmarna tjänster som är undantagna från skatteplikt. Om gruppen däremot tillhandahåller tjänster för medlemmarnas beskattade verksamhet är dessa inte undantagna från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. [25] I en sådan situation har gruppen avdragsrätt för sina ingående tjänster enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet i samma utsträckning som medlemmarna i fråga om tjänster som gruppen tillhandahåller.

56. Utöver det således fastställda åsidosättandet av artikel 168 a har artikel 1.2 stycke 2 i mervärdesskattedirektivet, till vilken kommissionen även har hänvisat, inte någon självständig betydelse, eftersom den endast utgör en programförklaring.

57. Inte heller föreligger det något ytterligare åsidosättande av artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet.

58. Enligt artikel 178 a krävs det visserligen att en beskattningsbar person innehar en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240 för att kunna utöva sin avdragsrätt enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Av dessa artiklar framgår emellertid inte, såsom kommissionen gör gällande, att det krävs att fakturan ska vara utfärdad i den beskattningsbara persons namn som gör gällande avdragsrätten. I artikel 226.5 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs endast att förvärvarens namn ska anges på fakturan.

59. Den luxemburgska lagstiftningen avviker inte från detta genom att bevilja medlemmar i en grupp en avdragsrätt som de inte har enligt artikel 168.a i mervärdesskattedirektivet. Med andra ord står inte fel namn på fakturan när den aktuella gruppen angetts som mottagare av tjänsten, utan tvärtom anges det riktiga namnet för vilket den aktuella gruppmedlemmen inte har någon avdragsrätt, eftersom denne inte är mottagare av tjänsten. Om Storhertigdömet Luxemburg däremot skulle föreskriva att den aktuella medlemmen ska anges på fakturan som felaktig förvärvare skulle Luxemburg åsidosätta artikel 226.5 i mervärdesskattelagen.

21 — Min kursivering.

22 — Dom av den 18 juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, punkterna 19–29).

23 — Se, angående de olika betydelserna av denna princip dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkterna 46–48) samt dessutom dom av den 17 maj 2001, Fischer och Brandenstein (C-322/99 och C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 76) och dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 40).

24 — Se, bland annat, dom av den 14 februari 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 19), dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 47) och dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 29).

25 — Se ovan punkterna 40–42.

60. Den andra grunden för talan ska således endast bifallas i den mån den avser ett åsidosättande av artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet.

C – *Den tredje grunden: Ingen beskattning av tjänster som medlemmarna tillhandahåller gruppen*

61. Slutligen har kommissionen genom sin tredje grund gjort gällande att artiklarna 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet har åsidosatts.

62. Enligt dessa bestämmelser ska det då en beskattningsbar person, såsom kommissionär, agerar i eget namn för annans räkning genom att tillhandahålla tjänster till tredjeman eller erhålla tjänster från tredjeman, antas föreligga två identiska mervärdesskatterättsliga tjänster som tillhandahålls efter varandra, å ena sidan mellan uppdragsgivaren och den beskattningsbara personen, och å andra sidan mellan den beskattningsbara personen och tredjeman. I Cobma-meddelandet föreskrivs däremot att när en medlem förvärvar tjänster i eget namn men för gruppens räkning ska hänförandet av de motsvarande kostnaderna till gruppen inte beaktas i mervärdesskatterättsligt hänseende.

1. Frågan huruvida den tredje grunden kan tas upp till sakprövning

63. Storhertigdömet Luxemburg invänder att inte heller den tredje grunden kan upptas till sakprövning.

64. Cobma-meddelandet kan inte tillskrivas Storhertigdömet Luxemburg. Cobma är ett informellt organ som är privat organiserat och inte statligt erkänt. Detta påverkas inte heller av den omständigheten att det på den luxemburgska skattemyndighetens webbplats hänvisas till Cobma-meddelandet. Hänvisningen görs nämligen enbart inom ramen för rubriken ”aktuellt”, som bland annat även innehåller information om pressartiklar.

65. Kommissionen hävdar i gengäld att den luxemburgska skattemyndigheten är medförfattare till Cobma-meddelandet, vilket framgår av texten. Meddelandets innehåll återspeglar således den rättsliga bedömningen och praxis från den luxemburgska skattemyndigheten.

66. Eftersom Storhertigdömet Luxemburg inte har bestridit kommissionens argument, enligt vilka det kritiserade innehållet i Cobma-meddelandet motsvarar den luxemburgska skattemyndighetens praxis, krävs det inte någon prövning av frågan huruvida meddelandet i sig ska tillskrivas Storhertigdömet Luxemburg. En medlemsstat kan nämligen inte enbart åsidosätta unionsrätten genom att anta lagbestämmelser, utan även genom sin administrativa praxis.

67. Det saknar därför betydelse huruvida invändningen att meddelandet inte kan tillskrivas Luxemburg, om det skulle bifallas, påverkar frågan huruvida den tredje grunden kan tas upp till sakprövning eller om den är välgrundad. Den tredje grunden kan således i vart fall tas upp till sakprövning.

2. Frågan huruvida den tredje grunden är välgrundad

68. Storhertigdömet Luxemburg har bestritt att den tredje grunden skulle vara välgrundad och gjort gällande att kommissionens argument endast kan nå framgång om gruppen själv och dess medlemmar skulle vara oberoende av varandra. Just detta är emellertid inte fallet när det gäller en grupp som inte är en juridisk person utan endast finns till på grund av medlemmarnas avtal, och det kritiserade avsnittet i meddelandet hänför sig – tvärtemot vad kommissionen påstår – endast till sådana grupper. Sådana grupper handlar nämligen enbart genom sina styrelseledamöter och utgör inte nödvändigtvis en beskattningsbar person som kan särskiljas från dem. Domstolen har även gjort en liknande bedömning

i målet EDM. [26]

69. Storhertigdömet Luxemburgs argument kan således inte godtas. Såsom redan påpekats ovan krävs det enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, till vilken Cobma-meddelande hänvisar, just att gruppen av personer utgör en självständig beskattningsbar person i förhållande till sina medlemmar. [27]

70. Enligt artikel 14.2 c avses med leverans av varor bland annat överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp. Enligt artikel 28 i mervärdesskattedirektivet presumeras det att tjänster från en beskattningsbar person som handlar i eget namn men för tredje mans räkning själv erhåller och har tillhandahållit den aktuella tjänsten. Såsom domstolen redan har fastställt i domen Henfling m.fl. angående kommissionsavtal om köp skapar artikel 28 i mervärdesskattedirektivet den rättsliga fiktionen att två identiska tjänster tillhandahålls, nämligen från uppdragsgivaren till kommissionären samt från kommissionären till kunderna. [28] Samma sak gäller i det motsatta fallet för kommissionsavtal om försäljning, vilka behandlas i Cobma-meddelandet.

71. Av nämnda bestämmelser framgår således att det vid ett kommissionsavtal om köp, det vill säga ett uppdrag för en inköpare att tillhandahålla en vara eller en tjänst i eget namn men för uppdragsgivarens räkning, är det i mervärdesskatterättsligt hänseende fråga om en leverans av en vara eller tillhandahållandet av en ytterligare tjänst från inköparen till uppdragsgivaren. Det står inte i överenstämmelse med det ovanstående när den luxemburgska skattemyndigheten i enlighet med Cobma-meddelandet behandlar förhållandet mellan gruppen och medlemmen som irrelevant i mervärdesskatterättsligt hänseende. Om gruppen ska ersätta medlemmen för kostnaderna för inköpet föreligger det i detta hänseende ett kommissionsavtal som ska behandlas enligt artikel 14.2 c, respektive artikel 28 i mervärdesskattedirektivet.

72. Den luxemburgska skattemyndighetens praxis i enlighet med det kritiserade Cobma-meddelandet strider således mot artiklarna 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet. Detta gäller oberoende av huruvida denna reglering gäller samtliga grupper eller – såsom Storhertigdömet Luxemburg har uppgett – endast grupper som inte är juridiska personer. Den motsvarande tvisten mellan parterna om räckvidden av tillämpningsområdet för den luxemburgska bestämmelsen saknar således betydelse för avgörandet av förevarande talan.

73. Talan ska således även bifallas såvitt avser den tredje grunden.

D – *Slutsats och rättegångskostnader*

74. Således ska talan bifallas i sin helhet såvitt avser den första och den tredje grunden och delvis såvitt avser den andra grunden.

75. Beslut avseende rättegångskostnaderna ska fattas enligt artikel 138.3 i rättegångsreglerna. Enligt nämnda bestämmelse ska varje part bära sina rättegångskostnader om de bara vinner talan till en del. Mot bakgrund av omständigheterna i förevarande mål ska Storhertigdömet Luxemburg emellertid förpliktas ersätta samtliga rättegångskostnader, eftersom den del som kommissionen tappat vad gäller det kompletterande påståendet om ett åsidosättande av artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet [29] inte har någon inverkan.

26 — Dom av den 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

27 — Se ovan punkterna 49–52.

28 — Dom av den 14 juli 2011, Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 35).

29 — Se ovan punkterna 57–59.

VI – Förslag till avgörande

76. Mot denna bakgrund förslår jag att domstolen meddelar följande dom angående kommissionens talan mot Storhertigdömet Luxemburg:

1. Storhertigdömet Luxemburg har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 2.1 c och 132.1 f i direktiv 2006/112/EG genom att anta och bibehålla bestämmelser genom vilka tjänster som fristående grupper av personer tillhandahåller deras medlemmar även undantas från mervärdesskatt när de inte är direkt nödvändiga för att medlemmarna ska kunna bedriva en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för en verksamhet för vilken de inte utgör beskattningsbara personer.

2. Storhertigdömet Luxemburg har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 168 a i direktiv 2006/112/EG genom att anta och bibehålla bestämmelser genom vilka en medlem i den mening som avses i artikel 132.1 f i direktivet kan göra gällande avdragsrätt för ingående tjänster som har tillhandahållits gruppen och inte medlemmen själv.

3. Storhertigdömet Luxemburg har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 14.2 c och 28 i direktiv 2006/112/EG genom att tillämpa en administrativ praxis enligt vilken det är irrelevant i mervärdesskatterättsligt hänseende att utgifter belastar gruppen när en medlem förvärvar varor och tjänster i den mening som avses i artikel 132.1 f i nämnda direktiv i eget namn och för gruppens räkning.

4. Talan ogillas i övrigt.

5. Storhertigdömet Luxemburg ska ersätta rättegångskostnaderna.