

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gegužės 4 d.(*)

„Valstybės įsipareigojimų nevykdymas – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 132 straipsnio 1 dalies f punktas – Nepriklausomų asmenų grupių paslaugų savo nariams teikimo neapmokestinimas PVM – 168 straipsnio a punktas ir 178 straipsnio a punktas – Grupės narių teisė į atskaitą – 14 straipsnio 2 dalies c punktas ir 28 straipsnis – Nario veikimas savo vardu grupės naudai“

Byloje C-274/15

dėl 2015 m. birželio 8 d. pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų nevykdymo

Europos Komisija, atstovaujama F. Dintilhac ir C. Soulay,

ieškovės,

prieš

Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, atstovaujamą D. Holderer, padedamą advokatą F. Kremer ir P.-E. Partsch ir ekspertą B. Gasparotti,

atsakovės,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai E. Juhász, C. Vajda (pranešėjas), K. Jürimäe ir C. Lycourgos,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius V. Tourrès, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2016 m. birželio 30 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2016 m. spalio 6 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Ieškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo konstatuoti, kad numatyti nepriklausomoms asmenų grupėms taikomi pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistemos, kaip antai nustatytos konsoliduotos redakcijos 1979 m. vasario 12 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée; Mémorial A 1979, Nr. 23; toliau – PVM įstatymas*) 44 straipsnio 1 dalies y punkte, 2004 m. sausio 21 d. Didžiojo Hercogo reglamento dėl nepriklausomų asmenų grupių paslaugų savo nariams teikimo neapmokestinimo PVM (*Mémorial A 2004, Nr. 9; toliau – Didžiojo Hercogo reglamentas*) 1–4 straipsniuose, 2004 m.

sausio 29 d. Administracinio aplinkraščio Nr. 707, kiek jame pateiktas Didžiojo Hercogo reglamento 1–4 straipsnių komentaras (toliau – administracinis aplinkraštis) ir 2008 m. gruodžio 18 d. rašte, kurį parengė *Comité d'Observation des Marchés (COBMA)* (Rinkos stebėsenos komisija) veikianti darbo grupė, suderinusi su *Administration de l'Enregistrement et des Domaines* (Mokesčių administratorius) (toliau – COBMA raštas), Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nevykdėsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistą 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1) (toliau – Direktyva 2006/112), visų pirma pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 132 straipsnio 1 dalies f punktą, 1 straipsnio 2 dalies antrą pastraipį, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a punktą, 14 straipsnio 2 dalies c punktą ir 28 straipsnį.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

2 Direktyvos 2006/112 I antraštinėje dalyje „Dalykas ir taikymo sritis“ esančio 1 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta:

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

3 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 Minėtos direktyvos III antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji asmenys“ esančio 9 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa suformuluota taip:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“

5 Tos pačios direktyvos IV antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji sandoriai“ esančio 14 straipsnio 2 dalies c punkte nustatyta:

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

<...>

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

6 Direktyvos 2006/112 28 straipsnyje nurodyta:

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

7 Šios direktyvos IX antraštinėje dalyje „Neapmokestinimas PVM“ esančio 132 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

f) nepriklausomų asmenų grupių, kurių veikla neapmokestinama PVM arba kuriems vykdoma veikla, jie yra neapmokestinamieji asmenys [nepriklausomų asmenų, vykdančių veiklą, kuri neapmokestinama PVM arba dėl kurios jie yra neapmokestinamieji asmenys, grupių] paslaugų savo nariams teikimas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai būtinų jų nariams vykdoma ši veikla ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrą išlaidų dalį, jei taip neapmokestinant neiškraipoma konkurencija;

<...>“

8 Minėtos direktyvos X antraštinėje dalyje „Atskaita“ esantis 168 straipsnis išdėstytas taip:

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

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

<...>“

9 Tos pačios direktyvos 178 straipsnyje nustatyta:

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

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>“

10 Direktyvos 2006/112 XI antraštinėje dalyje „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ esančiame 226 straipsnyje numatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose-faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

5) apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas įsigijančio asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas;

<...>“

Liuksemburgo teisė

11 PVM įstatymo su pakeitimais, visų pirma padarytais 1989 m. gruodžio 22 d. įstatymo dėl 1990 metų valstybės biudžeto pajamų ir asignavimų (*Loi du 22 décembre 1989 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 1990; Mémorial A 1989, Nr. 81*) 5

straipsnio penktos pastraipos 2 dalimi, 44 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Laikantis Didžiojo Hercogo reglamente nustatytą ribą ir sąlygą, pridėtinąs vertės mokesčiu neapmokestinamos:

<...>

y) paslaugos, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmenys, kurių veikla yra neapmokestinama pridėtinąs vertės mokesčiu arba dėl kurių jie neturi apmokestinamojo asmens statuso, grupės, kai tos paslaugos yra tiesiogiai būtinės jų nariams jų veiklai vykdyti ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrą išlaidą dalį, su sąlyga, kad toks neapmokestinimas neiškraipo konkurencijos.“

12 PVM įstatymo su pakeitimais 44 straipsnio 1 dalies įgyvendinimo sąlygos buvo nustatytos Didžiojo Hercogo reglamente; šio reglamento 1 straipsnis išdėstyta taip:

„Taikant [PVM įstatymo su pakeitimais] 44 straipsnio 1 dalies y punktą, „nepriklausoma asmenų grupė“ – tai:

a) juridinio asmens statusą turinti grupė,

b) grupė, kuri neturi juridinio asmens statuso, bet veikia savo vardu, kaip grupė, savo narių ir trečiųjų asmenų atžvilgiu.“

13 2012 m. rugpjūčio 7 d. Didžiojo Hercogo reglamentu (*Mémorial A* 2012, Nr. 168) buvo iš dalies pakeistas Didžiojo Hercogo reglamentas jo 1 straipsnį papildžius tokia nauja pastraipa:

„Šio reglamento taikymo sritį nepatenka nepriklausomos asmenų grupės, kurių teikiamos paslaugos iš esmės yra skirtos vieno ar kelių narių sandoriams, kuriems taikomas mokestis ir nėra taikomas neapmokestinimas, vykdyti.“

14 Didžiojo Hercogo reglamento 2 straipsnis išdėstyta taip:

„1 straipsnyje nurodytą nepriklausomą asmenų grupę savo nariams teikiamos paslaugos neapmokestinamos PVM, jeigu:

a) grupės veikla, išimtinai skirta teikti paslaugas, kurios yra tiesiogiai būtinės jos narių veiklai vykdyti, ir jeigu visi šie nariai vykdo neapmokestinamą veiklą pagal [PVM įstatymo su pakeitimais] 44 straipsnio 1 dalį arba dėl kurios jie neturi apmokestinamojo asmens statuso. Taikant [PVM įstatymo su pakeitimais] 44 straipsnio 1 dalies y punktą, laikoma, kad veiklą, kuri neapmokestinama pagal minėtą 44 straipsnio 1 dalį arba dėl kurios jie neturi PVM apmokestinamojo asmens statuso, vykdo nariai, kurie, užsiimdami savo ekonomine veikla, kuri PVM neapmokestinama pagal 44 straipsnio 1 dalį arba dėl kurios jie neturi PVM apmokestinamojo asmens statuso, taip pat tiekia prekes ir teikia paslaugas, kurios nėra neapmokestinamos PVM pagal minėtą 44 straipsnio 1 dalį, su sąlyga, kad su šiuo apmokestinamu prekių tiekimu ar paslaugų teikimu susijusi metinė apyvarta be mokesčio neviršija 30 % visų jų sandorių metinės apyvartos be mokesčio (apyvarta, kurią reikia atsižvelgti, nurodyta [PVM įstatymo su pakeitimais] 57 straipsnio 3 dalyje) nepažeidžiant to, kas numatyta 3 straipsnyje;

<...>“

15 Didžiojo Hercogo reglamento 3 straipsnyje nurodyta:

„Dėl 2 straipsnio a punkte nurodyto procentinio dydžio pažymėtina, kad grupės teikiamų paslaugų

neapmokestinimui už kalendorinius metus taikoma sąlyga, kad praėjusiais kalendoriniais metais šio procentinio dydžio nebūt viršiję grupės nariai. Vis dėlto viršijus šį procentinį dydį neprarandama galimybės pasinaudoti neapmokestinimu, jeigu šis viršijimas nėra didesnis negu 50 % minėto procentinio dydžio ir jis trunka ne ilgiau kaip dvejus iš eilės einančius kalendorinius metus prieš kalendorinius metus, dėl kurių reikia nustatyti, ar taikomas neapmokestinimas.

Pirma nurodytas sąlygas turi vykdyti kiekvienas grupės narys, antraip visoms grupės suteiktoms paslaugoms netaikomas neapmokestinimas.“

16 Didžiojo Hercogo reglamento 3 straipsnyje nustatyta:

„Grupės nariai, kurie, vykdydami savo ekonominę veiklą, kuri PVM neapmokestinama pagal [PVM įstatymo su pakeitimais] 44 straipsnio 1 dalį arba dėl kurios jie neturi PVM apmokestinamojo asmens statuso, taip pat, neviršydami 2 straipsnio a punkte ir 3 straipsnyje nurodyto procentinio dydžio, tiekia prekes ir teikia paslaugas, kurios nėra neapmokestinamos pagal minėtą 44 straipsnio 1 dalį, turi teisę iš mokesčio, kurį jie turi sumokėti už jį vykdytus apmokestinamuosius sandorius, atskaityti [PVM], kuris nurodytas grupei išrašytoje sąskaitoje faktūroje arba jos mokėtinas už jos pirkimo sandorius ir trauktas pagal 2 straipsnio c punktą jiems asmeniškai sumokėto atlygio sumą. Atskaita atliekama laikantis [PVM įstatymo su pakeitimais] VII skyriaus nuostatų.“

17 Administraciniame aplinkraštyje pateiktas toks Didžiojo Hercogo reglamento 4 straipsnio komentaras:

„Siekiant kaip įmanoma labiau užtikrinti mokesčių neutralumo principo laikymąsi, 4 straipsniu siekiama nariams, kurie yra apmokestinamieji asmenys ir kurių apyvarta, neviršijant 2 straipsnio a punkte ir 3 straipsnyje nustatyto procentinio dydžio, patenka į mokesčio taikymo sritį ir ji nėra neapmokestinama pagal 44 straipsnį, suteikti teisę atskaityti nepriklausomos grupės sumokėtą ar mokėtiną pirkimo PVM. Suprantama, kad suteikiant šią teisę atskaitą taip pat turi būti laikomasi taisyklių, nustatytų [PVM įstatymo] VII skyriuje, be kita ko, jo 50 straipsnyje (bendra proporcija) ir 51 straipsnyje (realus panaudojimas).

Praktiškai atitinkamas narys, kuris yra apmokestinamasis asmuo, gali atskaityti grupės sumokėtą ar mokėtiną PVM, tik jeigu turi grupės jam išduotą atskaitą, patvirtintą sąskaitą faktūrą kopijomis, kurioje nurodyta tiksli neto kaina, sumokėta prekėms ar paslaugų teikėjams, ši priskaičiuota arba grupės mokėtina mokesčio suma ir nariui tenkanti bendrųjų išlaidų ir mokesčio dalis.“

18 COBMA raštu siekiama paaiškinti tam tikrus aspektus praktiškai įgyvendinant nepriklausomoms asmenų grupėms taikomą teisinę sistemą. Jame, be kita ko, pateikti tokie klausimai ir atsakymai:

„ – Koks subjektas turi būti nurodytos iš trečiųjų asmenų gautinose sąskaitose faktūrose, susijusias su subendrintomis išlaidomis, kai grupė neturi subjektiškumo?

Galimi du atvejai:

– grupė palaiko tiesioginius santykius su trečiaisiais asmenimis ir iš jų gauna prekes ir paslaugas savo vardu;

– nariai palaiko tiesioginius santykius su trečiaisiais asmenimis ir iš jų gauna prekes ir paslaugas savo vardu. Po to nariai subendrina išlaidas, susijusias su šiomis iš trečiųjų asmenų gautomis prekėmis ir paslaugomis, ir šiuo pagrindu jas priskiria grupei. Toks atvejis, be kita ko, gali

būti, kai dėl komercinių ar teisinių priežasčių negalima numatyti palaikyti tiesioginių grupės ir trečiųjų asmenų santykių.

Pirmuoju atveju trečiųjų asmenų išrašomos sąskaitos faktūros, susijusios su subendrintomis išlaidomis, turi būti aiškiai pateikiamos nepriklausomoms asmenų grupėms. Jeigu grupė neturi juridinio asmens statuso, sąskaitos faktūros pateikiamos: „Grupė ABC/Perduoti nariui X – nario X adresas“. Šis narys X turi priskirti išlaidas [įskaičiuojamus visus mokesčius] grupei, nepaisant teisės atskaityti, kuria šis narys gali pasinaudoti dėl jo vardu susidariusio PVM. Vis dėlto, kadangi grupė neturi juridinio asmens statuso, bent vienas narys turi būti paskirtas asmeniu, teisiškai atsakingu už mokėjimą ir kitas iš sutarties kylančias prievoleles.

Antruoju atveju trečiųjų asmenų išrašomos sąskaitos faktūros pateikiamos vienam iš narių. Po to šis narys subendrina išlaidas, susijusias su šiomis prekėmis ir paslaugomis, ir jas priskiria grupei. Šios išlaidos turi būti priskirtos grupei [įskaičiuojamus visus mokesčius], nepaisant teisės atskaityti, kuria šis narys gali pasinaudoti dėl jo vardu susidariusio PVM.

<...>

Be to, paaiškinama, kad narių atliekamas subendrintų išlaidų priskyrimas grupei yra sandoris, nepatenkantis į PVM taikymo sritį.

<...>“

Ikiteisminis procedūra

19 2011 m. balandžio 7 d. oficialiu pranešimu Komisija atkreipė Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės dėmesį į tai, kad, Komisijos nuomone, nepriklausomoms asmenų grupėms (toliau – NAG) taikoma PVM sistema, kaip antai visų pirma nustatyta PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies y punkte ir Didžiojo Hercogo reglamento 1–4 straipsniuose, neatitinka kelių Direktyvos 2006/112 nuostatų.

20 Nurodydama pirmąjį kaltinimą Komisija teigė, jog, jos nuomone, nacionalinės nuostatos, pagal kurias NAG savo narių naudai teikiamos paslaugos neapmokestinamos PVM, įskaitant kai šios paslaugos naudojamos minėtų narių apmokestinamiesiems sandoriams, kurių metinė apyvarta be mokesčio neviršija 30 % ar tam tikrais atvejais 45 % visos metinės apyvartos be mokesčio, neatitinka Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkto ir 132 straipsnio 1 dalies f punkto.

21 Nurodydama antrąjį kaltinimą Komisija laikėsi nuomonės, jog nacionalinė teisė neatitinka Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos, 168 straipsnio a punkto ir 178 straipsnio a punkto, kiek joje numatyta, kad NAG nariai, kurių vykdomos apmokestinamosios veiklos apyvarta neviršija 30 % į visos metinės apyvartos be mokesčio, gali iš jų pačių mokėtino PVM atskaityti PVM, kuris įtrauktas į NAG už jai tiekias prekes ir suteiktas paslaugas išrašytas sąskaitas faktūras.

22 Trečiasis ir paskutinis Komisijos pateiktas kaltinimas susijęs su nacionaline teise, kiek pagal ją tuo atveju, kai NAG narys įsigyja prekių ir paslaugų iš trečiojo asmens savo paties vardu, bet NAG naudai, į PVM taikymo sritį nepatenka sandoris, kuriuo šis narys priskiria NAG dėl to patirtas išlaidas, pažeidžiant Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punkto ir 28 straipsnio nuostatas.

23 Atsakydama į 2011 m. birželio 8 d. oficialų pranešimą Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ginčijo Komisijos pateiktą nacionalinės teisės ir Sąjungos teisės aiškinimą. Iš pradžių ji teigė, kad

Direktyvos 2006/112 nurodyta s?voka „nepriklausomos asmen? grup?s“ vis? pirma susijusi su juridinio asmens statuso neturin?iomis organizacijomis, kuri? veikla priskiriama j? nariams, turintiems teisin? subjektiškum?.

24 ? pirm?j? kaltinim? Liuksemburgo Didžioji Hercogyst? atsak?, kad pagal PVM ?statymo 44 straipsnio 1 dalies y punkt? neapmokestinimo atvejo taikymo sritis apribota Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte apibr?žta taikymo sritimi ir kad Didžiojo Hercogo reglamente tik nustatytos papildomos NAG taikomos sistemos taisykl?s.

25 D?l antrojo kaltinimo ši valstyb? nar? atsikirta, jog kadangi NAG neturi teisinio subjektiškumo, teise ? atskait?, priklausan?ia nuo pardavimo sandorio pob?džio, turi pasinaudoti ne ši grup?, o jos nariai. Nors min?ta valstyb? nar? pripažino, jog teoriškai nacionalin?je teis?je numatyta sistema nukrypstama nuo „principo, kad pirk?jas iš anksto finansuoja mokest?“, ji laikosi nuomon?s, kad praktikoje tai neturi pasekmi?.

26 D?l trečiojo kaltinimo Liuksemburgo Didžioji Hercogyst? mano, kad Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punkte ir 28 straipsnyje nustatyta sistema netaikoma.

27 Kadangi šis atsakymas Komisijos ne?tikino, 2012 m. sausio 27 d. ji pateik? pagr?st? nuomon?; šioje nuomon?je Komisija laik?si tokios pa?ios pozicijos kaip oficialiame pranešime ir paragino Liuksemburgo Didži?j? Hercogyst? per du m?nesius nuo šios nuomon?s gavimo dienos imtis reikiam? priemoni?, kad jos teis?s aktai b?t? suderinti su Direktyva 2006/112, ypa? su jos 2 straipsnio 1 dalies c punktu, 132 straipsnio 1 dalies f punktu, 1 straipsnio 2 dalies antra pastraipa, 168 straipsnio a punktu, 178 straipsnio a punktu, 14 straipsnio 2 dalies c punktu ir 28 straipsniu.

28 Ši valstyb? nar? ? pagr?st? nuomon? atsak? 2012 m. vasario 7 d. raštu, jame v?l gin?ijo jai pateikt? kaltinim? pagr?stum? ir laik?si tokios pa?ios pozicijos kaip 2011 m. birželio 8 d. rašte.

29 Vis d?lto Liuksemburgo Didžioji Hercogyst? 2012 m. kovo 26 d. rašte nurod? ?sipareigojanti priimti reglament?, skirt? suderinti Liuksemburgo teis?s aktus su Direktyva 2006/112, siekdama ?vykdyti pagr?stoje nuomon?je pateikiant pirm?j? kaltinim? nurodytus reikalavimus, bet toliau laikosi savo argument? d?l antrojo ir trečiojo kaltinim?.

30 2012 m. birželio 11 d. raštu Komisija papraš? Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s pateikti nurodyto reglamento projekt? ir jo pri?mimo tvarkarašt?.

31 2012 m. rugs?jo 4 d. ši valstyb? nar? Komisijos tarnyboms pateik? 2012 m. rugpj??io 7 d. Didžiojo Hercogo reglament?, kuriuo iš dalies pakeistas Didžiojo Hercogo reglamento 1 straipsnis.

32 Vis d?lto Komisija nusprend?, kad pri?mus 2012 m. rugpj??io 7 d. Didžiojo Hercogo reglament? Liuksemburgo teis?s aktai netapo suderinti su Direktyva 2006/112 atsižvelgiant ? pagr?stoje nuomon?je pateiktus tris kaltinimus. Atsižvelgdama ? tai, kad išliko ši? kaltinim? pagrindai, 2014 m. vasario 20 d. Komisija paskelb? savo sprendim? pareikšti ieškin?.

D?l ieškinių

D?l pirmojo kaltinimo, grindžiamo Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkto ir 132 straipsnio 1 dalies f punkto nesilaikymu

D?l pirmojo kaltinimo priimtinum

– Šali? argumentai

33 Vis? pirma Liuksemburgo Didžioji Hercogyst? laikosi nuomon?s, kad pirmasis kaltinimas turi

būti atmetas kaip nepriimtinas, nes Komisijos kaltinimas grindžiamas kaltinimu, kuris skiriasi nuo pagrįstoje nuomonėje išdėstyto kaltinimo. Pagrįstoje nuomonėje nurodytas kaltinimas grindžiamas tuo, kad pagal Didžiojo Hercogo reglamentą neatmetama galimybė neapmokestinti grupės paslaugų, daugiausia ar net išimtinai skirtų apmokestinamiesiems sandoriams. O ieškinyje nurodytas kaltinimas grindžiamas tuo, kad pagal Didžiojo Hercogo reglamentą leidžiama neapmokestinti NAG teikiamų paslaugų, kurios kaip papildomos skirtos jos narių apmokestinamiesiems sandoriams.

34 Antra, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė tvirtina, jog Komisija pažeidė lojalaus bendradarbiavimo principą, kai nesureagavo į tai, kad 2012 m. rugpjūtio mėn. buvo atliktas Didžiojo Hercogo reglamento pakeitimas. Šios valstybės narės teigimu, Komisija turėjo į informuoti apie savo galimas abejones dėl to, ar atlikus šį pakeitimą Liuksemburgo teisės aktai tapo suderinami su Direktyva 2006/112, o ne tylėti 18 mėnesių, o po to galiausiai 2014 m. vasario 20 d. paskelbti, kad ji nusprendė kreiptis į Teisingumo Teismą.

35 Komisija teigia, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją nėra reikalaujama, kad pagrįstoje nuomonėje išdėstyti kaltinimai ir ieškinio reikalavimai visiškai sutaptų. Priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Komisija mano, kad pirmojo kaltinimo dalykas ir taikymo sritis išliko tie patys pagrįstoje nuomonėje ir ieškinyje.

36 Dėl lojalaus bendradarbiavimo principo Komisija tvirtina, jog tik ji turi kompetenciją nuspręsti, ar pasibaigus ikiteisminei procedūrai reikia kreiptis į Teismą, kad šis konstatuotų tariamą sąpareigojimą nevykdymą. Komisija turi pasirinkti laiką, kada pareikšti ieškinį dėl sąpareigojimo nevykdymo, ir neprivalo laikytis kokio nors nustatyto termino, išskyrus atvejus, kai dėl pernelyg ilgų ikiteisminės procedūros trukmės būtų pažeista teisė į gynybą, o tai turi įrodyti suinteresuotoji valstybė narė.

– Teisingumo Teismo vertinimas

37 Pirma, reikia priminti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dalykas apibrėžiamas per šioje nuostatoje numatytą ikiteisminę procedūrą. Taigi ieškinys turi būti grindžiamas tais pačiais motyvais ir pagrindais kaip ir pagrįsta nuomonė. Tačiau šis reikalavimas nereiškia, kad kiekvieną atvejų pagrįstoje nuomonėje nurodyti kaltinimai ir ieškinio reikalavimai privalo visiškai sutapti, jeigu pagrįstoje nuomonėje apibrėžtas ginčo dalykas nebuvo išplėstas arba pakeistas (2013 m. balandžio 9 d. Sprendimo *Komisija / Airija*, C-785/11, EU:C:2013:217, 17 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

38 Reikia konstatuoti, kad nagrinėjamu atveju Komisija neišplėtė ir nepakeitė pagrįstoje nuomonėje apibrėžto ginčo dalyko. Iš tiesų Komisija pagrįstoje nuomonėje ir ieškinyje aiškiai nurodė, kad, jos nuomone, Liuksemburgo teisės aktai prieštarauja Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktui ir 132 straipsnio 1 dalies f punktui, nes pagal juos leidžiama neapmokestinti NAG paslaugų, kurios nėra tiesiogiai būtinų jos narių atleidžiamai nuo mokesčių arba neapmokestinamai veiklai.

39 Antra, reikia priminti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją Komisija turi pasirinkti laiką, kada, jos nuomone, reikia pareikšti ieškinį dėl sąpareigojimo nevykdymo. Šį pasirinkimą lemiantys motyvai negali turėti poveikio šio ieškinio priimtinumui. SESV 258 straipsnyje numatytos normos turi būti taikomos neįpareigojant Komisijos laikytis kokio nors nustatyto termino, išskyrus atvejus, kai pernelyg ilga ikiteisminės procedūros trukmė gali apsunkinti atitinkamos valstybės narės galimybę paneigti Komisijos argumentus ir taip pažeisti jos teisę į gynybą. Tokios pernelyg ilgų trukmės poveikį turi įrodyti suinteresuotoji valstybė narė (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 14 punktą).

40 Reikia konstatuoti, kad šiuo atveju Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįrodė tokio poveikio.

41 Be to, vien tai, kad ši valstybė narė iš dalies pakeitė savo teisės aktą pasibaigus pagrįstoje nuomonėje nustatytam terminui, t. y. 2012 m. kovo 27 d., netrukdo Komisijai pagal lojalaus bendradarbiavimo principą pareikšti ieškinį dėl įsipareigojimų nevykdymo po šios datos.

42 Taigi pirmasis kaltinimas yra priimtinas.

Dėl esmės

– *Šalių argumentai*

43 Komisija pažymi, kad Didžiojo Hercogo reglamento 1 straipsnyje apibrėžtos PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies y punkto taikymo sąlygos. Pagal Didžiojo Hercogo reglamento 2 straipsnio a punktą ir 3 straipsnį NAG atliekamas paslaugų teikimas savo nariams neapmokestinamas PVM, jeigu šios grupės narių, taip pat vykdančių apmokestinamąjį veiklą, apyvarta be mokesčio iš šios veiklos neviršija 30 % ar tam tikrais atvejais net 45 % jė visos apyvartos be mokesčio. Taigi pagal Didžiojo Hercogo reglamentą neapmokestinimas PVM taikomas ne tik NAG teikiamoms paslaugoms, tiesiogiai būtinoms jos narių atleidžiamai nuo PVM arba neapmokestinamai veiklai, ir taip pažeidžiamas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktas. Taigi, kadangi šis paslaugų teikimas neatitinka Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte nurodytų sąlygų, jis turi būti apmokestintas pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.

44 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė tvirtina, jog manydama, kad nagrinėjamas neapmokestinimas taikomas tik NAG nariams, išimtinai vykdančioms neapmokestinamą veiklą arba veiklą, kuriai netaikomas PVM, Komisija, Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto įtraukę sąlygą, kurios jame nėra. Šios valstybės narės teigimu, tai, kad NAG nariai vykdo neapmokestinamąjį veiklą arba veiklą, dėl kurios jie neturi apmokestinamojo asmens statuso, yra pakankama sąlyga siekiant taikyti šioje nuostatoje numatytą neapmokestinimą. Tačiau Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte nurodytas neapmokestinimo atvejis nėra taikomas tik NAG nariams, išimtinai vykdančioms tokia veiklą.

45 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, jog Liuksemburgo sistema, pagal kurią numatyta, kad NAG nariai gali vykdyti apmokestinamąjį veiklą neviršijant 30 % apyvartos, siekiama, kad praktikoje būtų taikoma sistema, kuri, jeigu jai būtų nustatytos kitos taikymo sąlygos, taptų neįmanoma ekonominiu požiūriu. Šiuo klausimu ši valstybė narė mano, kad NAG narių bendrai per NAG patirtos išlaidos yra bendrosios išlaidos ir kad būtų nerealu nustatyti reikalavimų skirtingai PVM apmokestinti NAG teikiamas paslaugas pagal tai, ar jos susijusios su dalimi, priskiriama prie apmokestinamosios veiklos, ar su dalimi, priskiriama prie neapmokestinamosios narių veiklos, atsižvelgiant į dėl tokio reikalavimo kylančius sunkumus bei praktinę ir administracinę naštą.

46 Be to, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nurodo tai, kad gavus 2012 m. birželio 11 d. Komisijos raštą 2012 m. rugpjūčio 7 d. Didžiojo Hercogo reglamentu buvo iš dalies pakeistas Didžiojo Hercogo reglamentas jo 1 straipsnį papildžius nauja pastraipa.

– *Teisingumo Teismo vertinimas*

47 Vis? pirma reikia priminti, kad pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? ?sipareigojim? ne?vykdydamas turi b?ti vertinamas atsižvelgiant ? pad?t? valstyb?je nar?je pasibaigus pagr?stoje nuomon?je nustatytam terminui, o ? v?lesnius pakeitimus Teisingumo Teismas atsižvelgti negali (2016 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C?398/14, EU:C:2016:61, 49 punktas).

48 Nagrin?jamu atveju Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei suteiktas terminas suderinti savo teis?s aktus su Direktyva 2006/112 baig?si 2012 m. kovo 27 d. Didžiojo Hercogo reglamento 1 straipsnis 2012 m. rugpj??io 7 d. Didžiojo Hercogo reglamentu buvo iš dalies pakeistas v?liau. Tad šis pakeitimas neturi reikšm?s vertinant pirm?j? kaltinim?.

49 Taigi reikia patikrinti Didžiojo Hercogo reglamento atitikt? Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktui ir 132 straipsnio 1 dalies f punktui, kiek šiame reglamente numatyta, kad NAG atliekamas paslaug? teikimas savo nariams neapmokestinamas PVM, jeigu šios grup?s nari?, taip pat vykdan?i? apmokestinam?j? veikl?, apyvarta be mokes?io iš šios veiklos neviršija 30 % ar tam tikrais atvejais net 45 % j? visos apyvartos be mokes?io.

50 Šiuo klausimu iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad formuluot?s, vartojamos Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibr?žti, turi b?ti aiškinamos siaurai, nes šie neapmokestinimo atvejai yra bendro principo, pagal kur? šis mokestis taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens už atlyg? atliekamam paslaug? teikimui, išimtis. Ta?iau šios formuluot?s turi b?ti aiškinamos atsižvelgiant ? šiais neapmokestinimo atvejais siekiam? tiksl? ir laikantis mokes?i? neutralumo principo, b?dingo bendrajai PVM sistemai, reikalavim?. Taigi šis reikalavimas aiškinti siaurai nereiškia, kad formuluot?s, vartojamos min?tame 132 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibr?žti, turi b?ti aiškinamos taip, kad jie tapt? neveiksmingi. Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje nesiekia pateikti tokio išaiškinimo, kad nurodyti neapmokestinimo atvejai praktiškai tapt? beveik ne?manomi (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C?407/07, EU:C:2008:713, 30 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

51 Pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto formuluot?, laikantis tam tikr? s?lyg?, PVM neapmokestinamos „asmen? <...>, kuri? veikla neapmokestinama PVM arba kuriems vykdant veikl? jie yra neapmokestinamieji asmenys“, nepriklausom? grupi? savo nariams teikiamos paslaugos, „tiesiogiai b?tinios j? nariams vykdant ši? veikl?“. Taigi iš šios nuostatos formuluot?s matyti, kad joje n?ra numatyta neapmokestinti paslaug?, kurios n?ra tiesiogiai b?tinios vykdant NAG nari? neapmokestinam? veikl? arba veikl?, d?l kurios jie neturi apmokestinamojo asmens statuso, teikimo.

52 Kadangi toks paslaug? teikimas nepatenka ? Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte nurodyto neapmokestinimo atvejo taikymo srit?, pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt? reikalaujama, kad min?tas paslaug? teikimas, kur? už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje vykdo apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, b?t? apmokestintas PVM.

53 Priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, dėl šio Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto aiškinimo šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimo atvejis netampa neveiksmingas. Kalbant konkrečiai, šis neapmokestinimo atvejis neapsiriboja grupėmis, kuri nariai vykdo tik neapmokestinamą veiklą arba veiklą, dėl kurios jie neturi apmokestinamojo asmens statuso. Taigi NAG, kurios nariai taip pat vykdo apmokestinamąją veiklą, teikiamoms paslaugoms taip pat gali būti taikomas šis neapmokestinimo atvejis, tačiau tik jeigu šios paslaugos yra tiesiogiai būtinos minėtų narių neapmokestinamai veiklai arba veiklai, dėl kurios jie neturi apmokestinamojo asmens statuso.

54 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįrodė, kad dėl šio reikalavimo Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte nurodytas neapmokestinimo atvejis praktiškai taptų beveik neįmanomas. Viena vertus, kaip savo išvados 42 punkte pažymėjo generalinis advokatas, NAG paslaugos savo nariams nėra būtinai priskirtinos prie jų bendrąją išlaidą, o kartu – prie jų visų veiklos srities. Kita vertus, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįrodė, kodėl prireikus NAG būtų pernelyg sunku išrašyti sąskaitas už savo paslaugas be PVM atsižvelgiant į dalį, kuri visose jos narių veiklos srityse sudaro šiuo mokesčiu neapmokestinama veikla arba veikla, dėl kurios jie neturi apmokestinamojo asmens statuso.

55 Darytina išvada, kad PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies y punktas, siejamas su Didžiojo Hercogo reglamento 2 straipsnio a punktu ir 3 straipsniu, prieštarauja Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktui ir 132 straipsnio 1 dalies f punktui, todėl pirmasis kaltinimas yra pagrįstas.

Dėl antrojo kaltinimo, grindžiamo Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos, 168 straipsnio a punkto ir 178 straipsnio a punkto nesilaikymu

Šalių argumentai

56 Visų pirma Komisija pažymi, kad pagal Didžiojo Hercogo reglamento 4 straipsnį NAG nariai, vykdantys PVM apmokestinamus sandorius, turi teisę iš PVM, kurį jie turi sumokėti už šiuos apmokestinamus sandorius, atskaityti mokesčių, kuris nurodytas NAG skirtoje sąskaitoje faktūroje arba kurį NAG turi sumokėti už prekes ir paslaugas, kurias ji gavo savo pačios veiklos poreikiams. Komisijos teigimu, iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, kad PVM gali atskaityti tik apmokestinamasis asmuo, kuriam tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos, apmokestinamos PVM, ir gali būti atskaitytas tik PVM, kurį turi mokėti pats šis apmokestinamasis asmuo.

57 Antra, Komisija tvirtina, kad iš Didžiojo Hercogo 4 straipsnio, siejamo su administraciniu aplinkraščiu, išplaukia, kad NAG nariai gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą dėl sandorių, kai nėra jų vardu išrašytų sąskaitų faktūrų, ir taip pažeidžiamas Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktas.

58 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, jog iš 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *PPG Holdings* (C-26/12, EU:C:2013:526) matyti, kad apmokestinamasis asmuo gali atskaityti PVM iš sumų, nurodytų jam išrašytose sąskaitose faktūrose už prekes arba paslaugas, kuriomis naudojasi atskiras subjektas, jeigu įrodoma, kad šios sumos yra susijusios su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla. Remdamasi tuo ši valstybė narė daro išvadą, kad siekiant nustatyti teisę į atskaitą reikia išsiaiškinti subjektą, kuris faktiškai padengia minėtas sumas, ir nustatyti, ar šios sumos susijusios su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla. Šiuo klausimu ši valstybė narė teigia, kad nors šios sumos ir su jomis susijęs PVM formaliai įtraukiami į NAG išrašomas sąskaitas faktūras, juos padengia NAG nariai atsižvelgiant į jų dalyvavimo grupėje mastą.

59 Be to, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teigimu, jeigu antrasis Komisijos pateiktas kaltinimas būtų pripažintas pagrįstu, būtų pažeistas mokesčių neutralumo principas. Iš tiesų, jeigu būtų nepripažinta NAG narių teisė į PVM atskaitą ir NAG negalėtų susigrąžinti šio mokesčio, minėti nariai patirtų papildomą išlaidą dėl PVM.

60 Dėl reikalavimų, susijusių su sėskaitos faktūros turėjimu, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pabrėžia, kad 2005 m. balandžio 21 d. Sprendime *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241) Teisingumo Teismas yra pripažinęs teisę į PVM atskaitą asmeniui, neturinčiam jo paties vardu išrašytos sėskaitos faktūros. Šios valstybės narės teigimu, apmokestinamajam asmeniui, siekiančiam pasinaudoti neapmokestinimu, taikomas reikalavimas turėti sėskaitą faktūrą iš esmės pateisinamas tuo, jog juo pašalinamas pavojus, kad bus sudarytos sėlygos galimam PVM atskaitymui du kartus, sukėdavimui ar piktnaudžiavimui. Šiuo klausimu ši valstybė narė tvirtina, jog kadangi NAG visiškai neturi teisės į PVM atskaitą, nėra jokio pavojaus, kad šis mokestis bus atskaitytas du kartus.

Teisingumo Teismo vertinimas

61 Visų pirma reikia pažymėti, jog iš Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo atvejo išplaukia, kad NAG yra visateisis apmokestinamasis asmuo, atskiras nuo savo narių. Iš tiesų iš pačios šios nuostatos formuluotės matyti, kad NAG yra nepriklausomas subjektas, todėl savo paslaugas teikia savarankiškai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnį. Be to, jeigu NAG teikiamos paslaugos nebūtų apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, teikiamos paslaugos, šios paslaugos nebūtų apmokestinamos PVM pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Taigi, kaip savo išvados 50 punkte pažymėjo generalinė advokatė, šioms paslaugoms negalėtų būti taikomas neapmokestinimo atvejis, kaip antai nurodytas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte.

62 Būtų atsižvelgiant į šiuos pirminius svarstymus reikia išsiaiškinti, ar Didžiojo Hercogo reglamentas prieštarauja Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies antrai pastraipai, 168 straipsnio a punktui ir 178 straipsnio a punktui, kiek pagal šį reglamentą NAG nariams, vykdančioms PVM apmokestinamus sandorius, leidžiama iš PVM, kurį jie turi sumokėti už šiuos apmokestinamus sandorius, atskaityti mokestį, kuris nurodytas NAG skirtoje sėskaitoje faktūroje arba kurį NAG turi sumokėti už prekes ir paslaugas, kurias ji gavo savo pačios veiklos poreikiams.

63 Pirma, reikia priminti, viena vertus, kad pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą apmokestinamasis asmuo turi teisę iš PVM, kurį jis turi sumokėti, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko kitas apmokestinamasis asmuo. Remiantis tuo darytina išvada, kad šiai nuostatai prieštarauja leidimas NAG nariams iš jų mokėtino PVM atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM už NAG atliktą prekių tiekimą ir paslaugų teikimą.

64 Ši išvada nepaneigiama Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nurodytu 2013 m. liepos 18 d. Sprendimu *PPG Holdings* (C-26/12, EU:C:2013:526); to sprendimo 24–26 ir 29 punktuose Teisingumo Teismas iš esmės nusprendė, kad apmokestinamasis asmuo, įsteigęs pensijų fondą kaip teisiškai ir mokesčių atžvilgiu atskirą subjektą, vykdydamas jam, kaip darbdaviui, nacionalinės teisės aktuose nustatytą pareigą, turi teisę atskaityti PVM, kurį sumokėjo už paslaugas, susijusias su šio fondo valdymu ir veikimu. Iš tiesų, kaip matyti iš to sprendimo 25 punkto, pats apmokestinamasis asmuo buvo įsigijęs atitinkamą paslaugą, apmokestinamą PVM, siekdamas užtikrinti savo darbuotojų pensijų administravimą ir pensijų fondo, įsteigto siekiant užtikrinti šias pensijas, turto valdymą. Taigi remiantis minėtu sprendimu negalima daryti išvados, kad NAG nariai turi teisę atskaityti PVM už grupės įsigytas prekes ir paslaugas, nes tik NAG gali pasinaudoti teise į šio PVM atskaitą.

65 Kita vertus, reikia atmesti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės argumentus dėl mokesčių neutralumo principo pažeidimo. Pagal šį principą atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdančiam ekonominių veiklų sumokėto arba mokėtino PVM naštos (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Landkreis Potsdam-Mittelmark*, C-400/15, EU:C:2016:687, 35 punktą). Taigi bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, jeigu pati minėta veikla iš principo apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 27 punktą).

66 Taigi mokesčių neutralumo principui neprieštarauja atsisakymas pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą suteikti teisę atskaitę NAG nariams, kiek tai susiję su šios grupės sumokėtu PVM už jos suteiktas paslaugas, kurios neapmokestinamos pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktą, todėl dėl šių paslaugų neatsiranda jokia teisė atskaitę. Priešingai, jeigu tokia NAG teikia apmokestinamas paslaugas, reikia pažymėti, kad pagal minėtą principą minėta grupė, o ne jos nariai, asmeniškai turi teisę atskaityti PVM už pirkimo sandorius.

67 Antra, iš Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkto, siejamos su šios direktyvos 226 straipsnio 5 punktu ir 168 straipsnio a punktu, matyti, jog tam, kad galėtų pasinaudoti teisėmis atskaitę, apmokestinamasis asmuo turi turėti sėskaitę faktūrą su joje nurodytu jo, kaip prekes ar paslaugas siųsijančio asmens, vardu ir pavarde (pavadinimu). Taigi Liuksemburgo teisės aktai prieštarauja Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktui, kiek pagal juos NAG nariams leidžiama iš PVM, kurį jie patys turi mokėti pagal šios grupės vardą išrašyti sėskaitę faktūrą, atskaityti PVM, kuris trauktas grupei išrašyti sėskaitę faktūrą.

68 Pažymėtina, kad Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pateikta nuoroda 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimui *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241) šiuo klausimu neturi reikšmės, nes faktinės bylos, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, aplinkybės labai skyrėsi nuo šioje byloje nagrinjamų faktinių aplinkybių. Iš tiesų, be kita ko, iš to sprendimo 81 punkto matyti, kad, skirtingai nuo NAG, kuri turi PVM apmokestinamojo asmens statusą ir kurios visi nariai vykdo ekonominę veiklą, byloje, kurioje priimtas 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241), aptariama bendrija, steigta sutuoktinių ir jiems priklausanti faktinė bendrija nuosavybės teise, pati neturėjo PVM apmokestinamojo asmens statuso ir tik vienas iš sutuoktinių vykdė ekonominę veiklą.

69 Vis dėlto dėl kaltinimo aspektą reikia konstatuoti, jog Komisija neįrodė, kad nagrinjami Liuksemburgo teisės aktai prieštarauja Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies antrai pastraipai, kurioje nustatytas principas, pagal kurį PVM turi būti mokamas už kiekvieną sandorą, tačiau konkrečiai neregamentuota teisė atskaitę, užtikrinama šios direktyvos 167 straipsnyje ir 168 straipsnio a punkte laikantis jos 178 straipsnyje numatytą sąlygą.

70 Iš viso to, kas išdėstyta, išplaukia, kad Didžiojo Hercogo reglamento 4 straipsnis, siejamas su administraciniu aplinkraščiu, kiek jame pateiktas Didžiojo Hercogo reglamento 4 straipsnio komentaras, prieštarauja Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktui ir 178 straipsnio a punktui ir šiuo aspektu antrasis kaltinimas yra pagrįstas. Kitais aspektais šis kaltinimas turi būti atmestas.

Dėl trečiojo kaltinimo, grindžiamo Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punkto ir 28 straipsnio nesilaikymu

Dėl trečiojo pagrindo priimtumo

– Šalių argumentai

71 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, kad trečiasis kaltinimas turi būti atmestas kaip

nepriimtinas, nes jis susijęs tik su COBMA raštu. Ji primena, kad ieškinio dėl įsipareigojimų nevykdymo dalykas turi būti atitinkamai valstybei narei inkriminuojamas įsipareigojimų nevykdymas. Tačiau Komisija neįrodė, kad COBMA yra valstybės organas, vykdomas viešosios valdžios funkcijas.

72 Komisija tvirtina, jog iš COBMA rašto teksto matyti, kad *Administration de l'Enregistrement et des Domaines*, kuris yra valstybės organas, yra vienas iš šio rašto rengėjų. Be to, Komisija teigia, kad šio rašto turinys patvirtina, kad jame nėra pateikiamos tik rekomendacijos ar patarimai veiklos vykdytojams, bet nurodoma, kaip turi būti vienodai aiškinami ir taikomi su NAG susiję teisės aktai. Bet kuriuo atveju Komisija mano, kad COBMA rašte išdėstyta įprasta Liuksemburgo mokesčių administratoriaus praktika.

Teisingumo Teismo vertinimas

73 Reikia priminti, kad valstybės narės administracinė praktika gali būti ieškinio dėl įsipareigojimų nevykdymo dalykas, jeigu yra pakankamai pastovi ir bendra (2016 m. rugsėjo 22 d. Sprendimo *Komisija / Ispanijos Respublika*, C-525/14, EU:C:2016:714, 14 punktas). Liuksemburgo Didžioji Hercogystė negina Komisijos argumentų, kad COBMA rašte išdėstyta įprasta Liuksemburgo mokesčių administratoriaus praktika.

74 Remiantis tuo darytina išvada, kad trečiasis kaltinimas yra susijęs su Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei inkriminuojamu įsipareigojimų nevykdymu, taigi reikia atmesti jo nepriimtinumą grindžiamą prieštaravimu.

Dėl esmės

– Šalių argumentai

75 Komisija pažymi, kad, remiantis COBMA raštu, vieno iš NAG narių atliekamas išlaidų, kurias savo vardu, bet NAG naudai patyrė šis narys, priskyrimas NAG yra į PVM taikymo sritį neįtrauktas sandoris.

76 Komisijos teigimu, toks sandoris patenka į PVM taikymo sritį pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punktą ir 28 straipsnį. Ji nurodo, kad kiekvienas prekės arba paslaugų sigijimas, kurį NAG naudai savo vardu atlieka vienas iš jos narių, PVM požiūriu turi būti laikomas dviem vienas po kito vykdomais tapačiais prekės tiekimo ar paslaugų teikimo sandoriais, kurie patenka į PVM taikymo sritį. Šiuo klausimu ji remiasi 2011 m. liepos 14 d. Sprendimu *Henfling ir kt.* (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Visų pirma Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pabrėžia, kad kritikuojama COBMA rašto dalis susijusi ne su juridinio asmens statusu turinčiomis NAG, bet tik su tokio statuso neturinčiomis grupėmis.

78 Ši valstybė narė tvirtina, kad Komisijos daroma analogija tarp bylos, kurioje priimtas 2011 m. liepos 14 d. Sprendimas *Henfling ir kt.* (C-464/10, EU:C:2011:489), ir šioje byloje nagrinėjamo atvejo nėra reikšminga, nes abi situacijos yra visiškai skirtingos. Šiuo klausimu ji pažymi, kad juridinio asmens statuso neturinti NAG negali veikti savarankiškai, bet tik per jos naudai veikiantį savo narį, ir kad sandoriai tarp NAG ir šio nario nebūtinai yra dviejų apmokestinamųjų asmenų sandoriai. Šiomis aplinkybėmis valstybė narė atlieka palyginimą su bendraisiais investiciniais fondais, kaip jie suprantami pagal 2009 m. liepos 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 2009/65/EB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIPVPS), derinimo (OL L 302, 2009, p. 32), kurie taip pat gali veikti tik per savo valdymo įmonę, taigi yra neįtraukti į PVM taikymo sritį.

79 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė mano, kad NAG narių ir jos pačių santykis, atsižvelgiant į NAG taikomas sutarties sąlygas, gali būti analogiškas konsorciumo narių santykiui, kaip yra nusprendęs Teisingumo Teismas 2004 m. balandžio 29 d. Sprendime *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243). Toje byloje Teisingumo Teismas konstatavo, kad darbai, kuriuos konsorciume jo naudai atlieka kiekvienas iš jo narių, nėra apmokestinamieji sandoriai.

– *Teisingumo Teismo vertinimas*

80 Visų pirma dėl ginčijamos COBMA rašto dalies apimties reikia konstatuoti, jog iš šios dalies teksto vienareikšmiškai neišplaukia, kad jis susijęs tik su juridinio asmens statuso neturinčiomis NAG, kaip teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė. Tačiau, kaip tvirtina Komisija, atrodo, jog iš šio rašto dalies, kurioje nurodyta, kad „kai negalima numatyti tiesioginio grupės ir trečiojo asmens santykio dėl komercinių ar teisinių priežasčių“, matyti, kad taip nėra. Vis dėlto bet koku atveju klausimas, ar minėta rašto dalis taikoma juridinio asmens statusą turinčioms NAG, neturi reikšmės trečiojo kaltinimo analizei.

81 Iš tiesų trečiasis kaltinimas susijęs su situacija, kai NAG narys įsigyja prekių arba paslaugų savo vardu, bet NAG naudai.

82 Kaip matyti iš šio sprendimo 61 punkto, NAG yra visateisis apmokestinamasis asmuo, atskiras nuo savo narių, kurie taip pat yra apmokestinamieji asmenys. Taigi NAG, veikiantis savarankiškai, ir vieno iš jos narių sandoriai turi būti laikomi sandoriais tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, kurie patenka į PVM taikymo sritį. Todėl Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės argumentas, kad NAG ir vieno iš jos narių sandoriai nebūtinai yra dviejų atskirų apmokestinamųjų asmenų sandoriai, nes grupė gali veikti tik per vieną iš savo narių, ir šiomis aplinkybėmis atliktas palyginimas su bendraisiais investiciniais fondais, šioje byloje neturi reikšmės.

83 Remiantis tuo darytina išvada, kad vieno iš NAG narių atliekamas išlaidų, kurias savo vardu, bet NAG naudai patyrė šis narys, priskyrimas NAG yra sandoris, kuris patenka į PVM taikymo sritį.

84 Ši išvadą patvirtina Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punktas ir 28 straipsnis – ši nuostata pažeidimų nurodo Komisija pateikdama trečiąjį kaltinimą.

85 Direktyvos 2006/112 28 straipsnyje nurodyta, jog kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats.

86 Taigi ši nuostata sukuria teisinį dviejų tapatybių paslaugų, teikiamų viena po kitos, fikciją. Pagal šią fikciją subjektas, kuris dalyvauja teikiant paslaugas ir yra komisionierius, laikomas, pirma, gavusiu tas paslaugas iš subjekto, kurio naudai jis veikia ir kuris yra komitentas, prieš,

antra, pa?iam teikiant šias paslaugas klientams (2011 m. liepos 14 d. Sprendimas *Henfling ir kt.*, C?464/10, EU:C:2011:489, 35 punktas).

87 Kadangi Direktyvos 2006/112 28 straipsnis yra šios direktyvos IV antraštin?je dalyje „Apmokestinamieji sandoriai“, abiej? atitinkam? paslaug? teikimas patenka ? PVM taikymo srit?. Iš to darytina išvada, kad jeigu paslaug?, kurias teikiant dalyvauja subjektas, teikimui taikomas PVM, šio subjekto ir subjekto, kurio naudai jis veikia, teisiniams santykiams taip pat taikomas PVM (pagal analogij? žr. 2011 m. liepos 14 d. Sprendimo *Henfling ir kt.*, C?464/10, EU:C:2011:489, 36 punkt?).

88 Tie patys motyvai galioja kalbant apie prekį ?sigijim? pagal sutart?, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas, pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punkt?, kuris taip pat yra šios direktyvos IV antraštin?je dalyje. Taigi ši nuostata sukuria dviej? tapatį? vienas po kito vykdom? prekį tiekimo sandorį?, patenkančią ? PVM taikymo srit?, teisin? fikcij?.

89 Taigi, kai NAG narys savo vardu, bet NAG naudai ?sigyja prekį pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punkt? arba paslaug? pagal jos 28 straipsn?, grup?s atliekamas su tuo susijusi? išlaid? atlyginimas yra sandoris, kuris patenka ? PVM taikymo srit?.

90 Be to, reikia atmesti Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s nurodyt? analogij? su byla, kurioje priimtas 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *EDM* (C?77/01, EU:C:2004:243). Iš ties?, priešingai nei toje byloje aptartas konsorciumas, NAG, kaip matyti iš šio sprendimo 61 ir 82 punkt?, yra atskiras nuo savo nari? apmokestinamasis asmuo.

91 Taigi COBMA raštas, kiek jame nurodyta, kad vieno iš NAG nari? atliekamas išlaid?, kurias savo vardu, bet NAG naudai patyr? šis narys, priskyrimas NAG yra sandoris, kuris ne?trauktas ? PVM taikymo srit?, prieštarauja Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punktui ir 28 straipsniui, todėl tre?iasis kaltinimas yra pagr?stas.

92 Iš viso to, kas išd?styta, matyti, kad numatiusi NAG taikom? PVM sistem?, kaip antai nustatyt?, pirma, PVM ?statymo 44 straipsnio 1 dalies y punkte, siejamame su Didžiojo Hercogo reglamento 2 straipsnio a punktu ir 3 straipsniu, antra, to paties reglamento 4 straipsnyje, siejamame su administraciniu aplinkraš?iu, kiek jame pateiktas min?to 4 straipsnio komentaras, ir, tre?ia, COBMA rašte, Liuksemburgo Didžioji Hercogyst? ne?vykdo? ?sipareigojim? pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, 132 straipsnio 1 dalies f punkt?, 168 straipsnio a punkt?, 178 straipsnio a punkt?, 14 straipsnio 2 dalies c punkt? ir 28 straipsn?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

93 Pagal Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 138 straipsnio 1 dalį iš pralaim?jusios šalies priteisiamos bylin?jimosi išlaidos, jei laim?jusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija reikalavo priteisti bylin?jimosi išlaidas iš Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s ir pastaroji iš esm?s pralaim?jo bylą, iš jos priteisiamos bylin?jimosi išlaidos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. Numa?iusi nepriklausomoms asmen? grup?ms taikom? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem?, kaip antai nustatyt?, pirma, konsoliduotos redakcijos 1979 m. vasario 12 d. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo 44 straipsnio 1 dalies y punkte, siejamame su 2004 m. sausio 21 d. Didžiojo Hercogo reglamento d?l nepriklausom? asmen? grupių paslaug? savo nariams teikimo neapmokestinimo PVM 2 straipsnio a punktu ir 3 straipsniu, antra, to paties reglamento 4 straipsnyje, siejamame su 2004 m. sausio 29 d. Administraciniu aplinkraš?iu Nr. 707, kiek jame pateiktas min?to 4 straipsnio komentaras, ir, tre?ia, 2008 m. gruodžio 18 d. rašte, kur? pareng?

Comité d'Observation des Marchés (COBMA) veikianti darbo grupę, suderinusi su *Administration de l'Enregistrement et des Domaines*, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįvykdė įsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 132 straipsnio 1 dalies f punktą, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a punktą, 14 straipsnio 2 dalies c punktą ir 28 straipsnį.

2. Atmesti likusį ieškinio dalį.

3. Priteisti iš Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės bylinėjimosi išlaidas.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.