Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

4 päivänä toukokuuta 2017*

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen — Verotus — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 132 artiklan 1 kohdan f alakohta — Riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamien palvelujen vapauttaminen arvonlisäverosta — 168 artiklan a alakohta ja 178 artiklan a alakohta — Yhteenliittymän jäsenten vähennysoikeus — 14 artiklan 2 kohdan c alakohta ja 28 artikla — Jäsenen toimiminen omissa nimissään yhteenliittymän lukuun

Asiassa C-274/15,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 8.6.2015,

Euroopan komissio, asiamiehinään F. Dintilhac ja C. Soulay,

kantajana,

vastaan

Luxemburgin suurherttuakunta, asiamiehenään D. Holderer, avustajinaan F. Kremer ja P.-E. Partsch, avocats, sekä asiantuntija B. Gasparotti,

vastaajana,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit E. Juhász, C. Vajda (esittelevä tuomari), K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Tourrès,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 30.6.2016 pidetyssä suullisessa käsittelyssä esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.10.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Luxemburgin suurherttuakunta ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä direktiivi 2006/112), ja erityisesti sen 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan, 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan, 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan, 168 artiklan a alakohdan, 178 artiklan a alakohdan, 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja 28 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on säätänyt riippumattomia yhteenliittymiä koskevasta arvonlisäverojärjestelmästä, sellaisena kuin tämä järjestelmä on määritelty arvonlisäverosta 12.2.1979 annetun lain (loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée; Mémorial A 1979, nro 23; jäljempänä arvonlisäverolaki) kodifioidun tekstin 44 §:n 1 momentin y kohdassa, riippumattomien henkilöyhteenliittymien jäsenilleen tarjoamien palvelujen arvonlisäverovapautuksesta 21.1.2004 annetun suurherttuan asetuksen (règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes; Mémorial A 2004, nro 9; jäljempänä suurherttuan asetus) 1–4 §:ssä, 29.1.2004 annetussa hallinnollisessa soveltamisohjeessa nro 707, siltä osin kuin siinä otetaan kantaa suurherttuan asetuksen 1–4 §:ään (jäljempänä hallinnollinen soveltamisohje), sekä comité d'observation des marchés'n (COBMA) (markkinavalvontaviranomainen) työryhmän yhteisymmärryksessä administration de l'Enregistrement et des Domainesin (Luxemburgin verohallinto) kanssa laatimassa 18.12.2008 päivätyssä muistiossa (jäljempänä COBMA-muistio).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

2 Direktiivin 2006/112 1 artiklan, joka on sen I osastossa, jonka otsikko on ”Kohde ja soveltamisala”, 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.”

3 Tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

– –”

4 Direktiivin 2006/112 9 artiklan, joka on sen III osastossa, jonka otsikko on ”Verovelvolliset”, 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”

5 Saman direktiivin 14 artiklan, joka on sen IV osastossa, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, 2 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 1 kohdassa tarkoitetun liiketoimen lisäksi tavaroiden luovutuksena pidetään seuraavia liiketoimia:

– –

c) tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella.”

6 Direktiivin 2006/112 28 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.”

7 Tämän direktiivin 132 artiklan, joka on sen IX osastossa, jonka otsikko on ”Vapautukset”, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

f) sellaisten [henkilöiden], joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan [arvonlisäverovelvollisia], [muodostamien riippumattomien yhteenliittymien] jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen;

– –”

8 Mainitun direktiivin 168 artiklassa, joka on sen X osastossa, jonka otsikko on ”Vähennykset”, säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –”

9 Saman direktiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä olevan 168 artiklan a alakohdan mukaisen tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa;

– –”

10 Direktiivin 2006/112 226 artiklassa, joka on sen XI osastossa, jonka otsikko on ”Velvollisuudet, jotka koskevat verovelvollisia ja tiettyjä henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia”, säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

– –

5) verovelvollisen ja hankkijan täydellinen nimi ja osoite;

– –”

Luxemburgin oikeus

11 Arvonlisäverolain, sellaisena kuin se on muutettuna erityisesti vuoden 1990 valtion tulo- ja menoarviosta 22.12.1989 annetun lain (loi du 22 décembre 1989 concernant le budget des recettes et des dépenses de l’État pour l’exercice 1990; Mémorial A 1989, nro 81) 5 §:n 5 momentin 2 kohdalla, 44 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverosta on vapautettu suurherttuan asetuksella määritettävin rajoin ja edellytyksin:

– –

y) sellaisten henkilöiden, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia, muodostamien riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen.”

12 Arvonlisäverolain, sellaisena kuin se on muutettuna, 44 §:n 1 momentin täytäntöönpanon edellytyksiä täsmennettiin suurherttuan asetuksella, jonka 1 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”[Arvonlisäverolain, sellaisena kuin se on muutettuna,] 44 §:n 1 momentin y kohdan säännöksissä tarkoitetaan riippumattomalla henkilöyhteenliittymällä

a) yhteenliittymää, joka on oikeushenkilö

b) yhteenliittymää, joka ei ole oikeushenkilö mutta joka toimii yhteenliittymänä omalla toiminimellään jäseniinsä ja kolmansiin nähden.”

13 Suurherttuan asetuksella, joka annettiin 7.8.2012 (Mémorial A 2012, nro 168), muutettiin suurherttuan asetusta täydentämällä sen 1 §:ää seuraavalla momentilla:

”Tämän suurherttuan asetuksen soveltamisalaan eivät kuulu riippumattomat henkilöyhteenliittymät, joiden suorittamia palveluja yksi tai useampi jäsen käyttää ensisijaisesti sellaisten veronalaisten liiketoimien toteuttamiseen, joihin ei sovelleta verovapautusta.”

14 Suurherttuan asetuksen 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Palvelut, joita 1 §:ssä tarkoitetut riippumattomat henkilöyhteenliittymät suorittavat jäsenilleen, on vapautettu verosta seuraavilla edellytyksillä:

a) Yhteenliittymän toiminta koostuu yksinomaan sellaisten palvelujen suorittamisesta, jotka ovat välittömästi tarpeellisia sen jäsenten toiminnalle, ja nämä jäsenet harjoittavat kaikki toimintaa, joka on [arvonlisäverolain, sellaisena kuin se on muutettuna,] 44 §:n 1 momentin nojalla vapautettu arvonlisäverosta tai josta ne eivät ole arvonlisäverovelvollisia. [Arvonlisäverolain, sellaisena kuin se on muutettuna,] 44 §:n 1 momentin y kohdan soveltamiseksi mainitun 44 §:n 1 momentin nojalla verosta vapautettua toimintaa tai toimintaa, josta ne eivät ole arvonlisäverovelvollisia, katsotaan harjoittavan jäsenten, jotka toteuttavat 44 §:n 1 momentin nojalla arvonlisäverosta vapautetun taloudellisen toiminnan tai toiminnan, josta ne eivät ole arvonlisäverovelvollisia, yhteydessä myös tavaroiden luovutuksia tai palveluiden suorituksia, joita ei ole vapautettu verosta mainitun 44 artiklan 1 momentin nojalla, mikäli näihin verollisten tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin liittyvä vuotuinen liikevaihto ilman veroja ei ylitä 30 prosenttia niiden kaikkien toimintojen vuotuisesta liikevaihdosta ilman veroja, jolloin huomioon otettava liikevaihto on [arvonlisäverolain, sellaisena kuin se on muutettuna,] 57 §:n 3 momentissa tarkoitettu liikevaihto, tämän kuitenkaan rajoittamatta 3 §:n soveltamista.

_ _”

15 Suurherttuan asetuksen 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Edellä 2 §:n a kohdassa mainitun prosenttiosuuden osalta yhteenliittymän suorittamien palvelujen verovapautus kalenterivuonna edellyttää, etteivät yhteenliittymän jäsenet ole ylittäneet tätä prosenttiosuutta edellisenä kalenterivuonna. Tämän prosenttiosuuden ylittäminen ei kuitenkaan johda verovapautuksen menettämiseen, jos ylittäminen ei ylitä 50:tä prosenttia mainitusta prosenttiosuudesta eikä sen kesto ole ylittänyt kahta peräkkäistä kalenterivuotta, jotka edeltävät välittömästi sitä kalenterivuotta, jonka osalta verovapautuksen soveltuvuus määritetään.

Jokaisen yhteenliittymän jäsenen on täytettävä edellä esitetyt edellytykset, ja kun ne eivät täyty, yhteenliittymän suorittamat palvelut jäävät kokonaisuudessaan verovapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle.”

16 Suurherttuan asetuksen 4 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Yhteenliittymän jäsenet, jotka [arvonlisäverolain, sellaisena kuin se on muutettuna,] 44 §:n 1 momentin nojalla arvonlisäverosta vapautetun liiketoimintansa tai toiminnan, josta ne eivät ole arvonlisäverovelvollisia, yhteydessä suorittavat myös 2 §:n a kohdassa ja 3 §:ssä tarkoitettujen prosenttiosuuksien rajoissa tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joita ei ole vapautettu verosta mainitun 44 §:n 1 momentin nojalla, saavat vähentää suorittamistaan verollisista liiketoimista maksettavasta verosta yhteenliittymältä laskutetun tai sen suorittamien ostojen nojalla maksettavan arvonlisäveron, joka sisältyy jäseniltä yksittäin veloitettavan korvauksen määrään 2 §:n c kohdan säännösten mukaisesti. Vähennys tehdään [arvonlisäverolain, sellaisena kuin se on muutettuna,] VII luvun säännösten mukaisesti.”

17 Suurherttuan asetuksen 4 §:ää on kommentoitu hallinnollisessa soveltamisohjeessa seuraavasti:

”vonlisäveron neutraalisuuden periaatteen takaamiseksi mahdollisimman suuressa määrin 4 a §:n tarkoituksena on myöntää verovelvollisille jäsenille, joiden 2 §:n a kohdassa ja 3 §:ssä vahvistetuissa prosenttiosuuden rajoissa toteuttama liikevaihto kuuluu veron soveltamisalaan ja jota ei ole vapautettu verosta 44 §:n nojalla, oikeus vähentää yhteenliittymän maksama tai sen maksettava arvonlisävero.

Tämän vähennysoikeuden on lisäksi noudatettava [arvonlisäverolain] VII luvussa ja etenkin sen 50 §:ssä (yleinen vähennyksen suhdeluku) ja 51 §:ssä (vähennys todellisen käyttötarkoituksen mukaisesti) vahvistettuja sääntöjä.

Käytännössä kyseinen verovelvollinen jäsen voi vähentää yhteenliittymän maksaman tai tämän maksettavan arvonlisäveron vain silloin, jos sen hallussa on yhteenliittymän toimittamia tilitystositteita, joita laskujen kopiot tukevat ja joissa mainitaan tarkka toimittajille tai suorittajille maksettu nettohinta, niiden laskuttaman tai yhteenliittymän maksettavana olevan veron määrä sekä jäsenen osuus yhteisistä kustannuksista ja verosta.”

18 COBMA-muistion tarkoituksena on selventää tiettyjä seikkoja oikeudellisen järjestelmän soveltamiseksi käytännössä riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin. Se sisältää muun muassa seuraavat kysymykset ja vastaukset:

”– Mikä yksikkö on mainittava kolmansilta vastaanotettavissa laskuissa, jotka liittyvät yhteisiin kuluihin, kun yhteenliittymällä ei ole henkilöllisyyttä?

Tapauksia on kahta eri tyyppiä:

— yhteenliittymä on suorassa yhteydessä kolmansiin ja vastaanottaa näiltä tavaroita ja palveluita omissa nimissään

— jäsenet ovat suorassa yhteydessä kolmansiin ja vastaanottavat niiltä tavaroita ja palveluita omissa nimissään. Jäsenet yhdistävät tämän jälkeen kolmansilta vastaanotettuihin tavaroihin ja palveluihin liittyvät kustannukset ja kohdistavat nämä kustannukset yhteenliittymään. Tällainen tapaus voi olla käsillä muun muassa, kun suora yhteys yhteenliittymän ja kolmansien välillä ei tule kyseeseen kaupallisista tai oikeudellisista syistä.

Ensimmäisessä tapauksessa kolmansien antamat laskut, jotka liittyvät yhteisiin kustannuksiin, on osoitettava selkeästi itsenäiselle henkilöyhteenliittymälle. Jos yhteenliittymä ei ole oikeushenkilö, laskut osoitetaan seuraavasti: ”Yhteenliittymä ABC / Care of jäsen X – jäsen X:n osoite”. Tämän jäsenen X on kohdistettava kustannukset [kaikkine veroineen] yhteenliittymään siitä vähennysoikeudesta riippumatta, joka tällä jäsenellä voi olla sen omissa nimissään maksaman arvonlisäveron osalta. Koska yhteenliittymä ei ole oikeushenkilö, vähintään yksi jäsenistä on kuitenkin nimettävä oikeudellisesti velvolliseksi maksusta ja muista sopimuksesta seuraavista velvoitteista.

Toisessa tapauksessa kolmansien antamat laskut on osoitettu yhdelle jäsenistä. Jäsen yhdistää tämän jälkeen tavaroihin ja palveluihin liittyvät kustannukset ja kohdentaa ne yhteenliittymään. Kustannusten kohdentaminen on tehtävä [kaikkine veroineen] riippumatta vähennysoikeudesta, joka tällä jäsenellä voi olla sen omissa nimissään maksaman arvonlisäveron osalta.

– –

Lisäksi selvennetään, että se, että jäsenet kohdistavat yhteiset kustannukset yhteenliittymään, on arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävä liiketoimi.

– –”

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

19 Komissio kiinnitti 7.4.2011 antamassaan virallisessa huomautuksessa Luxemburgin suurherttuakunnan huomion siihen, että riippumattomia yhteenliittymiä koskeva arvonlisäverojärjestelmä, sellaisena kuin se määritellään erityisesti arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin y kohdassa ja suurherttuan asetuksen 1–4 §:ssä, ei vaikuta sen mielestä yhteensopivalta useiden direktiivin 2006/112 säännösten kanssa.

20 Komissio väittää ensimmäisessä väitteessään, että kansalliset säännökset, joiden mukaan riippumattomien yhteenliittymien jäsentensä hyväksi suorittamat palvelut on vapautettu arvonlisäverosta myös silloin, kun näitä palveluja käytetään mainittujen jäsenten verollisiin liiketoimiin, joiden vuosittainen liikevaihto ilman veroja ei ylitä 30:tä prosenttia tai tietyissä tapauksissa 45:tä prosenttia niiden vuosittaisesta kokonaisliikevaihdosta ilman veroja, eivät sovellu yhteen direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan kanssa.

21 Komissio toteaa toisessa väitteessään, ettei kansallinen oikeus sovellu yhteen direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan, 168 artiklan a alakohdan ja 178 artiklan a alakohdan kanssa, koska siinä säädetään, että riippumattomien henkilöyhteenliittymien jäsenet, joiden verollisten toimien osuus on korkeintaan 30 prosenttia niiden vuosittaisesta kokonaisliikevaihdosta ilman veroja, voivat vähentää riippumattomalta yhteenliittymältä sille luovutetuista tavaroista ja palveluista laskutetun arvonlisäveron siitä arvonlisäverosta, joka jäsenten itsensä on maksettava.

22 Komission kolmas ja viimeinen väite koskee kansallista oikeutta siltä osin kuin siinä suljetaan siinä tapauksessa, että riippumattoman yhteenliittymän jäsen hankkii tavaroita ja palveluja kolmansilta omissa nimissään mutta yhteenliittymän lukuun, arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle liiketoimi, jolla tämä jäsen kohdistaa näin aiheutuneet kustannukset riippumattomaan yhteenliittymään, direktiivin 2006/112 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja 28 artiklan säännösten vastaisesti.

23 Luxemburgin suurherttuakunta riitautti viralliseen huomautukseen 8.6.2011 antamassaan vastauksessa komission tulkinnan kansallisesta oikeudesta ja unionin oikeudesta. Aluksi se väitti, että direktiivissä 2006/112 tarkoitettu käsite ”riippumattomat yhteenliittymät” koskee ennen kaikkea rakenteita, jotka eivät ole oikeushenkilöitä ja joiden toiminnoista vastaavat niiden jäsenet, jotka ovat oikeushenkilöitä.

24 Ensimmäiseen väitteeseen Luxemburgin suurherttuakunta vastasi, että arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin y kohdassa rajoitetaan verovapautuksen soveltamisala direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa määriteltyyn soveltamisalaan ja että suurherttuan asetuksessa säädetään pelkästään riippumattomaan yhteenliittymään sovellettavan järjestelmän toissijaisista säännöistä.

25 Toiseen väitteeseen tämä jäsenvaltio vastasi, että koska riippumaton yhteenliittymä ei ole oikeushenkilö, myyntiliiketoimien luonteesta riippuva vähennysoikeus on oltava yhteenliittymän sijasta sen jäsenillä. Mainittu jäsenvaltio myöntää, että teoreettiselta kannalta kansallisessa oikeudessa säädetty järjestelmä poikkeaa ”periaatteesta, jonka mukaan hankkija maksaa veron ennalta”, mutta katsoo kuitenkin, ettei tällä ole käytännön vaikutuksia.

26 Luxemburgin suurherttuakunta totesi kolmannesta väitteestä, ettei direktiivin 2006/112 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja 28 artiklan mukaista järjestelmää sovelleta käsiteltävässä asiassa.

27 Koska tämä vastaus ei vakuuttanut komissiota, se antoi 27.1.2012 perustellun lausunnon, jossa se pysytti virallisessa huomautuksessa ilmaistun kantansa ja kehotti Luxemburgin suurherttuakuntaa ryhtymään tarpeellisiin toimenpiteisiin saattaakseen lainsäädäntönsä direktiivin 2006/112 ja erityisesti sen 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan, 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan, 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan, 168 artiklan a alakohdan, 178 artiklan a alakohdan, 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja 28 artiklan mukaiseksi kahden kuukauden määräajassa lausunnon vastaanottamisesta.

28 Tämä jäsenvaltio vastasi perusteltuun lausuntoon 7.2.2012 päivätyllä kirjeellä ja riitautti uudelleen sille osoitettujen väitteiden oikeellisuuden ja pysytti kantansa, jonka se oli ilmaissut 8.6.2011 päivätyssä vastauskirjelmässä.

29 Luxemburgin suurherttuakunta totesi kuitenkin 26.3.2012 päivätyssä kirjeessään, että se aikoo antaa asetuksen, jonka tarkoituksena on saattaa Luxemburgin lainsäädäntö direktiivin 2006/112 mukaiseksi perustellun lausunnon ensimmäisen väitteen vaatimuksiin vastaamiseksi, mutta pysytti toiseen ja kolmanteen väitteeseen liittyvät perustelunsa.

30 Komissio kehotti 11.6.2012 päivätyllä kirjeellä Luxemburgin suurherttuakuntaa toimittamaan luonnoksen ilmoitetusta asetuksesta ja sen hyväksymisaikataulun.

31 Mainittu jäsenvaltio toimitti 4.9.2012 päivätyllä kirjeellä komission yksiköille 7.8.2012 annetun suurherttuan asetuksen, jolla muutettiin suurherttuan asetuksen 1 artiklaa.

32 Komissio totesi kuitenkin, ettei 7.8.2012 annetulla suurherttuan asetuksella ollut saatettu Luxemburgin lainsäädäntöä direktiivin 2006/112 mukaiseksi, kun otetaan huomioon perustellussa lausunnossa esitetyt kolme väitettä. Koska mainittu jäsenvaltio ei ollut edelleenkään korjannut näiden kolmen väitteen mukaista jäsenyysvelvoitteiden rikkomista, komissio ilmoitti 20.2.2014 päätöksestään nostaa kanne.

Kanne

Komission ensimmäinen väite, joka koskee direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan rikkomista

Ensimmäisen väitteen tutkittavaksi ottaminen

– *Asianosaisten lausumat*

33 Luxemburgin suurherttuakunta toteaa ensiksi, että ensimmäinen väite on jätettävä tutkimatta sillä perusteella, että komission kanne perustuu väitteeseen, joka eroaa perustellussa lausunnossa esitetystä väitteestä. Perustellussa lausunnossa esitetyn väitteen mukaan suurherttuan asetuksessa ei suljeta pois sitä mahdollisuutta, että yhteenliittymän palvelut, jotka suoritetaan pääasiallisesti tai yksinomaan verollisia liiketoimia varten, voivat olla verosta vapautettuja. Kannekirjelmässä esitetty väite liittyy sitä vastoin siihen, että suurherttuan asetuksessa sallitaan riippumattoman yhteenliittymän toimittamien palvelujen, jotka on liitännäisesti tarkoitettu sen jäsenten verollisia liiketoimia varten, vapauttaminen verosta.

34 Luxemburgin suurherttuakunta väittää toiseksi, että komissio on loukannut vilpittömän yhteistyön periaatetta, kun se ei ole reagoinut suurherttuan asetukseen elokuussa 2012 tehdyn muutoksen johdosta. Tämän jäsenvaltion mukaan komission olisi pitänyt ilmoittaa sille mahdollisista sitä koskevista epäilyksistä, tekeekö tämä muutos Luxemburgin lainsäädännöstä direktiivin 2006/112 mukaisen, eikä olla toimimatta 18 kuukautta ennen kuin se lopulta ilmoitti 20.2.2014, että se on päättänyt saattaa asian unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi.

35 Komissio väittää, ettei unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä edellytetä, että perustellussa lausunnossa jäsenvaltiota vastaan esitetyt väitteet ja kannekirjelmässä esitetyt vaatimukset ovat täysin yhteneviä. Sen mukaan vastoin Luxemburgin suurherttuakunnan väitteitä ensimmäisen väitteen kohde ja soveltamisala ovat pysyneet samoina perustellussa lausunnossa ja kannekirjelmässä.

36 Vilpittömän yhteistyön periaatteesta komissio väittää, että se on yksin toimivaltainen päättämään, onko oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn lopussa aiheellista saattaa asia unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi, jotta tämä lausuisi oletetusta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä. Komission tehtävänä on valita ajankohta, jona jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne nostetaan, eikä sen tarvitse noudattaa tiettyä määräaikaa lukuun ottamatta niitä tilanteita, joissa oikeudenkäyntiä edeltävän menettely liian pitkä kesto aiheuttaa haittaa puolustautumisoikeuksille, mikä asianomaisen jäsenvaltion on näytettävä toteen.

– *Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta*

37 Aluksi on huomattava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 258 artiklan nojalla nostetun kanteen kohde rajataan kyseisessä määräyksessä tarkoitetussa oikeudenkäyntiä edeltävässä menettelyssä. Kanteen on näin ollen perustuttava samoihin syihin ja perusteisiin kuin perustellun lausunnon. Tämä vaatimus ei kuitenkaan voi merkitä sitä, että perustellun lausunnon lausunto-osassa esitettyjen väitteiden ja kannekirjelmässä esitettyjen vaatimusten pitäisi kaikissa tilanteissa olla täysin yhteneviä, kunhan perustellussa lausunnossa määritettyä oikeusriidan kohdetta ei ole laajennettu tai muutettu (tuomio 9.4.2013, komissio v. Irlanti, C-85/11, EU:C:2013:217, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 On todettava, ettei komissio ole käsiteltävässä asiassa laajentanut tai muuttanut perustellussa lausunnossa määritettyä oikeusriidan kohdetta. Komissio nimittäin totesi selvästi sekä perustellussa lausunnossa että kannekirjelmässä, että se katsoo Luxemburgin lainsäädännön olevan direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vastainen, koska siinä sallitaan riippumattoman yhteenliittymän palvelujen, jotka eivät ole välittömästi tarpeellisia sen jäsenten toiminnalle, joka ei kuulu veron soveltamisalaan tai on vapautettu verosta, vapauttaminen verosta.

39 Toiseksi on huomattava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan komission on valittava ajankohta, jonka se katsoo tarkoituksenmukaiseksi jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen nostamiselle. Niillä näkökohdilla, joilla on ratkaiseva merkitys tässä valinnassa, ei voi olla vaikutusta tämän kanteen tutkittavaksi ottamiseen. SEUT 258 artiklassa vahvistettuja sääntöjä on sovellettava ilman, että komission olisi noudatettava tiettyä määräaikaa, lukuun ottamatta niitä tapauksia, joissa oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn liian pitkä kesto on omiaan vaikeuttamaan kyseisen jäsenvaltion mahdollisuuksia osoittaa vääriksi komission väitteet ja on siten omiaan loukkaamaan puolustautumisoikeuksia. Asianomaisen jäsenvaltion asiana on näyttää toteen tällaisen liian pitkän keston vaikutus (ks. vastaavasti tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 14 kohta).

40 On todettava, ettei Luxemburgin suurherttuakunta ole käsiteltävässä asiassa esittänyt näyttöä tällaisesta vaikutuksesta.

41 Lisäksi pelkästään se seikka, että jäsenvaltio on muuttanut lainsäädäntöään perustellussa lausunnossa asetetun määräajan, eli 27.3.2012, päättymisen jälkeen, ei estä komissiota vilpittömän yhteistyön periaate huomioon ottaen nostamasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaa kannetta tämän ajankohdan jälkeen.

42 Ensimmäinen väite voidaan näin ollen ottaa tutkittavaksi.

Asiakysymys

– Asianosaisten lausumat

43 Komissio huomauttaa, että suurherttuan asetuksen 1 §:ssä määritellään edellytykset arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin y kohdan soveltamiselle. Suurherttuan asetuksen 2 §:n a kohdan ja 3 §:n nojalla riippumattoman yhteenliittymän jäsenilleen suorittamat palvelut on vapautettu arvonlisäverosta sillä edellytyksellä, että tämän yhteenliittymän jäsenten, jotka harjoittavat myös verollista toimintaa, tästä toiminnasta peräisin oleva liikevaihto ilman veroa ei ylitä 30:tä prosenttia ja tietyissä tapauksissa 45:tä prosenttia niiden kokonaisliikevaihdosta ilman veroa. Näin ollen suurherttuan asetuksessa ei rajoiteta vapautusta arvonlisäverosta pelkästään riippumattoman yhteenliittymän suorittamiin palveluihin, jotka ovat välittömästi tarpeellisia sen jäsenten arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattomalle tai verosta vapautetulle toiminnalle, joten sillä rikotaan direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa. Koska nämä palvelujen suoritukset eivät näin ollen täytä direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettuja edellytyksiä, niitä on verotettava tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdan nojalla.

44 Luxemburgin suurherttuakunta väittää, että kun komissio katsoi, että kyseinen vapautus on varattu riippumattoman yhteenliittymän jäsenille, jotka harjoittavat yksinomaan arvonlisäverosta vapautettua tai sen soveltamisalaan kuulumatonta toimintaa, se lisäsi direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaan edellytyksen, jota siinä ei ole. Tämän jäsenvaltion mukaan se seikka, että riippumattoman yhteenliittymän jäsenet harjoittavat toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta tai josta ne eivät ole arvonlisäverovelvollisia, on riittävä edellytys tässä artiklassa tarkoitetun vapautuksen soveltamiselle. Toisin sanoen direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua vapautusta ei ole varattu riippumattoman yhteenliittymän jäsenille, jotka harjoittavat pelkästään tällaista toimintaa.

45 Luxemburgin suurherttuakunta väittää, että Luxemburgin järjestelmän, jonka mukaan riippumattoman yhteenliittymän jäsenet voivat toteuttaa verollisia toimia 30 prosenttiin asti niiden liikevaihdosta, tarkoituksena on tehdä sellaisesta järjestelmästä käytännössä sovellettava, sillä siitä tulisi taloudellisesti mahdoton toteuttaa, jos sitä koskisivat muut soveltamisedellytykset. Tästä tämä jäsenvaltio toteaa, että riippumattoman yhteenliittymän jäsenten yhteenliittymän välityksellä aiheutetut yhteiset kustannukset ovat yleiskustannuksia ja että riippumattoman yhteenliittymän suorittamiin palveluihin sovellettavan erilaisen arvonlisäverokohtelun vaatiminen sen mukaan, onko kyse jäsenten verolliseen toimintaan luettavasta osasta vai niiden verosta vapautettuun toimintaan luettavasta osasta, olisi järjenvastaista, kun otetaan huomioon tällaisen vaatimuksen aiheuttamat käytännölliset ja hallinnolliset vaikeudet ja rasitteet.

46 Luxemburgin suurherttuakunta vetoaa lisäksi siihen seikkaan, että komission 11.6.2012 päivätyn kirjeen johdosta 7.8.2012 annetulla suurherttuan asetuksella muutettiin suurherttuan asetusta täydentämällä sen 1 §:ää uudella momentilla.

– Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

47 Aluksi on muistettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvioitaessa sitä, onko jäsenvaltio jättänyt noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, on otettava huomioon jäsenvaltion tilanne sellaisena kuin se on perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä, eikä unionin tuomioistuin voi ottaa huomioon tämän jälkeen tapahtuneita muutoksia (tuomio 28.1.2016, komissio v. Portugali, C-398/14, EU:C:2016:61, 49 kohta).

48 Käsiteltävässä asiassa Luxemburgin suurherttuakunnalle annettu määräaika sen lainsäädännön saattamiseksi direktiivin 2006/112 mukaiseksi päättyi 27.3.2012. Suurherttuan asetuksen 1 §:n muuttaminen 7.8.2012 annetulla suurherttuan asetuksella on tapahtunut tämän jälkeen. Näin ollen tämä muutos ei ole merkityksellinen ensimmäisen väitteen tarkastelussa.

49 Näin ollen on tarkasteltava suurherttuan asetuksen 2 §:n 1 momentin c kohdan yhteensoveltuvuutta direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan kanssa siltä osin kuin siinä säädetään, että riippumattoman yhteenliittymän jäsenilleen suorittamat palvelut on vapautettu arvonlisäverosta sillä edellytyksellä, että tämän yhteenliittymän jäsenten, jotka harjoittavat myös verollista toimintaa, tästä toiminnasta peräisin oleva liikevaihto ilman veroa ei ylitä 30:tä prosenttia tai tietyissä tapauksissa 45:tä prosenttia niiden kokonaisliikevaihdosta ilman veroa.

50 Tältä osin unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että direktiivin 2006/112 132 artiklassa tarkoitettuja ilmaisuja, joita on käytetty arvonlisäverovapautusten määrittelyssä, on tulkittava suppeasti, koska nämä vapautukset ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan jokaiseen verovelvollisen vastikkeellisesti suorittamaan palveluun sovelletaan tätä veroa. Ilmaisujen tulkinnan on kuitenkin sovittava yhteen vapautuksille asetettujen tavoitteiden kanssa, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tämä suppean tulkinnan vaatimus ei siis tarkoita sitä, että 132 artiklassa käytettyä sanamuotoa olisi tulkittava siten, että vapautukset menettäisivät vaikutuksensa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön tarkoituksena ei ole vahvistaa sellaista tulkintaa, joka tekisi kyseisten vapautusten soveltamisesta käytännössä lähes mahdotonta (ks. vastaavasti tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sanamuodon mukaan verosta ovat tietyin edellytyksin vapaita sellaisten ”henkilöiden, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia”, muodostamien riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat ”välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle”. Näin ollen sen sanamuodosta johtuu, että tässä säännöksessä ei säädetä vapautuksesta sellaisten palvelujen suorittamisen osalta, jotka eivät ole välittömästi tarpeellisia riippumattomien yhteenliittymien jäsenten toiminnan, joka on vapautettu arvonlisäverosta tai josta ne eivät ole arvonlisäverovelvollisia, harjoittamiselle.

52 Kun tällaiset palvelujen suoritukset eivät kuulu direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamisalaan, direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa edellytetään, että mainittuihin palvelujen suorituksiin, jotka verovelvollinen on tässä ominaisuudessaan suorittanut vastiketta vastaan jäsenvaltion alueella, sovelletaan arvonlisäveroa.

53 Vastoin Luxemburgin suurherttuakunnan väitettä tästä direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tulkinnasta ei seuraa, että tässä säännöksessä säädetyltä vapautukselta poistettaisiin sen vaikutus. Erityisesti on todettava, ettei tämän vapautuksen soveltaminen rajoitu yhteenliittymiin, joiden jäsenet harjoittavat pelkästään toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta tai josta ne eivät ole arvonlisäverovelvollisia. Näin ollen riippumattoman yhteenliittymän, jonka jäsenet harjoittavat myös verollista toimintaa, suorittamiin palveluihin voidaan soveltaa tätä vapautusta, mutta vain siltä osin kuin nämä palvelut ovat välittömästi tarpeellisia mainittujen jäsenten toiminnalle, joka on vapautettu arvonlisäverosta tai josta ne eivät ole arvonlisäverovelvollisia.

54 Luxemburgin suurherttuakunta ei ole osoittanut, että tämä vaatimus tekisi direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetusta vapautuksesta käytännössä lähes mahdottoman soveltaa. Yhtäältä – kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 42 kohdassa – riippumattoman yhteenliittymän jäsenilleen suorittamia palveluja ei pidä välttämättä luokitella jäsenten yleiskustannuksiksi ja siten niiden toimintaan kokonaisuudessaan. Toisaalta Luxemburgin suurherttuakunta ei ole osoittanut, mistä syystä olisi tarpeen vaatiessa riippumattomalle yhteenliittymälle erityisen vaikeaa laskuttaa palveluistaan ilman arvonlisäveroa sen osuuden mukaisesti, joka muodostuu sen jäsenten sellaisen toiminnan kokonaisuudesta, joka on vapautettu tästä verosta tai josta ne eivät ole arvonlisäverovelvollisia.

55 Tästä johtuu, että arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin y kohta, luettuna yhdessä suurherttuan asetuksen 2 §:n a kohdan ja 3 §:n kanssa, on direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vastainen, minkä vuoksi ensimmäinen väite on perusteltu.

Toinen väite, joka koskee direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan, 168 artiklan a alakohdan ja 178 artiklan a alakohdan rikkomista

Asianosaisten lausumat

56 Komissio toteaa ensiksi, että suurherttuan asetuksen 4 artiklan mukaan riippumattoman yhteenliittymän jäsenillä, jotka toteuttavat arvonlisäverollisia toimia, on oikeus vähentää arvonlisäverosta, joka niiden on maksettava näistä verollisista toimista, vero, joka on laskutettu riippumattomalta yhteenliittymältä tai joka tämän on maksettava tavaroista tai palveluista, jotka yhteenliittymä on hankkinut omaa toimintaansa varten. Komission mukaan direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdasta kuitenkin ilmenee, että vain verovelvollinen, joka on arvonlisäverollisen luovutuksen tai suorituksen vastaanottaja, voi vähentää arvonlisäveron ja pelkästään siitä arvonlisäverosta, joka tämän verovelvollisen on itse maksettava.

57 Toiseksi komissio huomauttaa, että suurherttuan asetuksen 4 §:stä, luettuna yhdessä hallinnollisen soveltamisohjeen kanssa, seuraa, että riippumattoman yhteenliittymän jäsenet voivat käyttää oikeutta vähentää arvonlisävero sellaisten liiketoimien nojalla, joista ei ole laadittu laskua niiden nimellä, mikä on vastoin direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohtaa.

58 Luxemburgin suurherttuakunta väittää, että 18.7.2013 annetusta tuomiosta PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526) ilmenee, että verovelvollinen voi vähentää sellaisiin määriin sisältyvän arvonlisäveron, jotka on laskutettu siltä erillisen yksikön käyttöön tarkoitetuista tavaroista tai palveluista, mikäli osoitetaan, että nämä määrät liittyvät verovelvollisen verolliseen toimintaan. Tämä jäsenvaltio johtaa tästä, että vähennysoikeuden määrittämiseksi on osoitettava yksikkö, joka todella maksaa mainitut määrät, ja määritettävä, liittyvätkö nämä määrät verovelvollisen verolliseen toimintaan. Sama jäsenvaltio väittää lisäksi, että vaikka laskut muodollisesti kohdistetaan riippumattomaan yhteenliittymään, niihin liittyvät määrät ja arvonlisäveron maksavat riippumattoman yhteenliittymän jäsenet suhteessa niiden osallistumiseen tähän liittymään.

59 Lisäksi komission esittämän toisen väitteen hyväksyminen olisi Luxemburgin suurherttuakunnan mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista. Jos nimittäin oikeus vähentää arvonlisävero evättäisiin riippumattoman yhteenliittymän jäseniltä ja jos yhteenliittymä ei voisi saada tätä veroa takaisin, mainitut jäsenet maksaisivat ylimääräistä arvonlisäveroa.

60 Luxemburgin suurherttuakunta toteaa laskun hallussapidosta, että unionin tuomioistuin totesi 21.4.2005 antamassaan tuomiossa HE (C-25/03, EU:C:2005:241), että verovelvollisella, jonka hallussa ei ole sille itselleen osoitettua laskua, on oikeus vähentää arvonlisävero. Tämän jäsenvaltion mukaan vapautukseen vetoavan verovelvollisen velvollisuutta pitää hallussaan laskua on perusteltu etenkin sillä, että voidaan poistaa riski mahdollisesta kaksinkertaisesta arvonlisäveron vähentämisestä, petoksesta tai väärinkäytöstä. Tästä tämä jäsenvaltio väittää, että koska riippumattomilla yhteenliittymillä ei ole lainkaan oikeutta vähentää arvonlisäveroa, ei ole mitään vaaraa sen kaksinkertaisesta vähentämisestä.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

61 Aluksi on korostettava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetystä vapautuksesta johtuu, että riippumaton yhteenliittymä on jäsenistään erillinen itsenäinen verovelvollinen yksikkö. Tämän säännöksen sanamuodosta nimittäin ilmenee, että riippumaton yhteenliittymä on ”riippumaton” ja että se suorittaa näin ollen palvelujaan itsenäisesti direktiivin

2006/112 9 artiklassa tarkoitetulla tavalla. Jos lisäksi riippumattoman yhteenliittymän suorittamat palvelut eivät olisi verovelvollisen, joka toimii tässä ominaisuudessa, tarjoamia palveluja, nämä palvelut eivät olisi arvonlisäveron alaisia direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti. Näihin palveluihin ei näin ollen voisi kohdistua vapautusta, kuten tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua vapautusta, kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 50 kohdassa.

62 Näiden alustavien toteamusten valossa on määriteltävä, onko suurherttuan asetus direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan, 168 artiklan a alakohdan ja 178 artiklan a alakohdan vastainen siltä osin kuin siinä sallitaan, että riippumattoman yhteenliittymän jäsenet, jotka toteuttavat arvonlisäverollisia toimia, vähentävät arvonlisäverosta, joka niiden on maksettava verollisista toimistaan, arvonlisäveron, joka on laskutettu riippumattomalta yhteenliittymältä tai joka tämän on maksettava tavaroista ja palveluista, jotka yhteenliittymä on vastaanottanut omia toimiaan varten.

63 Ensiksi on huomattava yhtäältä, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdan nojalla verovelvollisella on oikeus vähentää verosta, jonka se on velvollinen maksamaan, arvonlisävero, joka on maksettu tai maksettava tavaroista ja palveluista, jotka toinen verovelvollinen on sille luovuttanut tai suorittanut. Tämän säännöksen vastaista on antaa riippumattoman yhteenliittymän jäsenille lupa vähentää arvonlisäveron määrästä, joka niiden on maksettava, riippumattomalle yhteenliittymälle luovutetuista tavaroista ja suoritetuista palveluista maksettava tai maksettu arvonlisävero.

64 Tätä toteamusta ei voida kyseenalaistaa 18.7.2013 annetulla tuomiolla PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), johon Luxemburgin suurherttuakunta vetoaa ja jonka 24–26 ja 29 kohdassa unionin tuomioistuin totesi pääosin, että verovelvollisella, joka oli perustanut eläkerahaston oikeudellisesti ja verotuksellisesti erillisen yksikön muodossa tälle verovelvolliselle työnantajana kansallisessa lainsäädännössä asetetun velvollisuuden mukaisesti, oli oikeus vähentää arvonlisävero, jonka se oli maksanut kyseisen eläkerahaston hallinnoimiseen ja toimintaan liittyvistä palveluista. Kuten nimittäin tämän tuomion 25 kohdasta ilmenee, verovelvollinen itse oli vastaanottanut kyseiset arvonlisäveron alaiset palvelut varmistaakseen työntekijöidensä eläkkeiden hallinnon ja kyseisten eläkkeiden turvaamiseksi perustetun eläkerahaston pääoman hallinnoimisen. Tästä tuomiosta ei siis voida päätellä, että riippumattoman yhteenliittymän jäsenillä on oikeus vähentää liittymän hankkimiin tavaroihin ja palveluihin sisältyvä arvonlisävero, koska liittymä on ainoa, joka voi mahdollisesti vedota oikeuteen vähentää tämä arvonlisävero.

65 Toisaalta on hylättävä Luxemburgin suurherttuakunnan perustelu, joka liittyy verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamiseen. Tämän periaatteen mukaisesti vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta (tuomio 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, 35 kohta). Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään näin ollen takaamaan neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. vastaavasti tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 27 kohta).

66 Verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista ei siis ole evätä direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdan nojalla riippumattoman yhteenliittymän jäsenten vähennysoikeus tämän liittymän suorittamista sellaisista palveluista maksaman arvonlisäveron osalta, jotka ovat direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan nojalla verosta vapautettuja eivätkä tämän vuoksi luo oikeutta vähennykseen. Jos sitä vastoin tällainen riippumaton yhteenliittymä suorittaa palveluja, jotka eivät ole verosta vapautettuja, on todettava, että mainitun periaatteen mukaisesti mainittuun yhteenliittymään – eikä sen jäseniin – sovelletaan henkilökohtaista oikeutta vähentää arvonlisävero, joka on rasittanut sen ostoja.

67 Toiseksi direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdasta, luettuna yhdessä sen 226 artiklan 5 alakohdan ja 168 artiklan a alakohdan kanssa, ilmenee, että voidakseen käyttää vähennysoikeuttaan verovelvollisen hallussa on oltava lasku, jossa on sen nimi hankkijana. Luxemburgin säännöstö on direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdan vastainen, koska siinä sallitaan riippumattoman yhteenliittymän jäsenten vähentää arvonlisäverosta, joka niiden itsensä on maksettava, yhteenliittymältä tämän nimiin laaditun laskun perusteella laskutettu arvonlisävero.

68 On todettava, että Luxemburgin suurherttuakunnan viittaus 21.4.2005 annettuun tuomioon HE (C-25/03, EU:C:2005:241) on tältä osin merkityksetön, kun otetaan huomioon, että tähän tuomioon johtaneet tosiseikat olivat erilaisia kuin käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat tosiseikat. Kyseisen tuomion 81 kohdasta nimittäin ilmenee, että – toisin kuin riippumaton yhteenliittymä, joka on arvonlisäverovelvollinen ja jonka kaikki jäsenet harjoittavat liiketoimintaa – asiassa, jossa annettiin 21.4.2005 tuomio HE (C-25/03, EU:C:2005:241), kyseessä ollut yhtymä, jonka tosiasiassa muodostivat aviopuolisot yhteisomistajina, ei ollut itse arvonlisäverovelvollinen ja pelkästään yksi puolisoista harjoitti liiketoimintaa.

69 On kuitenkin lisäksi todettava, ettei komissio ole osoittanut, että kyseisellä Luxemburgin lainsäädännöllä rikotaan direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa, jossa ilmaistun periaatteen mukaan arvonlisävero on suoritettava jokaisesta liiketoimesta mutta jossa ei kuitenkaan käsitellä erityisesti vähennysoikeutta, joka taataan tämän direktiivin 167 artiklassa ja 168 artiklan a alakohdassa erityisesti direktiivin 178 artiklassa säädetyin edellytyksin.

70 Edellä esitetystä johtuu, että suurherttuan asetuksen 4 §, luettuna yhdessä hallinnollisen soveltamisohjeen, siltä osin kuin siinä otetaan kantaa suurherttuan asetuksen 4 §:ään, kanssa, on direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdan sekä 178 artiklan a alakohdan vastainen ja että toinen väite on tältä osin perusteltu. Tämä väite on hylättävä muilta osin.

Kolmas väite, joka koskee direktiivin 2006/112 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja 28 artiklan rikkomista

Kolmannen väitteen tutkittavaksi ottaminen

– *Asianosaisten lausumat*

71 Luxemburgin suurherttuakunta väittää, että kolmas väite on jätettävä tutkimatta, koska se koskee pelkästään COBMA-muistiota. Se muistuttaa, että jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen tarkoituksena pitää olla sellainen noudattamatta jättäminen, josta kyseinen jäsenvaltio on vastuussa. Komissio ei ole osoittanut, että COBMA on valtion elin, joka käyttää julkista valtaa.

72 Komissio väittää, että COBMA-muistion sanamuoto osoittaa, että administration de l'Enregistrement et des Domaines, joka on valtion elin, on yksi sen laatijoista. Lisäksi komissio huomauttaa, että tämän muistion sisältö osoittaa, ettei ole kyse pelkistä toimijoille annetuista suosituksista tai neuvoista vaan yhdenmukaistetusta tavasta, jolla riippumattomiin yhteenliittymiin liittyvää lainsäädäntöä on tulkittava ja sovellettava. Joka tapauksessa komissio katsoo, että COBMA-muistiossa ilmaistaan Luxemburgin verohallinnon yleinen käytäntö.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

73 On muistutettava, että jäsenvaltion hallinnollinen käytäntö voi olla jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen kohteena silloin, kun kyseinen käytäntö täyttää tietyt vakiintuneisuutta ja yleisyyttä koskevat edellytykset (tuomio 22.9.2016, komissio v. Tšekki, C-525/14, EU:C:2016:714, 14 kohta). Luxemburgin suurherttuakunta ei ole kiistänyt komission perustelua, jonka mukaan COBMA-muistiossa ilmaistaan Luxemburgin verohallinnon yleinen käytäntö.

74 Tästä johtuu, että kolmannen väitteen kohteena on jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen, josta Luxemburgin suurherttuakunta on vastuussa, ja sitä koskeva oikeudenkäyntiväite on siis hylättävä.

Asiakysymys

– Asianosaisten lausumat

75 Komissio huomauttaa, että COBMA-muistion nojalla on niin, että kun riippumattoman yhteenliittymän jäsen kohdistaa liittymään osuutensa omissa nimissään mutta yhteenliittymän lukuun aiheutetuista kustannuksista, on kyse liiketoimesta, joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.

76 Komission mukaan tällainen liiketoimi kuuluu arvonlisäveron soveltamisalaan direktiivin 2006/112 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja 28 artiklan nojalla. Sen mukaan jokainen riippumattoman yhteenliittymän jäsenen omissa nimissään liittymän lukuun tekemä tavaroiden tai palvelujen hankinta on arvonlisäveron kannalta katsottava kahdeksi peräkkäin suoritetuksi identtiseksi tavaroiden luovutukseksi tai palvelujen suoritukseksi, jotka kuuluvat arvonlisäveron soveltamisalaan. Tältä osin se viittaa 14.7.2011 annettuun tuomioon Henfling ym. (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Luxemburgin suurherttuakunta huomauttaa aluksi, ettei COBMA-muistion kritisoitu kohta koske sellaisia riippumattomia yhteenliittymiä, jotka ovat oikeushenkilöitä, vaan pelkästään niitä riippumattomia yhteenliittymiä, jotka eivät ole oikeushenkilöitä.

78 Tämä jäsenvaltio huomauttaa, että komission muodostama analogia 14.7.2011 annetun tuomion Henfling ym. (C-464/10, EU:C:2011:489) ja käsiteltävän asian välillä on merkityksetön, sillä kyseiset tilanteet ovat olennaisilta osin erilaisia. Tästä se esittää, että riippumaton yhteenliittymä, joka ei ole oikeushenkilö, ei voi toimia itsenäisesti vaan pelkästään sen lukuun toimivan jäsenen avulla ja että riippumattoman yhteenliittymän ja tämän jäsenen väliset liiketoimet eivät välttämättä ole kahden eri verovelvollisen välisiä liiketoimia. Tässä yhteydessä tämä jäsenvaltio tekee rinnastuksen siirtokelpoisiin arvopapereihin kohdistuvaa yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavia yrityksiä (yhteissijoitusyritykset) koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta 13.7.2009 annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivissä 2009/65/EY (EUVL 2009, L 302, s. 32) tarkoitettuihin sijoitusrahastoihin, jotka myös voivat toimia vain niiden hallinnointiyhtiön avulla ja kuuluvat näin ollen arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle.

79 Luxemburgin suurherttuakunta katsoo, että riippumattoman yhteenliittymän jäsenten ja yhteenliittymän välinen suhde voi riippumattomasta yhteenliittymästä annettujen sopimusmääräysten johdosta olla analoginen konsortion jäsenten välisen suhteen kanssa, kuten unionin tuomioistuin on katsonut 29.4.2004 antamassaan tuomiossa EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). Tässä asiassa unionin tuomioistuin totesi, että kunkin konsortion jäsenen konsortion puitteissa ja sen lukuun suorittamat työt eivät ole verollisia liiketoimia.

– Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

80 Aluksi on todettava COBMA-muistion riidanalaisen kohdan soveltamisalasta, ettei tämän kohdan sanamuodosta ilmene yksiselitteisesti, että sillä tarkoitetaan pelkästään sellaisten riippumattomien yhteenliittymien, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, tilannetta, kuten Luxemburgin suurherttuakunta väittää. Kuten komissio huomauttaa, tämän muistion kohta, jossa todetaan, että ”kun suora yhteys yhteenliittymän ja kolmansien välillä ei tule kyseeseen kaupallisista tai oikeudellisista syistä”, näyttää kuitenkin osoittavan, ettei näin ole. Kuitenkin kysymys siitä, sovelletaanko mainittua kohtaa riippumattomiin yhteenliittymiin, jotka ovat oikeushenkilöitä, vai eikö sitä sovelleta niihin, on joka tapauksessa merkityksetön kolmannen väitteen analysoinnissa.

81 Kolmas väite koskee nimittäin tilannetta, jossa riippumattoman yhteenliittymän jäsen hankkii tavaroita tai palveluja omissa nimissään mutta riippumattoman yhteenliittymän lukuun.

82 Kuten tämän tuomion 61 kohdasta ilmenee, riippumaton yhteenliittymä on jäsenistään, jotka ovat myös verovelvollisia, erillinen itsenäinen verovelvollinen yksikkö. Näin ollen riippumattomasti toimivan riippumattoman yhteenliittymän ja sen jäsenen väliset liiketoimet on katsottava kahden verovelvollisen välisiksi liiketoimiksi, jotka kuuluvat arvonlisäveron soveltamisalaan. Luxemburgin suurherttuakunnan perustelu, jonka mukaan riippumattoman yhteenliittymän ja sen jäsenen väliset liiketoimet eivät välttämättä ole kahden erillisen verovelvollisen välisiä liiketoimia, koska riippumaton yhteenliittymä voi toimia pelkästään jäsenensä kautta, ja tässä yhteydessä tehty rinnastus sijoitusrahastoihin ovat siis käsiteltävässä asiassa merkityksettömiä.

83 Tästä seuraa, että riippumattoman yhteenliittymän jäsenen omissa nimissään mutta yhteenliittymän lukuun aiheuttamien kustannusten kohdistaminen yhteenliittymään on liiketoimi, joka kuuluu arvonlisäveron soveltamisalaan.

84 Tätä toteamusta vahvistaa direktiivin 2006/112 14 artiklan 2 kohdan c alakohta ja 28 artikla, joiden rikkomiseen komissio vetoaa kolmannessa väitteessä.

85 Direktiivin 2006/112 28 artiklassa säädetään, että verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.

86 Kyseisessä säännöksessä luodaan näin ollen oikeudellinen fiktio kahdesta peräkkäin suoritetusta identtisestä palvelusta. Fiktion mukaan sellaisen toimijan, joka osallistuu palvelujen suorittamiseen ja joka on komissionsaajana, on katsottava ensin vastaanottaneen kyseiset palvelut siltä toimijalta, jonka lukuun se toimii ja joka on komissionantajana, ennen kuin se toiseksi suorittaa henkilökohtaisesti nämä palvelut asiakkaalle (tuomio 14.7.2011, Henfling ym., C-464/10, EU:C:2011:489, 35 kohta).

87 Kun otetaan huomioon, että direktiivin 2006/112 28 artikla kuuluu tämän direktiivin IV osastoon, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, kyseiset kaksi palvelujen suoritusta kuuluvat arvonlisäveron soveltamisalaan. Tästä seuraa, että jos palvelujen suoritus, johon toimija osallistuu, on arvonlisäverollinen, oikeudellinen suhde tämän toimijan ja toimijan, jonka lukuun se toimii, välillä on myös arvonlisäverollinen (ks. analogisesti tuomio 14.7.2011, Henfling ym., C-464/10, EU:C:2011:489, 36 kohta).

88 Sama päätelmä pätee tavaroiden hankkimiseen ostokomissiota koskevan sopimuksen perusteella direktiivin 2006/112 14 artiklan, joka myös kuuluu tämän direktiivin IV osastoon, 2 kohdan c alakohdan mukaisesti. Tässä säännöksessä siis luodaan oikeudellinen fiktio kahdesta peräkkäisestä identtisestä tavaroiden luovutuksesta, jotka kuuluvat arvonlisäveron soveltamisalaan.

89 Kun siis riippumattoman yhteenliittymän jäsen hankkii omissa nimissään mutta yhteenliittymän lukuun tavaroita direktiivin 2006/112 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaisesti tai palveluja sen 28 artiklan mukaisesti, se, että yhteenliittymä korvaa niihin liittyvät kustannukset, on arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluva liiketoimi.

90 Luxemburgin suurherttuakunnan viittaus analogiaan 29.4.2004 annettuun tuomioon EDM (C-77/01, EU:C:2004:243) nähden on myös hylättävä. Toisin kuin edellä mainitussa asiassa kyseessä oleva konsortio, riippumaton yhteenliittymä on nimittäin, kuten edellä 61 ja 82 kohdasta ilmenee, jäsenistään erillinen verovelvollinen.

91 Koska COBMA-muistiossa todetaan, että se, että riippumattoman yhteenliittymän jäsen kohdistaa omissa nimissään mutta yhteenliittymän lukuun aiheutettuja kustannuksia yhteenliittymälle, on arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumaton liiketoimi, kyseinen muistio on direktiivin 2006/112 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja 28 artiklan vastainen, minkä vuoksi kolmas väite on perusteltu.

92 Kaikesta edellä esitetystä johtuu, että Luxemburgin suurherttuakunta ei ole noudattanut direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan, 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan, 168 artiklan a alakohdan, 178 artiklan a alakohdan, 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja 28 artiklan mukaisia velvoitteitaan, kun se on säätänyt riippumattomiin yhteenliittymiin liittyvästä arvonlisäverojärjestelmästä, sellaisena kuin se on määritelty ensinnäkin arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin y kohdassa, luettuna yhdessä suurherttuan asetuksen 2 §:n a kohdan ja 3 §:n kanssa, toiseksi saman asetuksen 4 §:ssä, luettuna yhdessä hallinnollisen soveltamisohjeen, siltä osin kuin siinä kommentoidaan mainittua 4 §:ää, kanssa, ja kolmanneksi COBMA-muistiossa.

Oikeudenkäyntikulut

93 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Luxemburgin suurherttuakunnan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska tämä on pääosin hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Luxemburgin suurherttuakunta ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan, 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan, 168 artiklan a alakohdan, 178 artiklan a alakohdan, 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja 28 artiklan mukaisia velvoitteitaan, kun se on säätänyt riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin liittyvästä arvonlisäverojärjestelmästä, sellaisena kuin se on määritelty ensinnäkin arvonlisäverosta 12.2.1979 annetun lain 44 §:n 1 momentin y kohdassa, luettuna yhdessä riippumattomien henkilöyhteenliittymien jäsenilleen tarjoamien palvelujen arvonlisäverovapautuksesta 21.1.2004 annetun suurherttuan asetuksen 2 §:n a kohdan ja 3 §:n kanssa, toiseksi saman asetuksen 4 §:ssä, luettuna yhdessä 29.1.2004 annetun hallinnollisen soveltamisohjeen nro 707, siltä osin kuin siinä kommentoidaan mainittua 4 §:ää, kanssa, ja kolmanneksi 18.12.2008 päivätyssä comité d'observation des marchés'n (COBMA) työryhmän yhteisymmärryksessä administration de l'Enregistrement et des Domainesin kanssa laatimassa muistiossa.

2) **Kanne hylätään muilta osin.**

3) **Luxemburgin suurherttuakunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Allekirjoitukset