ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

4 mei 2017 *

„Niet-nakoming — Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Artikel 132, lid 1, onder f) — Btw-vrijstelling voor diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen voor hun leden — Artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a) — Recht op aftrek voor leden van de groepering — Artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 — Handelen van een lid op eigen naam en voor rekening van de groepering”

In zaak C-274/15,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 8 juni 2015,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Dintilhac en C. Soulay als gemachtigden,

verzoekster,

tegen

Groothertogdom Luxemburg, vertegenwoordigd door D. Holderer als gemachtigde, bijgestaan door F. Kremer en P.-E. Partsch, avocats, en B. Gasparotti als deskundige,

verweerder,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, kamerpresident, E. Juhász, C. Vajda (rapporteur), K. Jürimäe en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: V. Tourrès, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 30 juni 2016,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 oktober 2016,

het navolgende

* Procestaal: Frans.

Arrest

1 Met haar verzoekschrift vraagt de Europese Commissie het Hof vast te stellen dat het Groothertogdom Luxemburg, door de vaststelling van de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde (btw) met betrekking tot zelfstandige groeperingen van personen, zoals neergelegd in artikel 44, lid 1, onder y), van de gecoördineerde tekst van de Loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (wet van 12 februari 1979 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; *Mémorial* A 1979, nr. 23; hierna: „btw-wet"), de artikelen 1 tot en met 4 van het 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 (groothertogelijke verordening van 21 januari 2004 betreffende de btw-vrijstelling voor diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen voor hun leden; *Mémorial* A 2004, nr. 9; hierna: „groothertogelijke verordening"), administratieve circulaire nr. 707 van 29 januari 2004 voor zover daarbij de artikelen 1 tot en met 4 van de groothertogelijke verordening worden toegelicht (hierna: „administratieve circulaire"), en de nota van 18 december 2008 die door de werkgroep binnen het comité d'observation des marchés (comité voor markttoezicht – COBMA) is opgesteld in overleg met de administration de l'Enregistrement et des Domaines (administratie van Registratie en Domeinen) (hierna: „COBMA-nota"), de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „richtlijn 2006/112"), in het bijzonder krachtens artikel 2, lid 1, onder c), artikel 132, lid 1, onder f), artikel 1, lid 2, tweede alinea, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van die richtlijn.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2 Artikel 1, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112, dat is opgenomen in titel I, met als opschrift „Voorwerp en toepassingsgebied", luidt:

„Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast."

3 Artikel 2, lid 1, onder c), van die richtlijn bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[…]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[…]"

4 Artikel 9, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn, dat is opgenomen in titel III, met als opschrift „Belastingplichtigen", luidt:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit."

5 Artikel 14, lid 2, onder c), van die richtlijn, dat is opgenomen in titel IV, met als opschrift „Belastbare handelingen", bepaalt:

„Naast de in lid 1 bedoelde handeling worden de volgende handelingen als een levering van goederen beschouwd:

[…]

c) de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie."

6 Artikel 28 van richtlijn 2006/112 luidt:

„Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht."

7 Artikel 132, lid 1, van die richtlijn, dat is opgenomen in titel IX, met als opschrift „Vrijstellingen", bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[…]

f) diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden;

[…]"

8 Artikel 168 van die richtlijn, dat is opgenomen in titel X, met als opschrift „Aftrek", bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[…]"

9 Artikel 178 van die richtlijn bepaalt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur;

[…]"

10 Artikel 226 van richtlijn 2006/112, dat is opgenomen in titel XI, met als opschrift „Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen", bepaalt:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[…]

5) de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer;

[…]"

Luxemburgs recht

11 Artikel 44, lid 1, van de btw-wet, zoals gewijzigd, met name bij artikel 5, lid 5, punt 2, van de Loi du 22 décembre 1989 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 1990 (wet van 22 december 1989 inzake de begroting van de overheidsinkomsten en -uitgaven voor het begrotingsjaar 1990; *Mémorial* A 1989, nr. 81), bepaalt:

„Binnen de grenzen en onder de voorwaarden vast te stellen bij groothertogelijke verordening, zijn vrijgesteld van belasting over de toegevoegde waarde:

[…]

y) diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden."

12 De voorwaarden voor de toepassing van artikel 44, onder 1, van de btw-wet, zoals gewijzigd, zijn verduidelijkt in de groothertogelijke verordening, waarvan artikel 1 bepaalde:

„Voor de toepassing van artikel 44, lid 1, punt y), van de [btw-wet, zoals gewijzigd,] wordt onder zelfstandige groepering van personen verstaan:

a) een groepering die rechtspersoonlijkheid heeft;

b) een groepering die geen rechtspersoonlijkheid heeft, maar ten aanzien van haar leden en derden op eigen naam als groepering handelt."

13 De groothertogelijke verordening is bij de groothertogelijke verordening van 7 augustus 2012 (*Mémorial* A 2012, nr. 168) gewijzigd door toevoeging aan artikel 1 van de volgende alinea:

„Van de werkingssfeer van deze groothertogelijke verordening zijn uitgesloten, zelfstandige groeperingen van personen waarvan de diensten door een of meer van hun leden hoofdzakelijk worden gebruikt voor het verrichten van aan de btw onderworpen handelingen waarvoor geen vrijstelling geldt."

14 Artikel 2 van de groothertogelijke verordening bepaalt:

„Diensten verricht door in artikel 1 bedoelde zelfstandige groeperingen van personen voor hun leden zijn vrijgesteld van btw, op voorwaarde dat:

a) de activiteiten van de groepering uitsluitend bestaan in het verrichten van diensten die direct nodig zijn voor de uitoefening van de activiteiten van haar leden en al deze leden een activiteit uitoefenen die is vrijgesteld krachtens artikel 44, lid 1, van de [btw-wet, zoals gewijzigd,] of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn. Voor de toepassing van artikel 44, lid 1, onder y), van de [btw-wet, zoals gewijzigd,] worden leden geacht een activiteit uit te oefenen die is vrijgesteld krachtens dat artikel 44, lid 1, of waarvoor zij niet btw-plichtig zijn, indien zij in het kader van hun economische activiteit die is vrijgesteld van btw krachtens artikel 44, lid 1, of waarvoor zij niet btw-plichtig zijn, ook goederenleveringen en diensten verrichten die niet zijn vrijgesteld van btw krachtens dat artikel 44, lid 1, op voorwaarde dat de jaaromzet, exclusief btw, uit die belaste goederenleveringen en diensten niet meer bedraagt dan 30 % van de jaaromzet, exclusief btw, uit al hun handelingen, waarbij de in artikel 57, lid 3, van de [btw-wet, zoals gewijzigd,] bedoelde omzet in aanmerking moet worden genomen, onverminderd het bepaalde in artikel 3;

[…]”

15 Artikel 3 van de groothertogelijke verordening luidt:

„De vrijstelling, gedurende een kalenderjaar, van de door de groepering verrichte diensten is afhankelijk gesteld van de voorwaarde dat het in artikel 2, onder a), genoemde percentage in het voorgaande kalenderjaar niet is overschreden met betrekking tot de leden van de groepering. Overschrijding van dit percentage doet het recht op aftrek echter niet vervallen indien die overschrijding niet meer bedraagt dan 50 % van dat percentage en niet langer heeft geduurd dan de twee opeenvolgende kalenderjaren voorafgaand aan het kalenderjaar waarvoor de toepasselijkheid van de vrijstelling moet worden nagegaan.

Aan de voorgaande voorwaarden moet zijn voldaan met betrekking tot alle leden van de groepering; zo niet worden alle door de groepering verrichte diensten uitgesloten van de vrijstelling.”

16 Artikel 4 van de groothertogelijke verordening luidt:

„Leden van de groepering die in het kader van hun economische activiteit die krachtens artikel 44, lid 1, van de [btw-wet, zoals gewijzigd,] is vrijgesteld van btw of waarvoor zij niet btw-plichtig zijn, binnen de grenzen van het in artikel 2, onder a), en artikel 3 bedoelde percentage, ook goederenleveringen of diensten verrichten die niet zijn vrijgesteld krachtens dat artikel 44, lid 1, mogen de aan de groepering in rekening gebrachte [btw] of de door de groepering verschuldigde btw over door haar in een eerder stadium verrichte handelingen, die wordt opgenomen in de volgens artikel 2, onder c), aan ieder lid afzonderlijk in rekening gebrachte vergoeding, aftrekken van de btw die zij verschuldigd zijn over de door hen verrichte belastbare handelingen. De aftrek geschiedt overeenkomstig hoofdstuk VII van de [btw-wet, zoals gewijzigd].”

17 In de administratieve circulaire worden met betrekking tot artikel 4 van de groothertogelijke verordening de volgende opmerkingen gemaakt:

„Om het beginsel van de neutraliteit van de btw voor zover mogelijk te waarborgen, strekt artikel 4 ertoe belastingplichtige leden die binnen de grenzen van het in artikel 2, onder a), en artikel 3 vastgestelde percentage een omzet behalen die binnen de werkingssfeer van de btw valt en niet is vrijgesteld krachtens artikel 44, een recht op aftrek van de door de zelfstandige groepering

verschuldigde of betaalde voorbelasting toe te kennen. Vast staat dat dit recht op aftrek bovendien in overeenstemming moet zijn met de regels die zijn opgenomen in hoofdstuk VII van de [btw-wet], met name in artikel 50 (algemene pro rata) en artikel 51 (daadwerkelijk gebruik).

In de praktijk kan het betrokken belastingplichtige lid de door de groepering betaalde of verschuldigde btw slechts aftrekken indien het in het bezit is van een hem door de groepering bezorgde afrekening, vergezeld van de facturen tot staving ervan, waarin opgave wordt gedaan van de aan de leveranciers of dienstverrichters betaalde nettoprijs, het bedrag van de btw die door deze laatsten in rekening is gebracht of is verschuldigd door de groepering en het aandeel van het lid in de gezamenlijke uitgaven en de btw."

18 De COBMA-nota heeft tot doel bepaalde elementen te verduidelijken met het oog op de praktische toepassing van de juridische regeling van zelfstandige groeperingen van personen. Zij bevat met name de volgende vragen en antwoorden:

„– Welke entiteit moet op de van derden te ontvangen facturen met betrekking tot samengevoegde kosten worden vermeld wanneer de groepering geen rechtspersoonlijkheid heeft?

Twee mogelijkheden doen zich voor:

— de groepering heeft een directe relatie met de derden en neemt de goederen en de diensten op eigen naam van hen af;

— de leden hebben een directe relatie met de derden en nemen de goederen en de diensten op eigen naam van hen af. Vervolgens voegen de leden de uitgaven in verband met die van de derden afgenomen goederen en diensten samen en wijzen zij die uitgaven aan de groepering toe. Die situatie kan zich met name voordoen wanneer om commerciële of wettelijke redenen geen directe relatie tussen de groepering en de derden mogelijk is.

In het eerste geval moeten door derden uitgereikte facturen met betrekking tot samengevoegde kosten duidelijk worden geadresseerd aan de zelfstandige groepering van personen. Voor zover de groepering geen rechtspersoonlijkheid heeft, worden de facturen als volgt geadresseerd: ‚Groepering ABC / Per adres lid X – adres van lid X'. Dat lid X moet de kosten [inclusief alle belastingen] aan de groepering toewijzen, ongeacht het door dat lid genoten recht op aftrek van de op eigen naam betaalde btw. Aangezien de groepering geen rechtspersoonlijkheid heeft, moet echter minstens een van de leden worden aangewezen als partij die juridisch is gehouden tot de betaling en tot nakoming van andere uit de overeenkomst voortvloeiende verplichtingen.

In het tweede geval worden door derden uitgereikte facturen aan een van de leden geadresseerd. Vervolgens voegt dat lid de uitgaven in verband met die goederen en diensten samen en wijst het die uitgaven aan de groepering toe. Die uitgaven [inclusief alle belastingen] moeten aan de groepering worden toegewezen, ongeacht het door dat lid genoten recht op aftrek van de op eigen naam betaalde btw.

[…]

Bovendien moet worden verduidelijkt dat de toewijzing door de leden aan de groepering van samengevoegde uitgaven, een buiten de werkingssfeer van de btw vallende handeling is.

[…]"

Precontentieuze procedure

19 Bij ingebrekestelling van 7 april 2011 heeft de Commissie de aandacht van het Groothertogdom Luxemburg gevestigd op het feit dat de btw-regeling met betrekking tot zelfstandige groeperingen van personen (hierna: „ZGP's"), zoals neergelegd in met name artikel 44, lid 1, onder y), van de btw-wet en de artikelen 1 tot en met 4 van de groothertogelijke verordening, haar niet verenigbaar leek met verschillende bepalingen van richtlijn 2006/112.

20 In haar eerste grief heeft de Commissie betoogd dat de nationale bepalingen volgens welke door ZGP's voor hun leden verrichte diensten zijn vrijgesteld van btw – ook wanneer die diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van die leden waarvan de jaaromzet, exclusief btw, niet meer bedraagt dan 30 %, of in bepaalde gevallen zelfs 45 %, van hun totale jaaromzet, exclusief btw – onverenigbaar met artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 waren.

21 In haar tweede grief heeft de Commissie zich op het standpunt gesteld dat het nationale recht onverenigbaar was met artikel 1, lid 2, tweede alinea, artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112, voor zover daarin wordt voorzien dat leden van een ZGP die belastbare activiteiten uitoefenen die niet meer dan 30 % van hun totale jaaromzet uitmaken, exclusief btw, de btw die aan de ZGP in rekening is gebracht voor de door haar afgenomen goederen en diensten, mogen aftrekken van de btw die zij zelf verschuldigd zijn.

22 De derde en laatste grief van de Commissie betrof het nationale recht, voor zover krachtens dat recht wanneer een lid van een ZGP op eigen naam, maar voor rekening van de ZGP goederen en diensten van derden afnam, de toerekening door dat lid aan de ZGP van de aldus gedane uitgaven, in strijd met artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van richtlijn 2006/112, buiten de werkingssfeer van de btw viel.

23 In zijn antwoord van 8 juni 2011 op de ingebrekestelling heeft het Groothertogdom Luxemburg de door de Commissie gegeven uitlegging van het nationale recht en het Unierecht betwist. Vooraf heeft het aangevoerd dat het begrip „zelfstandige groeperingen van personen" in richtlijn 2006/112 vooral betrekking had op structuren zonder rechtspersoonlijkheid waarvan de activiteiten kunnen worden toegerekend aan hun leden met rechtspersoonlijkheid.

24 Aangaande de eerste grief heeft het Groothertogdom Luxemburg geantwoord dat de werkingssfeer van de vrijstelling bij artikel 44, lid 1, onder y), van de btw-wet was beperkt tot de in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 bepaalde werkingssfeer en dat de groothertogelijke verordening alleen voorzag in de aanvullende voorschriften van de regeling voor ZGP's.

25 Aangaande de tweede grief heeft die lidstaat geantwoord dat wanneer een ZGP geen rechtspersoonlijkheid heeft, het recht op aftrek, dat afhankelijk is van de aard van de in een later stadium verrichte handelingen, niet aan die groepering maar aan haar leden toekomt. Die lidstaat heeft erkend dat de in het nationale recht vervatte regeling uit theoretisch oogpunt afwijkt van het „beginsel dat de btw wordt voorgefinancierd door de afnemer", maar volgens hem had dit in de praktijk geen gevolgen.

26 Aangaande de derde grief was het Groothertogdom Luxemburg van mening dat de regeling die voortvloeit uit artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van richtlijn 2006/112 in casu niet van toepassing was.

27 Niet overtuigd door dat antwoord, heeft de Commissie op 27 januari 2012 een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarin zij bij haar in de ingebrekestelling geformuleerde standpunt bleef en het Groothertogdom Luxemburg verzocht om binnen twee maanden na ontvangst van dat advies de nodige maatregelen te nemen om zijn wettelijke regeling in overeenstemming te brengen met richtlijn

2006/112, in het bijzonder met artikel 2, lid 1, onder c), artikel 132, lid 1, onder f), artikel 1, lid 2, tweede alinea, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van die richtlijn.

28 Bij brief van 7 februari 2012 heeft het Groothertogdom Luxemburg op het met redenen omkleed advies geantwoord. Daarbij heeft die lidstaat de gegrondheid van de tot hem gerichte grieven opnieuw betwist en is hij bij zijn in zijn schriftelijke antwoord van 8 juni 2011 geformuleerde standpunt gebleven.

29 Bij brief van 26 maart 2012 heeft het Groothertogdom Luxemburg echter meegedeeld dat het zich ertoe verbond een verordening vast te stellen om de Luxemburgse wettelijke regeling in overeenstemming te brengen met richtlijn 2006/112 teneinde tegemoet te komen aan de eerste grief van het met redenen omkleed advies, maar dat het zijn betoog inzake de tweede en de derde grief handhaafde.

30 Bij brief van 11 juni 2012 heeft de Commissie het Groothertogdom Luxemburg verzocht om de aangekondigde ontwerpverordening en het tijdschema voor de aanneming ervan te doen toekomen.

31 Bij brief van 4 september 2012 heeft die lidstaat de groothertogelijke verordening van 7 augustus 2012, waarbij artikel 1 van de groothertogelijke verordening is gewijzigd, aan de diensten van de Commissie doen toekomen.

32 De Commissie heeft zich echter op het standpunt gesteld dat de Luxemburgse wettelijke regeling bij de groothertogelijke verordening van 7 augustus 2012 niet in overeenstemming met richtlijn 2006/112 was gebracht overeenkomstig de drie in het met redenen omkleed advies aangevoerde grieven. Aangezien die grieven bleven bestaan, heeft de Commissie op 20 februari 2014 meegedeeld dat zij had besloten beroep in te stellen.

Beroep

Eerste grief: niet-nakoming van artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112

Ontvankelijkheid van de eerste grief

– Argumenten van partijen

33 Het Groothertogdom Luxemburg is in de eerste plaats van mening dat de eerste grief niet-ontvankelijk moet worden verklaard op grond dat het verzoekschrift van de Commissie is gebaseerd op een andere grief dan de in het met redenen omkleed advies geformuleerde grief. De in het met redenen omkleed advies aangevoerde grief is ontleend aan het feit dat de groothertogelijke verordening niet de mogelijkheid uitsluit dat diensten van een groepering die hoofdzakelijk, of zelfs uitsluitend, bestemd zijn voor belastbare handelingen, worden vrijgesteld. De in het verzoekschrift aangevoerde grief is daarentegen ontleend aan het feit dat krachtens de groothertogelijke verordening door een ZGP verrichte diensten die eventueel bestemd zijn voor belastbare handelingen van haar leden, kunnen worden vrijgesteld.

34 Het Groothertogdom Luxemburg betoogt in de tweede plaats dat de Commissie het beginsel van loyale samenwerking heeft geschonden doordat zij niet heeft gereageerd na de wijziging van de groothertogelijke verordening in augustus 2012. Volgens die lidstaat had de Commissie hem in kennis moeten stellen van haar eventuele twijfel over het feit dat die wijziging de Luxemburgse wettelijke

regeling in overeenstemming bracht met richtlijn 2006/112, in plaats van gedurende 18 maanden het stilzwijgen te bewaren alvorens uiteindelijk, op 20 februari 2014, bekend te maken dat zij had beslist om het Hof te adiëren.

35 De Commissie voert aan dat volgens de rechtspraak van het Hof niet vereist is dat de formulering van de grieven in het met redenen omkleed advies en in het petitum van het verzoekschrift volkomen gelijkluidend zijn. Zij is van mening dat, anders dan het Groothertogdom Luxemburg aanvoert, het voorwerp en de werkingssfeer van de eerste grief in het met redenen omkleed advies en in het verzoekschrift gelijk zijn.

36 Aangaande het beginsel van loyale samenwerking betoogt de Commissie dat zij bij uitsluiting bevoegd is om te beslissen of het opportuun is, na afloop van de precontentieuze procedure, zich tot het Hof te wenden om de vermeende niet-nakoming te doen vaststellen. Het staat aan de Commissie om het tijdstip te kiezen waarop het beroep wegens niet-nakoming wordt ingesteld, zonder dat zij een bepaalde termijn in acht hoeft te nemen, behalve wanneer een buitensporig lange duur van de precontentieuze procedure afbreuk zou doen aan de rechten van de verdediging, hetgeen de betrokken lidstaat moet bewijzen.

– Beoordeling door het Hof

37 In de eerste plaats wordt het voorwerp van een beroep krachtens artikel 258 VWEU volgens vaste rechtspraak van het Hof door de in deze bepaling bedoelde precontentieuze procedure afgebakend. Derhalve dient het beroep op dezelfde overwegingen en middelen te berusten als het met redenen omkleed advies. Dit vereiste betekent evenwel niet dat de formulering van de grieven in het dispositief van het met redenen omkleed advies en in het petitum van het verzoekschrift steeds volkomen gelijkluidend moeten zijn, mits het voorwerp van het geschil zoals dat in het met redenen omkleed advies is omschreven, niet is verruimd of gewijzigd (arrest van 9 april 2013, Commissie/Ierland, C-85/11, EU:C:2013:217, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 In casu heeft de Commissie het voorwerp van het geschil zoals dat in het met redenen omkleed advies is afgebakend, niet uitgebreid of gewijzigd. In zowel het met redenen omkleed advies als het verzoekschrift heeft de Commissie er immers duidelijk op gewezen dat de Luxemburgse wettelijke regeling volgens haar in strijd was met artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112, aangezien krachtens die regeling door een ZGP verrichte diensten die niet direct nodig zijn voor de niet-belastbare of vrijgestelde activiteiten van haar leden, kunnen worden vrijgesteld.

39 In de tweede plaats staat het volgens vaste rechtspraak van het Hof aan de Commissie om het geschikte tijdstip te kiezen om beroep wegens niet-nakoming in te stellen. De overwegingen die de Commissie daarbij leiden, kunnen de ontvankelijkheid van dit beroep niet aantasten. De in artikel 258 VWEU geformuleerde regels moeten gelden zonder dat de Commissie een bepaalde termijn in acht hoeft te nemen, behalve wanneer een buitensporig lange duur van de precontentieuze procedure het voor de betrokken lidstaat moeilijker kan maken om de argumenten van de Commissie te weerleggen, en zodoende inbreuk wordt gemaakt op de rechten van de verdediging. Het staat aan de betrokken lidstaat om de gevolgen van een dergelijke buitensporig lange duur te bewijzen (zie in die zin arrest van 16 april 2015, Commissie/Duitsland, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 14).

40 In casu heeft het Groothertogdom Luxemburg die gevolgen niet bewezen.

41 Het enkele feit dat die lidstaat zijn regeling na het verstrijken van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn, namelijk op 27 maart 2012, heeft gewijzigd, heeft bovendien niet tot gevolg dat de Commissie, krachtens het beginsel van loyale samenwerking, ervan wordt weerhouden na die datum beroep wegens niet-nakoming in te stellen.

42 De eerste grief is derhalve ontvankelijk.

Ten gronde

– Argumenten van partijen

43 De Commissie merkt op dat in artikel 1 van de groothertogelijke verordening de voorwaarden voor de toepassing van artikel 44, lid 1, onder y), van de btw-wet zijn vastgesteld. Volgens artikel 2, onder a), en artikel 3 van de groothertogelijke verordening zijn door een ZGP voor haar leden verrichte diensten vrijgesteld van btw, op voorwaarde dat de leden van die groepering die ook belastbare activiteiten uitoefenen, uit die activiteiten een jaaromzet, exclusief btw, halen die niet meer bedraagt dan 30 %, of in bepaalde gevallen zelfs 45 %, van hun totale omzet, exclusief btw. Derhalve beperkt de groothertogelijke verordening, in strijd met artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112, de btw-vrijstelling niet tot door de ZGP verrichte diensten die direct nodig zijn voor de niet aan de btw onderworpen of vrijgestelde activiteiten van haar leden. Voor zover die diensten niet voldoen aan de in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 gestelde voorwaarden, moeten zij derhalve worden belast krachtens artikel 2, lid 1, van die richtlijn.

44 Het Groothertogdom Luxemburg betoogt dat de Commissie, door zich op het standpunt te stellen dat de betrokken vrijstelling is voorbehouden aan leden van ZGP's die uitsluitend vrijgestelde of niet aan de btw onderworpen activiteiten uitoefenen, aan artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 een voorwaarde heeft toegevoegd waarin die bepaling niet voorziet. Volgens die lidstaat is het feit dat de leden van een ZGP een activiteit uitoefenen die is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, voldoende reden om de in dat artikel bedoelde vrijstelling toe te passen. De in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling is daarentegen niet voorbehouden aan de leden van ZGP's die uitsluitend een dergelijke activiteit uitoefenen.

45 Het Groothertogdom Luxemburg voert aan dat de Luxemburgse regeling op grond waarvan leden van een ZGP belaste activiteiten mogen uitvoeren op voorwaarde dat die activiteiten niet meer dan 30 % van de omzet uitmaken, tot doel heeft een regeling die economisch niet haalbaar zou zijn indien andere voorwaarden voor de toepassing ervan zouden gelden, praktisch toepasbaar te maken. In dit verband is die lidstaat van mening dat de gezamenlijke uitgaven van de leden van een ZGP, via die ZGP, algemene kosten vormen en dat het niet realistisch is te eisen dat door de ZGP verrichte diensten voor de btw-heffing verschillend worden behandeld naargelang zij het aandeel van de belastbare activiteiten dan wel het aandeel van de vrijgestelde activiteiten van de leden betreffen, gelet op de moeilijkheden en de praktische en administratieve lasten die worden veroorzaakt door een dergelijke eis.

46 Het Groothertogdom Luxemburg voert bovendien aan dat de groothertogelijke verordening na de brief van de Commissie van 11 juni 2012 is gewijzigd bij de groothertogelijke verordening van 7 augustus 2012 door toevoeging aan artikel 1 van een nieuwe alinea.

– Beoordeling door het Hof

47 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het bestaan van een niet-nakoming moet worden beoordeeld op basis van de situatie waarin de lidstaat zich bevond aan het einde van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn, en het Hof met sedertdien opgetreden wijzigingen geen rekening kan houden (arrest van 28 januari 2016, Commissie/Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, punt 49).

48 In casu is de termijn waarbinnen het Groothertogdom Luxemburg zijn regeling in overeenstemming moest brengen met richtlijn 2006/112, op 27 maart 2012 verstreken. Artikel 1 van de groothertogelijke verordening is pas op een latere datum gewijzigd bij de groothertogelijke verordening van 7 augustus 2012. Bijgevolg is die wijziging niet relevant voor het onderzoek van de eerste grief.

49 Derhalve moet worden nagegaan of de groothertogelijke verordening in overeenstemming is met artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112, voor zover op grond van die verordening door een ZGP voor haar leden verrichte diensten zijn vrijgesteld van btw op voorwaarde dat de leden van die groepering die ook belastbare activiteiten uitoefenen, uit die activiteiten een omzet, exclusief btw, halen die niet meer bedraagt dan 30 %, of in bepaalde gevallen zelfs 45 %, van hun totale omzet, exclusief btw.

50 In dit verband volgt uit de vaste rechtspraak van het Hof dat de bewoordingen waarin de in artikel 132 van richtlijn 2006/112 bedoelde btw-vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, aangezien die vrijstellingen uitzonderingen vormen op het algemene beginsel dat iedere dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, aan de btw is onderworpen. De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door bedoelde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 132 zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren. De rechtspraak van het Hof heeft niet tot doel een zodanige uitlegging te geven dat de bedoelde vrijstellingen in de praktijk bijna onmogelijk toe te passen zijn (zie in die zin arrest van 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Diensten verricht door zelfstandige groeperingen „van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn", teneinde aan hun leden de diensten te verlenen „die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit", zijn volgens artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 onder bepaalde voorwaarden vrijgesteld. Derhalve voorziet die bepaling, volgens de bewoordingen ervan, niet in een vrijstelling voor diensten die niet direct nodig zijn voor de uitoefening van de activiteiten van de leden van een ZGP die zijn vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn.

52 Wanneer dergelijke diensten niet binnen de werkingssfeer van de in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling vallen, moeten deze diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, krachtens artikel 2, lid 1, onder c), van die richtlijn aan de btw worden onderworpen.

53 Anders dan het Groothertogdom Luxemburg aanvoert, heeft die uitlegging van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 niet tot gevolg dat de in die bepaling neergelegde vrijstelling geen effect meer sorteert. Die vrijstelling geldt met name niet alleen voor groeperingen waarvan de leden uitsluitend een activiteit uitoefenen die is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn. Zo kunnen diensten die worden verricht door een ZGP waarvan de leden ook belastbare activiteiten uitoefenen, in aanmerking komen voor die vrijstelling, maar alleen voor zover die diensten direct nodig zijn voor de activiteiten van die leden die zijn vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn.

54 Het Groothertogdom Luxemburg heeft niet bewezen dat dit vereiste ertoe leidt dat de in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling in de praktijk bijna onmogelijk toe te passen is. Zoals de advocaat-generaal in punt 42 van haar conclusie heeft opgemerkt, zijn de door een ZGP aan haar leden verleende diensten niet noodzakelijkerwijs toerekenbaar aan hun algemene kosten en dus aan hun activiteiten als geheel. Voorts heeft het Groothertogdom Luxemburg niet aangetoond

waarom het voor de ZGP in voorkomend geval uiterst moeilijk is om haar diensten exclusief btw te factureren volgens het aandeel, in het geheel van activiteiten van haar leden, van de activiteiten die zijn vrijgesteld van btw of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn.

55 Artikel 44, lid 1, onder y), van de btw-wet, gelezen in samenhang met artikel 2, onder a), en artikel 3 van de groothertogelijke verordening, is bijgevolg in strijd met artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112, en derhalve is de eerste grief gegrond.

Tweede grief: niet-nakoming van artikel 1, lid 2, tweede alinea, artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112

Argumenten van partijen

56 De Commissie merkt in de eerste plaats op dat leden van een ZGP die aan de btw onderworpen handelingen verrichten, volgens artikel 4 van de groothertogelijke verordening het recht hebben om van de btw die zij verschuldigd zijn over die belaste handelingen, de btw af te trekken die aan de ZGP in rekening is gebracht of door de ZGP is verschuldigd over de goederen en de diensten die zij heeft afgenomen ten behoeve van haar eigen activiteiten. Volgens de Commissie volgt uit artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 echter dat de btw alleen kan worden afgetrokken door de belastingplichtige die de aan de btw onderworpen levering of dienst afneemt, en alleen van de btw die deze belastingplichtige zelf verschuldigd is.

57 In de tweede plaats betoogt de Commissie dat uit artikel 4 van de groothertogelijke verordening, in samenhang gelezen met de administratieve circulaire, voortvloeit dat de leden van de ZGP, in strijd met artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112, het recht op aftrek van de btw met betrekking tot transacties kunnen uitoefenen zonder in het bezit te zijn van een op hun naam gestelde factuur.

58 Het Groothertogdom Luxemburg voert aan dat uit het arrest van 18 juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), volgt dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van de btw over aan hem in rekening gebrachte bedragen voor goederen of diensten die ten goede komen aan een aparte entiteit, voor zover is aangetoond dat die bedragen verband houden met de belastbare activiteit van de belastingplichtige. Die lidstaat leidt daaruit af dat om het recht op aftrek te bepalen, moet worden vastgesteld welke entiteit die bedragen daadwerkelijk betaalt en of die bedragen verband houden met de belastbare activiteit van de belastingplichtige. In dit verband voert die lidstaat aan dat de bedragen en de btw daarover weliswaar formeel aan de ZGP in rekening worden gebracht, maar dat zij worden betaald door de leden van de ZGP naar evenredigheid van hun deelneming in de groepering.

59 Bovendien zou volgens het Groothertogdom Luxemburg afbreuk worden gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit, indien de tweede grief van de Commissie zou worden toegewezen. Indien het recht op aftrek van de btw zou worden geweigerd aan de leden van de ZGP en de ZGP de btw niet zou kunnen terugvorderen, zouden die leden immers extra btw-kosten dragen.

60 Wat de eisen aangaande het bezit van een factuur betreft, benadrukt het Groothertogdom Luxemburg dat het Hof in het arrest van 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), heeft erkend dat een belastingplichtige die niet in het bezit is van een factuur op zijn naam, recht heeft op aftrek van de btw. De eis dat een belastingplichtige die aanspraak maakt op een vrijstelling, in het bezit is van een factuur, is volgens die lidstaat in hoofdzaak gerechtvaardigd doordat met die eis ieder risico op dubbele aftrek van de btw, fraude of misbruik kan worden uitgesloten. In dit verband betoogt die lidstaat dat, aangezien ZGP's geen recht hebben op aftrek van de btw, geen risico op dubbele aftrek van de btw bestaat.

Beoordeling door het Hof

61 Vooraf moet worden benadrukt dat uit de in artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling volgt dat de ZGP een volwaardige, van haar leden onderscheiden belastingplichtige is. Uit de bewoordingen zelf van die bepaling volgt immers dat de ZGP zelfstandig is en derhalve haar diensten zelfstandig verricht in de zin van artikel 9 van richtlijn 2006/112. Indien door de ZGP verrichte diensten geen diensten waren die worden verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige, zouden die diensten, overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112, bovendien niet aan de btw zijn onderworpen. Zoals de advocaat-generaal in punt 50 van haar conclusie heeft opgemerkt, zou voor die diensten derhalve geen vrijstelling als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder f), van die richtlijn kunnen worden verleend.

62 In het licht van die inleidende overwegingen moet worden vastgesteld of de groothertogelijke verordening in strijd is met artikel 1, lid 2, tweede alinea, artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112, doordat leden van een ZGP die aan de btw onderworpen handelingen verrichten, op grond van die verordening van de btw die zij verschuldigd zijn over die belaste handelingen de btw mogen aftrekken die aan de ZGP in rekening is gebracht of door de ZGP is verschuldigd over de goederen en de diensten die de ZGP heeft afgenomen ten behoeve van haar eigen activiteiten.

63 In de eerste plaats zij eraan herinnerd dat een belastingplichtige krachtens artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 gerechtigd is van het door hem verschuldigde btw-bedrag de btw af te trekken die verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht. Bijgevolg is het in strijd met die bepaling om de leden van een ZGP toe te staan van het door hen verschuldigde btw-bedrag de btw af te trekken die verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die voor de ZGP zijn verricht.

64 Aan die vaststelling wordt niet afgedaan door het, door het Groothertogdom Luxemburg aangehaalde, arrest van 18 juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), waarin het Hof – in hoofdzaak in de punten 24 tot en met 26 en 29 – heeft geoordeeld dat een belastingplichtige die, overeenkomstig een hem als werkgever bij de nationale wettelijke regeling opgelegde verplichting, een pensioenfonds had opgericht in de vorm van een juridisch en fiscaal afgescheiden entiteit, het recht had de btw die hij had betaald ter zake van prestaties voor het beheer en de bedrijfsvoering van dat fonds in aftrek te brengen. Zoals blijkt uit punt 25 van dat arrest had de belastingplichtige de betrokken aan de btw onderworpen diensten immers zelf afgenomen ten behoeve van de administratie van de pensioenen van zijn werknemers en het vermogensbeheer van het pensioenfonds dat is opgericht om deze pensioenen zeker te stellen. Uit dat arrest kan derhalve niet worden afgeleid dat leden van een ZGP recht hebben op aftrek van de btw over de door de groepering afgenomen goederen en diensten, aangezien alleen de groepering eventueel aanspraak kan maken op een recht op aftrek van die btw.

65 Voorts moet het betoog van het Groothertogdom Luxemburg inzake schending van het beginsel van fiscale neutraliteit worden verworpen. Overeenkomstig dit beginsel heeft de aftrekregeling tot doel, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw (arrest van 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, punt 35). Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie in die zin arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 27).

66 Derhalve is het niet in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit om leden van een ZGP krachtens artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 aftrek te weigeren van de door deze groepering gedragen btw over door haar verrichte diensten die zijn vrijgesteld op grond van artikel 132, lid 1, onder f), van richtlijn 2006/112 en waarvoor derhalve geen recht op aftrek bestaat. Voor zover een ZGP

niet-vrijgestelde handelingen verricht, moet daarentegen worden opgemerkt dat volgens dat beginsel die groepering zelf, en niet haar leden, recht heeft op aftrek van de btw waarmee in een eerder stadium verrichte handelingen zijn belast.

67 In de tweede plaats volgt uit artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 226, punt 5, en artikel 168, onder a), van die richtlijn, dat de belastingplichtige om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, in het bezit moet zijn van een factuur waarop zijn naam als afnemer is vermeld. Derhalve is de Luxemburgse regeling in strijd met artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112, doordat de leden van een ZGP op grond van die regeling van de btw die zij zelf verschuldigd zijn, op basis van een op naam van die groepering gestelde factuur, de aan die groepering in rekening gebrachte btw mogen aftrekken.

68 De verwijzing door het Groothertogdom Luxemburg naar het arrest van 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), is in dit verband niet relevant, aangezien de feitelijke omstandigheden van de zaak die heeft geleid tot dat arrest sterk verschilden van de feitelijke omstandigheden van de onderhavige zaak. Uit met name punt 81 van dat arrest blijkt immers dat de gemeenschap bestaande uit een feitelijke mede-eigendom tussen de echtgenoten als aan de orde in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241) – anders dan een ZGP, die btw-plichtig is en waarvan alle leden een economische activiteit uitoefenen – zelf niet btw-plichtig was en slechts één van de echtgenoten een economische activiteit uitoefende.

69 Voor het overige moet echter worden vastgesteld dat de Commissie niet heeft aangetoond dat de betrokken Luxemburgse regeling in strijd is met artikel 1, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112, waarin het beginsel is opgenomen dat de btw bij elke handeling is verschuldigd, evenwel zonder specifiek in te gaan op het recht op aftrek als gewaarborgd door artikel 167 en artikel 168, onder a), van die richtlijn, onder de met name in artikel 178 van die richtlijn gestelde voorwaarden.

70 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat artikel 4 van de groothertogelijke verordening, gelezen in samenhang met de administratieve circulaire voor zover daarbij artikel 4 van de groothertogelijke verordening wordt toegelicht, in strijd is met artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112 en dat de tweede grief in zoverre gegrond is. Die grief moet voor het overige worden verworpen.

Derde grief: niet-nakoming van artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van richtlijn 2006/112

Ontvankelijkheid van de derde grief

– *Argumenten van partijen*

71 Het Groothertogdom Luxemburg voert aan dat de derde grief niet-ontvankelijk moet worden verklaard, aangezien zij uitsluitend de COBMA-nota betreft. Het herinnert eraan dat een beroep wegens niet-nakoming een aan de betrokken lidstaat toerekenbare niet-nakoming moet betreffen. De Commissie heeft niet aangetoond dat het COBMA een staatsorgaan is dat overheidsbevoegdheden uitoefent.

72 De Commissie betoogt dat de administration de l'Enregistrement et des Domaines, die een staatsorgaan is, in de COBMA-nota als medeauteur van die nota wordt genoemd. Die instelling voert bovendien aan dat door de inhoud van die nota wordt bevestigd dat die nota geen eenvoudige aanbevelingen of adviezen aan de marktdeelnemers bevat, maar wel de geharmoniseerde wijze betreft waarop de wettelijke regeling met betrekking tot ZGP's moet worden uitgelegd en toegepast. De Commissie is in ieder geval van mening dat de COBMA-nota de algemene praktijk van de Luxemburgse belastingdienst weergeeft.

– Beoordeling door het Hof

73 Tegen een administratieve praktijk van een lidstaat kan beroep wegens niet-nakoming worden ingesteld wanneer het een in zekere mate constante en algemene praktijk betreft (arrest van 22 september 2016, Commissie/Tsjechië, C-525/14, EU:C:2016:714, punt 14). Het betoog van de Commissie dat de COBMA-nota de algemene praktijk van de Luxemburgse belastingdienst weergeeft, is niet betwist door het Groothertogdom Luxemburg.

74 Bijgevolg betreft de derde grief een aan het Groothertogdom Luxemburg toerekenbare niet-nakoming en derhalve moet de exceptie van niet-ontvankelijkheid met betrekking tot die grief worden verworpen.

Ten gronde

– Argumenten van partijen

75 De Commissie merkt op dat de toewijzing aan de ZGP door een van haar leden van door dat lid op eigen naam, maar voor rekening van de ZGP gemaakte kosten, volgens de COBMA-nota een van de werkingssfeer van de btw uitgesloten handeling is.

76 Volgens de Commissie valt die handeling op grond van artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van richtlijn 2006/112 binnen de werkingssfeer van de btw. Zij is van mening dat iedere verwerving van goederen of diensten door een van de leden van de ZGP op eigen naam maar voor rekening van de ZGP, voor de toepassing van de btw moet worden beschouwd als twee identieke goederenleveringen of diensten die achtereenvolgens worden verricht en binnen de werkingssfeer van de btw vallen. In dit verband baseert zij zich op het arrest van 14 juli 2011, Henfling e.a. (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Vooraf benadrukt het Groothertogdom Luxemburg dat de bekritiseerde passage van de COBMA-nota geen betrekking heeft op ZGP's met rechtspersoonlijkheid, maar alleen op ZGP's zonder rechtspersoonlijkheid.

78 Die lidstaat betoogt dat de analogie die de Commissie heeft gemaakt tussen de zaak die heeft geleid tot het arrest van 14 juli 2011, Henfling e.a. (C-464/10, EU:C:2011:489), en de onderhavige zaak, niet relevant is, aangezien de twee situaties wezenlijk van elkaar verschillen. In dit verband merkt hij op dat een ZGP die geen rechtspersoonlijkheid heeft, niet zelfstandig, maar alleen via een voor haar rekening handelend lid kan handelen, en dat handelingen tussen een ZGP en dat lid niet noodzakelijkerwijs handelingen tussen twee afzonderlijke belastingplichtigen zijn. In deze context trekt die lidstaat een parallel met beleggingsfondsen in de zin van richtlijn 2009/65/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 juli 2009 tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende bepaalde instellingen voor collectieve belegging in effecten (icbe's) (PB 2009, L 302, blz. 32), die eveneens slechts via hun beheermaatschappij kunnen handelen en derhalve buiten de werkingssfeer van de btw vallen.

79 Het Groothertogdom Luxemburg is van mening dat de relatie tussen de leden van een ZGP en die ZGP, afhankelijk van de contractvoorwaarden van de ZGP, vergelijkbaar kan zijn met die van de leden van een consortium, zoals het Hof heeft geoordeeld in het arrest van 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). Volgens die lidstaat heeft het Hof in die zaak geoordeeld dat de werkzaamheden die elk lid van een consortium in het kader en voor rekening ervan verrichtte, geen belastbare activiteiten vormden.

– Beoordeling door het Hof

80 Aangaande de strekking van de betwiste passage van de COBMA-nota moet vooraf worden vastgesteld dat uit de bewoordingen van die passage niet ondubbelzinnig blijkt dat zij uitsluitend de situatie betreft waarin ZGP's geen rechtspersoonlijkheid hebben, zoals het Groothertogdom Luxemburg heeft aangevoerd. Zoals de Commissie betoogt, lijkt de passage van de nota „wanneer om commerciële of wettelijke redenen geen directe relatie tussen de groepering en de derden mogelijk is", er echter op te wijzen dat dit niet het geval is. De vraag of die passage van toepassing is op ZGP's met rechtspersoonlijkheid, heeft evenwel in geen geval gevolgen voor het onderzoek van de derde grief.

81 De derde grief betreft immers de situatie waarin een lid van een ZGP goederen of diensten op eigen naam, maar voor rekening van de ZGP afneemt.

82 Een ZGP is, zoals blijkt uit punt 61 van het onderhavige arrest, een volwaardige, van haar leden onderscheiden belastingplichtige en haar leden zijn ook belastingplichtigen. Handelingen tussen een ZGP, die zelfstandig handelt, en een van haar leden moeten derhalve worden aangemerkt als handelingen tussen twee belastingplichtigen die binnen de werkingssfeer van de btw vallen. Het betoog van het Groothertogdom Luxemburg dat handelingen tussen een ZGP en een van haar leden niet noodzakelijkerwijs handelingen tussen twee afzonderlijke belastingplichtigen zijn, aangezien een ZGP alleen via een van haar leden kan handelen, en de in deze context met beleggingsfondsen getrokken parallel, zijn derhalve in casu niet relevant.

83 De toewijzing aan de ZGP door een van haar leden van door dat lid op eigen naam, maar voor rekening van de ZGP gemaakte kosten is bijgevolg een binnen de werkingssfeer van de btw vallende handeling.

84 Deze vaststelling wordt bevestigd door artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van richtlijn 2006/112, waarvan de Commissie in het kader van de derde grief schending aanvoert.

85 Artikel 28 van richtlijn 2006/112 bepaalt dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige wordt geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.

86 Die bepaling creëert dus een juridische fictie waarbij twee identieke diensten achtereenvolgens worden verricht. Volgens deze fictie wordt de marktdeelnemer die bij de dienstverrichting als tussenpersoon handelt en de commissionair is, geacht in eerste instantie de betrokken diensten van de marktdeelnemer voor wiens rekening hij handelt en die de opdrachtgever is, te hebben ontvangen en in tweede instantie deze diensten zelf aan de klant te verstrekken (arrest van 14 juli 2011, Henfling e.a., C-464/10, EU:C:2011:489, punt 35).

87 Aangezien artikel 28 van richtlijn 2006/112 onder titel IV, met als opschrift „Belastbare handelingen", van die richtlijn valt, vallen de twee betrokken diensten binnen de werkingssfeer van de btw. Indien de dienstverrichting waarbij een marktdeelnemer als tussenpersoon handelt, aan de btw is onderworpen, is de rechtsverhouding tussen die marktdeelnemer en de marktdeelnemer voor rekening waarvan hij handelt bijgevolg ook aan de btw onderworpen (zie naar analogie arrest van 14 juli 2011, Henfling e.a., C-464/10, EU:C:2011:489, punt 36).

88 Dezelfde redenering geldt voor de verwerving van goederen ingevolge een overeenkomst tot koop in commissie overeenkomstig artikel 14, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112, dat ook onder titel IV van die richtlijn valt. Die bepaling creëert dus een juridische fictie waarbij twee, binnen de werkingssfeer van de btw vallende, identieke goederenleveringen achtereenvolgens worden verricht.

89 Wanneer het lid van een ZGP op eigen naam, maar voor rekening van de ZGP uit hoofde van artikel 14, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112 goederen afneemt of uit hoofde van artikel 28 van die richtlijn diensten afneemt, is de terugbetaling door de groepering van de desbetreffende uitgaven derhalve een binnen de werkingssfeer van de btw vallende handeling.

90 De door het Groothertogdom Luxemburg aangevoerde analogie met de zaak die heeft geleid tot het arrest van 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), moet eveneens worden afgewezen. Zoals blijkt uit de punten 61 en 82 van het onderhavige arrest, is een ZGP, anders dan het in die zaak aan de orde zijnde consortium, immers een van haar leden onderscheiden belastingplichtige.

91 Door te bepalen dat de toewijzing aan de ZGP door een van haar leden van door dat lid op eigen naam, maar voor rekening van de ZGP gemaakte kosten een van de werkingssfeer van de btw uitgesloten handeling is, is de COBMA-nota bijgevolg in strijd met artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van richtlijn 2006/112, en derhalve is de derde grief gegrond.

92 Uit alle voorgaande overwegingen volgt dat het Groothertogdom Luxemburg, door de vaststelling van de btw-regeling met betrekking tot ZGP's, zoals neergelegd in, in de eerste plaats, artikel 44, lid 1, onder y), van de btw-wet, gelezen in samenhang met artikel 2, onder a), en artikel 3 van de groothertogelijke verordening, in de tweede plaats, artikel 4 van de groothertogelijke verordening, gelezen in samenhang met de administratieve circulaire voor zover daarbij dat artikel 4 wordt toegelicht, en, in de derde plaats, de COBMA-nota, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 2, lid 1, onder c), artikel 132, lid 1, onder f), artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van richtlijn 2006/112.

Kosten

93 Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien het Groothertogdom Luxemburg op de belangrijkste punten in het ongelijk is gesteld, moet het overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart:

1) **Door de vaststelling van de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde met betrekking tot zelfstandige groeperingen van personen, zoals neergelegd in, in de eerste plaats, artikel 44, lid 1, onder y), van de gecoördineerde tekst van de Loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, gelezen in samenhang met artikel 2, onder a), en artikel 3 van het 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, in de tweede plaats, artikel 4 van dat Règlement grand-ducal, gelezen in samenhang met administratieve circulaire nr. 707 van 29 januari 2004 voor zover daarbij dat artikel 4 wordt toegelicht, en, in de derde plaats, de nota van 18 december 2008 die door de werkgroep binnen het comité d'observation des marchés (COBMA) is opgesteld in overleg met de administration de l'Enregistrement et des Domaines, is het Groothertogdom Luxemburg de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 2, lid 1, onder c), artikel 132, lid 1, onder f), artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010.**

2) **Het beroep wordt verworpen voor het overige.**

3) **Het Groothertogdom Luxemburg wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen