Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 4ης Μαΐου 2017 *[i]

«Παράβαση κράτους μέλους — Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′ — Απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχονται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων στα μέλη τους — Άρθρο 168, στοιχείο α′, και άρθρο 178, στοιχείο α′ — Δικαίωμα εκπτώσεως για τα μέλη της ενώσεως — Άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, και άρθρο 28 — Ενέργειες ενός μέλους επ' ονόματί του και για λογαριασμό της ενώσεως»

Στην υπόθεση C-274/15,

με αντικείμενο προσφυγή λόγω παραβάσεως δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, που ασκήθηκε στις 8 Ιουνίου 2015,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον F. Dintilhac και την C. Soulay,

προσφεύγουσα,

κατά

Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, εκπροσωπούμενου από την D. Holderer, επικουρούμενη από τους F. Kremer και P.-E. Partsch, avocats, καθώς και από τον B. Gasparotti, εμπειρογνώμονα,

καθού,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, E. Juhász, C. Vajda (εισηγητή), K. Jürimäe και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: V. Tourrès, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 30ής Ιουνίου 2016,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 6ης Οκτωβρίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

Απόφαση

1 Με την προσφυγή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι, προβλέποντας το σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που ισχύει στις ανεξάρτητες ενώσεις πρόσωπων, όπως αυτό καθορίζεται στο άρθρο 44, παράγραφος 1, στοιχείο γ, του κωδικοποιημένου κειμένου του νόμου της 12ης Φεβρουαρίου 1979, περί του φόρου προστιθέμενης αξίας (*Mémorial* A 1979, αριθ. 23, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), στα άρθρα 1 έως 4 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα, της 21ης Ιανουαρίου 2004, σχετικά με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχουν ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους (*Mémorial* A 2004, αριθ. 9, στο εξής: διάταγμα του Μεγάλου Δούκα), στη διοικητική εγκύκλιο αριθ. 707, της 29ης Ιανουαρίου 2004, στο μέτρο που σχολιάζει τα άρθρα 1 έως 4 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα (στο εξής: διοικητική εγκύκλιος), καθώς και στο έγγραφο της 18ης Δεκεμβρίου 2008 που καταρτίστηκε από την ομάδα εργασίας που δραστηριοποιείται στην επιτροπή παρατηρήσεως των αγορών (comité d'observation des marchés, στο εξής: COBMA) σε συνεργασία με την Administration de l'Enregistrement et des Domaines [φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου] (στο εξής: έγγραφο της COBMA), το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία 2006/112), ειδικότερα δε από το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, το άρθρο 168, στοιχείο α′, το άρθρο 178, στοιχείο α′, το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, και το άρθρο 28 της οδηγίας αυτής.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

2 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, που περιλαμβάνεται στον τίτλο I ο οποίος επιγράφεται «Αντικείμενο και πεδίο εφαρμογής», προβλέπει:

«Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων τα οποία συνθέτουν την τιμή.»

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[…]

γ) οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή·

[…]».

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, που περιλαμβάνεται στον τίτλο της III ο οποίος επιγράφεται «Υποκείμενοι στον φόρο», ορίζει τα εξής:

«Νοείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.»

5 Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της ιδίας οδηγίας, που περιλαμβάνεται στον τίτλο της IV ο οποίος επιγράφεται «Φορολογητέες πράξεις»:

«Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών νοούνται οι κατωτέρω πράξεις:

[…]

γ) η μεταβίβαση αγαθού η οποία πραγματοποιείται δυνάμει συμβάσεως εντολής προς αγορά ή πώληση.»

6 Το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.»

7 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, που περιλαμβάνεται στον τίτλο της IX ο οποίος επιγράφεται «Απαλλαγές», ορίζει:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

στ) τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, με σκοπό την παροχή στα μέλη τους των αμέσως αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητος αυτής, εφόσον οι ενώσεις αυτές απαιτούν από τα μέλη τους μόνο την εξόφληση του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των από κοινού αναληφθεισών δαπανών, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού·

[…]».

8 Το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας, που περιλαμβάνεται στον τίτλο της X ο οποίος επιγράφεται «Εκπτώσεις», έχει ως εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[…]».

9 Το άρθρο 178 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI,

[…]»

10 Το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112, που περιλαμβάνεται στον τίτλο της XI ο οποίος επιγράφεται «Υποχρεώσεις των υποκείμενων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο», προβλέπει:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

[…]

5) το πλήρες όνομα και η πλήρης διεύθυνση του υποκείμενου στον φόρο και του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών,

[…]».

Το λουξεμβουργιανό δίκαιο

11 Δυνάμει του άρθρου 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε, ιδίως, με το άρθρο 5, πέμπτο εδάφιο, παράγραφος 2, του νόμου της 22ας Δεκεμβρίου 1989 σε σχέση με τον προϋπολογισμό των εσόδων και των δαπανών του κράτους για το οικονομικό έτος 1990 (*Mémorial* A 1989, αριθ. 81):

«Απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας εντός των ορίων και υπό τις προϋποθέσεις που προσδιορίζει διάταγμα του Μεγάλου Δούκα:

[…]

y) οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσομένη του φόρου ή δραστηριότητα για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, με σκοπό την παροχή στα μέλη τους των αμέσως αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής, εφόσον οι ενώσεις αυτές απαιτούν από τα μέλη τους μόνον την εξόφληση του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των από κοινού αναληφθεισών δαπανών, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού.»

12 Οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 44, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε, διευκρινίστηκαν με το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα του οποίου το άρθρο 1 είχε ως εξής:

«Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 44, παράγραφος 1, στοιχείο y, του νόμου [περί ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε], ως ανεξάρτητη ένωση προσώπων νοείται:

a) η ένωση που έχει νομική προσωπικότητα,

b) η ένωση που δεν έχει νομική προσωπικότητα, αλλά ενεργεί επ' ονόματί της, ως ένωση, έναντι των μελών της και τρίτων.»

13 Το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα της 7ης Αυγούστου 2012 (*Mémorial* A 2012, αριθ. 168) τροποποίησε το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα συμπληρώνοντας το άρθρο του 1 με το ακόλουθο εδάφιο:

«Δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος διατάγματος του Μεγάλου Δούκα οι ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων οι οποίες παρέχουν σε ένα ή περισσότερα μέλη τους υπηρεσίες που σκοπούν κυρίως στην πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων και δεν τυγχάνουν απαλλαγής.»

14 Το άρθρο 2 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα ορίζει τα εξής:

«Οι απαριθμούμενες στο άρθρο 1 υπηρεσίες που ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων παρέχουν στα μέλη τους απαλλάσσονται του φόρου, υπό την προϋπόθεση ότι:

a) οι δραστηριότητες της ενώσεως συνίστανται αποκλειστικώς στην παροχή υπηρεσιών άμεσα αναγκαίων για την άσκηση της δραστηριότητας των μελών της, και ότι όλα τα μέλη αυτά ασκούν απαλλασσόμενη δραστηριότητα δυνάμει του άρθρου 44, παράγραφος 1, του [νόμου περί ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε] ή για την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Λογίζονται, για τις ανάγκες εφαρμογής του άρθρου 44, παράγραφος 1, στοιχείο γ, του [νόμου περί ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε], ως ασκούντα απαλλασσόμενη δραστηριότητα δυνάμει του εν λόγω άρθρου 44, παράγραφος 1, ή για την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, τα μέλη τα οποία, στο πλαίσιο της οικονομικής τους δραστηριότητας που απαλλάσσεται του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 44, παράγραφος 1, ή για δραστηριότητα για την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, προβαίνουν επίσης σε παραδόσεις αγαθών και σε παροχές υπηρεσιών μη απαλλασσόμενες δυνάμει του εν λόγω άρθρου 44, παράγραφος 1, υπό την προϋπόθεση ότι ο ετήσιος κύκλος εργασιών εκτός φόρου σχετικά με αυτές τις φορολογητέες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών δεν υπερβαίνει το τριάντα τοις εκατό του ετήσιου κύκλου εργασιών εκτός φόρου για το σύνολο των πράξεών τους, ο δε κύκλος εργασιών που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη είναι ο οριζόμενος στο άρθρο 57, παράγραφος 3, του [νόμου περί ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε], και υπό την επιφύλαξη όσων προβλέπει το άρθρο 3·

[…]».

15 Το άρθρο 3 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα ορίζει τα ακόλουθα:

«Όσον αφορά το ποσοστό που ορίζεται στο άρθρο 2, σημείο a, η απαλλαγή, βάσει ενός ημερολογιακού έτους, των υπηρεσιών που παρέχει η ένωση εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι, στο προηγούμενο ημερολογιακό έτος, τα μέλη της ενώσεως δεν υπερέβησαν το ποσοστό αυτό. Εντούτοις, τυχόν υπέρβαση του ποσοστού δεν συνεπάγεται απώλεια του ευεργετήματος της απαλλαγής, υπό την προϋπόθεση ότι η υπέρβαση αυτή δεν βαίνει πέραν του πενήντα τοις εκατό του εν λόγω ποσοστού και ότι η διάρκειά της δεν εκτεινόταν πέραν των δύο συναπτών ημερολογιακών ετών που προηγήθηκαν του ημερολογιακού έτους σε σχέση με το οποίο πρόκειται να καθορισθεί η δυνατότητα εφαρμογής της απαλλαγής.

Κάθε μέλος της ενώσεως πρέπει να πληροί τις ανωτέρω προϋποθέσεις, ειδάλλως όλες οι παροχές στις οποίες προβαίνει η ένωση αποκλείονται από την απαλλαγή.»

16 Κατά το άρθρο 4 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα:

«Τα μέλη της ενώσεως τα οποία, στο πλαίσιο της οικονομικής τους δραστηριότητας που απαλλάσσεται του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 44, παράγραφος 1, του [νόμου περί ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε] ή της δραστηριότητας για την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, πραγματοποιούν επίσης, εντός των ορίων του ποσοστού που ορίζεται στα άρθρα 2, σημείο a, και 3, παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών μη απαλλασσόμενες δυνάμει του εν λόγω άρθρου 44, παράγραφος 1, επιτρέπεται να εκπίπτουν από τον φόρο τον οποίον οφείλουν λόγω των

φορολογητέων πράξεων που πραγματοποιούνται από αυτά τον [ΦΠΑ] ο οποίος χρεώνεται στην ένωση ή οφείλεται από αυτήν συνεπεία των εισροών της, και περιλαμβάνεται στο ποσό της αμοιβής που καταβάλλεται ατομικά στον λογαριασμό τους κατά τις διατάξεις του άρθρου 2, σημείο c. Η απαλλαγή χωρεί συμφώνως προς τις διατάξεις του κεφαλαίου VII του νόμου [περί ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε].»

17 Το άρθρο 4 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα σχολιάζεται στη διοικητική εγκύκλιο ως εξής:

«Προκειμένου να διασφαλίσει στο μέτρο του εφικτού την αρχή της ουδετερότητας του [ΦΠΑ], σκοπός του άρθρου 4 είναι να παράσχει στα μέλη που έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, και πραγματοποιούν εντός των ορίων του ποσοστού που καθορίζεται από τα άρθρα 2, σημείο a, και 3 κύκλο εργασιών που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φόρου και δεν απαλλάσσεται δυνάμει του άρθρου 44, δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ή οφειλόμενου ΦΠΑ επί των εισροών από την ανεξάρτητη ένωση. Εξυπακούεται ότι αυτό το δικαίωμα εκπτώσεως πρέπει κατά τα λοιπά να συμμορφώνεται προς τους κανόνες του κεφαλαίου VII του νόμου [περί ΦΠΑ] και ιδίως προς τα άρθρα του 50 (γενική αναλογία) και 51 (πραγματική χρήση).

Στην πράξη, το εν λόγω μέλος που έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο δεν μπορεί να προβεί στην έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε από την ένωση ή που οφείλεται από αυτήν παρά μόνον εάν κατέχει αναλυτικό λογαριασμό, αποδεικνυόμενο μέσω αντιγράφων τιμολογίων, χορηγηθέντα σε αυτόν από την ένωση, που να αναγράφει επακριβώς την καθαρή τιμή που καταβλήθηκε στους προμηθευτές αγαθών ή τους παρόχους υπηρεσιών, το ποσό του φόρου που χρέωσαν αυτοί ή οφείλεται από την ένωση καθώς και τη συμμετοχή του μέλους στις κοινές δαπάνες και στον φόρο.»

18 Το έγγραφο της COBMA σκοπεί να διευκρινίσει ορισμένα στοιχεία ενόψει της πρακτικής εφαρμογής του νομικού καθεστώτος των ανεξάρτητων ενώσεων προσώπων. Περιλαμβάνει μεταξύ άλλων τις ακόλουθες ερωτήσεις και απαντήσεις:

«– Ποια οντότητα πρέπει να αναγράφεται στα τιμολόγια των τρίτων σχετικά με τις από κοινού αναληφθείσες δαπάνες οσάκις η ένωση δεν έχει προσωπικότητα;

Είναι δυνατόν να εμφανισθούν δύο ειδών περιπτώσεις:

— η ένωση τελεί σε άμεση σχέση με τους τρίτους και λαμβάνει από αυτούς τα αγαθά και τις υπηρεσίες επ' ονόματί της,

— τα μέλη τελούν σε άμεση σχέση με τους τρίτους και λαμβάνουν από αυτούς τα αγαθά και τις υπηρεσίες επ' ονόματί τους. Τα μέλη μοιράζονται ακολούθως τις δαπάνες σχετικά με αυτά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που έχουν λάβει από τρίτους και, στο πλαίσιο αυτό, χρεώνουν τις δαπάνες στην ένωση. Η περίπτωση αυτή μπορεί ιδίως να εμφανισθεί οσάκις δεν είναι εφικτό να υπάρξει άμεση σχέση μεταξύ της ενώσεως και των τρίτων για λόγους εμπορικούς ή νομικούς.

Στην πρώτη περίπτωση, πρέπει να είναι σαφές ότι τα εκδοθέντα από τρίτους τιμολόγια που αφορούν δαπάνες αναληφθείσες από κοινού απευθύνονται στην ανεξάρτητη ένωση προσώπων. Στον βαθμό που η ένωση δεν έχει νομική προσωπικότητα, τα τιμολόγια θα απευθύνονται: "Ένωση ABC/Care of membre X – διεύθυνση του μέλους X". Αυτό το μέλος X θα πρέπει να χρεώσει τη δαπάνη [περιλαμβανομένων όλων των φόρων] στην ένωση, ανεξαρτήτως του δικαιώματος εκπτώσεως το οποίο αυτό το μέλος μπορεί να έχει ως προς τον ΦΠΑ ο οποίος χρεώνεται επ' ονόματί του. Δεδομένου ότι η ένωση δεν έχει νομική προσωπικότητα, τουλάχιστον κάποιο από τα μέλη θα πρέπει εντούτοις να υποδειχθεί ως μέρος που ευθύνεται νομικά για την πληρωμή και τις άλλες υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σύμβαση.

Στη δεύτερη περίπτωση, τα εκδοθέντα από τρίτους τιμολόγια απευθύνονται σε κάποιο από τα μέλη. Αυτό το μέλος μοιράζεται ακολούθως τις δαπάνες σχετικά με αυτά τα αγαθά και τις υπηρεσίες και χρεώνει τις δαπάνες στην ένωση. Η χρέωση των δαπανών αυτών στην ένωση πρέπει να πραγματοποιείται [περιλαμβανομένων όλων των φόρων], ανεξαρτήτως του δικαιώματος εκπτώσεως το οποίο το μέλος αυτό μπορεί να έχει ως προς τον ΦΠΑ ο οποίος χρεώνεται επ' ονόματί του.

[…]

Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι η χρέωση των από κοινού αναληφθεισών δαπανών στα μέλη της ενώσεως αποτελεί πράξη εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ.

[…]»

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

19 Με προειδοποιητική επιστολή της 7ης Απριλίου 2011, η Επιτροπή επέστησε την προσοχή του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου στο γεγονός ότι δεν θεωρούσε το σύστημα του ΦΠΑ σχετικά με τις ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων (στο εξής: ΑΕΠ), όπως αυτό καθορίζεται ιδίως στο άρθρο 44, παράγραφος 1, στοιχείο γ, του νόμου περί ΦΠΑ και στα άρθρα 1 έως 4 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα, συμβατό προς διάφορες διατάξεις της οδηγίας 2006/112.

20 Με την πρώτη αιτίασή της, η Επιτροπή υποστήριξε ότι οι εθνικές διατάξεις κατά τις οποίες οι υπηρεσίες που παρέχουν οι ΑΕΠ υπέρ των μελών τους απαλλάσσονται του ΦΠΑ, ακόμη και όταν οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για τις φορολογούμενες πράξεις των εν λόγω μελών των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών εκτός φόρου δεν υπερβαίνει το 30 %, ή ακόμη και το 45 % σε ορισμένες περιπτώσεις, του συνολικού ετήσιου κύκλου τους εργασιών εκτός φόρου, είναι ασυμβίβαστες προς το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, και το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112.

21 Με τη δεύτερη αιτίασή της, η Επιτροπή εκτιμούσε ότι η εθνική νομοθεσία ήταν ασυμβίβαστη προς το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, το άρθρο 168, στοιχείο α′, και το άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112, στον βαθμό που προβλέπει ότι τα μέλη μιας ΑΕΠ που πραγματοποιούν φορολογητέες δραστηριότητες μέχρι κατ' ανώτατο όριο 30 % του συνολικού ετήσιου κύκλου τους εργασιών εκτός φόρου, μπορούν να εκπέσουν τον ΦΠΑ ο οποίος χρεώνεται στην ΑΕΠ για αγαθά και υπηρεσίες που της παραδόθηκαν ή της παρασχέθηκαν, από τον ΦΠΑ τον οποίον οι ίδιοι οφείλουν.

22 Με την τρίτη και τελευταία αιτίασή της, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το εθνικό δίκαιο προσκρούει στα άρθρα 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, και 28 της οδηγίας 2006/112, καθόσον προβλέπει ότι, σε περίπτωση που ένα μέλος μιας ΑΕΠ αποκτά από τρίτο αγαθά και υπηρεσίες επ' ονόματί του, αλλά για λογαριασμό της ΑΕΠ, η πράξη που συνίσταται στην εκ μέρους του μέλους αυτού χρέωση των σχετικών δαπανών στην ΑΕΠ εξαιρείται από το πεδίο του ΦΠΑ.

23 Στην απάντησή του της 8ης Ιουνίου 2011 στην προειδοποιητική επιστολή, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου αμφισβήτησε την ερμηνεία της εθνικής νομοθεσίας και του δικαίου της Ένωσης στην οποία είχε προβεί η Επιτροπή. Εισαγωγικώς, υποστήριξε ότι η έννοια των «ανεξάρτητων ενώσεων προσώπων» της οδηγίας 2006/112 αφορούσε κυρίως δομές στερούμενες νομικής προσωπικότητας των οποίων οι δραστηριότητες λογίζονται ως ασκούμενες από τα μέλη τους που έχουν νομική προσωπικότητα.

24 Ως προς την πρώτη αιτίαση, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου απάντησε ότι το άρθρο 44, παράγραφος 1, στοιχείο γ, του νόμου περί ΦΠΑ περιόριζε το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής σε αυτό που ορίζει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112, και ότι το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα περιοριζόταν στη διαμόρφωση των επικουρικών κανόνων του εφαρμοστέου επί των ΑΕΠ συστήματος.

25 Όσον αφορά τη δεύτερη αιτίαση, το κράτος μέλος απάντησε ότι, δοθέντος ότι οι ΑΕΠ στερούνται νομικής προσωπικότητας, το δικαίωμα εκπτώσεως, που εξαρτάται από τη φύση των εκροών, πρέπει να αποβαίνει επ' ωφελεία όχι αυτής της ενώσεως, αλλά των μελών της. Μολονότι δέχεται ότι, από θεωρητικής απόψεως, το σύστημα που προβλέπει η εθνική νομοθεσία παρεκκλίνει από την «αρχή της προχρηματοδοτήσεως του φόρου από τον λήπτη», εντούτοις το εν λόγω κράτος μέλος φρονούσε ότι τούτο δεν είχε συνέπειες στην πράξη.

26 Ως προς την τρίτη αιτίαση, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου εκτιμούσε ότι το σύστημα του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, και του άρθρου 28 της οδηγίας 2006/112 δεν μπορούσε να εφαρμοσθεί εν προκειμένω.

27 Κρίνοντας την απάντηση αυτή μη ικανοποιητική, η Επιτροπή εξέδωσε, στις 27 Ιανουαρίου 2012, αιτιολογημένη γνώμη, με την οποία ενέμεινε στην άποψη που είχε διατυπώσει στην προειδοποιητική επιστολή και κάλεσε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου να λάβει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί προς την οδηγία 2006/112, ιδίως προς το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, το άρθρο 168, στοιχείο α′, το άρθρο 178, στοιχείο α′, το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, και το άρθρο 28 της οδηγίας αυτής, εντός προθεσμίας δύο μηνών από της λήψεως της γνώμης αυτής.

28 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου απάντησε στην αιτιολογημένη γνώμη με επιστολή της 7ης Φεβρουαρίου 2012, αμφισβητώντας εκ νέου το βάσιμο των εναντίον του αιτιάσεων και εμμένοντας στην άποψή του, όπως διατυπώθηκε στην απαντητική του επιστολή της 8ης Ιουνίου 2011.

29 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου επισήμανε πάντως, με επιστολή της 26ης Μαρτίου 2012, ότι δεσμευόταν να θεσπίσει ρύθμιση που θα καθιστούσε τη λουξεμβουργιανή νομοθεσία σύμφωνη προς την οδηγία 2006/112, προκειμένου να συμμορφωθεί προς τις απαιτήσεις της πρώτης αιτιάσεως της αιτιολογημένης γνώμης, εμμένοντας ταυτοχρόνως στην επιχειρηματολογία του σχετικά με τη δεύτερη και την τρίτη αιτίαση.

30 Με επιστολή της 11ης Ιουνίου 2012, η Επιτροπή ζήτησε από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου να διαβιβάσει το εξαγγελθέν σχέδιο της ρυθμίσεως καθώς και το χρονοδιάγραμμα εκδόσεώς της.

31 Με επιστολή της 4ης Σεπτεμβρίου 2012, το κράτος μέλος διαβίβασε στις υπηρεσίες της Επιτροπής το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα της 7ης Αυγούστου 2012, το οποίο τροποποιούσε το άρθρο 1 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα.

32 Η Επιτροπή έκρινε εντούτοις ότι το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα της 7ης Αυγούστου 2012 δεν καθιστούσε τη λουξεμβουργιανή νομοθεσία σύμφωνη προς την οδηγία 2006/112, υπό το πρίσμα των τριών αιτιάσεων που είχαν προβληθεί με την αιτιολογημένη γνώμη. Δεδομένου ότι εξακολούθησε να εμμένει στις αιτιάσεις αυτές, η Επιτροπή ανήγγειλε, στις 20 Φεβρουαρίου 2014, την απόφασή της να ασκήσει προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επί της πρώτης αιτιάσεως περί παραβάσεως του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112

Επί του παραδεκτού της πρώτης αιτιάσεως

– Επιχειρήματα των διαδίκων

33 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου φρονεί, εν πρώτοις, ότι η πρώτη αιτίαση πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη για τον λόγο ότι η προσφυγή της Επιτροπής ερείδεται επί αιτιάσεως διαφορετικής από αυτήν που διατυπώθηκε με την αιτιολογημένη γνώμη. Η αιτίαση που προβλήθηκε με την αιτιολογημένη γνώμη στηριζόταν στην εκτίμησή της ότι το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα δεν αποκλείει τη δυνατότητα απαλλαγής των υπηρεσιών ενώσεως οι οποίες προορίζονται κυρίως, ή και κατ' αποκλειστικότητα, για φορολογητέες πράξεις. Αντιθέτως, η αιτίαση που προβάλλεται με την προσφυγή στηρίζεται στην εκτίμησή της ότι το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα επιτρέπει την απαλλαγή των υπηρεσιών που παρέχει μια ΑΕΠ και προορίζονται, δευτερευόντως, για φορολογητέες πράξεις των μελών της.

34 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει, δεύτερον, ότι η Επιτροπή παρέβη την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας λόγω της ελλείψεως αντιδράσεως στην επενεχθείσα τον Αύγουστο 2012 τροποποίηση στο διάταγμα του Μεγάλου Δούκα. Κατά την άποψή του, η Επιτροπή θα έπρεπε να του γνωστοποιήσει τις πιθανές αντιρρήσεις της ως προς το κατά πόσον η τροποποίηση αυτή καθιστούσε τη λουξεμβουργιανή νομοθεσία σύμφωνη προς την οδηγία 2006/112, και όχι να παραμείνει σιωπηλή επί 18 μήνες, προτού εν τέλει ανακοινώσει, στις 20 Φεβρουαρίου 2014, ότι είχε αποφασίσει να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του Δικαστηρίου.

35 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η νομολογία του Δικαστηρίου δεν επιβάλλει να υφίσταται απόλυτη σύμπτωση μεταξύ της διατυπώσεως των αιτιάσεων στην αιτιολογημένη γνώμη και των αιτημάτων της προσφυγής. Φρονεί ότι, αντιθέτως προς τους ισχυρισμούς του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, η πρώτη αιτίαση διατήρησε το ίδιο αντικείμενο και το ίδιο πεδίο εφαρμογής στην αιτιολογημένη γνώμη και στην προσφυγή.

36 Όσον αφορά την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η ίδια είναι η μόνη αρμόδια να αποφασίσει αν είναι σκόπιμο, κατά το πέρας της προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασίας, να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του Δικαστηρίου προκειμένου να διαπιστωθεί η εικαζόμενη παράβαση. Εναπόκειται στην Επιτροπή να επιλέξει τον χρόνο ασκήσεως της προσφυγής επί παραβάσει χωρίς να υποχρεούται να τηρήσει συγκεκριμένη προθεσμία, υπό την επιφύλαξη των περιπτώσεων στις οποίες η υπερβολική διάρκεια της προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασίας θα προσέβαλε τα δικαιώματα άμυνας, πράγμα που απόκειται στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος να αποδείξει.

– Εκτίμηση του Δικαστηρίου

37 Υπενθυμίζεται εν πρώτοις ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το αντικείμενο προσφυγής ασκούμενης κατ' εφαρμογήν του άρθρου 258 ΣΛΕΕ οριοθετείται από την προβλεπόμενη στο άρθρο αυτό διαδικασία που διεξάγεται πριν από την άσκηση της προσφυγής. Επομένως, η προσφυγή πρέπει να στηρίζεται στους ίδιους λόγους και ισχυρισμούς με την αιτιολογημένη γνώμη. Εντούτοις, η απαίτηση αυτή δεν μπορεί να φτάνει μέχρι σημείου να επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση απόλυτη σύμπτωση μεταξύ της διατυπώσεως των αιτιάσεων στο διατακτικό της αιτιολογημένης γνώμης και

των αιτημάτων της προσφυγής, εφόσον το αντικείμενο της διαφοράς, όπως προσδιορίστηκε με την αιτιολογημένη γνώμη, δεν έχει διευρυνθεί ή μεταβληθεί (απόφαση της 9ης Απριλίου 2013, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, C-85/11, EU:C:2013:217, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

38 Διαπιστώνεται ότι, εν προκειμένω, η Επιτροπή ούτε διεύρυνε ούτε μετέβαλε το αντικείμενο της διαφοράς, όπως αυτό προσδιορίστηκε με την αιτιολογημένη γνώμη. Πράγματι, η Επιτροπή επισήμανε σαφώς, τόσο με την αιτιολογημένη γνώμη όσο και με την προσφυγή, ότι εκτιμούσε ότι η λουξεμβουργιανή νομοθεσία αντέβαινε στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, και στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112, δοθέντος ότι επιτρέπει την απαλλαγή των υπηρεσιών μιας ΑΕΠ οι οποίες δεν είναι άμεσα αναγκαίες για τις μη φορολογητέες ή για τις απαλλασσόμενες δραστηριότητες των μελών της.

39 Δεύτερον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, εναπόκειται στην Επιτροπή να επιλέξει τον χρόνο που κρίνει ότι ενδείκνυται για την άσκηση προσφυγής επί παραβάσει. Οι λόγοι που προσδιορίζουν την επιλογή αυτή δεν ασκούν επιρροή επί του παραδεκτού της προσφυγής. Οι κανόνες που προβλέπει το άρθρο 258 ΣΛΕΕ πρέπει να εφαρμόζονται χωρίς η Επιτροπή να είναι υποχρεωμένη να τηρεί ορισμένη προθεσμία, υπό την επιφύλαξη των περιπτώσεων στις οποίες η υπερβολική διάρκεια της προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασίας είναι δυνατόν να καταστήσει δυσχερέστερη για το καθού κράτος μέλος την αντίκρουση των επιχειρημάτων της Επιτροπής και να προσβάλει, επομένως, τα δικαιώματα άμυνας του κράτους αυτού. Εναπόκειται στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος να αποδείξει τις συνέπειες παρόμοιας υπερβολικής διάρκειας (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 14).

40 Ωστόσο, διαπιστώνεται ότι, εν προκειμένω, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν απέδειξε ότι υπήρξαν παρόμοιες συνέπειες.

41 Περαιτέρω, το γεγονός και μόνον ότι αυτό το κράτος μέλος τροποποίησε τη ρύθμισή του μετά τη λήξη της προθεσμίας που τάχθηκε με την αιτιολογημένη γνώμη, ήτοι στις 27 Μαρτίου 2012, δεν έχει ως αποτέλεσμα να μην μπορεί η Επιτροπή, δυνάμει της αρχής της καλόπιστης συνεργασίας, να ασκήσει προσφυγή επί παραβάσει μετά από την ημερομηνία αυτή.

42 Ως εκ τούτου, η πρώτη αιτίαση είναι παραδεκτή.

Επί της ουσίας

– Επιχειρήματα των διαδίκων

43 Η Επιτροπή παρατηρεί ότι το άρθρο 1 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα ορίζει τις προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 44, παράγραφος 1, στοιχείο γ, του νόμου περί ΦΠΑ. Δυνάμει του άρθρου 2, στοιχείο α′, και του άρθρου 3 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα, οι υπηρεσίες που παρέχονται από ΑΕΠ στα μέλη τους απαλλάσσονται του ΦΠΑ υπό την προϋπόθεση ότι τα μέλη της ενώσεως αυτής που ασκούν επίσης φορολογητέες δραστηριότητες έχουν κύκλο εργασιών εκτός φόρου προερχόμενο από τις δραστηριότητες αυτές κατ' ανώτατο όριο μέχρι 30 %, σε ορισμένες δε περιπτώσεις μέχρι και 45 %, του συνολικού τους κύκλου εργασιών εκτός φόρου. Τούτου δοθέντος, το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα δεν περιόριζε την απαλλαγή του ΦΠΑ μόνο στις υπηρεσίες που παρέχονται από ΑΕΠ και είναι άμεσα αναγκαίες για τις μη βαρυνόμενες με ΦΠΑ ή τις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ δραστηριότητες των μελών της, κατά παράβαση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112. Ως εκ τούτου, στον βαθμό που αυτές οι παροχές υπηρεσιών δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112, θα πρέπει να φορολογούνται δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.

44 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει ότι, εκτιμώντας ότι η επίμαχη απαλλαγή περιορίζεται αυστηρώς στα μέλη των ΑΕΠ που ασκούν κατ' αποκλειστικότητα δραστηριότητες απαλλασσόμενες ή μη υποκείμενες σε ΦΠΑ, η Επιτροπή προσέθεσε στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112, μια προϋπόθεση που δεν υπάρχει στο άρθρο αυτό. Κατά την άποψή του, το γεγονός ότι τα μέλη μιας ΑΕΠ ασκούν απαλλασσόμενη δραστηριότητα ή δραστηριότητα για την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο αποτελεί επαρκή προϋπόθεση ενόψει της εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου αυτού. Αντιθέτως, η απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112 δεν περιορίζεται αυστηρώς στα μέλη των ΑΕΠ που ασκούν κατ' αποκλειστικότητα μια τέτοια δραστηριότητα.

45 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει ότι το λουξεμβουργιανό σύστημα που προβλέπει ότι τα μέλη μιας ΑΕΠ μπορούν να πραγματοποιούν δραστηριότητες φορολογούμενες μέχρι το 30 % του κύκλου εργασιών σκοπεί να καταστήσει εφαρμοστέο στην πράξη ένα σύστημα το οποίο, εάν υπέκειτο σε άλλες προϋποθέσεις εφαρμογής, θα καθίστατο οικονομικά ανέφικτο. Συναφώς, το κράτος μέλος αυτό φρονεί ότι οι δαπάνες που αναλαμβάνουν από κοινού τα μέλη μιας ΑΕΠ, μέσω αυτής της τελευταίας, συνιστούν γενικά έξοδα και ότι η απαίτηση διαφορετικής μεταχειρίσεως του ΦΠΑ που ισχύει για τις υπηρεσίες τις οποίες παρέχει μια ΑΕΠ αναλόγως του εάν αφορούν το μέρος το οποίο εμπίπτει στις φορολογητέες δραστηριότητες ή αυτό που εμπίπτει στις απαλλασσόμενες δραστηριότητες των μελών θα ήταν ανεδαφική, υπό το πρίσμα των δυσκολιών και των πρακτικών περιπλοκών και του διοικητικού φόρτου εργασίας που δημιουργεί μια τέτοια απαίτηση.

46 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου επικαλείται, περαιτέρω, το γεγονός ότι, κατόπιν της επιστολής της Επιτροπής της 11ης Ιουνίου 2012, το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα της 7ης Αυγούστου 2012 τροποποίησε το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα συμπληρώνοντας το άρθρο 1 με ένα νέο εδάφιο.

– Εκτίμηση του Δικαστηρίου

47 Εισαγωγικώς, επιβάλλεται η υπενθύμιση ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η ύπαρξη παραβάσεως πρέπει να εκτιμάται σε σχέση με την κατάσταση του κράτους μέλους όπως αυτή παρουσιαζόταν κατά τη λήξη της προθεσμίας που τάχθηκε με την αιτιολογημένη γνώμη και ότι οι μεταβολές που επέρχονται στη συνέχεια δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη από το Δικαστήριο (απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-398/14, EU:C:2016:61, σκέψη 49).

48 Εν προκειμένω, η προθεσμία που χορηγήθηκε στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου για να καταστήσει τη ρύθμιση του σύμφωνη προς την οδηγία 2006/112 έληξε στις 27 Μαρτίου 2012. Η τροποποίηση του άρθρου 1 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα με το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα της 7ης Αυγούστου 2012 επήλθε όμως σε μεταγενέστερη ημερομηνία. Ως εκ τούτου, η τροποποίηση αυτή δεν ασκεί επιρροή επί της εξετάσεως της πρώτης αιτιάσεως.

49 Επομένως, πρέπει να εξετασθεί η συμβατότητα του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα προς το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112, στον βαθμό που προβλέπει ότι οι υπηρεσίες που παρέχει μια ΑΕΠ στα μέλη της απαλλάσσονται του ΦΠΑ υπό την προϋπόθεση ότι τα μέλη της ενώσεως αυτής που ασκούν επίσης φορολογητέες δραστηριότητες έχουν κύκλο εργασιών εκτός φόρου προερχόμενο από τις δραστηριότητες αυτές ο οποίος δεν υπερβαίνει το 30 %, ή ενίοτε ακόμη και το 45 %, του συνολικού τους κύκλου εργασιών εκτός φόρου.

50 Συναφώς, από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι η χρησιμοποιούμενη διατύπωση για να καθορισθούν οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ τις οποίες προβλέπει το άρθρο 132 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές συνιστούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή κατά την οποία κάθε υπηρεσία που παρέχεται από υποκείμενο στον φόρο έναντι

αμοιβής υπόκειται στον φόρο αυτό. Εντούτοις, η ερμηνεία της επίμαχης διατυπώσεως πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις απαλλαγές αυτές σκοπούς και να σέβεται τις επιταγές που απορρέουν από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Συνεπώς, αυτός ο κανόνας συσταλτικής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι η διατύπωση που χρησιμοποιείται για τον ορισμό των απαλλαγών του εν λόγω άρθρου 132 πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο που καθιστά τις απαλλαγές αυτές άνευ αποτελέσματος. Η νομολογία του Δικαστηρίου δεν έχει σκοπό να επιβάλει ερμηνεία που θα καθιστούσε σχεδόν ανεφάρμοστες στην πράξη τις σχετικές απαλλαγές (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, σκέψη 30 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

51 Κατά το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112, απαλλάσσονται, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις «προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο», με σκοπό την παροχή στα μέλη τους «των άμεσα αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής». Ως εκ τούτου, από το γράμμα της προκύπτει ότι η διάταξη αυτή δεν προβλέπει απαλλαγή για τις παροχές υπηρεσιών που δεν είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση απαλλασσόμενων δραστηριοτήτων των μελών μιας ΑΕΠ ή για τις οποίες δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.

52 Δεδομένου ότι παρόμοιες παροχές υπηρεσιών δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112, το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας αυτής απαιτεί οι εν λόγω παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, να υπόκεινται στον ΦΠΑ.

53 Αντιθέτως προς την άποψη του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, η ως άνω ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112 δεν καθιστά κενή περιεχομένου την απαλλαγή την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή. Ειδικότερα, η εφαρμογή της απαλλαγής αυτής δεν περιορίζεται στις ενώσεις των οποίων τα μέλη ασκούν κατ' αποκλειστικότητα απαλλασσόμενη δραστηριότητα ή για την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Έτσι, οι υπηρεσίες που παρέχει μια ΑΕΠ της οποίας τα μέλη ασκούν επίσης φορολογητέες δραστηριότητες μπορούν να τύχουν της απαλλαγής αυτής, αλλά μόνον στον βαθμό που οι εν λόγω υπηρεσίες είναι άμεσα αναγκαίες για τις απαλλασσόμενες δραστηριότητες των εν λόγω μελών ή για τις δραστηριότητες για τις οποίες δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.

54 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν απέδειξε ότι αυτή η απαίτηση θα καθιστούσε την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112 σχεδόν ανεφάρμοστη στην πράξη. Αφενός, όπως τόνισε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 42 των προτάσεών της, οι υπηρεσίες που παρέχει μια ΑΕΠ στα μέλη της δεν αντιστοιχούν κατ' ανάγκη στα γενικά έξοδά τους και, επομένως, στο σύνολο των δραστηριοτήτων τους. Αφετέρου, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν απέδειξε για ποιο λόγο θα ήταν ενδεχομένως υπέρμετρα δυσχερές για την ΑΕΠ να τιμολογεί τις υπηρεσίες της εκτός ΦΠΑ, αναλόγως του μέρους που κατέχουν στο σύνολο των δραστηριοτήτων των μελών της οι απαλλασσόμενες από τον φόρο αυτόν δραστηριότητες ή οι δραστηριότητες για τις οποίες δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.

55 Συνεπώς, το άρθρο 44, παράγραφος 1, στοιχείο γ, του νόμου περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 2, στοιχείο α′, και το άρθρο 3 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα, αντιβαίνει στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, και το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112, οπότε η πρώτη αιτίαση είναι βάσιμη.

Επί της δεύτερης αιτιάσεως περί παραβάσεως του άρθρου 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του άρθρου 168, στοιχείο α′, και του άρθρου 178, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112

Επιχειρήματα των διαδίκων

56 Η Επιτροπή επισημαίνει εν πρώτοις ότι, κατά το γράμμα του άρθρου 4 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα, τα μέλη μιας ΑΕΠ που προβαίνουν σε πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ έχουν το δικαίωμα να εκπίπτουν, από τον ΦΠΑ που οφείλουν λόγω των φορολογούμενων αυτών πράξεων, τον φόρο ο οποίος χρεώνεται στην ΑΕΠ ή οφείλεται από αυτήν λόγω των αγαθών και των υπηρεσιών τις οποίες η ΑΕΠ έλαβε για τις ανάγκες των δικών της δραστηριοτήτων. Κατά την Επιτροπή, από το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 συνάγεται ότι δεν μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ παρά μόνον ο υποκείμενος στον φόρο στον οποίον παραδίδεται το αγαθό ή παρέχεται η υπηρεσία που βαρύνεται με ΦΠΑ και μόνον επί του ΦΠΑ τον οποίον οφείλει αυτός ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο.

57 Δεύτερον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι από το άρθρο 4 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα, σε συνδυασμό με τη διοικητική εγκύκλιο, συνάγεται ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ μπορεί να ασκηθεί από τα μέλη της ΑΕΠ σε σχέση με συναλλαγές στις οποίες δεν υπάρχει τιμολόγιο εκδοθέν επ’ ονόματί τους, κατά παράβαση του άρθρου 178, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112.

58 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει ότι από την απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), προκύπτει ότι υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των ποσών που όφειλε βάσει τιμολογίων για αγαθά ή υπηρεσίες που παρέχονται σε διακριτή οντότητα, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται ότι τα ποσά αυτά συνδέονται με τη φορολογητέα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Το κράτος μέλος συναγάγει εντεύθεν ότι, για τον καθορισμό του δικαιώματος εκπτώσεως, πρέπει να προσδιορίζεται η οντότητα η οποία πράγματι βαρύνεται με τα ποσά αυτά και να διαπιστώνεται εάν τα ποσά συνδέονται με τη φορολογητέα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Συναφώς, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει ότι, μολονότι τύποις χρεώνονται στην ΑΕΠ, τα ποσά και ο σχετικός ΦΠΑ βαρύνουν τα μέλη της ΑΕΠ αναλόγως του ύψους της συμμετοχής τους στην ένωση.

59 Περαιτέρω, η αποδοχή της δεύτερης αιτιάσεως την οποία προβάλλει η Επιτροπή θα ισοδυναμούσε, κατά το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, με προσβολή της αρχής της ουδετερότητας του φόρου. Συγκεκριμένα, εάν δεν αναγνωριζόταν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ στα μέλη της ΑΕΠ και εάν αυτή η τελευταία δεν είχε τη δυνατότητα αναζητήσεως του φόρου, τα εν λόγω μέλη θα επιβαρύνονταν με το πρόσθετο κόστος του ΦΠΑ.

60 Ως προς τις απαιτήσεις σχετικά με την κατοχή τιμολογίου, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου επισημαίνει ότι το Δικαστήριο αναγνώρισε, με την απόφαση της 21ης Απριλίου 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ σε υποκείμενο στον φόρο που δεν κατέχει τιμολόγιο επ’ ονόματί του. Κατά το κράτος μέλος αυτό, η απαίτηση, εις βάρος του υποκειμένου στον φόρο που ζητεί απαλλαγή, να κατέχει τιμολόγιο δικαιολογείται κυρίως από το γεγονός ότι χάρη σε αυτήν αίρεται ο κίνδυνος για ενδεχόμενη διπλή έκπτωση του ΦΠΑ, για απάτη ή κατάχρηση. Συναφώς, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει ότι, δεδομένου ότι οι ΑΕΠ δεν έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, ουδείς κίνδυνος διπλής εκπτώσεώς του υφίσταται.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

61 Εισαγωγικώς, πρέπει να τονιστεί ότι από την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112 συνάγεται ότι η ΑΕΠ υπόκειται πλήρως στον φόρο κατά τρόπο διακριτό από τα μέλη της. Πράγματι, από το ίδιο το γράμμα της διατάξεως αυτής προκύπτει ότι η ΑΕΠ έχει αυτοτέλεια, και ότι προβαίνει ως εκ τούτου στην παροχή των υπηρεσιών της κατά τρόπο ανεξάρτητο, κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας 2006/112. Περαιτέρω, εάν οι παρεχόμενες από την ΑΕΠ υπηρεσίες δεν ήσαν υπηρεσίες παρεχόμενες από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με

την ιδιότητα αυτή, δεν θα υπέκειντο σε ΦΠΑ, συμφώνως προς το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112. Αυτές οι υπηρεσίες δεν θα μπορούσαν ως εκ τούτου να τύχουν απαλλαγής όπως η απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας αυτής, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 50 των προτάσεών της.

62 Υπό το πρίσμα των ανωτέρω εκτιμήσεων πρέπει να καθορισθεί εάν το διάταγμα του Μεγάλου Δούκα αντιβαίνει στο άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, στο άρθρο 168, στοιχείο α', και στο άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, στον βαθμό που επιτρέπει στα μέλη μιας ΑΕΠ τα οποία πραγματοποιούν πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο λόγω αυτών των φορολογουμένων πράξεων ΦΠΑ τον φόρο ο οποίος χρεώνεται στην ΑΕΠ ή ο οποίος οφείλεται από αυτήν την τελευταία για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που η ΑΕΠ έλαβε για τις ανάγκες των δικών της δραστηριοτήτων.

63 Εν πρώτοις, πρέπει να υπομνησθεί, αφενός, ότι, δυνάμει του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα να εκπέσει από το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν από άλλον υποκείμενο στον φόρο. Επομένως, αντιβαίνει στη διάταξη αυτή το να επιτρέπεται στα μέλη μιας ΑΕΠ να εκπίπτουν από το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδόθηκαν και για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε ΑΕΠ.

64 Η διαπίστωση αυτή δεν ανατρέπεται από την απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), την οποία επικαλείται το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, στην οποία το Δικαστήριο έκρινε κατ' ουσίαν, στις σκέψεις 24 έως 26 και 29, ότι υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είχε συστήσει ταμείο συντάξεων υπό τη μορφή φορέα που απολαύει νομικής και φορολογικής αυτοτέλειας, συμφώνως προς υποχρέωση που υπείχε από την εθνική νομοθεσία ως εργοδότης, είχε το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ τον οποίο είχε καταβάλει για υπηρεσίες σχετικές με τη διαχείριση και λειτουργία του εν λόγω ταμείου συντάξεων. Πράγματι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 25 της αποφάσεως αυτής, ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο είχε αγοράσει τις εν λόγω υπηρεσίες οι οποίες βαρύνονταν με ΦΠΑ, προκειμένου να διασφαλίσει τη διαχείριση των συντάξεων των υπαλλήλων του καθώς και των περιουσιακών στοιχείων του ταμείου που συστάθηκε για τη διασφάλιση των εν λόγω συντάξεων. Επομένως, δεν μπορεί να συναχθεί από την εν λόγω απόφαση ότι τα μέλη μιας ΑΕΠ έχουν το δικαίωμα να εκπίπτουν τον ΦΠΑ που βαρύνει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που είχε αποκτήσει η ένωση, δεδομένου ότι αυτή η τελευταία είναι η μόνη που μπορεί ενδεχομένως να προβάλει δικαίωμα εκπτώσεως αυτού του ΦΠΑ.

65 Αφετέρου, πρέπει να απορριφθεί η επιχειρηματολογία του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου που στηρίζεται σε προσβολή της αρχής της ουδετερότητας του φόρου. Συμφώνως προς την αρχή αυτή, το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, σκέψη 35). Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει συνεπώς την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν στον ΦΠΑ (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 27).

66 Ως εκ τούτου, δεν αντιβαίνει στην αρχή της ουδετερότητας του φόρου το να μην αναγνωρίζεται, δυνάμει του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, δικαίωμα εκπτώσεως στα μέλη ΑΕΠ όσον αφορά τον ΦΠΑ που βαρύνει την ένωση αυτή λόγω υπηρεσιών που η ίδια παρέσχε, οι οποίες απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112 και, για τον λόγο αυτόν, δεν παρέχουν επομένως κανένα δικαίωμα εκπτώσεως. Αντιθέτως, στον βαθμό που μια τέτοια ΑΕΠ προβαίνει σε μη απαλλασσόμενες παροχές, πρέπει να τονιστεί ότι, συμφώνως προς την ανωτέρω αρχή, η εν λόγω ένωση, και όχι τα μέλη της, έχει ίδιον δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που βάρυνε τις εισροές.

67 Δεύτερον, από το άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 226, σημείο 5, και με το άρθρο 168, στοιχείο α′, συνάγεται ότι, για να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να κατέχει τιμολόγιο στο οποίο να αναγράφεται το όνομά του ως αγοραστή ή λήπτη. Έτσι, επιτρέποντας στα μέλη μιας ΑΕΠ να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο από τα ίδια ΦΠΑ, βάσει τιμολογίου εκδοθέντος επ' ονόματι της ενώσεως αυτής, τον ΦΠΑ που έχει χρεωθεί σε αυτήν την τελευταία, η λουξεμβουργιανή ρύθμιση αντιβαίνει στο άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112.

68 Πρέπει να τονιστεί ότι η επίκληση από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου της αποφάσεως της 21ης Απριλίου 2005, ΗΕ (C-25/03, EU:C:2005:241), είναι άνευ σημασίας εν προκειμένω, δεδομένου ότι τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως επί της οποίας εξεδόθη η απόφαση αυτή ήσαν πολύ διαφορετικά από τα επίμαχα στην παρούσα υπόθεση. Πράγματι, όπως προκύπτει ιδίως από τη σκέψη 81 της αποφάσεως αυτής, εν αντιθέσει προς μια ΑΕΠ, η οποία έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, και της οποίας το σύνολο των μελών ασκεί οικονομική δραστηριότητα, η συσταθείσα διά της απλής συνιδιοκτησίας μεταξύ των οικείων συζύγων κοινωνία δικαιώματος στην υπόθεση επί της οποίας εξεδόθη η απόφαση της 21ης Απριλίου 2005, ΗΕ (C-25/03, EU:C:2005:241), δεν είχε η ίδια την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ και μόνον ένας εκ των συζύγων ασκούσε οικονομική δραστηριότητα.

69 Κατά τα λοιπά, διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η επίμαχη λουξεμβουργιανή ρύθμιση αντιβαίνει στο άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 που καθιερώνει την αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ είναι απαιτητός για κάθε πράξη, χωρίς ωστόσο να εξετάζει ειδικώς το δικαίωμα εκπτώσεως που κατοχυρώνεται στα άρθρα 167 και 168, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής υπό τις προϋποθέσεις, μεταξύ άλλων, του άρθρου 178.

70 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι το άρθρο 4 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα, σε συνδυασμό με τη διοικητική εγκύκλιο στο μέτρο που σχολιάζει το άρθρο 4 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα, αντιβαίνει στο άρθρο 168, στοιχείο α′, καθώς και στο άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 και ότι, στον βαθμό αυτόν, η δεύτερη αιτίαση είναι βάσιμη. Κατά τα λοιπά, η αιτίαση αυτή πρέπει να απορριφθεί.

Επί της τρίτης αιτιάσεως περί παραβάσεως του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, και του άρθρου 28 της οδηγίας 2006/112

Επί του παραδεκτού της τρίτης αιτιάσεως

– Επιχειρήματα των διαδίκων

71 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει ότι η τρίτη αιτίαση πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη, δεδομένου ότι αφορά κατ' αποκλειστικότητα το έγγραφο της COBMA. Υπενθυμίζει ότι η προσφυγή επί παραβάσει πρέπει να έχει ως αντικείμενο παράβαση καταλογιστέα στο οικείο κράτος μέλος. Ωστόσο, η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η COBMA αποτελεί κρατικό όργανο το οποίο ασκεί προνομίες δημόσιας εξουσίας.

72 Κατά την Επιτροπή, από το κείμενο του εγγράφου της COBMA προκύπτει ότι στην σύνταξή του έχει συμμετάσχει και η Administration de l'Enregistrement et des Domaines (φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου), που αποτελεί κρατικό όργανο. Περαιτέρω, το θεσμικό όργανο υποστηρίζει ότι από το περιεχόμενο του εγγράφου αυτού καθίσταται σαφές ότι δεν πρόκειται για απλές συστάσεις ή συμβουλές προς τους φορείς, αλλά για τον τρόπο εναρμονισμένης ερμηνείας και εφαρμογής της νομοθεσίας περί ΑΕΠ. Εν πάση περιπτώσει, η Επιτροπή φρονεί ότι το έγγραφο της COBMA εκφράζει τη γενική πρακτική των λουξεμβουργιανών φορολογικών αρχών.

– Εκτίμηση του Δικαστηρίου

73 Υπενθυμίζεται ότι διοικητική πρακτική κράτους μέλους μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο προσφυγής επί παραβάσει, εφόσον έχει σε ορισμένο βαθμό παγιωθεί και γενικευθεί (απόφαση της 22ας Σεπτεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Τσεχικής Δημοκρατίας, C-525/14, EU:C:2016:714, σκέψη 14). Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν αντέκρουσε την επιχειρηματολογία της Επιτροπής κατά την οποία το έγγραφο της COBMA εκφράζει τη γενική πρακτική των λουξεμβουργιανών φορολογικών αρχών.

74 Συνεπώς, η τρίτη αιτίαση έχει ως αντικείμενο παράβαση καταλογιστέα στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και, ως εκ τούτου, πρέπει να απορριφθεί η ένσταση απαραδέκτου κατά της αιτιάσεως αυτής.

Επί της ουσίας

– Επιχειρήματα των διαδίκων

75 Η Επιτροπή παρατηρεί ότι, δυνάμει του εγγράφου της COBMA, η χρέωση στην ΑΕΠ, εξ ενός εκ των μελών της, των δαπανών στα οποία υπεβλήθη το μέλος αυτό επ' ονόματί του, αλλά για λογαριασμό της ΑΕΠ, αποτελεί πράξη αποκλειόμενη από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

76 Ωστόσο, κατά την Επιτροπή, μια τέτοια πράξη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ', και του άρθρου 28 της οδηγίας 2006/112. Κατά την άποψή της, κάθε απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών για λογαριασμό της ΑΕΠ εξ ενός εκ των μελών της επ' ονόματί του πρέπει, από απόψεως ΦΠΑ, να θεωρείται ως δύο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών οι οποίες λαμβάνουν χώρα συγχρόνως και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Συναφώς, επικαλείται την απόφαση της 14ης Ιουλίου 2011, Henfling κ.λπ. (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Εισαγωγικώς, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου τονίζει ότι το επικρινόμενο χωρίο του εγγράφου της COBMA δεν αφορά τις ΑΕΠ με νομική προσωπικότητα, αλλά μόνον αυτές που δεν έχουν νομική προσωπικότητα.

78 Υποστηρίζει ότι είναι αδόκιμη η σύγκριση από την Επιτροπή της υποθέσεως επί της οποίας εξεδόθη η απόφαση της 14ης Ιουλίου 2011, Henfling κ.λπ. (C-464/10, EU:C:2011:489), με την υπό κρίση υπόθεση, δεδομένου ότι οι δύο καταστάσεις διαφέρουν ουσιωδώς μεταξύ τους. Συναφώς, επισημαίνει ότι μια ΑΕΠ στερούμενη νομικής προσωπικότητας δεν μπορεί να ενεργεί κατά τρόπο ανεξάρτητο, αλλά μόνο μέσω κάποιου μέλους που ενεργεί για λογαριασμό της, και ότι οι πράξεις μεταξύ μιας ΑΕΠ και αυτού του μέλους δεν αποτελούν κατ' ανάγκην πράξεις μεταξύ δύο διακριτών υποκείμενων στον φόρο. Στη συνάφεια αυτή, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου προβαίνει σε παραλληλισμό με τα αμοιβαία κεφάλαια, κατά την έννοια της οδηγίας 2009/65/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2009, για τον συντονισμό των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων σχετικά με ορισμένους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) (ΕΕ 2009, L 302, σ. 32), τα οποία επίσης δεν μπορούν να ενεργούν παρά μόνο μέσω της εταιρίας διαχειρίσεώς τους και επομένως εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

79 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου φρονεί ότι η σχέση μεταξύ των μελών μιας ΑΕΠ και αυτής της τελευταίας μπορεί, αναλόγως των συμβατικών όρων της ΑΕΠ που έχουν συνομολογηθεί, να είναι παρεμφερής προς αυτήν των μελών μιας κοινοπραξίας, όπως απεφάνθη το Δικαστήριο στην απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). Στην υπόθεση εκείνη, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι εργασίες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο κοινοπραξίας για λογαριασμό της από καθένα από τα μέλη της δεν αποτελούσαν φορολογητέες πράξεις.

– Εκτίμηση του Δικαστηρίου

80 Εισαγωγικώς, ως προς το περιεχόμενο του επίμαχου χωρίου του εγγράφου της COBMA, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι δεν προκύπτει σαφώς από τη διατύπωση του χωρίου αυτού ότι αφορά μόνον την κατάσταση των ΑΕΠ χωρίς νομική προσωπικότητα, όπως υποστηρίζει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου. Όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, από το χωρίο του εγγράφου αυτού κατά το οποίο «οσάκις δεν είναι δυνατό να υπάρξει άμεση σχέση μεταξύ της ενώσεως και των τρίτων για εμπορικούς ή νομικούς λόγους» φαίνεται να προκύπτει ότι κάτι τέτοιο δεν ισχύει. Ωστόσο, και εν πάση περιπτώσει, το ζήτημα εάν το εν λόγω χωρίο εφαρμόζεται ή όχι στις ΑΕΠ που έχουν νομική προσωπικότητα δεν ασκεί επιρροή επί της τρίτης αιτιάσεως.

81 Η τρίτη αιτίαση αφορά πράγματι την κατάσταση κατά την οποία το μέλος μιας ΑΕΠ αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες επ' ονόματί του, αλλά για λογαριασμό της ΑΕΠ.

82 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 61 της παρούσας αποφάσεως, η ΑΕΠ υπόκειται πλήρως στον φόρο, κατά τρόπο διακριτό από τα μέλη της, τα οποία υπόκεινται εξίσου στον φόρο. Ως εκ τούτου, οι πράξεις μεταξύ της ΑΕΠ, η οποία ενεργεί ανεξάρτητα, και ενός εκ των μελών της πρέπει να θεωρούνται ως πράξεις δυο υποκειμένων στον φόρο οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Η επιχειρηματολογία του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου κατά την οποία οι πράξεις μεταξύ μιας ΑΕΠ κα ενός εκ των μελών της δεν είναι κατ' ανάγκην πράξεις μεταξύ δύο διακριτών υποκειμένων στον φόρο, δεδομένου ότι η πρώτη δεν μπορεί να ενεργήσει παρά μόνο μέσω ενός εκ των μελών της, καθώς και ο παραλληλισμός στη συνάφεια αυτή με τα αμοιβαία κεφάλαια, είναι ως εκ τούτου αλυσιτελής εν προκειμένω.

83 Συνεπώς, η χρέωση στην ΑΕΠ, από μέλος της, των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε αυτό το μέλος επ' ονόματί του, αλλά για λογαριασμό της ΑΕΠ, αποτελεί πράξη που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

84 Η διαπίστωση αυτή επιρρωννύεται από το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ', και το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112, διατάξεις των οποίων την παράβαση επικαλείται η Επιτροπή στο πλαίσιο της τρίτης αιτιάσεως

85 Το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργών επ' ονόματί του, πλην όμως για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, λογίζεται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.

86 Έτσι, η διάταξη αυτή ορίζει ότι, κατά πλάσμα δικαίου, υπάρχουν δύο παροχές πανομοιότυπων υπηρεσιών οι οποίες λαμβάνουν χώρα διαδοχικά. Δυνάμει των πλασματικών αυτών παροχών, ο επιχειρηματίας, ο οποίος μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών και αποτελεί τον παραγγελιοδόχο, θεωρείται ότι, αρχικώς, έχει δεχθεί τις εν λόγω υπηρεσίες από τον επιχειρηματία για λογαριασμό του οποίου ενεργεί, ο οποίος αποτελεί τον παραγγέλλοντα, προτού παράσχει, στη συνέχεια, προσωπικώς τις υπηρεσίες αυτές στον πελάτη (απόφαση της 14ης Ιουλίου 2011, Henfling κ.λπ., C-464/10, EU:C:2011:489, σκέψη 35).

87 Δεδομένου ότι το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112 εμπίπτει στον τίτλο IV της οδηγίας αυτής, που επιγράφεται «Φορολογητέες πράξεις», οι συγκεκριμένες δύο παροχές υπηρεσιών εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Εντεύθεν συνάγεται ότι, εάν η παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο της οποίας υπάρχει μεσολάβηση από επιχειρηματία υπόκειται στον ΦΠΑ, η νομική σχέση μεταξύ αυτού του επιχειρηματία και του επιχειρηματία για λογαριασμό του οποίου ενεργεί υπόκειται επίσης στον ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 14ης Ιουλίου 2011, Henfling κ.λπ., C-464/10, EU:C:2011:489, σκέψη 36).

88 Η ίδια συλλογιστική επιβάλλεται όσον αφορά την απόκτηση αγαθών δυνάμει συμβάσεως παραγγελιοδοχικής αγοράς, συμφώνως προς το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112, το οποίο εμπίπτει επίσης στον τίτλο IV της οδηγίας αυτής. Επομένως, η διάταξη αυτή ορίζει ότι, κατά πλάσμα δικαίου, υπάρχουν δύο παροχές πανομοιότυπων αγαθών που λαμβάνουν χώρα συγχρόνως, οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

89 Ως εκ τούτου, οσάκις το μέλος μιας ΑΕΠ αγοράζει, επ' ονόματί του, αλλά για λογαριασμό της ΑΕΠ, αγαθά δυνάμει του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112, ή υπηρεσίες, δυνάμει του άρθρου της 28, η επιστροφή από την ένωση των σχετικών δαπανών αποτελεί πράξη που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

90 Η αναλογία την οποία επικαλείται το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου με την υπόθεση επί της οποίας εξεδόθη η απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), είναι επίσης απορριπτέα. Πράγματι, εν αντιθέσει προς την κοινοπραξία την οποία αφορούσε η υπόθεση αυτή, η ΑΕΠ υπόκειται στον φόρο, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 61 και 82 της παρούσας αποφάσεως, κατά τρόπο διακριτό από τα μέλη της.

91 Ως εκ τούτου, ορίζοντας ότι η χρέωση στην ΑΕΠ, από μέλος της, των δαπανών στα οποία υποβλήθηκε αυτό το μέλος επ' ονόματί του, αλλά για λογαριασμό της ΑΕΠ, αποτελεί πράξη αποκλειόμενη από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, το έγγραφο της COBMA αντιβαίνει στο άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, και στο άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112, οπότε η τρίτη αιτίαση είναι βάσιμη.

92 Από τις ανωτέρω εκτιμήσεις συνάγεται ότι, προβλέποντας το σύστημα του ΦΠΑ σχετικά με τις ΑΕΠ, όπως αυτό καθορίζεται, πρώτον, στο άρθρο 44, παράγραφος 1, στοιχείο γ, του νόμου περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 2, στοιχείο α′, και το άρθρο 3 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα, δεύτερον, στο άρθρο 4 του ιδίου αυτού διατάγματος, σε συνδυασμό με τη διοικητική εγκύκλιο στο μέτρο που σχολιάζει το εν λόγω άρθρο 4, και, τρίτον, στο έγγραφο της COBMA, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, το άρθρο 168, στοιχείο α′, το άρθρο 178, στοιχείο α′, το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, και το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112.

Επί των δικαστικών εξόδων

93 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ζήτησε να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και το τελευταίο στην ουσία ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Προβλέποντας το σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας που ισχύει στις ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, όπως αυτό καθορίζεται, πρώτον, στο άρθρο 44, παράγραφος 1, στοιχείο γ, του κωδικοποιημένου κειμένου του νόμου της 12ης Φεβρουαρίου 1979, περί του φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 2, στοιχείο α′, και το άρθρο 3 του διατάγματος του Μεγάλου Δούκα της 21ης Ιανουαρίου 2004, σχετικά με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχουν ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, δεύτερον, στο άρθρο 4 του ιδίου αυτού διατάγματος, σε συνδυασμό με τη διοικητική εγκύκλιο αριθ. 707, της 29ης Ιανουαρίου 2004, στο μέτρο που σχολιάζει το εν λόγω άρθρο 4, και, τρίτον, στο έγγραφο της 18ης Δεκεμβρίου 2008 που καταρτίστηκε από την ομάδα εργασίας που δραστηριοποιείται στην επιτροπή παρατηρήσεως των αγορών (COBMA) σε συνεργασία με την Administration de l'Enregistrement et des Domaines [φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου], το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου παρέβη τις υποχρεώσεις που

υπέχει από το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, το άρθρο 168, στοιχείο α′, το άρθρο 178, στοιχείο α′, το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, και το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010.

2) **Απορρίπτει κατά τα λοιπά την προσφυγή.**

3) **Καταδικάζει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου στα δικαστικά έξοδα.**

(υπογραφές)

i — Στη σκέψη 86 του παρόντος κειμένου έγινε τροποποίηση γλωσσικής φύσεως μετά την αρχική ανάρτησή του στην ψηφιακή Συλλογή Νομολογίας.