ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 6ης Οκτωβρίου 2016[1]

Υπόθεση C-274/15

Ευρωπαϊκή Επιτροπή
κατά

Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου

«Φορολογική νομοθεσία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ — Φοροαπαλλαγή για τις παροχές υπηρεσιών ορισμένων ενώσεων προς τα μέλη τους — Παροχή των άμεσα αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση απαλλασσόμενης ή μη υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητας — Έκπτωση του ΦΠΑ για τα μέλη της ενώσεως — Ενέργειες επ' ονόματι ενός μέλους για λογαριασμό της ενώσεως»

I – Εισαγωγή

1. Η προκειμένη προσφυγή της Ευρωπαϊκής Επιτροπής κατά του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου στρέφεται κατά διαφόρων διατάξεων του λουξεμβουργιανού δικαίου περί ΦΠΑ που συνδέονται με το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[2] (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ)[3]. Η φοροαπαλλαγή αυτή ανάγεται στην απόφαση του νομοθέτη της Ένωσης να μην παράσχει, κατ' αρχήν, δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ σε επιχειρήσεις που παρέχουν απαλλασσόμενες υπηρεσίες, όπως νοσοκομεία, ιατροί ή σχολεία. Συνεπώς, ενώ οι εκροές των επιχειρήσεων αυτών δεν υπόκεινται στον φόρο, ωστόσο ταυτοχρόνως οι εισροές τους εξακολουθούν να επιβαρύνονται με ΦΠΑ. Τούτο έχει ως αποτέλεσμα η παροχή προς τον τελικό καταναλωτή να απαλλάσσεται μόνον εν μέρει από τον φόρο, διότι ο ΦΠΑ που δεν δύναται να εκπέσει λαμβάνεται κατά κανόνα υπόψη κατά τον υπολογισμό της τιμής και, επομένως, βαρύνει εμμέσως τον λήπτη της παροχής.

2. Ο αποκλεισμός της εκπτώσεως για τις εν λόγω επιχειρήσεις έχει ως συνέπεια η αγορά (από υποκειμένους στον φόρο) επιμέρους παροχών, που θα μπορούσαν να καλυφθούν και με ίδια μέσα, να επηρεάζει αρνητικά τον υπολογισμό της τιμής κατά το ύψος του μη εκπιπτόμενου ΦΠΑ. Συνεπώς, κατά κανόνα, υπάρχει οικονομικό συμφέρον οι παροχές αυτές να καλυφθούν με ίδια μέσα και να μην αγορασθούν από άλλη επιχείρηση με φορολογική επιβάρυνση. Στο πλαίσιο του ισχύοντος συστήματος

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

3 — Κατά τις προηγούμενες δεκαετίες, η φοροαπαλλαγή αυτή και οι πολυάριθμες προϋποθέσεις εφαρμογής της απασχόλησαν το Δικαστήριο, συνολικά, μόνον τρεις φορές (αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), της 20ής Νοεμβρίου 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), και της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713). Επί του παρόντος όμως εκκρεμούν συγχρόνως τέσσερις σχετικές υποθέσεις ενώπιον του Δικαστηρίου. Συγκεκριμένα, πέραν της προκειμένης διαδικασίας, εκκρεμούν οι υποθέσεις C-326/15 (DNB Banka), C-605/15 (Aviva) και C-616/15 (Επιτροπή κατά Γερμανίας).

ΦΠΑ, η πρόβλεψη φοροαπαλλαγής χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως εξομοιώνει, εν τέλει, τη μεταχείριση της παρέχουσας επιχειρήσεως που δεν υπόκειται στον φόρο με εκείνη του τελικού καταναλωτή ο οποίος επίσης δεν οφείλει ΦΠΑ, αλλά ούτε δύναται να ζητήσει έκπτωση, ακόμη και όταν παρέχει υπηρεσίες επ' αμοιβή ή πωλεί αγαθά.

3. Δεδομένου όμως ότι και για την παρέχουσα επιχείρηση που απαλλάσσεται του φόρου υφίστανται περιπτώσεις στις οποίες, από οικονομικής απόψεως, είναι εύλογο ή επιβάλλεται να μην αναλάβει μόνη ορισμένες επιμέρους παροχές, αλλά από κοινού με άλλες επίσης απαλλασσόμενες από τον φόρο επιχειρήσεις (παραδείγματος χάρη, περισσότεροι ιατροί με κοινή εγκατάσταση χρησιμοποιούν από κοινού ιατρικό εξοπλισμό), το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ απαλλάσσει και αυτές τις παροχές της ενώσεως προς τα μέλη της. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο αποκλεισμός της εκπτώσεως δεν επηρεάζει συναφώς τον υπολογισμό της τιμής και το όφελος της φοροαπαλλαγής διατηρείται ακέραιο για τον τελικό καταναλωτή, ανεξαρτήτως του αν την παροχή παρέσχε στο σύνολό της μόνον μια απαλλασσόμενη από τον φόρο επιχείρηση ή η επιχείρηση αυτή από κοινού με άλλες απαλλασσόμενες από τον φόρο επιχειρήσεις.

4. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας πρέπει επομένως να διευκρινισθεί αν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου μετέφερε την απαλλαγή αυτή και ορισμένες άλλες κρίσιμες διατάξεις της νομοθεσίας της Ένωσης περί ΦΠΑ στην εσωτερική έννομη τάξη κατά τρόπο που αντιβαίνει σε μεγάλο βαθμό προς τους κανόνες του ανταγωνισμού, προκειμένου να ικανοποιήσει τα οικονομικά συμφέροντα των επιχειρήσεών του.

II – Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

5. Το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ περιγράφει τη λογική της φορολογήσεως της προστιθέμενης αξίας ως εξής:

«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.»

6. Βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, στον φόρο υπόκεινται «οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή». Τούτο ισχύει, κατά το στοιχείο α' της εν λόγω διατάξεως, και για τις «παραδόσεις αγαθών».

7. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι τα κράτη μέλη πρέπει να απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις από τον ΦΠΑ:

«τις 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 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 είσπραξη του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των κοινών δαπανών που έχουν αναληφθεί, υπό τον όρον ότι η απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού».

8. Σχετικά με την έκπτωση του ΦΠΑ ο οποίος επιβαρύνει το κόστος των στοιχείων που συνθέτουν την τιμή μιας πράξεως (έκπτωση του φόρου επί των εισροών), το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«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. Όσον αφορά τη διαδικασία της εκπτώσεως, το άρθρο 178 της οδηγίας περί ΦΠΑ [4] προβλέπει τα εξής:

«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 άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240,

[…]».

10. Τέλος, η οδηγία περί ΦΠΑ περιέχει και ειδικότερες διατάξεις σε σχέση με τις παραγγελιοδοχικές εργασίες που έχουν ορισμένη σημασία στην παρούσα διαδικασία. Πρόκειται, αφενός, για το άρθρο 14, παράγραφος 2, το οποίο ορίζει τα ακόλουθα ως προς την παράδοση αγαθών:

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

[…]

γ) η μεταβίβαση αγαθού, η οποία πραγματοποιείται με βάση σύμβαση εντολής προς αγορά ή πώληση.»

11. Αφετέρου, όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών, το άρθρο 28 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει 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.»

4 — Όπως ίσχυε πριν τροποποιηθεί με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της **13ης Ιουλίου 2010, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τους κανόνες τιμολόγησης** (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1), η οποία εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2013, βάσει του άρθρου της 2, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, και για τον λόγο αυτόν δεν είναι κρίσιμη για την προκειμένη υπόθεση.

12. Όλες οι ουσιώδεις διατάξεις περιέχονταν και στην έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [5] (στο εξής: έκτη οδηγία), η οποία κωδικοποιήθηκε εκ νέου με την οδηγία περί ΦΠΑ. Για τον λόγο αυτόν, στην παρούσα διαδικασία πρέπει να ληφθεί υπόψη και η σχετική νομολογία του Δικαστηρίου επί της έκτης οδηγίας.

Το λουξεμβουργιανό δίκαιο

13. Το άρθρο 44, παράγραφος 1, στοιχείο γ, του λουξεμβουργιανού νόμου της 12ης Φεβρουαρίου 1979 περί ΦΠΑ (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) προβλέπει φοροαπαλλαγή μεταφέροντας επακριβώς το γαλλικό κείμενο του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

14. Προκειμένου να διευκρινισθούν ζητήματα εφαρμογής της εν λόγω φοροαπαλλαγής εκδόθηκε το διάταγμα 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 (στο εξής: λουξεμβουργιανό διάταγμα).

15. Κατά το άρθρο 1 του λουξεμβουργιανού διατάγματος, μια ανεξάρτητη ένωση προσώπων, κατά την έννοια του άρθρου 44, παράγραφος 1, στοιχείο γ, του νόμου περί ΦΠΑ, πρέπει είτε να έχει δική της νομική προσωπικότητα (στοιχείο a) είτε να ενεργεί στο όνομα της έναντι των μελών της και έναντι τρίτων (στοιχείο b). Με διάταγμα του Μεγάλου Δούκα της 7ης Αυγούστου 2012, προστέθηκε και δεύτερη παράγραφος στην ανωτέρω διάταξη. Αυτή προβλέπει ότι το διάταγμα δεν ισχύει για ανεξάρτητες ενώσεις οι οποίες παρέχουν σε ένα ή περισσότερα μέλη τους υπηρεσίες που σκοπούν κυρίως στην πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

16. Το άρθρο 2 του λουξεμβουργιανού διατάγματος καθορίζει τις προϋποθέσεις για τη φοροαπαλλαγή του άρθρου 44, παράγραφος 1, στοιχείο γ, του νόμου περί ΦΠΑ. Το στοιχείο a, πρώτο εδάφιο, προβλέπει ότι η δραστηριότητα της ενώσεως πρέπει να συνίσταται αποκλειστικώς στην παροχή των άμεσα αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητας των μελών. Επίσης, ορίζει ότι είτε η δραστηριότητα των μελών πρέπει να απαλλάσσεται του φόρου είτε τα μέλη να μην έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Ωστόσο, με βάση το στοιχείο a, δεύτερο εδάφιο, την προϋπόθεση αυτή πληρούν, επίσης, πρόσωπα που πραγματοποιούν και φορολογητέες πράξεις στο πλαίσιο της απαλλασσόμενης ή μη υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς τους, εφόσον οι πράξεις αυτές δεν υπερβαίνουν το 30 % του συνολικού κύκλου εργασιών τους. Το άρθρο 3 του λουξεμβουργιανού διατάγματος ρυθμίζει περαιτέρω λεπτομέρειες σε σχέση με το εν λόγω όριο του κύκλου εργασιών, προβλέποντας ότι αυτό δύναται να αυξηθεί έως και κατά 50 % υπό ορισμένες συνθήκες.

17. Επιπλέον, το άρθρο 4 του λουξεμβουργιανού διατάγματος επιτρέπει στα πρόσωπα αυτά να εκπίπτουν τον φόρο επί των εισροών σε σχέση προς τον ΦΠΑ που έχει χρεωθεί *στην ένωση* για παροχές τις οποίες αυτή έλαβε. Τούτη η μεταβίβαση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών σκοπεί στην εξασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας, όπως προκύπτει από τη διοικητική εγκύκλιο αριθ. 707 της 29ης Ιανουαρίου 2004 (στο εξής: λουξεμβουργιανή εγκύκλιος), η οποία ορίζει ιδίως τα έγγραφα που πρέπει να προσκομίζουν τα μέλη για τον σκοπό αυτόν.

18. Τέλος, ένα έγγραφο της 18ης Δεκεμβρίου 2008 που έχει καταρτιστεί από την ομάδα εργασίας για τον ΦΠΑ, η οποία λειτουργεί στο πλαίσιο της Comité d'Observation des Marchés (CObMa [Επιτροπή Παρατήρησης των Αγορών), σε συνεργασία, όπως αναφέρει, με την Administration de l'Enregistrement et des Domaines (φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου), αφορά επίσης τη φοροαπαλλαγή για τις ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων (στο εξής: έγγραφο της CObMa). Το έγγραφο αυτό εξετάζει μεταξύ

5 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

άλλων το ζήτημα του προσώπου που πρέπει να αναγράφεται σε τιμολόγιο που έχει εκδοθεί από τρίτον για κοινές δαπάνες όταν η ένωση δεν έχει δική της νομική προσωπικότητα. Στη συνάφεια αυτή, διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που μέλος λαμβάνει επ' ονόματί του παροχές τρίτου για λογαριασμό της ενώσεως, η επιβάρυνση της ενώσεως με αυτές τις κοινές δαπάνες πραγματοποιείται εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ.

III – Το ιστορικό της διαφοράς

19. Με επιστολή της 7ης Απριλίου 2011, η Επιτροπή γνωστοποίησε στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ότι έχει αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα προς το δίκαιο της Ένωσης ορισμένων λουξεμβουργιανών διατάξεων οι οποίες μεταφέρουν στην εσωτερική έννομη τάξη τη φοροαπαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

20. Στην αιτιολογημένη γνώμη της 27ης Ιανουαρίου 2012, η Επιτροπή, διατηρώντας τις αμφιβολίες της, ζήτησε από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου να προβεί στις αναγκαίες ενέργειες, εντός δύο μηνών, προκειμένου να προσαρμόσει τις νομοθετικές και κανονιστικές του διατάξεις στις επιταγές του δικαίου της Ένωσης.

21. Πρώτον, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν έλαβε υπόψη δεόντως το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθόσον η λουξεμβουργιανή φοροαπαλλαγή ισχύει και σε περιπτώσεις στις οποίες η ένωση παρέχει υπηρεσίες που *δεν* συνδέονται άμεσα με την άσκηση της απαλλασσόμενης ή μη υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητας ενός μέλους. Δεύτερον, αντιβαίνει στο άρθρο 168, στοιχείο α′, και στο άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ η παροχή δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών στα μέλη της ενώσεως όσον αφορά τις εισροές που δεν λαμβάνονται από τα μέλη, αλλά από την ένωση και χρεώνονται σε αυτήν. Τρίτον, με βάση το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, και το άρθρο 28 της οδηγίας περί ΦΠΑ η περίπτωση μέλους που λαμβάνει παροχή για λογαριασμό της ενώσεως συνίσταται σε δύο διαδοχικές παροχές και δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι απαλλάσσεται του ΦΠΑ.

IV – Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

22. Καθώς το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν συμμορφώθηκε προς την απαίτηση της Επιτροπής εντός της ταχθείσας προθεσμίας, η Επιτροπή άσκησε προσφυγή ενώπιον του Δικαστηρίου, στις 8 Ιουνίου 2015, δυνάμει του άρθρου 258, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και ζητεί από το Δικαστήριο:

— να διαπιστώσει ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, διαμορφώνοντας το καθεστώς του ΦΠΑ για τις ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων με το άρθρο 44, παράγραφος 1, στοιχείο γ, του νόμου περί ΦΠΑ, με τα άρθρα 1 έως 4 του λουξεμβουργιανού διατάγματος, με τη λουξεμβουργιανή διοικητική εγκύκλιο, στον βαθμό που αφορά τα άρθρα 1 έως 4 του λουξεμβουργιανού διατάγματος, καθώς και με το έγγραφο της CObMa, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία περί ΦΠΑ, και ειδικότερα από το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, και το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, καθώς και από το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, το άρθρο 168, στοιχείο α′, το άρθρο 178, στοιχείο α′, καθώς και το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, και το άρθρο 28 της οδηγίας αυτής,

— να καταδικάσει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου στα δικαστικά έξοδα.

23. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ζητεί από το Δικαστήριο:

— να απορρίψει την προσφυγή της Επιτροπής εν μέρει ως απαράδεκτη και κατά τα λοιπά ως αβάσιμη, επικουρικώς δε να την απορρίψει στο σύνολό της ως αβάσιμη,

— να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

24. Οι αντίδικοι κατέθεσαν αρχικώς γραπτές παρατηρήσεις και συμμετείχαν επίσης στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 30ής Ιουνίου 2016.

V – Εκτίμηση

Α – *Επί του πρώτου λόγου προσφυγής: η χρήση των παρεχόμενων υπηρεσιών από τα μέλη της ενώσεως*

25. Με τον πρώτο λόγο προσφυγής, η Επιτροπή προβάλλει παράβαση του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

26. Βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, όλες οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο υπόκεινται, κατ' αρχήν, στον ΦΠΑ. Ασφαλώς, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει απαλλαγή για υπηρεσίες που παρέχουν ανεξάρτητες ενώσεις στα μέλη τους. Ωστόσο, η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται μόνον όταν οι παρεχόμενες υπηρεσίες είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση δραστηριότητας των μελών η οποία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο είτε δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

27. Κατά την εκτίμηση της Επιτροπής, όμως, δυνάμει του άρθρου 2, στοιχείο a, καθώς και του άρθρου 3 του λουξεμβουργιανού διατάγματος, η απαλλαγή που θεσπίζει το άρθρο 44, παράγραφος 1, στοιχείο γ, του νόμου περί ΦΠΑ εφαρμόζεται ακόμη και όταν οι υπηρεσίες που παρέχει η ένωση χρησιμοποιούνται για τη *φορολογούμενη* δραστηριότητα ενός μέλους, μόνο στον βαθμό που ο κύκλος εργασιών της φορολογούμενης δραστηριότητας δεν υπερβαίνει το 30 % ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, το 45 % του συνολικού κύκλου εργασιών.

1. Το παραδεκτό του πρώτου λόγου προσφυγής

28. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει ότι ο πρώτος λόγος προσφυγής είναι απαράδεκτος.

29. Κατ' αρχάς προβάλλει την άποψη ότι με τον πρώτο λόγο προσφυγής η Επιτροπή διεύρυνε το αντικείμενο της διαδικασίας σε σύγκριση με την αιτιολογημένη γνώμη. Συγκεκριμένα, ενώ στην αιτιολογημένη γνώμη επικρινόταν μόνον η απαλλαγή από τον φόρο και των παρεχόμενων υπηρεσιών της ενώσεως που εξυπηρετούν πρωτίστως ή αποκλειστικώς την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων των μελών, η προσφυγή δεν περιορίζεται σε αυτήν την αιτίαση. Η Επιτροπή βάλλει πλέον εν γένει κατά της δυνατότητας φοροαπαλλαγής για υπηρεσίες που παρέχει η ένωση σε σχέση με φορολογούμενες πράξεις ενός μέλους.

30. Κατά πάγια νομολογία, το αντικείμενο της προσφυγής που ασκείται δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ οριοθετείται από την αιτιολογημένη γνώμη της Επιτροπής, οπότε η προσφυγή πρέπει να στηρίζεται στις ίδιες με την αιτιολογημένη αυτή γνώμη αιτιάσεις και στους ίδιους λόγους[6]. Εντούτοις, η Επιτροπή μπορεί να διευκρινίζει με την προσφυγή της τις αρχικές αιτιάσεις της, υπό την προϋπόθεση ότι δεν διευρύνει το αντικείμενο της διαφοράς[7].

6 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1982, Επιτροπή κατά Δανίας (211/81, EU:C:1982:437, σκέψη 14), της 26ης Απριλίου 2005, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-494/01, EU:C:2005:250, σκέψη 35), και της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 19).

7 — Αποφάσεις της 11ης Σεπτεμβρίου 2001, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-67/99, EU:C:2001:432, σκέψη 23), της 19ης Δεκεμβρίου 2013, Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-281/11, EU:C:2013:855, σκέψη 88), και της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 19).

31. Από την αιτιολογημένη γνώμη της Επιτροπής προκύπτει σαφώς η εκτίμησή της ότι στο λουξεμβουργιανό δίκαιο δεν τηρείται δεόντως η προϋπόθεση του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, βάσει της οποίας η ένωση πρέπει να παρέχει τις άμεσα αναγκαίες υπηρεσίες για δραστηριότητα μέλους που είναι απαλλασσόμενη του φόρου ή για την οποία το μέλος δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο [8]. Στον βαθμό που η Επιτροπή επισημαίνει ρητώς στην προσφυγή της, ως προς αυτό το αντικείμενο της δίκης, ότι υφίσταται παράβαση λόγω των λουξεμβουργιανών διατάξεων σε κάθε περίπτωση στην οποία οι παρεχόμενες υπηρεσίες εξυπηρετούν την πραγματοποίηση φορολογούμενης πράξεως ενός μέλους, διευκρινίζει απλώς κατά τρόπο επιτρεπτό την ήδη προβληθείσα αιτίασή της.

32. Επιπλέον, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει ότι, κατά το στάδιο πριν από την άσκηση της προσφυγής, η Επιτροπή παραβίασε την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας την οποία επιβάλλει το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ. Πιο συγκεκριμένα, το Μεγάλο Δουκάτο ενημέρωσε την Επιτροπή –μετά την εκπνοή της προθεσμίας που είχε ορίσει η Επιτροπή στην αιτιολογημένη γνώμη– σχετικά με τη συμπλήρωση του άρθρου 1 του λουξεμβουργιανού διατάγματος [9] ως αντίδραση στην πρώτη αιτίαση που περιείχε η αιτιολογημένη γνώμη. Ωστόσο, η Επιτροπή δεν προέβαλε καμία επιφύλαξη επί της τροποποιήσεις αυτής κατά τη διάρκεια των 18 μηνών που μεσολάβησαν μέχρι να ανακοινώσει την άσκηση προσφυγής.

33. Κατά πάγια νομολογία, στην Επιτροπή απόκειται, κατ' αρχήν, να επιλέξει το χρονικό σημείο κατά το οποίο θα ασκήσει την προσφυγή λόγω παραβάσεως [10]. Εν προκειμένω, δεν διαπιστώνεται κάποια εξαιρετική περίσταση στο πλαίσιο της οποίας η Επιτροπή μπορεί να προσέβαλε με τη συμπεριφορά της τα δικαιώματα άμυνας του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου κατά το στάδιο πριν από την άσκηση της προσφυγής. Ειδικότερα, πριν από την άσκηση της προσφυγής, η Επιτροπή δεν υποχρεούται να αξιολογήσει την καταλληλότητα των διορθωτικών μέτρων που έλαβε το οικείο κράτος μέλος μετά την εκπνοή της προθεσμίας που είχε ορισθεί με την αιτιολογημένη γνώμη. Πράγματι, μόνον το νομικό καθεστώς που ίσχυε στο κράτος μέλος κατά τον χρόνο λήξεως της εν λόγω προθεσμίας έχει καθοριστική σημασία για την ύπαρξη της παραβάσεως [11] και, επομένως, για το βάσιμο της αγωγής.

34. Κατά συνέπεια, ο πρώτος λόγος προσφυγής είναι παραδεκτός.

2. Το βάσιμο του πρώτου λόγου προσφυγής

35. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει επικουρικώς ότι ο πρώτος λόγος προσφυγής είναι και ουσία αβάσιμος.

36. Πιο συγκεκριμένα, η φοροαπαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ εφαρμόζεται σε ενώσεις των οποίων τα μέλη ασκούν φορολογούμενη δραστηριότητα παράλληλα με τις λοιπές δραστηριότητές τους που είναι απαλλασσόμενες ή εξαιρούμενες από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Εντούτοις, οι υπηρεσίες που παρέχει μια ένωση αφορούν, ως εκ της φύσεώς τους, γενικά έξοδα ενός μέλους τα οποία δεν θα μπορούσαν να

8 — Βλ. σημεία 20 και 21, καθώς και σημεία 68 και 69 της αιτιολογημένης γνώμης.

9 — Βλ. σημείο 15 των παρουσών προτάσεων.

10 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1968, Επιτροπή κατά Ιταλίας (7/68, EU:C:1968:51, σ. 642), της 1ης Ιουνίου 1994, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-317/92, EU:C:1994:212, σκέψη 4), και της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 14).

11 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 1996, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-61/94, EU:C:1996:313, σκέψη 42), της 26ης Απριλίου 2005, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-494/01, EU:C:2005:250, σκέψη 29), και της 26ης Μαΐου 2016, Επιτροπή κατά Ελλάδας (C-244/15, EU:C:2016:359, σκέψη 47).

αντιστοιχιστούν σε συγκεκριμένη δραστηριότητά του. Υπό το πρίσμα τούτο, εάν απαλλάσσονταν μόνον οι υπηρεσίες που συνδέονταν αποκλειστικώς με δραστηριότητες απαλλασσόμενες ή εξαιρούμενες από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, η φοροαπαλλαγή δεν θα είχε στην πράξη κανένα πεδίο εφαρμογής.

37. Στον βαθμό που το Μεγάλο Δουκάτο επικαλείται επίσης την προσθήκη δεύτερης παραγράφου στο άρθρο 1 του λουξεμβουργιανού διατάγματος[12], οι επισημάνσεις του δεν έχουν σημασία για την προκειμένη προσφυγή. Καθοριστικό για την κρίση της προσφυγής είναι το νομικό καθεστώς του Λουξεμβούργο κατά το τέλος Μαρτίου 2012, δηλαδή όταν έληξε η ταχθείσα με την αιτιολογημένη γνώμη προθεσμία[13]. Η ανωτέρω διάταξη όμως θεσπίσθηκε σε μεταγενέστερο χρόνο, ήτοι στις 7 Αυγούστου 2012.

38. Περαιτέρω, για την εκτίμηση του πρώτου λόγου προσφυγής πρέπει να διακριθούν δύο διαφορετικές προϋποθέσεις του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ που προκύπτουν σαφώς από το γράμμα της εν λόγω διατάξεως.

39. Πρώτον, η απαλλαγή αυτή προϋποθέτει ότι τα μέλη της ενώσεως ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.

40. Δεύτερον, κάθε παρεχόμενη υπηρεσία δύναται να απαλλαγεί από τον φόρο μόνον αν είναι άμεσα αναγκαία για την άσκηση της απαλλασσόμενης δραστηριότητας ή της δραστηριότητας του μέλους για την οποία το πρόσωπο αυτό δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Δηλαδή, ακόμη και αν μέλος ενώσεως ασκεί παράλληλα με απαλλασσόμενη δραστηριότητα και μια φορολογούμενη δραστηριότητα, οι υπηρεσίες που παρέχει η ένωση προς το μέλος μπορούν μεν να τύχουν απαλλαγής. Τούτο, όμως, προϋποθέτει οι παρεχόμενες υπηρεσίες να είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της απαλλασσόμενης όχι όμως και της φορολογούμενης δραστηριότητάς του.

41. Όσον αφορά αυτήν τη δεύτερη επιπρόσθετη προϋπόθεση, δεν συντρέχει κανένας λόγος παρεκκλίσεως από το σαφές γράμμα της διατάξεως κατά την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Άλλωστε, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ήδη ως προς το νόημα της εν λόγω διατάξεως ότι, υπό το πρίσμα της επιβαλλόμενης στενής ερμηνείας των φοροαπαλλαγών στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, μια ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ καθ' υπέρβαση της ακριβούς διατυπώσεώς του είναι ασυμβίβαστη προς τον σκοπό της διατάξεως αυτής[14].

42. Βεβαίως, η στενή ερμηνεία των φοροαπαλλαγών δεν μπορεί να αναιρεί εν τέλει την αποτελεσματικότητά τους και να καθιστά πρακτικά αδύνατη την εφαρμογή τους[15]. Στην προκειμένη περίπτωση, πάντως, δεν τίθεται τέτοιο θέμα. Αντιθέτως προς τον ισχυρισμό του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, οι υπηρεσίες που παρέχει μια ένωση στα μέλη της δεν αντιστοιχούν κατ' ανάγκη στα γενικά έξοδά τους και, επομένως, στο σύνολο των δραστηριοτήτων τους. Τούτο συμβαίνει μόνον όταν η ένωση αναλαμβάνει καθήκοντα που εμπίπτουν στο πλαίσιο της γενικής διοικητικής δραστηριότητας ενός μέλους, όπως για παράδειγμα η τήρηση λογιστικών βιβλίων. Ένα μέλος όμως μπορεί να αναθέσει στην ένωση και την εκτέλεση άλλων καθηκόντων, όπως παραδείγματος χάρη τον χειρισμό ενός μεγάλου ιατρικού μηχανήματος, που έχουν άμεση σχέση μόνο με την απαλλασσόμενη δραστηριότητά του.

12 — Βλ. σημείο 15 των παρουσών προτάσεων.

13 — Βλ. σημείο 33 των παρουσών προτάσεων.

14 — Απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, σκέψεις 13 και 14), σχετικά με το άρθρο 13, τμήμα Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας.

15 — Αποφάσεις της 20ής Νοεμβρίου 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, σκέψη 62), και της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, σκέψη 30), αμφότερες σε σχέση με το άρθρο 13, τμήμα Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας· βλ. επίσης, όσον αφορά άλλες φοροαπαλλαγές, αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, σκέψη 16), και της 9ης Δεκεμβρίου 2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, σκέψη 68).

43. Δεδομένου ότι το άρθρο 2, στοιχείο a, του λουξεμβουργιανού διατάγματος προβλέπει απαλλαγή ακόμη και όταν η παρεχόμενη υπηρεσία δεν είναι άμεσα αναγκαία για την απαλλασσόμενη ή τη μη υποκείμενη στον φόρο δραστηριότητα ενός μέλους, αντιβαίνει στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, και στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

44. Συνεπώς, ο πρώτος λόγος προσφυγής της Επιτροπής πρέπει να γίνει δεκτός.

Επί του δεύτερου λόγου προσφυγής: η έκπτωση του φόρου επί των εισροών για τα μέλη της ενώσεως

45. Με τον δεύτερο λόγο της προσφυγής της, η Επιτροπή προβάλλει παράβαση του άρθρου 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του άρθρου 168, στοιχείο α′, και του άρθρου 178, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

46. Κατά το άρθρο 4 του λουξεμβουργιανού διατάγματος, τα μέλη της ενώσεως που ασκούν δραστηριότητα υποκείμενη στον φόρο έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών οι οποίες δεν έχουν ληφθεί από το μέλος, αλλά από την ένωση για την άσκηση της δραστηριότητάς του. Συναφώς όμως, με βάση τις διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ και τη νομολογία του Δικαστηρίου, δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών έχει μόνον η ένωση και η μεταβίβαση του εν λόγω δικαιώματος στα μέλη της ενώσεως αποκλείεται. Επιπλέον, η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών, σύμφωνα με το άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, προϋποθέτει την κατοχή τιμολογίου που έχει εκδοθεί επ' ονόματι του ιδίου [του ασκούντος το δικαίωμα εκπτώσεως] και όχι επ' ονόματι άλλου προσώπου –όπως εν προκειμένω της ενώσεως.

47. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου επικαλείται προς άμυνά του το γράμμα της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Τούτο ορίζει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιεί η ένωση δεν είναι δικές της, αλλά συνιστούν «κοινές δαπάνες» των μελών. Ωστόσο, κατά την απόφαση PPG Holdings[16] το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών εξαρτάται εν τέλει από το ποιος αναλαμβάνει τις σχετικές δαπάνες· εν προκειμένω, αυτές βαρύνουν τα μέλη. Επίσης, εάν τα μέλη στερούνταν του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών, θα παραβιαζόταν η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, διότι καθ' εαυτή η ένωση δεν δύναται να ασκήσει τέτοιο δικαίωμα.

48. Επιπλέον, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου προβαίνει σε σύγκριση με τη συνιδιοκτησία σε κτήρια. Στην περίπτωση αυτή, οι μεμονωμένοι συγκύριοι έχουν επίσης δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών οι οποίες έχουν ληφθεί από τη συνιδιοκτησία.

49. Η άμυνα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου στηρίζεται, προφανώς, στην εκτίμηση ότι μια ένωση δεν υπόκειται αυτοτελώς στον φόρο, αλλά είναι «διαφανής». Δηλαδή, από απόψεως ΦΠΑ, οι εισροές λαμβάνονται άμεσα από τα μέλη. Εντούτοις, μια ένωση κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ –μόνον τέτοια ένωση αφορά, άλλωστε, η προσβαλλόμενη ρύθμιση περί εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών– πρέπει να είναι υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

50. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ήδη κατ' ουσίαν ως προς το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ ότι μια ερμηνεία καθ' υπέρβαση της ακριβούς διατυπώσεως της διατάξεως αυτής είναι ασυμβίβαστη προς τον σκοπό της[17]. Από την εν λόγω διατύπωση όμως προκύπτει ότι οι παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούνται από την «ανεξάρτητη» ένωση καθ' εαυτή και, για τον λόγο τούτο, η ένωση πρέπει να διακρίνεται από τα μέλη της όσον αφορά το καθεστώς του ΦΠΑ. Εφόσον, λοιπόν, η φοροαπαλλαγή εφαρμόζεται μόνο σε παροχές υπηρεσιών που

16 — Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526).

17 — Απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, σκέψεις 13 και 14), σχετικά με το άρθρο 13, τμήμα Α, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της έκτης οδηγίας.

πραγματοποιούνται από την ίδια την ένωση, αυτή πρέπει να αποτελεί υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ειδάλλως, βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, καμία φορολογητέα παροχή υπηρεσιών της ενώσεως δεν θα μπορούσε να τύχει απαλλαγής. Συγκεκριμένα, το εν λόγω άρθρο ορίζει ως φορολογητέες μόνον τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται «από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

51. Τυχόν διαφορετική προσέγγιση θα είχε ως αποτέλεσμα η φοροαπαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ να καλύπτει και υπηρεσίες που παρέχουν μεταξύ τους τα μέλη μιας –στην περίπτωση αυτή μη ανεξάρτητης από απόψεως ΦΠΑ– ενώσεως. Αυτό όμως θα διεύρυνε σημαντικά το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής και, ανάλογα με τον ορισμό μιας ενώσεως, θα απήλλασσε από τον φόρο, για παράδειγμα, ακόμη και την παροχή υπηρεσιών μεταξύ εταιριών ενός ομίλου. Τούτο θα ήταν, ασφαλώς, σύμφωνο προς τον σκοπό του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ ο οποίος, κατά τη νομολογία, συνίσταται στην αποτροπή του ενδεχομένου «ο παρέχων ορισμένες υπηρεσίες να υποβληθεί στον εν λόγω φόρο ενώ οδηγήθηκε να συνεργαστεί με άλλους επαγγελματίες σε μια κοινή οργάνωση η οποία έχει αναλάβει αναγκαίες δραστηριότητες για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών» [18]. Ωστόσο, τέτοιου είδους ερμηνεία δεν θα αντέβαινε μόνο στο γράμμα της φοροαπαλλαγής, όπως επισημάνθηκε ανωτέρω, αλλά και στο άρθρο 11 της οδηγίας περί ΦΠΑ, που προβλέπει για τους ομίλους χωριστό καθεστώς το οποίο διέπεται από άλλους όρους, καθώς και στη γενική αρχή της στενής ερμηνείας των απαλλαγών από τον ΦΠΑ [19] η οποία έχει παγιωθεί, εν τω μεταξύ, στη νομολογία.

52. Εν τέλει, λοιπόν, οι ανεξάρτητες ενώσεις κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι οποίες έχουν, καθ' εαυτές, την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, πρέπει να διακρίνονται από την απλή κοινή δράση περισσότερων προσώπων η ένωση των οποίων δεν υπόκειται αυτοτελώς στον φόρο. Τούτο ισχύει ενδεχομένως και ως προς τη συνιδιοκτησία που ανέφερε ως συγκριτικό παράδειγμα το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου. Η περίπτωση αυτή, δηλαδή, θα έπρεπε να θεωρηθεί απλώς ως κοινή δράση των μελών [20].

53. Ωστόσο, εάν η ένωση, την οποία αφορά η προσβαλλόμενη ρύθμιση, υπόκειται αυτοτελώς στον φόρο έναντι των μελών της, μπορεί να έχει και αυτοτελές δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών της. Εξάλλου, το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως μόνο για τα «αγαθά που *του* παραδόθηκαν […] και για τις υπηρεσίες που *του* παραδόθηκαν» [21].

54. Ασφαλώς, –όπως προκύπτει ιδίως από την απόφαση PPG Holdings στην οποία παραπέμπει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου– η λήψη τέτοιων εισρεουσών παροχών μπορεί να συνίσταται στο ότι υποκείμενος στον φόρο λαμβάνει παροχές από τις οποίες επωφελείται και τρίτος [22]. Από αυτό όμως δεν απορρέει σε καμία περίπτωση δικαίωμα εκπτώσεως για εκείνον ο οποίος ουδόλως ζήτησε τις εν λόγω παροχές και, ως εκ τούτου, αυτές δεν του παρασχέθηκαν κατά την έννοια του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

18 — Απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, σκέψη 37).

19 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, σκέψη 19), της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, σκέψη 25), και της 2ας Ιουλίου 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, σκέψη 18).

20 — Βλ., σχετικά, απόφαση της 21ης Απριλίου 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, σκέψεις 54 έως 56)· βλ., επίσης, όσον αφορά τη σχέση εταιρίας και εταίρων από απόψεως ΦΠΑ με βάση την ιδιότητα υποκειμένου στον φόρο, αποφάσεις της 27ης Ιανουαρίου 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), και της 18ης Οκτωβρίου 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

21 — Η υπογράμμιση δική μου.

22 — Βλ. απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, σκέψεις 19 έως 29).

55. Τέλος, η προσβαλλόμενη ρύθμιση του άρθρου 4 του λουξεμβουργιανού διατάγματος δεν είναι αναγκαία ούτε για την εξασφάλιση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Πράγματι, η αρχή αυτή, υπό την ειδικότερη έκφανση της ουδετερότητας ως προς τη φορολογική επιβάρυνση[23], εξασφαλίζει μόνον ότι υποκείμενοι στον φόρο των οποίων η δραστηριότητα υπόκειται στον ΦΠΑ, απαλλάσσονται πλήρως από τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ στο πλαίσιο της οικονομικής τους δραστηριότητας[24]. Κατά συνέπεια, η ένωση δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως στον βαθμό που παρέχει στα μέλη της απαλλασσόμενες υπηρεσίες βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Αντιθέτως, όταν η ένωση παρέχει υπηρεσίες για τη φορολογούμενη δραστηριότητα των μελών της, αυτές δεν απαλλάσσονται του φόρου δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ[25]. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, λοιπόν, η ένωση δικαιούται εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών της, σύμφωνα με το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως ακριβώς και τα μέλη της σε σχέση με τις παρεχόμενες υπηρεσίες της ενώσεως.

56. Πέραν της παραβάσεως του άρθρου 168, στοιχείο α′, η οποία πρέπει να διαπιστωθεί βάσει των ανωτέρω, το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ που παραθέτει επίσης η Επιτροπή, δεν έχει καμία αυτοτελή σημασία, καθόσον συνιστά απλώς διάταξη προγραμματικού χαρακτήρα.

57. Επίσης, δεν υφίσταται πρόσθετη παράβαση του άρθρου 178, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ εκ μέρους του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου.

58. Κατά το άρθρο 178, στοιχείο α′, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει μεν, προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών δυνάμει του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, να κατέχει τιμολόγιο το οποίο να έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και 238, 239 και 240. Εντούτοις, από τα άρθρα αυτά δεν προκύπτει ότι το τιμολόγιο πρέπει να έχει εκδοθεί, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, επ' ονόματι του υποκειμένου στον φόρο που ζητεί από τις φορολογικές αρχές την έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Το άρθρο 226, σημείο 5, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει μόνον ότι στο τιμολόγιο απαιτείται να αναγράφεται το όνομα του λήπτη της παροχής.

59. Το λουξεμβουργιανό δίκαιο δεν παρεκκλίνει από την απαίτηση αυτή παρέχοντας στα μέλη μιας ενώσεως δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών το οποίο δεν τους αναγνωρίζει το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Με άλλα λόγια, η αναγραφή της εκάστοτε ενώσεως στο τιμολόγιο ως λήπτριας της παροχής δεν είναι εσφαλμένη, αλλά ορθή και μάλιστα τεκμηριώνει ότι δεν υφίσταται δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών για το εκάστοτε μέλος της ενώσεως, διότι αυτό δεν είναι λήπτης της παροχής. Αντιθέτως, εάν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου επέβαλλε να αναγράφεται στο τιμολόγιο το εκάστοτε μέλος, μολονότι δεν θα ήταν ο αληθινός λήπτης της παροχής, τούτο θα συνιστούσε παράβαση του άρθρου 226, σημείο 5, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

60. Συνεπώς, ο δεύτερος λόγος προσφυγής είναι βάσιμος μόνον κατά το μέρος που αφορά την παράβαση του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

Επί του τρίτου λόγου προσφυγής: ουδεμία φορολόγηση των παροχών των μελών προς την ένωση

61. Τέλος, με τον τρίτο λόγο προσφυγής, η Επιτροπή προβάλλει παράβαση του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, και του άρθρου 28 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

23 — Βλ., σχετικά με τις διαφορετικές έννοιες της αρχής αυτής, απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψεις 46 έως 48), καθώς και, συμπληρωματικώς, αποφάσεις της 17ης Μαΐου 2001, Fischer και Brandenstein (C-322/99 και C-323/99, EU:C:2001:280, σκέψη 76), και της 2ας Ιουλίου 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, σκέψη 40).

24 — Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, σκέψη 19), της 15ης Νοεμβρίου 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 47), και της 28ης Ιουλίου 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, σκέψη 29).

25 — Βλ. σημεία 40 έως 42 των παρουσών προτάσεων.

62. Βάσει των διατάξεων αυτών, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος ως ενδιάμεσος προβαίνει επ' ονόματί του για λογαριασμό άλλου σε παροχές προς τρίτον ή λαμβάνει παροχές από αυτόν, τότε λογίζεται ότι πραγματοποιούνται δύο πανομοιότυπες, διαδοχικές παροχές που υπόκεινται στον ΦΠΑ, αφενός μεν μεταξύ του παραγγελιοδότη και του υποκειμένου στον φόρο, αφετέρου δε μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και του τρίτου. Αντιθέτως, το έγγραφο της CObMa προβλέπει ότι, όταν ένα μέλος λαμβάνει παροχές επ' ονόματί του, πλην όμως για λογαριασμό της ενώσεως, η ανάληψη των σχετικών δαπανών από την ένωση δεν δημιουργεί καμία υποχρέωση ως προς τον ΦΠΑ.

1. Το παραδεκτό του τρίτου λόγου προσφυγής

63. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ζητεί να κριθεί απαράδεκτος και ο τρίτος λόγος προσφυγής.

64. Η ευθύνη για το έγγραφο της CObMa δεν μπορεί να καταλογισθεί στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου. Η CObMa είναι ένα άτυπο όργανο που έχει οργανωθεί με ιδιωτική πρωτοβουλία και δεν αναγνωρίζεται από το κράτος. Η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται ούτε από το γεγονός ότι ο ιστότοπος της φορολογικής αρχής του Λουξεμβούργου παραπέμπει στο έγγραφο της CObMa. Η παραπομπή αυτή, άλλωστε, περιέχεται στη στήλη «Επίκαιρα» που ενημερώνει, μεταξύ άλλων, για δημοσιογραφικά άρθρα.

65. Η Επιτροπή αντιτείνει ότι η φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου έχει συμμετάσχει στη σύνταξη του εγγράφου της CObMa, όπως προκύπτει από το κείμενό του. Επομένως, το περιεχόμενο του εγγράφου απηχεί τις νομικές θέσεις και την πρακτική της φορολογικής αρχής του Λουξεμβούργου.

66. Δεδομένου ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν αντέκρουσε την εκτίμηση της Επιτροπής ότι το προσβαλλόμενο περιεχόμενο του εγγράφου της CObMa απηχεί την πρακτική της φορολογικής αρχής του Λουξεμβούργου, παρέλκει η εξέταση του ζητήματος αν το έγγραφο καθαυτό πρέπει να αποδοθεί στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου. Και τούτο διότι είναι δυνατόν ένα κράτος μέλος να παραβιάσει το δίκαιο της Ένωσης όχι μόνο με τη θέσπιση κανόνων δικαίου, αλλά και με τη διοικητική πρακτική που εφαρμόζει.

67. Για τον ίδιο λόγο παρέλκει και η εξέταση σχετικά με το αν η ένσταση περί αδυναμίας καταλογισμού της ευθύνης για το έγγραφο –εάν γινόταν δεκτή– θα έθιγε το παραδεκτό ή το βάσιμο του τρίτου λόγου προσφυγής. Επομένως, ο τρίτος λόγος προσφυγής είναι οπωσδήποτε παραδεκτός.

2. Το βάσιμο του τρίτου λόγου προσφυγής

68. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου βάλλει κατά του βασίμου του τρίτου λόγου προσφυγής υποστηρίζοντας ότι η επιχειρηματολογία της Επιτροπής θα ευσταθούσε μόνον εάν η ένωση καθ' εαυτή και τα μέλη της δεν είχαν καμία εξάρτηση μεταξύ τους. Αυτό όμως δεν συμβαίνει σε ενώσεις χωρίς νομική προσωπικότητα οι οποίες στηρίζονται μόνο στις συμβατικές σχέσεις των μελών τους και το προσβαλλόμενο χωρίο του εγγράφου της CObMa –παρά την περί του αντιθέτου εκτίμηση της Επιτροπής– αφορά μόνον τέτοιες ενώσεις. Συγκεκριμένα, οι ενώσεις αυτού του είδους δρουν αποκλειστικώς μέσω των μελών τους που ασκούν τη διαχείριση και δεν αποτελούν κατ' ανάγκην χωριστό από αυτά υποκείμενο στον φόρο. Κατά παρόμοιο τρόπο έκρινε το Δικαστήριο και στην υπόθεση EDM[26].

26 — Απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

69. Η ανωτέρω επιχειρηματολογία του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της. Όπως επισημάνθηκε ήδη, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, στο οποίο και μόνον αναφέρεται το έγγραφο της CObMa, προϋποθέτει ακριβώς ότι η ένωση είναι υποκείμενη στον φόρο ανεξάρτητα από τα μέλη της[27].

70. Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ', ως παράδοση αγαθού θεωρείται, μεταξύ άλλων, η μεταβίβασή του η οποία πραγματοποιείται βάσει συμβάσεως εντολής προς αγορά. Δυνάμει του άρθρου 28 της οδηγίας περί ΦΠΑ, όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας επ' ονόματί του, πλην όμως για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, λογίζεται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες. Όπως έκρινε ήδη το Δικαστήριο σε σχέση με την εντολή προς πώληση στην απόφαση Henfling κ.λπ., το άρθρο 28 της οδηγίας περί ΦΠΑ δημιουργεί δύο πλασματικές παρεμφερείς παροχές υπηρεσιών οι οποίες λαμβάνουν χώρα διαδοχικά και δη από τον εντολέα στον ενδιάμεσο καθώς και από τον ενδιάμεσο στον πελάτη[28]. Το ίδιο ισχύει, αντιστρόφως, και για την εντολή προς αγορά την οποία αφορά το έγγραφο της CObMa.

71. Από τις εν λόγω διατάξεις, λοιπόν, προκύπτει ότι σε περίπτωση εντολής προς αγορά, δηλαδή όταν ανατίθεται σε αγοραστή να προμηθευθεί ένα αγαθό ή να λάβει μια υπηρεσία επ' ονόματί του, πλην όμως για λογαριασμό του εντολέα, πραγματοποιείται παράδοση του αγαθού ή περαιτέρω παροχή της υπηρεσίας από τον αγοραστή προς τον εντολέα η οποία υπόκειται στον ΦΠΑ. Δεν συμβιβάζεται με τη ρύθμιση αυτή το γεγονός ότι, σύμφωνα με το έγγραφο της CObMa, η φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου εξαιρεί από το καθεστώς του ΦΠΑ τη σχέση μεταξύ της ενώσεως και του μέλους. Στον βαθμό που η ένωση οφείλει να καταβάλει στο μέλος τη δαπάνη για την αγορά, υφίσταται συμφωνία παραγγελίας η οποία πρέπει να τύχει της μεταχειρίσεως που προβλέπουν το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ', και το άρθρο 28 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

72. Συνεπώς, η πρακτική της φορολογικής αρχής του Λουξεμβούργου η οποία είναι αντίστοιχη της ρυθμίσεως που περιλαμβάνεται στο έγγραφο της CObMa, κατά της οποίας βάλλει η Επιτροπή, αντιβαίνει στο άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ', και στο άρθρο 28 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Τούτο ισχύει ανεξαρτήτως του αν η ρύθμιση αυτή αφορά όλες τις ενώσεις ή –όπως υποστηρίζει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου– μόνον τις ενώσεις χωρίς νομική προσωπικότητα. Επομένως, η σχετική διαφωνία των αντιδίκων περί του εύρους του πεδίου εφαρμογής της λουξεμβουργιανής ρυθμίσεως δεν έχει σημασία για την κρίση της προκειμένης προσφυγής.

73. Κατά συνέπεια, ο τρίτος λόγος προσφυγής πρέπει να γίνει επίσης δεκτός.

Συμπέρασμα και έξοδα

74. Η προσφυγή, λοιπόν, πρέπει να γίνει εν όλω δεκτή ως προς τον πρώτο και τον τρίτο λόγο προσφυγής και εν μέρει δεκτή ως προς τον δεύτερο λόγο προσφυγής.

75. Η απόφαση επί των δικαστικών εξόδων πρέπει να ληφθεί με βάση το άρθρο 138, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας. Αυτό ορίζει ότι σε περίπτωση μερικής ήττας των διαδίκων έκαστος εξ αυτών φέρει, κατ' αρχήν, τα δικαστικά έξοδά του. Ωστόσο, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της προκειμένης υποθέσεως, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου πρέπει να καταδικαστεί στο σύνολο των δικαστικών εξόδων, δυνάμει του δεύτερου εδαφίου της ανωτέρω διατάξεως, διότι η μερική ήττα της Επιτροπής όσον αφορά την αιτίασή της περί επιπρόσθετης παραβάσεως του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ[29] δεν έχει ιδιαίτερη βαρύτητα.

27 — Βλ. σημεία 49 έως 52 των παρουσών προτάσεων.

28 — Απόφαση της 14ης Ιουλίου 2011, Henfling κ.λπ. (C-464/10, EU:C:2011:489, σκέψη 35).

29 — Βλ. σημεία 57 έως 59 των παρουσών προτάσεων.

VI – Πρόταση

76. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί επί της προσφυγής της Επιτροπής κατά του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου ως εξής:

1. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ διατάξεις οι οποίες απήλλασσαν από τον ΦΠΑ τις παροχές υπηρεσιών από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους ακόμη και όταν οι παρεχόμενες υπηρεσίες δεν ήσαν άμεσα αναγκαίες για την άσκηση απαλλασσόμενης του φόρου δραστηριότητας των μελών ή δραστηριότητας για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν είχαν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, και το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

2. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ διατάξεις οι οποίες επέτρεπαν σε μέλη κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας, να προβάλλουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών οι οποίες είχαν ληφθεί από την ένωση και όχι προσωπικά από τα μέλη, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

3. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, εφαρμόζοντας διοικητική πρακτική βάσει της οποίας, οσάκις μέλος κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο στ′, της οδηγίας αγοράζει αγαθά ή υπηρεσίες επ' ονόματί του και για λογαριασμό της ενώσεως, η ανάληψη της σχετικής δαπάνης από την ένωση εξαιρείται από το καθεστώς του ΦΠΑ, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, και το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

4. Κατά τα λοιπά, απορρίπτει την προσφυγή.

5. Καταδικάζει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου στα δικαστικά έξοδα.