JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
6 päivänä lokakuuta 2016 [1]

Asia C-274/15

Euroopan komissio
vastaan

Luxemburgin suurherttuakunta

Verolainsäädäntö — Arvonlisävero — Direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan f alakohta — Tiettyjen yhteenliittymien jäsenilleen suorittamien palvelujen vapauttaminen verosta — Sellaisten palvelujen suorittaminen, jotka ovat välittömästi tarpeellisia verosta vapautetulle tai veron soveltamisalaan kuulumattomalle toiminnalle — Yhteenliittymän jäsenten vähennysoikeus — Jäsenen toimiminen omissa nimissään yhteenliittymän lukuun

I Johdanto

1. Käsiteltävä Euroopan komission Luxemburgin suurherttuakuntaa vastaan nostama kanne kohdistuu erinäisiin Luxemburgin oikeuden arvonlisäverosäännöksiin, jotka liittyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY [2] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) [3] 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyyn verovapautukseen. Tämän verovapautuksen taustalla on unionin lainsäätäjän päätös evätä lähtökohtaisesti vähennysoikeus verosta vapautettuja palveluja tarjoavilta elinkeinonharjoittajilta, kuten sairaaloilta, lääkäreiltä tai kouluilta. Siten näiden elinkeinonharjoittajien myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamia liiketoimia ei veroteta, mutta niiden aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteuttamista liiketoimista kannetaan arvonlisävero. Tämä johtaa loppukuluttajalle toteutettavien suoritteiden ainoastaan osittaiseen vapauttamiseen verosta, koska vähennyskelvoton arvonlisävero otetaan huomioon hintaa laskettaessa ja se tulee näin välillisesti hankkijan maksettavaksi.

2. Näiden elinkeinonharjoittajien vähennysoikeuden puuttumisesta seuraa, että sellaisten (verollisten) suoritteenosien hankkiminen, joita voitaisiin toteuttaa myös itse, voi vaikuttaa kielteisesti hinnanmuodostukseen vähennyskelvottoman arvonlisäveron määrän osalta. Yleensä on näin ollen taloudellisesti kannattavaa suorittaa nämä palvelut itse eikä hankkia niitä verollisina palveluina toiselta elinkeinonharjoittajalta. Sovellettavassa arvonlisäverojärjestelmässä, jossa luodaan verovapautus ja

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — EUVL 2006, L 347, s. 1.

3 — Unionin tuomioistuin on käsitellyt tätä verovapautusta ja sen lukuisia edellytyksiä aiempina vuosikymmeninä yhteensä vain kolmesti (tuomio 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246; tuomio 20.11.2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621 ja tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing C-407/07, EU:C:2008:713). Unionin tuomioistuimessa on kuitenkin parhaillaan vireillä neljä sitä koskevaa asiaa. Käsiteltävän asian lisäksi niihin kuuluvat asiat C-326/15 (DNB Banka), C-605/15 (Aviva) ja C-616/15 (komissio v. Saksa).

evätään samanaikaisesti oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero, verottomia palveluja suorittavaa elinkeinonharjoittajaa kohdellaan siten samalla tavalla kuin loppukuluttajaa, joka ei myöskään ole velvollinen maksamaan arvonlisäveroa muttei voi myöskään vaatia ostoihin sisältyvän veron vähentämistä, vaikka suorittaisi vastikkeellisia palvelujen suorituksia tai tavaroiden luovutuksia.

3. Myös verosta vapautettuja liiketoimia suorittavien elinkeinonharjoittajien tapauksessa voi kuitenkin olla tilanteita, joissa on taloudellisesti järkevää tai jopa välttämätöntä, ettei yksittäisiä liiketoimen osia suoriteta yksin vaan yhdessä muiden, samoin verosta vapautettujen elinkeinonharjoittajien kanssa (esim. useat lääkärit käyttävät yhdessä suurta lääketieteellistä laitetta), joten arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa vapautetaan verosta myös tällaiset yhteenliittymän jäsenilleen suorittamat palvelut. Vähennysoikeuden epääminen ei siten tältä osin vaikuta hinnanmuodostukseen, jolloin verovapautuksen laajuus loppukuluttajan kannalta säilyy ennallaan riippumatta siitä, suorittiko palvelun kokonaisuudessaan verosta vapautettu elinkeinonharjoittaja yksin vai tällainen elinkeinonharjoittaja yhdessä muiden verosta vapautettujen elinkeinonharjoittajien kanssa.

4. Käsiteltävässä asiassa on selvitettävä, onko Luxemburgin suurherttuakunta mennyt tämän vapautuksen ja muiden merkityksellisten unionin arvonlisäverosäännösten täytäntöönpanossa kilpailunvastaisella tavalla liian pitkälle ottaakseen huomioon elinkeinonharjoittajiensa taloudelliset edut.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

5. Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa kuvataan arvonlisän verottamisen periaate seuraavasti:

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

6. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”. Saman kohdan a alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava myös ”tavaroiden luovutuksesta”.

7. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta

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

8. Liiketoimen hinnan muodostavia eri kustannuksia rasittavan arvonlisäveron vähentämisestä (ostoihin sisältyvän veron vähennys) säädetään arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa seuraavaa:

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

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

_ _”

9. Arvonlisäverodirektiivin [4] 178 artiklassa säädetään ostoihin sisältyvän veron vähennystä koskevasta menettelystä seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

_ _”

10. Arvonlisäverodirektiiviin sisältyy lisäksi käsiteltävän asian kannalta merkityksellisiä erityissäännöksiä sellaisten liiketoimien osalta, joihin liittyy komissio. Kyse on ensinnäkin sen 14 artiklan 2 kohdasta, jossa säädetään tavaroiden luovutuksesta seuraavaa:

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

_ _

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

11. Arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa säädetään toiseksi palveluista seuraavaa:

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

12. Kaikki olennaiset säännökset sisältyivät jo jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettuun kuudenteen neuvoston direktiiviin 77/388/ETY [5] (jäljempänä kuudes direktiivi), joka kodifioitiin uudelleen arvonlisäverodirektiivillä. Tämän vuoksi myös kuudetta direktiiviä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on otettava huomioon käsiteltävässä asiassa.

4 — Sellaisena kuin se oli voimassa ennen sen muuttamista yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta laskutussääntöjen osalta 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1), jota oli sen 2 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan sovellettava vasta 1.1.2013 alkaen ja joka ei siksi ole merkityksellinen käsiteltävän asian kannalta.

5 — EYVL 1977, L 145, s. 1.

Luxemburgin oikeus

13. Arvonlisäverosta 12.2.1979 annetun Luxemburgin lain (loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, jäljempänä arvonlisäverolaki) 44 §:n 1 momentin y kohtaan sisältyy vapautus, jonka sanamuoto on täysin sama kuin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan ranskankielinen sanamuoto.

14. Kyseisen vapautuksen soveltamisalan täsmentämiseksi annettiin 21.1.2004 suurherttuan asetus sellaisten palvelujen vapauttamisesta arvonlisäverosta, joita riippumattomat henkilöyhteenliittymät suorittavat jäsenilleen (règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes, jäljempänä Luxemburgin asetus).

15. Luxemburgin asetuksen 1 §:n mukaan arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin y kohdassa tarkoitetun riippumattoman henkilöyhteenliittymän täytyy joko olla itsenäinen oikeushenkilö (a kohta) tai toimia omissa nimissään jäseniinsä ja kolmansiin nähden (b kohta). Lisäksi 7.8.2012 annetulla suurherttuan asetuksella tätä säännöstä täydennettiin lisäämällä siihen 2 momentti. Siinä säädetään, ettei asetusta sovelleta riippumattomiin yhteenliittymiin, joiden suorittamia palveluja yksi tai useampi jäsen käyttää ensisijaisesti verollisten liiketoimien toteuttamiseen.

16. Luxemburgin asetuksen 2 §:ssä vahvistetaan edellytykset arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin y kohdan mukaiselle vapautukselle. Sen a kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan yhteenliittymän toiminnan on koostuttava yksinomaan palveluista, jotka ovat välittömästi tarpeellisia jäsenten toiminnalle. Jäsenten toiminnan on siten oltava joko verosta vapautettua tai jäätävä veron soveltamisalan ulkopuolelle. Saman a kohdan toisen virkkeen mukaan tämän edellytyksen täyttävät kuitenkin myös henkilöt, jotka toteuttavat verosta vapautetun tai veron soveltamisalaan kuulumattoman toimintansa yhteydessä myös verollisia liiketoimia, sikäli kuin niiden osuus ei ylitä 30:tä prosenttia kokonaisliikevaihdosta. Luxemburgin asetuksen 3 §:ssä säädetään tätä liikevaihtorajaa koskevista yksityiskohdista, joiden mukaan näiden liiketoimien osuus voi tietyissä tilanteissa ylittää liikevaihtorajan, kuitenkin enintään 50 prosentilla.

17. Asetuksen 4 §:n mukaan kyseiset henkilöt voivat lisäksi vähentää ostoihin sisältyvän veron arvonlisäverosta, joka on merkitty *yhteenliittymälle* sen hankkimista suoritteista laadittuun laskuun. Luxemburgin 29.1.2004 laatiman hallinnollisen soveltamisohjeen nro 707 (jäljempänä hallinnollinen soveltamisohje), jossa määritetään erityisesti asiakirjat, jotka jäsenten on vähennysoikeutta varten säilytettävä, mukaan tämä vähennysoikeuden siirtäminen tapahtuu verotuksen neutraaliuden takaamiseksi.

18. Riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin sovellettavaa verovapautusta käsitellään myös Comité d'Observation des Marchés'n (Cobma) (markkinavalvontaviranomainen) arvonlisäverotyöryhmän 18.12.2008 päivätyssä muistiossa, joka laadittiin sen tekstin perusteella yhteisymmärryksessä Administration de l'Enregistrement et des Domaines'n (Luxemburgin verohallinto) kanssa (jäljempänä Cobma-muistio). Muistiossa käsitellään muun muassa sitä, kenet on mainittava yhteisten kustannusten osalta kolmannen laatimassa laskussa, jos yhteenliittymä ei ole itsenäinen oikeushenkilö. Muistiossa selvennetään, että tilanteessa, jossa jäsen hankkii palveluja kolmannelta omissa nimissään mutta yhteenliittymän lukuun, toimi, jolla tämä jäsen siirtää yhteenliittymälle näin aiheutuneet yhteiset kulut, ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.

III Riidan tausta

19. Komissio ilmoitti Luxemburgin suurherttuakunnalle 7.4.2011 päivätyllä kirjeellä epäilevänsä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen täytäntöönpanon yhteydessä annettujen Luxemburgin eri säännösten yhdenmukaisuutta unionin oikeuden kanssa.

20. Komissio katsoi 27.1.2012 päivätyssä perustellussa lausunnossaan epäilyjen olevan edelleen olemassa ja vaati, että Luxemburgin suurherttuakunnan on toteutettava kahden kuukauden kuluessa tarvittavat toimet mukauttaakseen säännöksiään unionin oikeuden vaatimuksiin.

21. Komissio katsoi nimittäin ensinnäkin, ettei Luxemburgin suurherttuakunta noudata arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa siltä osin kuin sen säätämää vapautusta sovelletaan myös tapauksissa, joissa yhteenliittymä *ei* suorita palvelua, joka on välittömästi tarpeellinen jäsenen toiminnalle, joka on vapautettu arvonlisäverosta tai jää arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle. Toiseksi komission mukaan on arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan ja 178 artiklan a alakohdan vastaista myöntää yhteenliittymän jäsenille vähennysoikeus sellaisten aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien osalta, joissa palveluja ei suoriteta jäsenille vaan yhteenliittymälle ja joista on laadittu lasku yhteenliittymälle. Kolmanneksi komissio katsoo, että jäsenen yhteenliittymän lukuun hankkimaa palvelua on arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja 28 artiklan mukaisesti kohdeltava kahtena peräkkäisenä palvelujen suorituksena eikä sitä voida pitää arvonlisäverotuksen kannalta merkityksettömänä.

IV Oikeudenkäyntimenettely unionin tuomioistuimessa

22. Luxemburgin suurherttuakunta ei noudattanut komission perusteltua lausuntoa asetetussa määräajassa, joten komissio nosti 8.6.2015 SEUT 258 artiklan toisen kohdan nojalla kanteen unionin tuomioistuimessa. Komissio vaatii kanteessa, että unionin tuomioistuin

— toteaa, että Luxemburgin suurherttuakunta ei ole noudattanut arvonlisäverodirektiivin ja erityisesti sen 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan, 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan, 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan, 168 artiklan a alakohdan, 178 artiklan a alakohdan, 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja 28 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on säätänyt riippumattomia henkilöyhteenliittymiä koskevasta arvonlisäverojärjestelmästä, sellaisena kuin tämä järjestelmä on määritelty arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin y kohdassa, Luxemburgin asetuksen 1–4 §:ssä, hallinnollisessa soveltamisohjeessa – siltä osin kuin siinä otetaan kantaa Luxemburgin asetuksen 1–4 §:ään – sekä Cobma-muistiossa,

— velvoittaa Luxemburgin suurherttuakunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

23. Luxemburgin suurherttuakunta vaatii, että unionin tuomioistuin

— jättää komission kanteen osittain tutkimatta ja hylkää sen muilta osin perusteettomana tai toissijaisesti hylkää kanteen kokonaisuudessaan perusteettomana,

— velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

24. Asianosaiset käsittelivät asiaa unionin tuomioistuimessa aluksi kirjallisesti ja sitten 30.6.2016 suullisesti istunnossa.

V Arviointi

A Ensimmäinen kanneperuste: palvelujen käyttö yhteenliittymän jäsenten toiminnassa

25. Komission ensimmäinen kanneperuste koskee arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan rikkomista.

26. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on lähtökohtaisesti suoritettava kaikista verovelvollisten palvelujen suorituksista. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa arvonlisäverosta tosin vapautetaan riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamat palvelut. Tätä vapautusta sovelletaan kuitenkin muun muassa vain, jos palvelut ovat välittömästi tarpeellisia sellaiselle jäsenten toiminnalle, joka joko on vapautettu arvonlisäverosta tai ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.

27. Komission käsityksen mukaan Luxemburgin asetuksen 2 §:n a kohdan ja 3 §:n nojalla arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin y kohdan vapautusta sovelletaan kuitenkin myös silloin, jos yhteenliittymän palveluja käytetään jäsenen *verollisessa* toiminnassa, kunhan verollisen toiminnan liikevaihto ei ylitä 30:tä prosenttia ja tietyissä tapauksissa 45:tä prosenttia kokonaisliikevaihdosta.

1. Ensimmäisen kanneperusteen tutkittavaksi ottaminen

28. Luxemburgin suurherttuakunnan mukaan ensimmäistä kanneperustetta ei voida ottaa tutkittavaksi.

29. Se katsoo ensinnäkin, että komissio on laajentanut ensimmäisellä kanneperusteellaan menettelyn kohdetta perusteltuun lausuntoon nähden. Perustellussa lausunnossa moitittiin pelkästään sitä, että verosta vapautetaan myös sellaiset yhteenliittymän palvelut, joita käytetään ensisijaisesti tai yksinomaan jäsenten verollisten liiketoimien toteuttamiseen, kun taas kanteessa esitetään myös muita moitteita. Komissio moittii kanteessa yleisesti sitä, että yhteenliittymän palvelut, jotka liittyvät jäsenen verollisiin liiketoimiin, voivat olla vapautettuja verosta.

30. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 258 artiklan nojalla nostetun jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan oikeusriidan kohde rajataan komission perustellussa lausunnossa, joten kanteen on perustuttava samoihin syihin ja perusteisiin kuin lausunnon.[6] Komissio voi kuitenkin täsmentää kannekirjelmässään alkuperäisiä väitteitään, kunhan se ei muuta oikeusriidan kohdetta.[7]

31. Komission perustellusta lausunnosta ilmenee selvästi, ettei Luxemburgin lainsäädäntö sen mukaan täytä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan edellytystä, jonka mukaan yhteenliittymän suorittamien palvelujen on oltava välittömästi tarpeellisia jäsenen toiminnalle, joka on vapautettu arvonlisäverosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.[8] Sikäli kuin komissio toteaa tästä riidan kohteesta kannekirjelmässään nimenomaisesti, että Luxemburgin säännökset ovat unionin oikeuden vastaisia kaikissa tapauksissa, joissa palveluja käytetään jäsenen verollisessa liiketoimessa, se näin ollen ainoastaan täsmentää sallitusti jo aiemmin esittämäänsä väitettä.

32. Lisäksi Luxemburgin suurherttuakunta katsoo komission loukanneen oikeudenkäyntiä edeltäneessä menettelyssä vilpittömän yhteistyön periaatetta, johon SEU 4 artiklan 3 kohta velvoittaa. Se on ilmoittanut komissiolle – tämän perustellussa lausunnossa asettaman määräajan päätyttyä – Luxemburgin asetuksen 1 §:n[9] täydentämisestä perustellun lausunnon ensimmäisen väitteen seurauksena. Komissio ei kuitenkaan esittänyt tästä muutoksesta mitään varaumia niiden 18 kuukauden aikana, jotka edelsivät sen ilmoitusta kanteen nostamisesta.

6 — Ks. mm. tuomio 15.12.1982, komissio v. Tanska (211/81, EU:C:1982:437, 14 kohta); tuomio 26.4.2005, komissio v. Irlanti (C-494/01, EU:C:2005:250, 35 kohta) ja tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa (C-591/13, EU:C:2015:230, 19 kohta).

7 — Ks. tuomio 11.9.2001, komissio v. Irlanti (C-67/99, EU:C:2001:432, 23 kohta); tuomio 19.12.2013, komissio v. Puola (C-281/11, EU:C:2013:855, 88 kohta) ja tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa (C-591/13, EU:C:2015:230, 19 kohta).

8 — Ks. perustellun lausunnon 20 ja 21 sekä 68 ja 69 kohta.

9 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 15 kohta.

33. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on lähtökohtaisesti komission asia valita jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen nostamisen ajankohta.[10] Käsiteltävässä asiassa ei myöskään ole ilmeisesti kyse poikkeustapauksesta, jossa komissio olisi toimillaan oikeudenkäyntiä edeltäneessä menettelyssä voinut loukata Luxemburgin suurherttuakunnan puolustautumisoikeuksia. Komissio ei etenkään ole velvollinen ottamaan ennen kanteen nostamista kantaa sellaisten korjaavien toimien soveltuvuuteen, jotka kyseinen jäsenvaltio toteuttaa vasta perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päätyttyä. Jäsenvaltion tilanne, sellaisena kuin se oli perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä, on näet yksin ratkaiseva jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen[11] ja siten kanteen hyväksymisen kannalta.

34. Ensimmäinen kanneperuste voidaan näin ollen ottaa tutkittavaksi.

2. Ensimmäisen kanneperusteen asiasisältö

35. Luxemburgin suurherttuakunta väittää toissijaisesti, että ensimmäinen kanneperuste on myös perusteeton.

36. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautusta voidaan nimittäin Luxemburgin suurherttuakunnan mukaan soveltaa myös yhteenliittymiin, joiden jäsenet harjoittavat myös verollista toimintaa sen toimintansa ohella, joka on vapautettu arvonlisäverosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan. Yhteenliittymän suorittamissa palveluissa on Luxemburgin suurherttuakunnan mukaan niiden luonteen perusteella kuitenkin kyse yhteenliittymän jäsenen yhteisistä kustannuksista, joita ei voida kohdentaa mihinkään tiettyyn asianomaisen jäsenen toimintaan. Jos tätä taustaa vasten verosta olisi vapautettava ainoastaan palvelut, jotka liittyvät pelkästään toimintaan, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, vapautuksella ei olisi käytännössä lainkaan soveltamisalaa.

37. Sikäli kuin Luxemburgin suurherttuakunta viittaa lisäksi Luxemburgin asetuksen täydentämiseen 1 §:n 2 momentilla,[12] näillä toteamuksilla ei ole merkitystä käsiteltävän kanteen kannalta. Ratkaiseva kanteen arvioimisen kannalta on Luxemburgin oikeustila vuoden 2012 maaliskuun lopussa, jolloin perustellussa lausunnossa asetettu määräaika päättyi.[13] Mainittu säännös annettiin kuitenkin vasta myöhemmin eli 7.8.2012.

38. Ensimmäisen kanneperusteen arvioimiseksi on siten erotettava toisistaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan kaksi erilaista edellytystä, jotka ilmenevät yksiselitteisesti sen sanamuodosta.

39. Tämä vapautus edellyttää ensinnäkin, että yhteenliittymän jäsenet harjoittavat toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta, tai eivät ole toiminnastaan lainkaan arvonlisäverollisia.

40. Toiseksi, jotta palvelu voidaan vapauttaa verosta, sen on oltava välittömästi tarpeellinen jäsenen toiminnalle, joka on vapautettu arvonlisäverosta tai josta jäsen ei ole arvonlisäverollinen. Jos yhteenliittymän jäsen harjoittaa verosta vapautetun toiminnan ohella verollista toimintaa, yhteenliittymän jäsenelle suorittamat palvelut voivat silti olla verosta vapautettuja. Tämä kuitenkin edellyttää, että ne ovat välittömästi tarpeellisia jäsenen verosta vapautetulle eivätkä verolliselle toiminnalle.

10 — Ks. mm. tuomio 10.12.1968, komissio v. Italia (7/68, EU:C:1968:51, s. 642); tuomio 1.6.1994, komissio v. Saksa (C-317/92, EU:C:1994:212, 4 kohta) ja tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa (C-591/13, EU:C:2015:230, 14 kohta).

11 — Ks. mm. tuomio 10.9.1996, komissio v. Saksa (C-61/94, EU:C:1996:313, 42 kohta); tuomio 26.4.2005, komissio v. Irlanti (C-494/01, EU:C:2005:250, 29 kohta) ja tuomio 26.5.2016, komissio v. Kreikka (C-244/15, EU:C:2016:359, 47 kohta).

12 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 15 kohta.

13 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 33 kohta.

41. Tämän jälkimmäisen edellytyksen osalta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tulkinnassa ei ole mitään syytä poiketa säännöksen selkeästä sanamuodosta. Tästä säännöksestä on nimittäin jo vastaavasti todettu, että kun otetaan huomioon arvonlisäverolainsäädännön vapautusten vaadittava suppea tulkinta, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tulkinta, joka on sen yksiselitteistä sanamuotoa laajempi, on kyseisen säännöksen tarkoituksen vastainen. [14]

42. Vapautusten suppea tulkinta ei tosin saa johtaa siihen, että vapautukset menettävät vaikutuksensa ja niiden soveltaminen on käytännössä mahdotonta. [15] Käsiteltävässä asiassa ei voi olla kyse tästä. Toisin kuin Luxemburgin suurherttuakunta väittää, yhteenliittymän jäsenilleen suorittamia palveluja ei pidä välttämättä luokitella jäsenten yhteisiksi kustannuksiksi ja siten kaikkien niiden toimintojen muodostamaan kokonaisuuteen. Näin on nimittäin vain silloin, jos jäsen antaa yleiseen hallinnolliseen toimintaansa kuuluvia tehtäviä, kuten kirjanpidon, yhteenliittymän hoidettaviksi. Jäsen voi kuitenkin siirtää yhteenliittymälle myös muita toimintoja, kuten suuren lääketieteellisen laitteen käytön, jotka liittyvät suoraan pelkästään tämän verosta vapautettuun toimintaan.

43. Koska Luxemburgin asetuksen 2 §:n a kohdassa säädetään verosta vapauttamisesta myös silloin, kun yhteenliittymän suorittama palvelu ei ole välittömästi tarpeellinen jäsenen toiminnalle, joka on vapautettu arvonlisäverosta tai josta jäsen ei ole arvonlisäverollinen, se on siten arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vastainen.

44. Komission ensimmäinen kanneperuste on näin ollen hyväksyttävä.

B Toinen kanneperuste: yhteenliittymän jäsenten vähennysoikeus

45. Komission toinen kanneperuste koskee arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan, 168 artiklan a alakohdan ja 178 artiklan a alakohdan rikkomista.

46. Luxemburgin asetuksen 4 §:n mukaan yhteenliittymän jäsenillä, jotka harjoittavat verollista toimintaa, on oikeus vähentää arvonlisävero sellaisten aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien osalta, joissa hankittuja palveluja käyttää toiminnassaan yhteenliittymä eikä sen jäsen. Arvonlisäverodirektiivin säännösten ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella vähennysoikeus voi komission mukaan tältä osin kuitenkin olla ainoastaan yhteenliittymällä, ja tällaisen oikeuden siirtäminen yhteenliittymän jäsenille on mahdotonta. Vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää lisäksi arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan mukaan omissa nimissä eikä toisen henkilön – kuten käsiteltävässä asiassa yhteenliittymän – nimissä tehdyn laskun hallussapitoa.

47. Luxemburgin suurherttuakunta puolustautuu vetoamalla arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen sanamuotoon. Sen mukaan yhteenliittymälle aiheutuneet kustannukset eivät ole sen omia vaan jäsenten ”yhteisiä kustannuksia”. Tuomion PPG Holdings [16] mukaan vähennysoikeuden kannalta on ratkaisevaa viime kädessä se, kenen on vastattava asianomaisista kustannuksista; nyt tarkasteltavassa tapauksessa kustannuksista vastaavat jäsenet. Olisi lisäksi verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista, jos jäsenillä ei olisi vähennysoikeutta, koska yhteenliittymä itse ei voi vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä.

14 — Tuomio 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, 13 ja 14 kohta), joka koskee kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa.

15 — Ks. tuomio 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, 62 kohta) ja tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, 30 kohta), jotka koskevat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa; ks. muista vapautuksista lisäksi tuomio 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, 16 kohta) ja tuomio 9.12.2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, 68 kohta).

16 — Tuomio 18.7.2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526).

48. Luxemburgin suurherttuakunta tekee lisäksi rinnastuksen rakennusten yhteisomistukseen. Myös siinä tapauksessa yksittäisillä yhteisomistajilla on oikeus vähentää arvonlisävero sellaisten aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien osalta, joissa palvelut on suoritettu tai tavarat on luovutettu koko yhteisomistusyksikölle.

49. Luxemburgin suurherttuakunnan puolustus perustuu ilmeisesti näkemykseen, jonka mukaan yhteenliittymä ei ole erillinen verovelvollinen vaan ”transparentti” tai verotuksessa sivuutettava. Sivuutustilanteessa yhteenliittymän hankkimat palvelut on suoritettu välittömästi yhteenliittymän jäsenille arvonlisäverotuksen kannalta. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetun yhteenliittymän, jota riidanalainen vähennysoikeutta koskeva säännöstö pelkästään koskee, on kuitenkin nimenomaan oltava arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen.

50. Unionin tuomioistuin on nimittäin todennut jo arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdasta, että tämän säännöksen sellainen tulkinta, joka ylittää sen yksiselitteisen sanamuodon, on ristiriidassa tämän säännöksen tarkoituksen kanssa.[17] Tästä sanamuodosta ilmenee kuitenkin, että ”riippumaton” yhteenliittymä itse suorittaa palveluja ja on siksi erotettava jäsenistään. Koska verovapautus näin koskee ainoastaan palveluja, jotka yhteenliittymä itse suorittaa, yhteenliittymän on oltava arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen. Muutoin arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan ei olisi olemassa mitään yhteenliittymän verollista palvelujen suoritusta, joka voitaisiin vapauttaa verosta. Verollisia ovat sen mukaan nimittäin ainoastaan ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan” suorittamat palvelujen suoritukset.

51. Muunlaisesta tulkinnasta seuraisi, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetty verovapautus koskisi myös palveluja, jotka – tässä tapauksessa arvonlisäverotuksessa epäitsenäisen – yhteenliittymän jäsenet suorittaisivat toisilleen. Tämä tulkinta kuitenkin laajentaisi huomattavasti tämän verovapautuksen soveltamisalaa, ja siitä seuraisi yhteenliittymän kulloisenkin määritelmän mukaisesti esimerkiksi, että konserniyhtiöiden toisilleen suorittamat palvelut vapautettaisiin verosta. Tämä voitaisiin kylläkin vielä sovittaa yhteen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tarkoituksen kanssa – tarkoituksenahan on oikeuskäytännön mukaan välttää ”se, että tiettyjä palveluja suorittava henkilö olisi velvollinen suorittamaan kyseistä veroa, jos se on päätynyt toimimaan yhteistyössä muiden toimijoiden kanssa sellaisen yhteisen rakenteen kautta, joka on ottanut hoidettavakseen kyseisten palvelujen toteuttamiselle tarvittavia toimintoja”.[18] Kuten on todettu, tällainen tulkinta olisi ristiriidassa paitsi verovapautuksen sanamuodon kanssa, myös arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan kanssa, sillä siinä säädetään konserneja koskevasta omasta säännöstöstä, jota koskevat erilaiset edellytykset, ja sen vakiintuneessa oikeuskäytännössä korostetun yleisen periaatteen kanssa, jonka mukaan arvonlisäverovapautuksia on tulkittava suppeasti.[19]

52. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetut riippumattomat yhteenliittymät, jotka ovat sellaisinaan verovelvollisia, on siis erotettava sellaisten henkilöiden yhteistoiminnasta, joiden tapauksessa yhteenliittymä ei ole itsenäinen verovelvollinen. Näin on mahdollisesti Luxemburgin suurherttuakunnan vertauksena käyttämän yhteisomistusyksikön tapauksessa. Tällaista tilannetta olisi silloin luonnehdittava pelkästään jäsentensä yhteistoiminnaksi.[20]

17 — Tuomio 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, 13 ja 14 kohta), joka koskee kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa.

18 — Tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, 37 kohta).

19 — Ks. mm. tuomio 26.6.1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, 19 kohta); tuomio 16.9.2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, 25 kohta) ja tuomio 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, 18 kohta)

20 — Ks. tästä tuomio 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 54–56 kohta); ks. lisäksi yleisesti yhtiön ja sen osakkaiden arvonlisäverotuksellisesta suhteesta verovelvollisen aseman osalta tuomio 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46) ja tuomio 18.10.2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

53. Jos riidanalaisessa säännöstössä tarkoitettu yhteenliittymä kuitenkin on jäseniinsä nähden itsenäinen verovelvollinen, vain yhteenliittymällä itsellään voi olla vähennysoikeus aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteuttamiensa liiketoimien osalta. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaan verovelvollisella on nimittäin ainoastaan oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettu ”tavaroista tai palveluista, jotka – – on luovuttanut – – *tälle*”. [21]

54. Kuten muun muassa Luxemburgin suurherttuakunnan mainitsemasta tuomiosta PPG Holdings ilmenee, tällaisesta tuotantopanosten hankkimisesta itselleen voi tosin olla kyse myös silloin, kun verovelvollinen tilaa verollisia palveluja, jotka hyödyttävät myös kolmatta. [22] Tästä ei kuitenkaan seuraa vähennysoikeutta sille, joka ei ole tilannut kyseisiä palveluja ja jolle näitä palveluja ei siten suoritettu arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

55. Luxemburgin asetuksen 4 §:n moitittu sääntely ei ole tarpeellinen myöskään verotuksen neutraalisuuden periaatteen varmistamiseksi. Tällä periaatteella, jonka yhtenä merkityksenä on verorasituksen neutraalisuus, [23] taataan nimittäin vain se, että verovelvolliset, joiden toiminta sinänsä kuuluu arvonlisäveron piiriin, vapautetaan kokonaan niiden kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. [24] Yhteenliittymä ei siten voi vaatia vähennysoikeutta silloin, kun se suorittaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaisesti verottomia palveluja jäsenilleen. Jos yhteenliittymä sitä vastoin suorittaa palveluja jäsentensä verollista toimintaa varten, näitä palveluja ei ole vapautettu verosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan nojalla. [25] Tässä tapauksessa yhteenliittymällä on aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suorittamiensa liiketoimien osalta arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan nojalla vähennysoikeus, samalla tavalla kuin yhteenliittymän jäsenillä on vähennysoikeus yhteenliittymän suorittamien palvelujen osalta.

56. Näin todettavan arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan rikkomisen ohella komission samoin mainitsemalla saman direktiivin 1 artiklan 2 kohdan toisella alakohdalla ei ole itsenäistä merkitystä, koska se on luonteeltaan ainoastaan ohjelmallinen.

57. Luxemburgin suurherttuakunnan ei myöskään voida todeta rikkoneen arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohtaa.

58. Jotta verovelvollinen voi käyttää arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaista vähennysoikeuttaan, verovelvollisella on saman direktiivin 178 artiklan a alakohdan mukaan oltava hallussaan 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehty lasku. Kyseisistä artikloista ei voida kuitenkaan päätellä, että lasku on täytynyt antaa sen verovelvollisen nimissä, joka vaatii veroviranomaisilta vähennysoikeutta, kuten komissio väittää. Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohdassa edellytetään pelkästään, että laskussa on oltava hankkijan nimi.

59. Luxemburgin lainsäädännössä ei poiketa tästä siten, että siinä myönnetään yhteenliittymän jäsenille vähennysoikeus, jota niillä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan nojalla ei ole. Toisin sanoen, kun laskussa mainitaan hankkijana yhteenliittymä, laskuun ei ole merkitty väärää nimeä, vaan yhteenliittymän nimen käyttö pikemminkin osoittaa, ettei yhteenliittymän jäsenellä ole vähennysoikeutta, koska tämä ei ole hankkija. Jos Luxemburgin suurherttuakunta sitä vastoin edellyttäisi, että laskussa on mainittava virheellisesti hankkijana kulloinenkin yhteenliittymän jäsen, se rikkoisi näin arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohtaa.

21 — Kursivointi tässä.

22 — Ks. tuomio 18.7.2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, 19–29 kohta).

23 — Ks. kyseisen periaatteen eri merkityksistä tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 46–48 kohta) sekä täydentävästi tuomio 17.5.2001, Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, 76 kohta) ja tuomio 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, 40 kohta).

24 — Ks. mm. tuomio 14.2.1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, 19 kohta); tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 47 kohta) ja tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 29 kohta).

25 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 40–42 kohta.

60. Toinen kanneperuste on siten perusteltu ainoastaan siltä osin kuin se koskee arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan rikkomista.

C Kolmas kanneperuste: jäsenten yhteenliittymälle suorittamia palvelujen suorituksia ei veroteta

61. Komission kolmas kanneperuste koskee arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja 28 artiklan rikkomista.

62. Näiden säännösten mukaan silloin, kun verovelvollinen, joka välikätenä suorittaa omissa nimissään ja toisen lukuun palveluja kolmannelle tai vastaanottaa niitä näin kolmannelta, on katsottava olevan kyse kahdesta identtisestä, peräkkäisestä arvonlisäverotuksen alaan kuuluvasta suorituksesta. Cobma-muistiossa sen sijaan todetaan, että jos jäsen hankkii tavaroita tai palveluja omissa nimissään mutta yhteenliittymän lukuun, tästä aiheutuvien kustannusten kohdistamisella yhteenliittymään ei ole merkitystä arvonlisäveron kannalta.

1. Kolmannen kanneperusteen tutkittavaksi ottaminen

63. Luxemburgin suurherttuakunta katsoo, ettei myöskään kolmatta kanneperustetta voida ottaa tutkittavaksi.

64. Cobma-muistiota ei voida lukea Luxemburgin suurherttuakunnan toimeksi. Cobma on sen mukaan epävirallinen yksityinen elin, jota valtio ei ole tunnustanut. Tätä ei muuta myöskään se, että Luxemburgin verohallinnon internetsivustolla viitataan kyseiseen muistioon. Näin tehdään nimittäin ainoastaan sivuston kohdassa ”Ajankohtaista”, joka sisältää tietoa muun muassa myös lehtiartikkeleista.

65. Komissio puolestaan katsoo, että Luxemburgin verohallinto on osallistunut Cobma-muistion laatimiseen, kuten sen tekstistä ilmenee. Muistion sisältö kuvastaa siten Luxemburgin verohallinnon oikeudellista näkemystä ja käytäntöä.

66. Koska Luxemburgin suurherttuakunta ei ole kiistänyt komission väitettä, jonka mukaan Cobma-muistion moitittu sisältö vastaa Luxemburgin verohallinnon käytäntöä, ei tarvitse tutkia, onko muistio luettava Luxemburgin suurherttuakunnan toimeksi. Jäsenvaltio voi näet rikkoa unionin oikeutta paitsi antamalla oikeussääntöjä myös hallinnollisella käytännöllään.

67. Siksi ei ole myöskään tarpeen selvittää, koskeeko puuttuvaa syyksiluettavuutta koskeva väite – jos se hyväksyttäisiin – kolmannen kanneperusteen tutkittavaksi ottamista vai asiasisältöä. Kolmas kanneperuste voidaan näin ollen ottaa joka tapauksessa tutkittavaksi.

2. Kolmannen kanneperusteen asiasisältö

68. Luxemburgin suurherttuakunnan mukaan kolmas kanneperuste on perusteeton, sillä komission väitteet olisivat pitäviä vain, jos yhteenliittymä itse ja sen jäsenet olisivat toisistaan riippumattomia. Näin ei kuitenkaan ole sellaisen yhteenliittymän tapauksessa, joka ei ole itsenäinen oikeussubjekti vaan jonka olemassaolo perustuu sen jäsenten tekemään sopimukseen, ja Cobma-muistion moitittu kohta koskee ainoastaan tällaisia yhteenliittymiä, toisin kuin komissio väittää. Tällaiset yhteenliittymät toimivat nimittäin pelkästään operatiivisten jäsentensä välityksellä, eivätkä ne välttämättä muodosta jäsenistä erotettavissa olevaa verovelvollista. Vastaavasti on katsottu myös tuomiossa EDM. [26]

26 — Tuomio 29.4.2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

69. Tämä Luxemburgin suurherttuakunnan väite on hylättävä kokonaisuudessaan. Kuten edellä on jo todettu, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta, johon Cobma-muistiossa pelkästään viitataan, edellyttää nimenomaisesti, että yhteenliittymä on jäsenistään riippumaton verovelvollinen.[27]

70. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaan tavaroiden luovutuksena pidetään muun muassa tavaroiden siirtoa ostokomissiota koskevan sopimuksen perusteella. Sen 28 artiklan mukaan verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut. Kuten unionin tuomioistuin on jo tuomiossa Henfling ym. todennut myyntikomissiosta, arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa luodaan oikeudellinen fiktio kahdesta peräkkäin suoritetusta identtisestä palvelusta, joista ensimmäinen suoritetaan päämieheltä välikädelle ja toinen välikädeltä asiakkaalle.[28] Sama pätee käänteisesti ostokomissioon, jota Cobma-muistiossa käsitellään.

71. Mainituista säännöksistä seuraa siten, että ostokomissiossa, siis ostajalle tehtävässä toimeksiannossa hankkia tavara tai palvelu omissa nimissään mutta toimeksiantajan lukuun, on arvonlisäverotuksellisesti kyse tavaran luovutuksesta tai seuraavasta palvelujen suorituksesta ostajalta toimeksiantajalle. Tämän kanssa on ristiriidassa se, että Cobma-muistion mukaisesti Luxemburgin verohallinto pitää yhteenliittymän ja jäsenen välistä suhdetta merkityksettömänä arvonlisäverotuksen kannalta. Jos yhteenliittymän on korvattava jäsenelle ostosta aiheutuneet kustannukset, kyseessä on komissiota koskeva sopimus, jota on kohdeltava arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan tai 28 artiklan mukaisesti.

72. Luxemburgin verohallinnon käytäntö, joka vastaa komission moittimaa Cobma-muistion sääntelyä, on siten arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja 28 artiklan vastainen. Näin on riippumatta siitä, koskeeko kyseinen sääntely kaikkia yhteenliittymiä vai – kuten Luxemburgin suurherttuakunta väittää – ainoastaan yhteenliittymiä, jotka eivät ole itsenäisiä oikeussubjekteja. Asianosaisten erimielisyydellä Luxemburgin sääntelyn soveltamisalan laajuudesta ei tästä syystä ole merkitystä nyt tarkasteltavan kanteen ratkaisemisen kannalta.

73. Näin ollen myös kolmas kanneperuste on perusteltu.

D Päätelmä ja oikeudenkäyntikulut

74. Näin ollen on hyväksyttävä ensimmäinen ja kolmas kanneperuste kokonaisuudessaan ja toinen kanneperuste osittain.

75. Oikeudenkäyntikuluista on päätettävä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 3 kohdan mukaisesti. Kyseisessä määräyksessä todetaan, että jos asiassa osa vaatimuksista ratkaistaan toisen asianosaisen ja osa toisen asianosaisen hyväksi, kukin asianosainen vastaa omista kuluistaan. Kun otetaan huomioon käsiteltävän asian olosuhteet, Luxemburgin suurherttuakunta on kuitenkin mainitun määräyksen toisen virkkeen nojalla velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut kokonaisuudessaan, koska sen, että komissio on hävinnyt asian osittain arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan rikkomista koskevan väitteen osalta,[29] painoarvo on vähäinen.

27 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 49–52 kohta.

28 — Tuomio 14.7.2011, Henfling ym. (C-464/10, EU:C:2011:489, 35 kohta).

29 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 57–59 kohta.

VI Ratkaisuehdotus

76. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee komission Luxemburgin suurherttuakuntaa vastaan nostaman kanteen seuraavasti:

1) Luxemburgin suurherttuakunta ei ole noudattanut direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa säännöksiä, joissa riippumattomien henkilöyhteenliittymien jäsenilleen suorittamat palvelut vapautetaan arvonlisäverosta myös silloin, kun ne eivät ole välittömästi tarpeellisia jäsenten toiminnalle, joka on vapautettu arvonlisäverosta tai josta jäsenet eivät ole arvonlisäverollisia.

2) Luxemburgin suurherttuakunta ei ole noudattanut direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa säännöksiä, joiden nojalla saman direktiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu jäsen voi vaatia vähennysoikeutta sellaisten aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien osalta, joissa palveluja ei suoritettu tälle jäsenelle vaan yhteenliittymälle.

3) Luxemburgin suurherttuakunta ei ole noudattanut direktiivin 2006/112/EY 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja 28 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on noudattanut hallinnollista käytäntöä, jossa siinä tapauksessa, että saman direktiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu jäsen hankkii tavaroita tai palveluja omissa nimissään ja yhteenliittymän lukuun, ostosta aiheutuvien kustannusten siirtämistä yhteenliittymän vastattaviksi pidetään merkityksettömänä arvonlisäverotuksen kannalta.

4) Kanne hylätään muilta osin.

5) Luxemburgin suurherttuakunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.