A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2017. május 4.*[i]

„Tagállami kötelezettségszegés — Adózás — Hozzáadottérték-adó — 2006/112/EK irányelv — A 132. cikk (1) bekezdésének f) pontja — Személyek önálló csoportjai által a tagjaik részére nyújtott szolgáltatások héamentessége — A 168. cikk a) pontja és a 178. cikk a) pontja — A csoport tagjai részére biztosított levonási jog — A 14. cikk (2) bekezdésének c) pontja és a 28. cikk — A tag saját nevében és a csoport megbízásából történő eljárása”

A C-274/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 258. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt 2015. június 8-án

az **Európai Bizottság** (képviselik: F. Dintilhac és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben)

felperesnek

a **Luxemburgi Nagyhercegség** (képviseli: D. Holderer, meghatalmazotti minőségben, segítői: F. Kremer és P.-E. Partsch avocats és B. Gasparotti, szakértői minőségben)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, Juhász E., C. Vajda (előadó), K. Jürimäe és C. Lycourgos bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: V. Tourrès tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. június 30-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2016. október 6-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Keresetével az Európai Bizottság annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség, mivel – az 1979. február 12-i hozzáadottérték-adóról (héa) szóló törvény (*Mémorial* A 1979, 23. sz., a továbbiakban: héáról szóló törvény) egységes szerkezetbe foglalt szövege 44. cikke

* Az eljárás nyelve: francia.

(1) bekezdésének y) pontjában, a személyek önálló csoportjai által a tagjaik részére nyújtott szolgáltatások héamentességéről szóló, 2004. január 21-i nagyhercegi rendelet (*Mémorial* A 2004, 9. sz., a továbbiakban: nagyhercegi rendelet) 1–4. cikkében, a 2004. január 29-i 707. sz. közigazgatási utasításnak (a továbbiakban: közigazgatási utasítás) a nagyhercegi rendelet 1–4. cikkét magyarázó részében és a Comité d'Observation des Marchés (piaci megfigyelési tanács, Luxemburg; a továbbiakban: COBMA) keretében működő munkacsoport által az Administration de l'Enregistrement et des Domaines-nel (adóhivatal, Luxemburg) egyetértésben megfogalmazott és a 2008. december 18-i feljegyzésben (a továbbiakban: COBMA-feljegyzés) a személyek önálló csoportjaira vonatkozó hozzáadottértékadó-rendszert írt elő – nem teljesítette a 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189, 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvből (HL 2006. L 347., 1. o.) és különösen ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjából, 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjából, 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből, 168. cikkének a) pontjából, 178. cikkének a) pontjából, 14. cikke (2) bekezdésének c) pontjából és 28. cikkéből eredő kötelezettségeit.

Jogi háttér

Az uniós jog

2 A 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdése, amely ezen irányelv „Tárgy és hatály" című I. címe alatt található, az alábbiak szerint rendelkezik:

„A HÉA-t minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani."

3 Ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[…]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[…]"

4 Az említett irányelvnek az „Adóalanyok" elnevezésű III. címében szereplő 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése a következőképpen szól:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére."

5 Ugyanezen irányelvnek „Az adóztatandó ügyletek" elnevezésű IV. címe alatt szereplő 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja alapján:

„Az (1) bekezdésben említetten kívül termékértékesítésnek minősülnek a következők:

[…]

c) termék vásárlásra vagy eladásra szóló bizományi szerződés alapján történő átadása."

6 A 2006/112 irányelv 28. cikke így rendelkezik:

„Azt az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna.”

7 Az ezen irányelv „Adómentesség” elnevezésű IX. címében található 132. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

f) azon szolgáltatások, amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek tevékenysége adómentes vagy amely tevékenységet nem adóalanyként végzik, annak érdekében, hogy tagjaiknak az említett tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtsanak, feltéve, hogy e csoportok tagjaiktól kizárólag a közös költségek szigorúan rájuk eső részének megtérítését követelik meg, és hogy az adómentesség nem eredményezi a verseny torzulását;

[…]”

8 A fent említett irányelv „Adólevonás” címet viselő X. címében található 168. cikke értelmében:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

[…]”

9 Ugyanezen irányelv 178. cikke értelmében:

„Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[…]”

10 A 2006/112 irányelvnek „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” című XI. címe alatt található 226. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

[…]

5. az adóalany és a vevő (megrendelő) teljes neve és címe;

[…]”

A luxemburgi jog

11 A héáról szóló törvény 44. cikkének (1) bekezdése szerint, amelyet különösen az 1990. évi állami költségvetésről, bevételekről és kiadásokról szóló, 1989. december 22-i törvény (*Mémorial* A 1989, 81. sz.) 5. cikke második bekezdésének (2) albekezdése módosított:

„ Nagyhercegi rendeletben meghatározott korlátok között és feltételek szerint mentesek a hozzáadottérték-adó alól:

[…]

y) azon szolgáltatások, amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek tevékenysége adómentes vagy amely tevékenységet nem adóalanyként végzik, annak érdekében, hogy tagjaiknak az említett tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtsanak, feltéve, hogy e csoportok tagjaiktól kizárólag a közös költségek szigorúan rájuk eső részének megtérítését követelik meg, és hogy az adómentesség nem eredményezi a verseny torzulását.”

12 A héáról szóló módosított törvény 44. cikke (1) bekezdése végrehajtásának feltételeit a nagyhercegi rendelet pontosította, amelynek 1. cikke az alábbiak szerint rendelkezett:

„A [héáról szóló módosított törvény] 44. cikke (1) bekezdése rendelkezéseinek alkalmazásában személyek önálló csoportja alatt az alábbiak értendők:

a) jogi személyiséggel rendelkező csoport;

b) olyan csoport, amely nem rendelkezik jogi személyiséggel, de saját neve alatt csoportként jár el tagjaival és harmadik személyekkel szemben.”

13 A 2012. augusztus 7-i nagyhercegi rendelet (*Mémorial* A 2012, 168. sz.) módosította a nagyhercegi rendeletet, és ennek során 1. cikkét az alábbi bekezdéssel egészítette ki:

„Nem tartoznak e nagyhercegi rendelet hatálya alá a személyek olyan önálló csoportjai, amelyek egy vagy több tagjuk részére teljesített szolgáltatásnyújtásai elsősorban a héa hatálya alá tartozó és adómentességet nem élvező ügyletek teljesítését szolgálják.”

14 A nagyhercegi rendelet 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A személyek 1. cikkben említett önálló csoportjai által a tagjaik részére teljesített szolgáltatásnyújtások mentesek az adó alól azzal a feltétellel, hogy:

a) a csoport tevékenységei kizárólag a tagjai tevékenységéhez közvetlenül szükséges szolgáltatásnyújtások teljesítésére irányulnak, és e tagok valamennyien a [héáról szóló módosított törvény] 44. cikkének (1) bekezdése alapján adómentes, vagy olyan tevékenységet folytatnak, amelyet nem adóalanyként végeznek. A [héáról szóló módosított törvény] 44. cikke (1) bekezdése y) pontjának alkalmazása szempontjából a 44. cikk (1) bekezdése értelmében adómentes tevékenységet vagy olyan tevékenységet folytatóknak kell tekinteni, amelyet nem adóalanyként végeznek, azokat a tagokat, akik a 44. cikk (1) bekezdése értelmében adómentes gazdasági tevékenységük vagy olyan gazdasági tevékenységük keretében, amelyet nem adóalanyként végeznek, olyan termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat is teljesítenek, amelyek az említett 44. cikk (1) bekezdése értelmében nem adómentesek, azzal a feltétellel, hogy az ezen adóköteles termékértékesítésekkel és szolgáltatásnyújtásokkal kapcsolatos, adó nélkül számított éves árbevétel nem haladja meg a valamennyi ügyletükre vonatkozó adó nélkül számított éves árbevétel harminc százalékát, ahol a figyelembe veendő árbevétel a [héáról szóló módosított törvény] 57. cikkének (3) bekezdésében említett árbevétel, a 3. cikkben foglaltak sérelme nélkül;

[…]”

15 A nagyhercegi rendelet 3. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A 2. cikk a) pontjában szereplő százalékos értéket illetően a csoport által teljesített szolgáltatásnyújtásoknak egy adott naptári évet érintő adómentessége attól a feltételtől függ, hogy a megelőző naptári évben e százalékos értéket a csoport egyes tagjai vonatkozásában nem lépték túl. E százalékos érték túllépése azonban nem eredményezi az adómentesség elvesztését, amennyiben e túllépés nem haladja meg az említett érték ötven százalékát, az időtartama pedig nem haladta meg az azon naptári évet megelőző, egymást követő két naptári évet, amelyre vonatkozóan az adómentesség alkalmazhatóságát meg kell állapítani.

A fenti feltételeknek a csoport minden egyes tagja vonatkozásában teljesülniük kell, aminek hiányában a csoport által teljesített szolgáltatásnyújtások nem részesülhetnek adómentességben.”

16 A nagyhercegi rendelet 4. cikke szerint:

„A csoport tagjai, akik azon gazdasági tevékenységük keretében, amely a [héáról szóló módosított törvény] 44. cikkének (1) bekezdése értelmében héamentes vagy amelyet nem héaalanyként végeznek, a 2. cikk a) pontjában és a 3. cikkben említett százalékos mértékig olyan termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat is teljesítenek, amelyek az említett 44. cikk (1) bekezdése értelmében nem adómentesek, az általuk teljesített adóköteles ügyletek után fizetendő adóból levonhatják a csoportnak számlázott vagy az utóbbi által annak korábbi ügyletei alapján fizetendő, és a 2. cikk c) pontjának rendelkezései szerint az egyénileg rájuk eső rész összegébe belefoglalt [héát]. A levonást a [héáról szóló módosított törvény] VII. fejezetének rendelkezéseivel összhagban kell elvégezni.”

17 A nagyhercegi rendelet 4. cikkéhez a közigazgatási utasítás az alábbi megjegyzéseket fűzi:

„Annak érdekében, hogy a [héa] semlegességének elvét a lehető legnagyobb mértékben biztosítani lehessen, a 4. cikk célja, hogy azon adóalanyisággal rendelkező tagok részére, akik a 2. cikk a) pontja és a 3. cikk által meghatározott százalékos értékig az adó hatálya alá tartozó és a 44. cikk alapján nem adómentes árbevételt érnek el, adólevonási jogot biztosítson az önálló csoport által korábban megfizetett vagy fizetendő héa tekintetében. Egyértelmű, hogy ezen adólevonási jognak egyébiránt meg kell felelnie a [héáról szóló módosított törvény] VII. fejezetében, különösen az 50. (általános arányosítás) és 51. cikkében (tényleges rendeltetés) felállított szabályoknak.

A gyakorlatban a szóban forgó, adóalanyisággal rendelkező tag csak akkor vonhatja le a csoport által megfizetett vagy fizetendő héát, ha a csoport által a részére kibocsátott, számlamásolatokkal alátámasztott olyan elszámolással rendelkezik, amely feltünteti az értékesítők vagy szolgáltatásnyújtók részére fizetett pontos nettó összeget, az általuk felszámított vagy a csoport által fizetendő adó összegét, valamint a tagnak a közös költségekből és az adóból való részesedését.”

18 A COBMA-feljegyzés célja bizonyos körülmények világossá tétele a személyek önálló csoportjaira vonatkozó jogi szabályozás gyakorlati alkalmazása céljából. Többek között az alábbi kérdéseket és válaszokat tartalmazza:

„– Mely személyt kell feltüntetni a harmadik személyektől kapott és a közösnek nyilvánított költségekkel kapcsolatos számlákon, amennyiben a csoport nem rendelkezik jogi személyiséggel?

Két eset állhat elő:

– a csoport közvetlen kapcsolatban áll harmadik személyekkel és saját nevében vesz tőlük termékeket és vesz igénybe szolgáltatásokat;

– a tagok állnak közvetlen kapcsolatban a harmadik személyekkel és saját nevükben vesznek tőlük termékeket és vesznek igénybe szolgáltatásokat. A tagok ezt követően közös költségnek nyilvánítják a harmadik személyektől származó ezen termékekkel és szolgáltatásokkal kapcsolatos kiadásokat, és e kiadásokat ezen a jogcímen a csoportra terhelik. Ezen eset különösen akkor állhat elő, ha a csoport és a harmadik személyek között kereskedelmi vagy jogi okok miatt nem jöhet létre kapcsolat.

Az első esetben a harmadik személyek által kiállított és a közössé nyilvánított költségekkel kapcsolatos számlákat egyértelműen a személyek önálló csoportja részére kell címezni. Amennyiben a csoport nem rendelkezik jogi személyiséggel, a számlákat a következőképpen kell címezni: »ABC csoport / X tag részére – az X tag címe«. Ezen X tagnak kell a [valamennyi adót tartalmazó] költséget a csoportra terhelnie, tekintet nélkül arra, hogy e tag milyen levonási joggal élhet a saját nevében fizetendő héa vonatkozásában. Mivel a csoport nem rendelkezik jogi személyiséggel, legalább az egyik tagját ki kell jelölni a fizetésre és a szerződésből eredő egyéb kötelezettségek teljesítésére jogilag kötelezett félként.

A második esetben a harmadik személyek által kiállított számlákat a tagok egyikének kell címezni. E tag ezt követően a közös költségeknek nyilvánítja az említett termékekkel és szolgáltatásokkal kapcsolatos kiadásokat, és e kiadásokat a csoportra terheli. E kiadásokat a [valamennyi adót tartalmazó] összegben kell a csoportra terhelni, függetlenül attól, hogy e tag milyen levonási joggal élhet a saját nevében felmerülő héa vonatkozásában.

[…]

Ezenkívül világossá kell tenni, hogy a közössé nyilvánított kiadásoknak a tagok által a csoportnak történő terhelése olyan ügylet, amely nem tartozik a héa hatálya alá.

[…]”

A pert megelőző eljárás

19 A Bizottság 2011. április 7-i felszólító levelével felhívta a Luxemburgi Nagyhercegség figyelmét arra, hogy a személyek önálló csoportjaira (a továbbiakban: önálló csoportok) vonatkozó héarendszer, ahogyan azt különösen a héáról szóló törvény 44. cikke (1) bekezdésének y) pontja és a nagyhercegi rendelet 1–4. cikke meghatározza, nem tűnik számára összeegyeztethetőnek a 2006/112 irányelv több rendelkezésével.

20 Első kifogásával a Bizottság arra hivatkozott, hogy azon nemzeti rendelkezések, amelyek szerint az önálló csoportok által a tagjaik javára nyújtott szolgáltatások héamentesek, beleértve azt az esetet is, ha e szolgáltatásokat az említett tagok olyan adóköteles ügyleteihez használják fel, amelyekből származó, adó nélkül számított éves árbevétel nem haladja meg az adó nélkül számított teljes éves árbevételük 30%-át, vagy egyes esetekben akár 45%-át, számára összeegyeztethetetlennek tűnnek a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának és 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának rendelkezéseivel.

21 Második kifogásával a Bizottság úgy vélte, hogy a nemzeti jog összeegyeztethetetlen a 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdésével, 168. cikkének a) pontjával és 178. cikkének a) pontjával, amennyiben úgy rendelkezik, hogy valamely önálló csoport azon tagjai, amelyek az adó nélkül számított teljes éves árbevételük legfeljebb 30%-ának mértékéig folytatnak adóköteles tevékenységet, az önálló csoport részére – a számára értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások után – számlázott héát levonhatják az ő maguk által fizetendő héából.

22 A Bizottság által felhozott harmadik és utolsó kifogás a tekintetben érintette a nemzeti jogot, hogy az utóbbi abban az esetben, ha valamely önálló csoport egy tagja harmadik személyektől a saját nevében, de az önálló csoport megbízásából vesz termékeket vagy vesz igénybe szolgáltatásokat, kizárja a héa hatálya alól azt a műveletet, amikor e tag az így vállalt kiadásokat az önálló csoportra terheli, és ezzel megsérti a 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdése c) pontjának és 28. pontjának rendelkezéseit.

23 A felszólító levélre adott 2011. június 8-i válaszában a Luxemburgi Nagyhercegség vitatta a nemzeti jognak és az uniós jognak a Bizottság által elfogadott értelmezését. Először is arra hivatkozik, hogy a „személyek önálló csoportjának” a 2006/112 irányelv által említett fogalma különösen olyan jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetekre vonatkozik, amelyek tevékenységei a jogi személyiséggel rendelkező tagjaiknak tudhatók be.

24 Az első kifogást illetően a Luxemburgi Nagyhercegség azt a választ adta, hogy a héáról szóló törvény 44. cikke (1) bekezdésének y) pontja az adómentesség hatályát a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja által meghatározott hatályra korlátozza, és hogy a nagyhercegi rendelet csak az önálló csoportokra alkalmazandó rendszer kiegészítő szabályainak meghatározására szorítkozott.

25 A második kifogást illetően az említett tagállam azt a választ adta, hogy amennyiben valamely önálló csoport nem rendelkezik jogi személyiséggel, a korábbi ügyletek jellegétől függő levonási jognak nem e csoportot, hanem annak tagjait kell megilletnie. Elismerve, hogy elméleti szempontból a nemzeti jog által előírt rendszer eltérést jelent „az adó vevő általi előzetes megfizetésének elvétől”, az említett tagállam mégis úgy vélte, hogy ennek a gyakorlatban nincs következménye.

26 A harmadik kifogást illetően a Luxemburgi Nagyhercegség úgy vélte, hogy a 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontjából és 28. cikkéből következő rendszer a jelen ügyben nem alkalmazandó.

27 Mivel a Bizottság e választ nem találta meggyőzőnek, 2012. január 27-én indokolással ellátott véleményt bocsátott ki, amelyben fenntartotta a felszólító levélben kifejtett álláspontját, és felhívta a Luxemburgi Nagyhercegséget, hogy hozza meg a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy az említett vélemény kézhezvételétől számított két hónapon belül jogszabályait hozza összhangba a 2006/112 irányelvvel és különösen ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjával, 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjával, 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdésével, 168. cikkének a) pontjával, 178. cikkének a) pontjával, 14. cikke (2) bekezdésének c) pontjával és 28. cikkével.

28 Az említett tagállam az indokolással ellátott véleményre 2012. február 7-i levelében adott választ, amelyben újfent vitatta a vele szemben felhozott kifogások megalapozottságát, és fenntartotta a 2011. június 8-i levelében kifejtett álláspontját.

29 A Luxemburgi Nagyhercegség azonban 2012. március 26-i levelében jelezte, hogy elkötelezett egy olyan rendelet elfogadása iránt, amelynek célja, hogy a luxemburgi jogszabályokat összhangba hozza a 2006/112 irányelvvel annak érdekében, hogy megfeleljen az indokolással ellátott vélemény első kifogásában szereplő követelményeknek, miközben fenntartotta a második és a harmadik kifogással kapcsolatos érvelését.

30 A Bizottság 2012. június 11-i levelében azt kérte a Luxemburgi Nagyhercegségtől, hogy küldje meg a bejelentett rendelettervezetet és az elfogadásának ütemtervét.

31 2012. szeptember 4-i levelében az említett tagállam megküldte a Bizottság szolgálatai részére a 2012. augusztus 7-i nagyhercegi rendeletet, amely módosította a nagyhercegi rendelet 1. cikkét.

32 A Bizottság azonban megállapította, hogy a 2012. augusztus 7-i nagyhercegi rendelet nem hozta összhangba a luxemburgi jogszabályokat a 2006/112 irányelvvel az indokolással ellátott véleményben felhozott három kifogás vonatkozásában. E kifogások további fennállására tekintettel a Bizottság 2014. február 20-án közölte a kereset benyújtására irányuló szándékát.

A keresetről

Az első, a 2006/112 rendelet 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának és 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának megsértésére alapított kifogásról

Az első kifogás elfogadhatóságáról

– A felek érvei

33 A Luxemburgi Nagyhercegség elsőként úgy véli, hogy az első kifogást, mint elfogadhatatlant, el kell utasítani, mivel a Bizottság keresete az indokolással ellátott véleményben előadott kifogástól eltérő kifogáson alapul. Az indokolással ellátott véleményben hivatkozott kifogást arra alapították, hogy a nagyhercegi rendelet nem zárja ki annak lehetőségét, hogy valamely csoport főként vagy akár kizárólagosan adóköteles ügyletek céljára nyújtott szolgáltatásai adómentesek lehessenek. Ezzel szemben a keresetlevélben felhozott kifogást arra alapították, hogy a nagyhercegi rendelet lehetővé teszi a valamely önálló csoport által nyújtott és járulékos jelleggel a tagjai adóköteles ügyleteinek célját szolgáló szolgáltatások adómentességét.

34 A Luxemburgi Nagyhercegség másodszor azt állítja, hogy a Bizottság megsértette a lojális együttműködés elvét azzal, hogy nem adott választ a nagyhercegi rendelet 2012. augusztusi módosítását követően. E tagállam szerint a Bizottságnak közölnie kellett volna vele esetleges ellenvetéseit a tekintetben, hogy az említett módosítás a luxemburgi jogszabályokat összhangba hozta a 2006/112 irányelvvel, nem pedig hallgatnia kellett volna 18 hónapon át annak a 2014. február 20-án történő végső bejelentését megelőzően, hogy a Bíróság előtti eljárás megindítása mellett döntött.

35 A Bizottság arra hivatkozik, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem írja elő az indokolással ellátott véleményben szereplő kifogások megfogalmazása és a kereseti kérelmek közötti teljes egybeesést. Úgy véli, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség állításaival szemben az első kifogás az indokolással ellátott véleményben és a keresetlevélben is megőrizte azonos tárgyát és hatályát.

36 A lojális együttműködés elvét illetően a Bizottság azt állítja, hogy kizárólag ő rendelkezik hatáskörrel annak eldöntésére, hogy a pert megelőző eljárás végeztével indokolt-e a Bírósághoz fordulni annak érdekében, hogy az utóbbi állapítsa meg az állítólagos kötelezettségszegést. A Bizottság jogosult megválasztani a kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset benyújtásának időpontját anélkül, hogy meghatározott határidőket kellene tiszteletben tartania, kivéve azokat az eseteket, amikor a pert megelőző eljárás túlságosan hosszú időtartama sérti a védelemhez való jogot, amit az érdekelt tagállamnak kell bizonyítania.

– A Bíróság álláspontja

37 Elsőként emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 258. cikk alapján előterjesztett kereset tárgyát behatárolja a pert megelőző, e rendelkezés szerinti eljárás. A keresetet emiatt ugyanazokra az indokokra és jogalapokra kell alapozni, mint az indokolással ellátott véleményt. Ez a követelmény mindazonáltal terjedhet odáig, hogy minden esetben teljesen azonosan kelljen kifejteni az indokolással ellátott vélemény rendelkező részében megjelölt kifogásokat és a keresetlevélben foglalt kérelmeket, amennyiben a Bizottság az eljárásnak az

indokolással ellátott véleményben meghatározott tárgyát nem terjeszti ki vagy nem változtatja meg (2013. április 9-i Bizottság kontra Írország ítélet, C-85/11, EU:C:2013:217, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Márpedig meg kell állapítani, hogy a jelen esetben a Bizottság nem terjesztette ki és nem változtatta meg az eljárásnak az indokolással ellátott véleményben meghatározott tárgyát. A Bizottság ugyanis mind az indokolással ellátott véleményben, mind a keresetlevélben egyértelműen jelezte, hogy álláspontja szerint a luxemburgi jogszabályok ellentétesek a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjával és 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjával, mivel lehetővé teszik valamely önálló csoport olyan szolgáltatásainak adómentességét, amelyek nem közvetlenül szükségesek a tagjai nem adóköteles vagy adómentes tevékenységeihez.

39 Másodszor emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Bizottság jogosult megválasztani azt az időpontot, amelyet a kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset benyújtására megfelelőnek tart. Az e döntést meghatározó megfontolások a kereset elfogadhatóságára nem lehetnek kihatással. Az EUMSZ 258. cikkben meghatározott szabályok anélkül alkalmazandók, hogy a Bizottság köteles lenne valamely meghatározott határidő betartására, kivéve azokat az eseteket, amikor az e rendelkezésben előírt pert megelőző eljárás túlzott időtartama az érintett tagállam számára megnehezítheti a Bizottság érveinek cáfolatát, és ezzel sértheti a tagállamnak a védelemhez való jogát. Az ilyen túlzott időtartam hatásának bizonyítása az érintett tagállam feladata (lásd ebben az értelemben: 2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-591/13, EU:C:2015:230, 14. pont).

40 Márpedig meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben a Luxemburgi Nagyhercegség ilyen hatást nem bizonyított.

41 Ezenkívül azon egyedüli körülmény, hogy e tagállam az indokolással ellátott véleményben kitűzött határidő lejártát követően, azaz 2012. március 27-én módosította a szabályozását, nem jár azzal a joghatással, hogy a lojális együttműködés elve alapján megakadályozza a Bizottságot abban, hogy ezen időpontot követően kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet terjesszen elő.

42 Ennélfogva az első jogalap elfogadható.

Az ügy érdeméről

– A felek érvei

43 A Bizottság megjegyzi, hogy a nagyhercegi rendelet 1. cikke a héáról szóló törvény 44. cikke (1) bekezdése y) pontjának alkalmazási feltételeit rögzíti. A nagyhercegi rendelet 2. cikkének a) pontja és 3. cikke szerint a valamely önálló csoport által a tagjai részére teljesített szolgáltatásnyújtások mentesek a héa alól azzal a feltétellel, hogy e csoport azon tagjainak, akik adóköteles tevékenységeket is folytatnak, az e tevékenységekből származó, adó nélkül számított árbevétele legfeljebb 30%-a, és bizonyos esetekben akár legfeljebb 45%-a legyen az adó nélkül számított teljes éves árbevételüknek. A nagyhercegi rendelet tehát a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját megsértve a héamentességet nem korlátozza kizárólag az önálló csoport által nyújtott és a tagjai által végzett nem héaköteles vagy héamentes tevékenységekhez közvetlenül szükséges szolgáltatásokra. Következésképpen, amennyiben e szolgáltatásnyújtások nem teljesítik a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában említett feltételeket, azokra az említett irányelv 2. cikkének (1) bekezdése alapján adót kell kivetni.

44 A Luxemburgi Nagyhercegség azt állítja, hogy a Bizottság annak megállapításával, hogy a szóban forgó adómentesség az önálló csoportok azon tagjai részére van fenntartva, akik kizárólag adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységeket folytatnak, a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját egy olyan feltétellel egészítette ki, amely abban nem szerepel. E tagállam

szerint valamely önálló csoport tagjai esetében az a tény, hogy adómentes vagy olyan tevékenységet folytatnak, amelyet nem adóalanyként végeznek, elégséges feltétel az e cikkben említett adómentesség alkalmazása céljából. Ezzel szemben a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában említett adómentesség nincs fenntartva az önálló csoportok azon tagjai részére, amelyek kizárólag ilyen tevékenységet folytatnak.

45 A Luxemburgi Nagyhercegség arra hivatkozik, hogy a luxemburgi rendszer, amely előírja, hogy valamely önálló csoport tagjai az árbevétel 30%-áig végezhetnek adóköteles tevékenységeket, olyan rendszernek a gyakorlatban való alkalmazhatóvá tételére irányul, amelyre ha egyéb alkalmazhatósági feltételek vonatkoznának, gazdasági szempontból megvalósíthatatlan lenne. E tekintetben az említett tagállam úgy véli, hogy a valamely önálló csoport tagjai által az utóbbi útján közösen vállalt költségek általános költségeknek minősülnek, és hogy annak megkövetelése, hogy az önálló csoport által nyújtott szolgáltatásokra alkalmazandó héát eltérően kezeljék attól függően, hogy a tagok adóköteles tevékenységéhez vagy azok adómentes tevékenységéhez tartozó részt érintik, az ilyen követelmény által előidézett gyakorlati és adminisztratív nehézségekre, illetve terhekre tekintettel irreális.

46 A Luxemburg Nagyhercegség ezenkívül arra a körülményre hivatkozik, hogy a Bizottság 2012. június 11-i levelét követően a 2012. augusztus 7-i nagyhercegi rendelet módosította a nagyhercegi rendeletet oly módon, hogy annak 1. cikkét egy új bekezdéssel egészítette ki.

– A Bíróság álláspontja

47 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a kötelezettségszegés fennállását a tagállamban az indokolással ellátott véleményben meghatározott határidő lejártakor fennálló helyzet alapján kell megítélni, és hogy a későbbi változásokat a Bíróság nem veheti figyelembe (2016. január 28-i Bizottság kontra Portugália ítélet, C-398/14, EU:C:2016:61, 49. pont).

48 A jelen ügyben a Luxemburgi Nagyhercegség részére annak érdekében biztosított határidő, hogy a szabályozását hozza összhangba a 2006/112 irányelvvel, 2012. március 27-én lejárt. Márpedig a nagyhercegi rendelet 1. cikkének a 2012. augusztus 7-i rendelettel történő módosítására csak ennél későbbi időpontban került sor. Következésképpen e módosítás az első kifogás vizsgálata szempontjából irreleváns.

49 Meg kell tehát vizsgálni a nagyhercegi rendeletnek a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjával és 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjával való összeegyeztethetőségét a tekintetben, hogy az előbbi úgy rendelkezik, hogy a valamely önálló csoport által a tagjai részére nyújtott szolgáltatások mentesek a héa alól azzal a feltétellel, hogy e csoport tagjainak, amelyek adóköteles tevékenységeket is folytatnak, az e tevékenységekből származó, adó nélkül számított árbevétele ne haladja meg az adó nélkül számított teljes éves árbevételük 30%-át vagy bizonyos esetekben akár 45%-át.

50 E tekintetben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikkében szereplő adómentességek megjelölésére alkalmazott kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel e mentességek kivételt jelentenek azon általános elv alól, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden egyes szolgáltatásnyújtás héaköteles. Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közösségi héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ennek megfelelően nem jelenti azt, hogy a fent említett 132. cikk szerinti adómentességek meghatározására használt kifejezéseket úgy kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat. A Bíróság ítélkezési gyakorlatának nem célja olyan értelmezés előírása, amely az említett adómentességeket a gyakorlatban szinte alkalmazhatatlanná teszi

(lásd ebben az értelemben: 2008. december 11-i Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet, C-407/07, EU:C:2008:713, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 Márpedig a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának szövege szerint bizonyos feltételek mellett mentesek az adó alól azon szolgáltatások, amelyeket „személyek” olyan önálló csoportjai „nyújtanak, amelyek tevékenysége adómentes vagy amely tevékenységet nem adóalanyként végzik” annak érdekében, „hogy tagjaiknak az említett tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtsanak”. Következésképpen e rendelkezés szövegéből következik, hogy nem ír elő adómentességet azon szolgáltatásnyújtások esetében, amelyek nem közvetlenül szükségesek valamely önálló csoport tagjai adómentes vagy nem adóalanyként végzett tevékenységeinek gyakorlásához.

52 Mivel e szolgáltatásnyújtások nem tartoznak a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában említett adómentesség hatálya alá, ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja megköveteli, hogy az említett szolgáltatásnyújtások, amelyeket az adóalanyként eljáró személy valamely tagállam területén ellenérték fejében nyújt, a héa alá tartozzanak.

53 Ellentétben azzal, amit a Luxemburgi Nagyhercegség állít, a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának ezen értelmezése nem jár azzal a következménnyel, hogy megfossza az e rendelkezésben előírt adómentességet a hatásától. Közelebbről, ezen adómentesség alkalmazása nem korlátozódik azon csoportokra, amelyek tagjai kizárólag adómentes tevékenységet folytatnak, vagy olyan tevékenyéget, ameléyet nem adóalanyként végeznek. Az olyan önálló csoport által nyújtott szolgáltatások tehát, amelynek a tagjai adóköteles tevékenységeket is folytatnak, élvezhetik ezen adómentességet, de csak annyiban, ha e szolgáltatások közvetlenül szükségesek az említett tagok adóköteles tevékenységei vagy azon tevékenységei céljára, amelyeket nem adóalanyként végeznek.

54 A Luxemburgi Nagyhercegség nem bizonyította, hogy e követelmény a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában említett adómentességet a gyakorlatban szinte alkalmazhatatlanná teszi. Egyrészről, ahogyan a főtanácsnok az indítványának 42. pontjában rámutatott, a valamely önálló csoport által a tagjai részére nyújtott szolgáltatásokat nem kell szükségszerűen azok általános költségeihez és ezáltal a tevékenységeik összességéhez hozzárendelni. Másrészről a Luxemburgi Nagyhercegség nem bizonyította, hogy adott esetben milyen okból jelent rendkívüli nehézséget az önálló csoport számára szolgáltatásait héa nélkül számlázni azon rész tekintetében, amelyet a tagjai összes tevékenységéből az említett adó alól mentes tevékenységek vagy azon tevékenységek foglalnak el, amelyeket nem adóalanyként végeznek.

55 Ebből következik, hogy a héáról szóló törvény 44. cikke (1) bekezdésének a nagyhercegi rendelet 2. cikkének a) pontjával és 3. cikkével együttesen értelmezett y) pontja ellentétes a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjával és 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjával, és ennélfogva az első kifogás megalapozott.

A második, a 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdése második albekezdésének, 168. cikke a) pontjának és a 178. cikke a) pontjának megsértésére alapított jogalapról

A felek érvei

56 A Bizottság elsőként rámutat, hogy a nagyhercegi rendelet 4. cikkének szövege szerint valamely önálló csoport azon tagjai, akik héaköteles ügyleteket teljesítenek, jogosultak az ezen adóköteles ügyletek után általuk fizetendő héa összegéből levonni az önálló csoport részére azon áruk és szolgáltatások után kiszámlázott vagy az önálló csoport által fizetendő adót, amelyeket az önálló csoport saját tevékenységei céljára vett igénybe. Márpedig a Bizottság szerint a 2006/112 irányelv 168. cikkének

a) pontjából kitűnik, hogy a héát csak az az adóalany jogosult levonni, aki a héával terhelt termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettje, és kizárólag azon héa tekintetében, amely maga az említett adóalany által fizetendő.

57 Másodszor a Bizottság azt állítja, hogy a nagyhercegi rendeletek a közigazgatási utasítással együttesen értelmezett 4. cikkéből az következik, hogy a héalevonási jogot az önálló csoport tagjai az ügyletek vonatkozásában a nevükre kiállított számla nélkül gyakorolhatják, ami sérti a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontját.

58 A Luxemburgi Nagyhercegség arra hivatkozik, hogy a 2013. július 18-i PPG Holdings ítéletből (C-26/12, EU:C:2013:526) kitűnik, hogy valamely adóalany levonhatja a részére a tőle eltérő jogalany javára szolgáló áruk és szolgáltatások után kiszámlázott héát, amennyiben bizonyított, hogy ezen összegek az adóalany adóköteles tevékenységéhez kapcsolódnak. E tagállam ebből azt a következtetést vonja le, hogy a levonási jog meghatározása céljából azonosítani kell azt a jogalanyt, amely ténylegesen megfizeti az említett összegeket, és meg kell határozni, hogy ezen összegek kapcsolatban állnak-e az adóalany adóköteles tevékenységével. E tekintetben ugyanezen tagállam arra hivatkozik, hogy jóllehet az összegeket és a kapcsolódó héát formailag az önálló csoport részére számlázták, azokat az önálló csoport tagjai fizették meg a csoportban való részesedésük arányában.

59 Ezenkívül a Luxemburgi Nagyhercegség szerint a Bizottság második kifogásának elfogadása az adósemlegesség elvének sérelmével jár. Amennyiben ugyanis a héalevonási jogot az önálló csoport tagjaitól megtagadják, és az önálló csoport nem képes ezen adó visszatérítésére, az említett tagok többlet héaköltséget viselnek.

60 A számlával való rendelkezés követelményeit illetően a Luxemburgi Nagyhercegség hangsúlyozza, hogy a Bíróság a 2005. április 21-i HE ítéletében (C-25/03, EU:C:2005:241) elismerte olyan adóalany héalevonási jogát, aki nem rendelkezett saját nevére kiállított számlával. E tagállam szerint az adómentességet igénylő adóalannyal szemben támasztott azon követelményt, hogy számlával rendelkezzen, alapvetően az igazolja, hogy ezáltal megszüntethető annak veszélye, hogy esetlegesen kétszeres héalevonás, adócsalás vagy visszaélés valósuljon meg. E tekintetben az említett tagállam azt állítja, hogy mivel az önálló csoportok egyáltalán nem élveznek héalevonási jogot, nem áll fenn a héa kétszeres levonásának veszélye.

A Bíróság álláspontja

61 Elöljáróban hangsúlyozni kell, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szereplő adómentességből következik, hogy az önálló csoport teljes jogú, a tagjaitól elkülönülő adóalany. Magából e rendelkezés szövegéből ugyanis kitűnik, hogy az önálló csoport önálló, és ezért szolgáltatásait a 2006/112 irányelv 9. cikke értelmében független módon nyújtja. Ezenkívül amennyiben az önálló csoport által nyújtott szolgáltatások nem lennének adóalanyként eljáró személy által nyújtott szolgáltatások, e szolgáltatások nem tartoznának a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint a héa hatálya alá. E szolgáltatások tehát nem lehetnek olyan adómentesség tárgyai, mint amely az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szerepel, ahogyan a főtanácsnok arra az indítványának 50. pontjában rámutatott.

62 Ezen előzetes megfontolásokra tekintettel kell meghatározni, hogy a nagyhercegi rendelet ellentétes-e a 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdésével, 168. cikkének a) pontjával és 178. cikkének a) pontjával, amennyiben lehetővé teszi valamely önálló csoport héaköteles ügyleteket teljesítő tagjai számára, hogy az ezen adóköteles ügyletek után általuk fizetendő héából levonják az önálló csoport részére azon áruk és szolgáltatások után kiszámlázott vagy az önálló csoport által fizetendő adót, amelyeket az önálló csoport saját tevékenységei céljára vett igénybe.

63 Először is egyrészről emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja szerint az adóalany jogosult az általa fizetendő héa összegéből levonni a részére más adóalany által teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő vagy megfizetett héát. Ebből következik, hogy e rendelkezéssel ellentétes annak valamely önálló csoport tagjai részére történő engedélyezése, hogy az általuk fizetendő héa összegéből levonják az önálló csoport részére teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő vagy megfizetett héát.

64 E megállapítást nem kérdőjelezi meg a Luxemburgi Nagyhercegség által hivatkozott 2013. július 18-i PPG Holdings ítélet (C-26/12, EU:C:2013:526), amelyben, lényegében az ítélet 24–26. és 29. pontjában, a Bíróság kimondta, hogy az az adóalany, amely a számára, mint munkáltató számára a nemzeti jogszabályok által előírt kötelezettségnek megfelelően jogi és adózási szempontból elkülönült jogalany formájában nyugdíjalapot hozott létre, jogosult az ezen alap kezelésével és működésével kapcsolatos szolgáltatások után általa fizetett héa levonására. Ahogyan ugyanis az említett ítélet 25. pontjából kitűnik, az adóalany a szóban forgó, héaköteles szolgáltatásokat azért vette igénybe, hogy biztosítsa az alkalmazotti nyugdíjakkal kapcsolatos adminisztrációs feladatok ellátását és az említett nyugdíjak biztosítására létrehozott nyugdíjalap vagyonkezelését. Az említett ítéletből tehát nem vonható le az a következtetés, hogy valamely önálló csoport tagjai jogosultak a csoport által megszerzett termékeket és szolgáltatásokat terhelő héa levonására, mivel kizárólag e csoport élhet adott esetben az említett héa levonásának jogával.

65 Másrészről el kell utasítani a Luxemburgi Nagyhercegségnek az adósemlegesség elvének megsértésére alapított érvelését. Ezen elvnek megfelelően a levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő, esedékes vagy megfizetett héa terhe alól teljes egészében mentesítse (2016. szeptember 15-i Landkreis Potsdam-Mittelmark ítélet, C-400/15, EU:C:2016:687, 35. pont). A közös héarendszer tehát biztosítja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, feltéve hogy e tevékenységek maguk főszabály szerint héakötelesek (lásd ebben az értelemben: 2015. október 22-i PPUH Stehcemp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 27. pont).

66 Következésképpen nem ellentétes az adósemlegesség elvével a levonási jognak a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja alapján valamely önálló csoport tagjaitól történő megtagadása az említett csoportot az utóbbi által nyújtott azon szolgáltatások kapcsán terhelő héa vonatkozásában, amelyek a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján adómentesek, és ezért e jogcímen nem jogosítanak fel adólevonásra. Ezzel szemben, amennyiben az ilyen önálló csoport olyan szolgáltatásokat nyújt, amelyek nem adómentesek, rá kell mutatni, hogy a fent említett elvvel összhangban az említett csoportot – nem pedig annak tagjait – illeti meg személyesen a korábbi ügyletek során felszámított héa levonásának joga.

67 Másodszor a 2006/112 irányelv 178. cikkének az említett irányelv 226. cikkének 5. pontjával és 168. cikkének a) pontjával együttesen értelmezett a) pontjából kitűnik, hogy ahhoz, hogy az adóalany élhessen az adólevonási joggal, számlával kell rendelkeznie, amelyen a neve vevőként vagy szolgáltatást igénybe vevőként szerepel. Ily módon, annak az önálló csoport tagjai részére történő lehetővé tételével, hogy az említett csoport nevére kiállított számla alapján az általuk fizetendő héából levonják az utóbbi csoport részére kiszámlázott héát, a luxemburgi szabályozás ellentétes a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontjával.

68 Meg kell említeni, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség által a 2005. április 21-i HE ítéletre (C-25/03, EU:C:2005:241) történő hivatkozás e tekintetben irreleváns, mivel az említett ítélet alapjául szolgáló ügy ténybeli körülményei nagy mértékben eltérnek a jelen ügyben szóban forgó körülményektől. Az említett ítélet 81. pontjából ugyanis többek között az következik, hogy az önálló csoporttól eltérően, amely héaalanyisággal rendelkezik, és amelynek valamennyi tagja gazdasági tevékenységet folytat, a 2005. április 21-i HE ítélet (C-25/03, EU:C:2005:241) alapjául szolgáló ügyben szóban forgó, házastársak ténybeli vagyonközösségéből álló közösség önmagában nem rendelkezik héaalanyisággal, és kizárólag az egyik házastárs folytatott gazdasági tevékenységet.

69 A fennmaradó részben azonban meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy a szóban fogó luxemburgi szabályozás ellentétes a 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdésével, amely kimondja azt az elvet, amely szerint a héát minden ügylet esetében ki kell vetni, anélkül azonban, hogy külön kezelné az említett irányelv 167. cikkében és a 168. cikkének a) pontjában biztosított levonási jogot, többek között a fenti irányelv 178. cikkében kimondott feltételek mellett.

70 A fenti megállapításokból következik, hogy a nagyhercegi rendeletnek – a nagyhercegi rendelet 4. cikkét értelmező közigazgatási utasítással együttesen értelmezett – 4. cikke ellentétes a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjával és 178. cikkének a) pontjával, és hogy e tekintetben a második kifogás megalapozott. E kifogást ezt meghaladó részében el kell utasítani.

A harmadik, a 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdése c) pontjának és 28. cikkének megsértésére alapított kifogásról

A harmadik kifogás elfogadhatóságáról

– A felek érvei

71 A Luxemburgi Nagyhercegség arra hivatkozik, hogy a harmadik kifogást elfogadhatatlanként el kell utasítani, mivel kizárólag a COBMA-feljegyzést érinti. Emlékeztet arra, hogy a kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset tárgyának az érintett tagállamnak felróható kötelezettségszegésnek kell lennie. Márpedig a Bizottság nem bizonyította, hogy a COBMA olyan állami szerv, amely közhatalmi jogosítványokat gyakorol.

72 A Bizottság azt állítja, hogy a COBMA-feljegyzés szövege tartalmazza, hogy annak egyik kibocsátója az Administration de l'Enregistrement et des Domaines (adóhivatal), amely állami szerv. Ráadásul ezen intézmény arra hivatkozik, hogy az említett feljegyzés tartalma megerősíti, hogy nem a gazdasági szereplőknek szóló puszta ajánlásokról vagy tanácsokról van szó, hanem arról a módról, ahogyan az önálló csoportokra vonatkozó jogszabályokat összehangoltan értelmezni és alkalmazni kell. Mindenesetre a Bizottság úgy véli, hogy a COBMA-feljegyzés a luxemburgi adóigazgatás általános gyakorlatát fejezi ki.

– A Bíróság álláspontja

73 Emlékeztetni kell arra, hogy valamely tagállam közigazgatási gyakorlata képezheti kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset tárgyát, amennyiben az kellően tartós és általános (2016. szeptember 22-i Bizottság kontra Cseh Köztársaság ítélet, C-525/14, EU:C:2016:714, 14. pont). Márpedig a Luxemburgi Nagyhercegség nem vitatta a Bizottság azon érvelését, amely szerint a COBMA-feljegyzés a luxemburgi adóigazgatás általános gyakorlatát fejezi ki.

74 Ebből következik, hogy a harmadik kifogás tárgya a Luxemburgi Nagyhercegségnek felróható kötelezettségszegés, és ezért az arra vonatkozó elfogadhatatlansági kifogást el kell utasítani.

Az ügy érdeméről

– A felek érvei

75 A Bizottság megjegyzi, hogy a COBMA-feljegyzés szerint az önálló csoport egyik tagja által a saját nevében, de az önálló csoport megbízásából vállalt kiadásoknak e tag által az önálló csoportra történő terhelése olyan ügylet, amely nem tartozik a héa hatálya alá.

76 Márpedig a Bizottság szerint az ilyen ügylet a 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja és 28. cikke alapján a héa hatálya alá tartozik. Álláspontja szerint a személyek önálló csoportjának valamely tagja által a saját nevében, az említett csoport megbízásából teljesített minden termék- vagy szolgáltatásbeszerzést a héa szempontjából két azonos, egymást követően teljesített termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni, amelyek a héa hatálya alá tartoznak. E tekintetben a 2011. július 14-i Henfling és társai ítéletre (C-464/10, EU:C:2011:489) alapítja álláspontját.

77 Elöljáróban a Luxemburgi Nagyhercegség hangsúlyozza, hogy a COBMA-feljegyzés vitatott része nem a személyek jogi személyiséggel rendelkező önálló csoportjaira, hanem csak az ilyen személyiséggel nem rendelkezőkre vonatkozik.

78 Ez a tagállam azt állítja, hogy a Bizottság által a 2011. július 14-i Henfling és társai ítélet (C-464/10, EU:C:2011:489) alapjául szolgáló ügy és a jelen ügy között a Bizottság által alkalmazott analógia nem releváns, mivel a két helyzet alapvetően különböző. E tekintetben rámutat, hogy valamely jogi személyiséggel nem rendelkező önálló csoport nem járhat el önállóan, hanem csupán a megbízásából eljáró valamely tagja révén, és hogy az önálló csoport és az említett tag közötti ügyletek nem szükségszerűen két különálló adóalany közötti ügyletek. Ezen összefüggésben az említett tagállam párhuzamot von az átruházható értékpapírokkal foglalkozó kollektív befektetési vállalkozásokra (ÁÉKBV) vonatkozó törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezések összehangolásáról szóló, 2009. július 13-i 2009/65/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2009. L 302, 32. o.) értelmében vett kollektív befektetési vállalkozásokkal, amelyek szintén csak az alapkezelő társaság közvetítésével járhatnak el, és ezért nem tartoznak a héa hatálya alá.

79 A Luxemburgi Nagyhercegség úgy véli, hogy az önálló csoport tagjai és az utóbbi csoport közötti jogviszony az önálló csoport által elfogadott szerződéses kikötésektől függően hasonló lehet a konzorcium tagjainak jogviszonyához, ahogyan azt a Bíróság a 2004. április 29-i EDM ítéletben (C-77/01, EU:C:2004:243) kimondta. Ebben az ügyben a Bíróság megállapította, hogy a valamely konzorcium keretében annak megbízásából az egyes tagjai által végzett munkálatok nem minősülnek adóköteles ügyleteknek.

– A Bíróság álláspontja

80 Elöljáróban a COBMA-feljegyzés vitatott részét illetően meg kell állapítani, hogy e szövegrészből nem tűnik ki egyértelműen, hogy az kizárólag olyan önálló csoportok helyzetére vonatkozik, amelyek nem rendelkeznek jogi személyiséggel, ahogyan arra a Luxemburgi Nagyhercegség hivatkozott. Ahogyan azonban azt a Bizottság állítja, e feljegyzés azon része, amely szerint „amennyiben a csoport és harmadik személyek között kereskedelmi vagy jogi okokból nem jöhet létre közvetlen kapcsolat”, arra látszik utalni, hogy nem ez az eset áll fenn. Mindenesetre azonban az a kérdés, hogy az említett szövegrész alkalmazandó-e jogi személyiséggel rendelkező önálló csoportokra, vagy sem, nem befolyásolja a harmadik kifogás elemzését.

81 A harmadik kifogás ugyanis arra a helyzetre vonatkozik, amikor valamely önálló csoport tagja a saját nevében, de az önálló csoport megbízásából szerez meg termékeket vagy szolgáltatásokat.

82 Márpedig ahogyan a jelen ítélet 61. pontjából következik, az önálló csoport teljes jogú adóalany, amely elkülönül a szintén adóalany tagjaitól. Következésképpen az önállóan eljáró önálló csoport és annak valamely tagja közötti ügyleteket két adóalany közötti ügyleteknek kell tekinteni, amelyek a héa hatálya alá tartoznak. A Luxemburgi Nagyhercegség azon érvelése, amely szerint a valamely önálló csoport és annak egyik tagja közötti ügyletek nem szükségképpen két elkülönült adóalany közötti ügyletek, mivel az első csak valamely tagja közvetítésével járhat el, és az ezen összefüggésben a kollektív befektetési vállalkozásokkal vont párhuzam a jelen ügyben tehát irreleváns.

83 Ebből következik, hogy az önálló csoport egyik tagja által a saját nevében, de az önálló csoport megbízásából vállalt kiadásoknak e tag által az önálló csoportra történő terhelése olyan ügylet, amely a héa hatálya alá tartozik.

84 E megállapítást megerősíti a 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja és 28. cikke, amely rendelkezések megsértésére a Bizottság a harmadik kifogása keretében hivatkozott.

85 A 2006/112 irányelv 28. cikke szerint úgy rendelkezik, hogy azon adóalany esetében, amely a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, vélelmezni kell, hogy az adott szolgáltatásokat maga vette igénybe és nyújtotta.

86 Ennélfogva e rendelkezés azt a jogi vélelmet állítja fel, hogy egymást követően két azonos szolgáltatásnyújtásra kerül sor. E vélelem alapján a gazdasági szereplőt, amely a szolgáltatásnyújtásban közvetít, és egyúttal bizományosnak minősül, úgy kell tekinteni, mint aki – azt megelőzően, hogy később személyesen nyújtja a szóban forgó szolgáltatásokat az ügyfélnek – előzetesen megkapta a szóban forgó szolgáltatásokat a megbízónak minősülő vállalkozástól, amelynek érdekében tevékenykedik (2011. július 14-i Henfling és társai ítélet, C-464/10, EU:C:2011:489, 35. pont).

87 Tekintettel arra, hogy a 2006/112 irányelv 28. cikke az említett irányelv „Adóztatandó ügyletek” elnevezésű IV. címében található, a két érintett szolgáltatásnyújtás a héa hatálya alá tartozik. Ebből következik, hogy amennyiben az a szolgáltatásnyújtás, amely tekintetében a gazdasági szereplő közvetítőként jár el, a héa hatálya alá tartozik, az említett gazdasági szereplő és azon gazdasági szereplő közötti jogviszony, akinek a megbízásából eljár, szintén héaköteles (lásd analógia útján: 2011. július 14-i Henfling és társai ítélet, C-464/10, EU:C:2011:489, 36. pont).

88 Ugyanezen gondolatmenetet kell követni a 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontjának megfelelően a termékek bizományi szerződés alapján történő megszerzésére is, amely rendelkezés szintén ezen irányelv IV. címe alá tartozik. E rendelkezés tehát létrehozza azt a jogi fikciót, hogy egymást követően két azonos termékértékesítést teljesítenek, amelyek a héa hatálya alá tartoznak.

89 Következésképpen, amikor valamely önálló csoport tagja a saját nevében, de az önálló csoport megbízásából a 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja alapján termékeket vesz vagy ezen irányelv 28. cikke alapján szolgáltatásokat vesz igénybe, az ehhez kapcsolódó kiadásoknak a csoport általi megtérítése a héa hatálya alá tartozó ügyletnek minősül.

90 A Luxemburgi Nagyhercegség által hivatkozott, a 2004. április 29-i EDM ítélet alapjául szolgáló üggyel (C-77/01, EU:C:2004:243) fennálló analógiát szintén el kell vetni. Az említett ügyben szóban forgó konzorciummal ellentétben ugyanis az önálló csoport, ahogyan az a jelen ítélet 61. és 82. pontjából kitűnik, a tagjaitól elkülönülő adóalany.

91 Következésképpen annak kimondásával, hogy az önálló csoport valamely tagja által a saját nevében, de az önálló csoport megbízásából vállalt költségeknek az önálló csoportra történő terhelése a héa hatálya alól kizárt ügylet, a COBMA-feljegyzés ellentétes a 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontjával és 28. cikkével, és ennélfogva a harmadik kifogás megalapozott.

92 A fenti megállapítások összességéből következik, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség – mivel elsőként a héáról szóló törvény 44. cikke (1) bekezdésének – a nagyhercegi rendelet 2. cikkének a) pontjával és 3. cikkével együttesen értelmezett – y) pontjában, másodszor ugyanezen rendeletnek a közigazgatási utasításnak a nagyhercegi rendelet 4. cikket magyarázó részével együttesen értelmezett 4. cikkében, harmadszor pedig a COBMA-feljegyzésben meghatározottak szerint az önálló csoportokra vonatkozó héarendszert írt elő – nem teljesítette a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjából, 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjából, 168. cikkének a) pontjából, 178. cikkének a) pontjából, 14. cikke (2) bekezdésének c) pontjából és 28. cikkéből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

93 A Bíróság eljárási szabályzata 138. cikkének (1) bekezdése alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Luxemburgi Nagyhercegséget, mivel az általa felhozott jogalapok többsége tekintetében pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A Luxemburgi Nagyhercegség – mivel elsőként az 1979. február 12-i héáról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt szövege 44. cikke (1) bekezdésének – a személyek önálló csoportjai által a tagjaik részére nyújtott szolgáltatások héamentességéről szóló, 2004. január 21-i nagyhercegi rendelet rendelet 2. cikkének a) pontjával és 3. cikkével együttesen értelmezett – y) pontjában, másodszor ugyanezen rendeletnek a 2004. január 29-i 707. sz. közigazgatási utasításnak a nagyhercegi rendelet 4. cikket magyarázó részével együttesen értelmezett 4. cikkében, harmadszor pedig a Comité d'Observation des Marchés (piaci megfigyelési tanács) keretében működő munkacsoport (COBMA) által az Administration de l'Enregistrement et des Domaines-nel (adóhivatal) egyetértésben megfogalmazott 2008. december 18-i feljegyzésben meghatározottak szerint a személyek önálló csoportjaira vonatkozó hozzáadottértékadó-rendszert írt elő – nem teljesítette a 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjából, 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjából, 168. cikkének a) pontjából, 178. cikkének a) pontjából, 14. cikke (2) bekezdésének c) pontjából és 28. cikkéből eredő kötelezettségeit.**

2) **A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.**

3) **A Bíróság a Luxemburgi Nagyhercegséget kötelezi a költségek viselésére.**

Aláírások

i — A jelen szöveg 21., 54. és 61. pontjában az első elektronikus közzétételt követően nyelvi módosítás történt.