Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 6. oktoobril 2016 [1]

Kohtuasi C-274/15

Euroopa Komisjon
versus

Luksemburgi Suurhertsogiriik

Maksuõigusnormid — Käibemaks — Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkt f — Käibemaksuvabastus teenustele, mida osutavad teatavad rühmad oma liikmetele — Käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamine — Rühma liikmete õigus sisendkäibemaksu maha arvata — Liikme tegevus enda nimel, kuid rühma arvel

I. **Sissejuhatus**

1. Käesolev Euroopa Komisjoni hagi Luksemburgi Suurhertsogiriigi vastu puudutab Luksemburgi õiguse erinevaid käibemaksualaseid norme, mis on seotud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ [2], mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastusega [3]. Selle maksuvabastuse taustaks on liidu seadusandja otsus mitte anda maksust vabastatud teenuseid osutavatele ettevõtjatele, nagu haiglad, arstid või koolid, üldjuhul õigust sisendkäibemaks maha arvata. Seetõttu nende ettevõtjate väljundteenuseid küll ei maksustata, kuid samal ajal on nende sisendteenused endiselt käibemaksuga maksustatud. See viib lõppkokkuvõttes selleni, et lõpptarbijale osutatav teenus on maksust vabastatud üksnes osaliselt, kuna käibemaksu, mida ei saa maha arvata, võetakse nõuetekohaselt hinnakalkulatsioonis arvesse ning seega tasub teenuse saaja seda kaudselt.

2. Asjaolu, et neil ettevõtjatel puudub õigus sisendkäibemaksu maha arvata, viib tagajärjeni, et selliste (käibemaksuga maksustatavate) teenuse osade ostmine, mida saaks ka ise osutada, võib negatiivselt mõjutada hinna kujundamist käibemaksu ulatuses, mida ei saa maha arvata. Järelikult on üldjuhul olemas majanduslik huvi osutada neid teenuseid ise ning mitte osta neid teiselt ettevõtjalt koos käibemaksu tasumise kohustusega. Lõppkokkuvõttes koheldakse kehtivas käibemaksusüsteemis, kus on sätestatud maksuvabastus ilma sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguseta, ettevõtjat, kes osutab teenuseid maksuvabalt, nagu lõpptarbijat, kes samuti ei pea käibemaksu tasuma, kuid ei saa ka sisendkäibemaksu maha arvata, seda isegi siis, kui ta osutab tasulisi teenuseid või võõrandab kaupu.

1 — Algkeel: saksa.

2 — ELT 2006, L 347, lk 1.

3 — Seda maksuvabastust ning selle kohaldamise eelduseks olevaid arvukaid faktilisi asjaolusid on Euroopa Kohus möödunud aastakümnete jooksul käsitlenud kokku ainult kolmel korral (kohtuotsused, 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246); 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), ja 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713). Praegu on aga Euroopa Kohtus samaegselt pooleli nelja kohtuasja menetlemine. Peale menetluse käesolevas kohtuasjas on need kohtuasjad C-326/15 (DNB Banka), C-605/15 (Aviva) ja C-616/15 (komisjon *vs*. Saksamaa).

3. Kuna aga ka ettevõtjate puhul, kes osutavad teenuseid maksuvabalt, võib esineda olukordi, kus on majanduslikult mõttekas või koguni nõutav, et teenuse teatud osi ei osutataks üksinda, vaid koos teiste ettevõtjatega, kes on samuti käibemaksust vabastatud (nt kasutavad mitu arsti koos ühte suurt meditsiiniseadet), on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kohaselt käibemaksust vabastatud ka rühma sellised teenused oma liikmetele. Seega ei mõjuta sisendkäibemaksu mahaarvamise erand hinna kujundamist, mis jätab maksuvabastuse ulatuse lõpptarbija jaoks kehtima, olenemata sellest, kas kogu teenuse osutas üksinda ettevõtja, kes on käibemaksust vabastatud, või see ettevõtja koos teiste käibemaksust vabastatud ettevõtjatega.

4. Käesoleva menetluse eesmärk on välja selgitada, kas Luksemburgi Suurhertsogiriik on läinud sellise maksuvabastuse ning liidu õiguse muude asjakohaste käibemaksunormide rakendamisel konkurentsivastaselt toimides liiga kaugele, selleks et kaitsta oma ettevõtjate majanduslikke huve.

II. **Õiguslik raamistik**

Liidu õigus

5. Käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teises lõigus on käibemaksuga maksustamise kontseptsiooni kirjeldatud järgmiselt:

„Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt."

6. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga „teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb". Selle artikli lõike 1 punkti a kohaselt kehtib sama ka „kaubatarnete kohta".

7. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile f vabastavad liikmesriigid käibemaksust:

„Teenused, mida osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatud isikute rühmad oma liikmetele nende tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks, kui need rühmad nõuavad, et liikmed hüvitaksid üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, tingimusel et selline maksuvabastus ei põhjusta konkurentsimoonutamist."

8. Käibemaksu mahaarvamise kohta, mis on tasutud tehingu kulukomponentide pealt (sisendkäibemaksu mahaarvamine), sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 168 järgmist:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[…]"

9. Sisendkäibemaksu mahaarvamise kohta sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 178[4] järgmist:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja [*sic*!] teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;

[…]"

10. Lõpuks sisaldab käibemaksudirektiiv veel erisätteid müügi kohta komisjonitasu eest, mis mängivad käesolevas menetluses rolli. Esiteks on tegemist direktiivi artikli 14 lõikega 2, mis sisaldab kaubatarnete kohta järgmist sätet:

„2. Lisaks lõikes 1 nimetatud tehingule käsitatakse kaubatarnena järgmisi tehinguid:

[…]

c) kaupade üleandmist ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel."

11. Teiseks sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 28 seoses teenustega:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise."

12. Kõik olulised sätted olid olemas juba nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendas direktiivis 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas[5] (edaspidi „kuues direktiiv"), mis käibemaksudirektiiviga uuesti kodifitseeriti. Euroopa Kohtu praktikat nimetatud direktiivi kohta tuleb seetõttu käesolevas menetluses samuti arvesse võtta.

Luksemburgi õigus

13. Luksemburgi 12. veebruari 1979. aasta käibemaksuseaduse (edaspidi „Luksemburgi käibemaksuseadus") artikli 44 lõike 1 punkt y sätestab käibemaksuvabastuse, mis on identne käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f prantsuskeelse versiooniga.

14. Selle maksuvabastuse kohaldamise täpsustamiseks võeti vastu Suurhertsogi 21. jaanuari 2004. aasta määrus, mis käsitleb käibemaksuvabastust sõltumatu isikute rühma poolt oma liikmetele osutatud teenustele (edaspidi „Luksemburgi määrus").

15. Vastavalt Luksemburgi määruse artiklile 1 peab sõltumatul isikute rühmal Luksemburgi käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 1 punkti y tähenduses olema kas juriidiline isik (punkt a) või tegutsema enda nimel oma liikmete või kolmandate isikute suhtes (punkt b). Suurhertsogi 7. augusti 2012. aasta määrusega täiendati seda sätet teise lõikega. See sätestab, et määrus ei kehti sõltumatute rühmade suhtes, kelle teenuseid kasutab üks või kasutavad mitu liiget peamiselt maksustatavate tehingute sooritamiseks.

4 — Redaktsioonis, mis kehtis enne selle muutmist nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas (ELT 2010, L 189, lk 1), mida kohaldatakse vastavalt selle artikli 2 lõike 1 teisele lõigule alles alates 1. jaanuarist 2013 ja mis ei ole seetõttu käesolevas kohtuasjas asjakohane.

5 — EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

16. Luksemburgi määruse artikkel 2 määrab kindlaks maksuvabastuse tingimused vastavalt Luksemburgi käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 1 punktile y. Punkti a esimene lause sätestab, et rühma tegevus peab eranditult koosnema teenustest, mille osutamine on otseselt vajalik liikmete tegevuseks. Sellele vastavalt peab liikmete tegevus olema kas käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata. Punkti a teise lause kohaselt vastavad sellele tingimusele aga ka isikud, kes samuti teevad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata tegevuse raames maksustatavaid tehinguid, kui need ei ületa 30% kogukäibest. Luksemburgi määruse artiklis 3 on käibe piiri kohta esitatud täpsustused, mille kohaselt võib seda piiri teatavatel asjaoludel kuni 50% ulatuses ületada.

17. Luksemburgi määruse artikkel 4 lubab neil isikutel lisaks maha arvata sisendkäibemaksu seoses käibemaksuga, mille *rühm* peab tasuma tema enda ostetud teenuste eest. Vastavalt 29. jaanuari 2004. aasta haldusringkirjale nr 707 (edaspidi „Luksemburgi haldusringkiri"), mis eelkõige määrab kindlaks vajalikud dokumendid, mida liikmed peavad selleks esitama, toimub sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ülekandmine eesmärgil tagada neutraalne maksustamine.

18. Lõpuks puudutab Comité d'Observation des Marchés (Cobma) (turu-uuringu komitee) töögrupi 18. detsembri 2008. aasta memo, mis on selle teksti kohaselt kooskõlastatud Administration de l'enregistrement et des domaines'ga (Luksemburgi registreerimis- ja kinnisvaravalitsus) (edaspidi „Cobma memo"), samuti sõltumatute rühmade käibemaksust vabastamist. Muu hulgas käsitletakse selles küsimust, milline isik peab olema märgitud arvele, mille on väljastanud kolmas isik ja mis puudutab ühiseid kulusid, kui rühm ei ole juriidiline isik. Sellega seoses täpsustatakse, et juhul, kui liige ostab enda nimel rühma arvel kolmandatelt isikutelt teenuseid, toimub ühiste kulude rühmale ülekandmine väljaspool käibemaksu kohaldamisala.

III. **Kohtuvaidluse taust**

19. Komisjon teatas Luksemburgi Suurhertsogiriigile 7. aprilli 2011. aasta kirjaga, et tal on kahtlusi, kas Luksemburgi erinevad õigusnormid on kooskõlas liidu õigusega osas, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastuse ülevõtmist.

20. Komisjon leidis 27. jaanuari 2012. aasta põhjendatud arvamuses, et tema kahtlusi ei ole kummutatud, ja palus Luksemburgi Suurhertsogiriigil võtta kahe kuu jooksul vajalikud meetmed, et viia oma õigusnormid vastavusse liidu õiguse nõuetega.

21. Komisjon oli seisukohal, et esiteks ei järgi Luksemburgi Suurhertsogiriik käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f nimelt selles mõttes, et Luksemburgi käibemaksuvabastus kehtib ka juhtudel, kus rühm *ei* osuta teenust otseselt oma liikme tegevuse tarbeks, mis on käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata. Teiseks on käibemaksudirektiivi artikli 168 punktiga a ja artikli 178 punktiga a vastuolus, kui rühma liikmetele antakse õigus sisendkäibemaksu maha arvata seoses sisendteenustega, mida ei osutata liikmetele, vaid rühmale, ja mille eest tasub rühm. Kolmandaks tuleb olukorda, kus liige ostab teenust rühma arvel, käsitada käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti c ja artikli 28 kohaselt kahe üksteisele järgneva teenusena ja seda ei või pidada käibemaksu seisukohast tähtsusetuks.

IV. **Menetlus Euroopa Kohtus**

22. Pärast seda, kui Luksemburgi Suurhertsogiriik ei olnud komisjoni nõuet määratud tähtaja jooksul täitnud, esitas komisjon 8. juunil 2015 ELTL artikli 258 teise lõigu alusel Euroopa Kohtusse hagi ja palub

— tuvastada, et kuna Luksemburgi Suurhertsogiriik on ette näinud sellise käibemaksuvabastuse sõltumatutele rühmadele, nagu on määratletud Luksemburgi käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 1 punktis y, Luksemburgi määruse artiklites 1-4, Luksemburgi haldusringkirjas osas, milles see puudutab Luksemburgi määruse artikleid 1-4, ja Cobma memos, siis on ta rikkunud käibemaksudirektiivist, eelkõige selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punktist c ja artikli 132 lõike 1 punktist f, artikli 1 lõike 2 teisest lõigust, artikli 168 punktist a ja artikli 178 punktist a ning artikli 14 lõike 2 punktist c ja artiklist 28 tulenevaid kohustusi;

— mõista kohtukulud välja Luksemburgi Suurhertsogiriigilt.

23. Luksemburgi Suurhertsogiriik palub

— jätta komisjoni hagi osaliselt vastuvõetamatuse tõttu ja ülejäänud osas põhjendamatuse tõttu, teise võimalusena tervikuna rahuldamata;

— mõista kohtukulud välja komisjonilt.

24. Pooled esitasid Euroopa Kohtule esmalt oma kirjalikud seisukohad ja osalesid ka 30. juunil 2016 toimunud kohtuistungil.

V. **Hinnang**

A. *Esimene väide: teenuste kasutamine rühma liikmete puhul*

25. Esimese väitega heidab komisjon ette käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c ja artikli 132 lõike 1 punkti f rikkumist.

26. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga põhimõtteliselt kõik maksukohustuslaste teenused. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kohaselt on küll käibemaksust vabastatud teenused, mida osutavad sõltumatud rühmad oma liikmetele. Seda kohaldatakse siiski muu hulgas ainult juhul, kui teenuste osutamine on otseselt vajalik liikmete tegevuseks, mis on kas käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata.

27. Komisjoni hinnangul kohaldatakse vastavalt Luksemburgi määruse artikli 2 punktile a ja artiklile 3 Luksemburgi käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 1 punktis y sätestatud käibemaksuvabastust aga ka juhul, kui rühma teenuseid kasutatakse liikme *käibemaksuga maksustatud* tegevuseks, kui maksustatud tegevuse käive ei moodusta kogukäibest enam kui 30% või teatavatel juhtudel enam kui 45%.

1. Esimese väite vastuvõetavus

28. Luksemburgi Suurhertsogiriik peab esimest väidet vastuvõetamatuks.

29. Kõigepealt leiab ta, et esimese väitega on komisjon võrreldes põhjendatud arvamusega laiendanud menetluse eset. Samal ajal kui viimati nimetatud arvamuses heideti ette üksnes seda, et käibemaksust vabastatakse ka rühma teenused, mille eesmärk on eelkõige või eranditult teostada liikmete maksustatud tehinguid, siis hagis ei piirduta selle kriitikaga. Nüüd heidab komisjon üldiselt ette, et rühma teenused, mis on seotud liikme maksustatud tehingutega, võivad olla käibemaksust vabastatud.

30. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et ELTL artikli 258 alusel esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi ese on piiritletud komisjoni põhjendatud arvamusega, mistõttu peab hagi rajanema samadel põhjendustel ja väidetel, mis sisalduvad põhjendatud arvamuses.[6] Siiski võib komisjon hagiavalduses oma esialgseid väiteid täpsustada, kuid seda siiski tingimusel, et ta vaidluse eset ei laienda.[7]

31. Komisjoni põhjendatud arvamusest nähtub selgelt, et tema hinnangul ei ole Luksemburgi õiguses arvestatud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud tingimust, mille kohaselt peab rühm osutama teenuseid, mis on otseselt vajalikud liikme tegevuseks, mis on käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata.[8] Mis puudutab seda, et komisjon märgib vaidluse selle eseme kohta oma hagiavalduses sõnaselgelt, et rikkumisega Luksemburgi õigusnormide alusel on tegemist kõigil juhtudel, mil teenuste eesmärk on liikme maksustatud tehingud, siis on tegemist eelnevalt juba sõnastatud väite lubataval viisil täpsustamisega.

32. Peale selle leiab Luksemburgi Suurhertsogiriik, et komisjoni tegevus kohtueelses menetluses rikub lojaalse koostöö põhimõtet, milleks kohustab ELLi artikli 4 lõige 3. Nii teavitas Suurhertsogiriik pärast põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemist komisjoni sellest, et Luksemburgi määruse artiklit 1 on täiendatud,[9] vastates sellega põhjendatud arvamuses esitatud esimesele väitele. Siiski ei esitanud komisjon 18 kuu jooksul selle muudatuse suhtes piiravaid tingimusi, enne kui ta teatas hagi esitamisest.

33. Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et põhimõtteliselt on komisjonil valida hetk, mil ta esitab liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi.[10] Käesolevas asjas ei ole tegemist ka erandjuhtumiga, kus komisjoni käitumine kohtueelses menetluses oleks võinud kahjustada Luksemburgi Suurhertsogiriigi kaitseõigusi. Eelkõige ei ole komisjon kohustatud enne hagi esitamist kujundama seisukohta parandusmeetmete suhtes, mille asjaomane liikmesriik võtab alles pärast põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemist. Seda seetõttu, et liikmesriigi kohustuste rikkumise olemasolu ja seega hagi põhjendatuse seisukohalt on otsustava tähtsusega üksnes põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemisel liikmesriigis valitsenud olukord.[11]

34. Järelikult on esimene väide vastuvõetav.

2. Esimese väite põhjendatus

35. Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab teise võimalusena, et esimene väide on ka põhjendamatu.

36. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud käibemaksuvabastus on nimelt kohaldatav rühmade suhtes, mille liikmed tegelevad lisaks käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata tegevusele ka käibemaksuga maksustatud tegevusega. Teenuste puhul, mida rühm osutab, on aga nende laadilt tegemist liikme ühiste kuludega, mida ei saa seostada asjaomase liikme konkreetse tegevusega. Kui seda arvestades tuleks maksust vabastada ainult teenused, mis on seotud üksnes käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata tegevustega, siis puuduks käibemaksuvabastusel tegelikkuses kohaldamisala.

6 — Vt mh kohtuotsused, 15.12.1982, komisjon *vs.* Taani (211/81, EU:C:1982:437, punkt 14); 26.4.2005, komisjon *vs.* Iirimaa (C-494/01, EU:C:2005:250, punkt 35) ja 16.4.2015, komisjon *vs.* Saksamaa (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 19).

7 — Vt kohtuotsused, 11.9.2001, komisjon *vs.* Iirimaa (C-67/99, EU:C:2001:432, punkt 23); 19.12.2013, komisjon *vs.* Poola (C-281/11, EU:C:2013:855, punkt 88) ja 16.4.2015, komisjon *vs.* Saksamaa (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 19).

8 — Vt põhjendatud arvamus, punktid 20 ja 21 ning punktid 68 ja 69.

9 — Vt eespool punkt 15.

10 — Vt mh kohtuotsused, 10.12.1968, komisjon *vs.* Itaalia (7/68, EU:C:1968:51, lk 642); 1.6.1994, komisjon *vs.* Saksamaa (C-317/92, EU:C:1994:212, punkt 4), ja 16.4.2015, komisjon *vs.* Saksamaa (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 14).

11 — Vt mh kohtuotsused, 10.9.1996, komisjon *vs.* Saksamaa (C-61/94, EU:C:1996:313, punkt 42); 26.4.2005, komisjon *vs.* Iirimaa (C-494/01, EU:C:2005:250, punkt 29), ja 26.5.2016, komisjon *vs.* Kreeka (C-244/15, EU:C:2016:359, punkt 47).

37. Mis puudutab Suurhertsogiriigi märkust selle kohta, et Luksemburgi määrust on täiendatud artikli 1 lõikega 2,[12] siis ei ole see käesoleva hagi jaoks oluline. Hagi hindamisel on otsustava tähtsusega Luksemburgi õiguskord 2012. aasta märtsi lõpus, kui lõppes põhjendatud arvamuses määratud tähtaeg.[13] Nimetatud säte võeti siiski vastu alles hiljem, 7. augustil 2012.

38. Peale selle tuleb esimese väite hindamisel vahet teha käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f esitatud kahe erineva tingimuse vahel, mis tulenevad selgelt selle sõnastusest.

39. Esiteks eeldab käibemaksust vabastamine, et rühma liikmete tegevus on käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata.

40. Teiseks peab aga iga teenus olema, selleks et see oleks käibemaksust vabastatud, otseselt vajalik liikmete käibemaksust vabastatud tegevuseks või käibemaksuga maksustamata tegevuseks. Seega juhul, kui rühma liige tegeleb lisaks käibemaksust vabastatud tegevusele ka käibemaksuga maksustatud tegevusega, siis võivad küll teenused, mida rühm oma liikmetele osutab, olla ikkagi käibemaksust vabastatud. See seab aga tingimuseks, et need teenused on otseselt vajalikud liikme käibemaksust vabastatud tegevuseks, kuid mitte käibemaksuga maksustatud tegevuseks.

41. Nimetatud teise lisatingimuse puhul ei ole käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tõlgendamisel alust kõrvale kalduda sätte selgest sõnastusest. Selle sätte kohta on Euroopa Kohus nimelt *mutatis mutandis* juba tõdenud, et arvestades käibemaksu käsitlevates õigusnormides sätestatud maksuvabastuste kitsa tõlgendamise nõuet ei ole käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f selline tõlgendamine, mis läheb selle selgest sõnastusest kaugemale, selle sätte eesmärgiga kooskõlas.[14]

42. Maksuvabastuste kitsas tõlgendamine ei või küll viia selleni, et kaob vabastuste toime ja nende kohaldamine on praktiliselt võimatu.[15] Sellega ei ole aga käesoleval juhul mingil juhul tegemist. Vastupidi Luksemburgi Suurhertsogiriigi väitele ei ole teenused, mida rühm oma liikmetele osutab, tingimata nende ühised kulud ja seega ei ole need seotud kõigi nende tegevustega. See on nii ainult juhul, kui liige laseb tema üldise haldustegevuse hulka kuuluvaid ülesandeid, nagu raamatupidamine, täita rühmal. Liige võib aga rühmale üle kanda ka muid tegevusi, nagu suure meditsiiniseadme käitamine, millel on otsene seos ainult tema käibemaksust vabastatud tegevusega.

43. Kuna Luksemburgi määruse artikli 2 punkt a sätestab käibemaksuvabastuse ka siis, kui osutatav teenus ei ole otseselt vajalik liikme käibemaksust vabastatud tegevuseks või käibemaksuga maksustamata tegevuseks, siis rikub see sellega käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c ja artikli 132 lõike 1 punkti f.

44. Seega on komisjoni esimene väide põhjendatud.

B. *Teine väide: rühma liikmete õigus sisendkäibemaksu maha arvata*

45. Teise väitega heidab komisjon ette käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teise lõigu, artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a rikkumist.

12 — Vt eespool punkt 15.

13 — Vt eespool punkt 33.

14 — Kohtuotsus, 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punktid 13 ja 14) kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kohta.

15 — Vt kohtuotsused, 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punkt 62) ja 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 30), mis mõlemad käsitlevad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f; vt muude maksuvabastuste kohta lisaks kohtuotsused, 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 16) ja 9.12.2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, punkt 68).

46. Vastavalt Luksemburgi määruse artiklile 4 on rühma liikmetel, kes tegelevad käibemaksuga maksustatava tegevusega, õigus maha arvata sisendkäibemaksu seoses sisendteenustega, mida ei ostnud mitte liige, vaid rühm oma tegevuse teostamiseks. Käibemaksudirektiivi sätete ja Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib aga ainult rühmal olla õigus sisendkäibemaksu maha arvata, selle õiguse ülekandmine rühma liikmetele on välistatud. Peale selle on käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a sätestatud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks peab olema arve, mis on väljastatud enda ja mitte teise isiku – nagu käesolevas asjas rühma – nimele.

47. Luksemburgi Suurhertsogiriik tugineb põhjendustes käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f sõnastusele. Selle kohaselt ei ole rühma kulud mitte tema enda, vaid liikmete „ühised kulud". Vastavalt kohtuotsusele PPG Holdings [16] on sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse seisukohast, aga otsustava tähtsusega lõppkokkuvõttes see, kes peab kandma vastavad kulud; käesoleval juhul on need liikmed. Peale selle rikuks see neutraalse maksustamise põhimõtet, kui liikmetel ei oleks õigust sisendkäibemaksu maha arvata, sest rühm ise ei saa sisendkäibemaksule tugineda.

48. Luksemburgi Suurhertsogiriik toob lisaks välja võrdluse kaasomandi hoonetega. Ka sel juhul on üksikutel kaasomanikel õigus maha arvata sisendkäibemaksu seoses sisendteenustega, mis on osutatud ühistule ühtekokku.

49. Luksemburgi Suurhertsogiriigi põhjenduste aluseks on ilmselt seisukoht, et rühm ei ole ise käibemaksukohustuslane, vaid on „läbipaistev". Selle käsitluse kohaselt lähevad rühmale osutatud sisendteenused käibemaksu seisukohalt vahetult üle liikmetele. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses rühm – üksnes sellist puudutavad nimelt vaidlusalused sisendkäibemaksu normid – peab siiski olema nimelt maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses.

50. Euroopa Kohus on nimelt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kohta sisuliselt juba märkinud, et selle sätte niisugune tõlgendus, mis läheb kaugemale selle ühesest sõnastusest, on vastuolus kõnealuse sätte eesmärgiga [17]. Vastavast sõnastusest selgub aga, et „sõltumatu" rühm kui selline osutab teenuseid ning teda tuleb seetõttu käibemaksuga maksustamise mõttes eristada tema liikmetest. Kuna maksust vabastatakse üksnes teenused, mida osutab rühm ise, peab viimane olema maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses. Muidu ei oleks vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktile c üldse olemas rühma teenust, mida saaks käibemaksust vabastada. Sellele vastavalt maksustatakse käibemaksuga ainult teenuseid, mida osutatakse „maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

51. Teistsugune seisukoht toob kaasa selle, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastus hõlmab ka teenuseid, mida omavahel osutavad niisuguse rühma liikmed, mis käibemaksuga maksustamise puhul ei ole iseseisev. See laiendab kõnealuse maksuvabastuse kohaldamisala siiski oluliselt ning olenevalt rühma määratlusest vabastaks maksust näiteks ka teenuste osutamise kontserni kuuluvate äriühingute vahel. See on siiski küll veel kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f eesmärgiga, millega vastavalt kohtupraktikale püütakse ära hoida „teatud teenuseid osutava isiku käibemaksuga maksustamine siis, kui ta teeb teiste kutsealal tegutsevate isikutega koostööd ühise struktuuri vahendusel, mis on võtnud enda kanda nimetatud teenuste teostumiseks vajaliku tegevuse" [18]. Vastav tõlgendus ei lähe – nagu märgitud – vastuollu mitte üksnes maksuvabastuse sõnastusega, vaid ka käibemaksudirektiivi artikliga 11, milles on kontserni jaoks ette nähtud erinormid, millele kehtivad muud normid, nagu väljakujunenud kohtupraktikas vahepealsel ajal rõhutatud üldpõhimõte, et käibemaksuvabastusega seotud mõisteid tõlgendatakse kitsalt. [19]

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

17 — Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kohta kohtuotsus, 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punktid 13 ja 14).

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

19 — Vt muu hulgas kohtuotsused, 26.6.1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 19); 16.9.2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, punkt 25), ning 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 18).

52. Seega tuleb käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses sõltumatuid rühmi, millel on maksukohustuslase staatus, eristada mitme isiku pelgalt ühisest tegutsemisest, kelle puhul rühm just nimelt ei ole iseseisev maksukohustuslane. Viimati nimetatu võib olla nii kaasomandi puhul, mille tõi võrdluseks Luksemburgi Suurhertsogiriik. Seda olukorda tuleb seega käsitada üksnes liikmete ühise tegutsemisena. [20]

53. Kui aga rühm, mida vaidlustatud normid puudutavad, kujutab endast oma liikmete suhtes iseseisvat maksukohustuslast, siis saab ka ainult temal endal olla õigus maha arvata sisendkäibemaksu seoses saadud sisendteenustega. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 168 punktile a on maksukohustuslasel nimelt õigus maha arvata ainult käibemaks, mis kuulub tasumisele „kaupade või teenuste eest, mille *talle* on tarninud või osutanud […]". [21]

54. Selliste sisendteenuste saamine võib küll – nagu mh tuleneb kohtuotsusest PPG Holdings, millele Luksemburgi Suurhertsogiriik viitab – seisneda ka selles, et maksukohustuslane tellib teenuseid, mis tulevad kasuks kolmandale isikule. [22] Sellest ei tulene siiski mingil juhul sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust isikule, kes neid teenuseid ei ole üldse tellinud ning kellele ei osutatud seetõttu neid teenuseid käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tähenduses.

55. Luksemburgi määruse artikkel 4, mis on käesolevas asjas vaidlustatud, ei ole lõppkokkuvõttes vajalik ka neutraalse maksustamise põhimõtte tagamiseks. Nimetatud põhimõte tagab neutraalse maksustamise tähenduse variandis [23] nimelt ainult selle, et maksukohustuslased, kelle enda tegevus on käibemaksuga maksustatud, vabastatakse täielikult nende majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. [24] Sellele vastavalt ei saa rühm nõuda sisendkäibemaksust vabastamist, kui ta osutab vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile f oma liikmetele käibemaksust vabastatud teenuseid. Seevastu juhul, kui rühm osutab teenuseid oma liikmete maksustatud tegevuseks, ei ole need vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile f maksust vabastatud. [25] Rühmal on seega viimati kirjeldatud olukorras oma sisendteenuste osas käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a kohaselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus samamoodi kui liikmetel seoses rühma teenustega.

56. Artikli 168 punkti a rikkumise kõrval, mida tuleb seega tuvastada, ei ole artikli 1 lõike 2 teisel lõigul, mida komisjoni samuti nimetas, iseseisvat tähtsust, sest see kujutab endast üksnes programmilist lauset.

57. Samuti ei ole tegemist käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a täiendava rikkumisega Luksemburgi Suurhertsogiriigi poolt.

58. Vastavalt artikli 178 punktile a peab maksukohustuslasel selleks, et kasutada talle vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 168 punktile a kuuluvat õigust sisendkäibemaksu maha arvata, olema küll artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 alusel väljastatud arve. Neist artiklitest ei saa siiski järeldada, et, nagu väidab komisjon, arve peab olema väljastatud selle maksukohustuslase nimele, kes sisendkäibemaksu palub maksuhalduril maha arvata. Käibemaksudirektiivi artikli 226 punkt 5 sisaldab ainult nõuet, et teenuse saaja nimi peab olema arvel märgitud.

20 — Vt selle kohta kohtuotsus, 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punktid 54-56); vt lisaks üldiselt äriühingu ja selle liikmete vahelise käibemaksualase suhte kohta seoses maksukohuslase staatusega kohtuotsused, 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46) ja 18.10.2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

21 — Kohtujuristi kursiiv.

22 — Vt kohtuotsus, 18.7.2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, punktid 19–29).

23 — Vt selle põhimõtte erinevate tähenduste kohta kohtuotsus, 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punktid 46–48) ja lisaks kohtuotsused, 17.5.2001, Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 76) ja 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 40).

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

25 — Vt eespool punktid 40–42.

59. Sellest ei kaldu Luksemburgi õigus kõrvale mitte ainult seeläbi, et ta annab rühma liikmetele sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, mida neil vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 168 punktile a ei ole. Teiste sõnadega, asjaomase rühma kui teenuse saaja puhul ei seisa arvel vale nimi, pigem dokumenteerib õige nimi seda, et rühma asjaomasel liikmel puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kuna ta ei ole teenuse saaja. Seevastu juhul, kui Luksemburgi Suurhertsogiriik näeks ette, et teenuse saajana tuleb arvele märkida ebaõigesti liikme nimi, rikuks ta sellega käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 5.

60. Seega on teine väide põhjendatud ainult osas, milles leitakse, et rikutud on käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a.

C. Kolmas väide: liikmete rühmale osutatud teenuste maksustamata jätmine

61. Lõpuks heidab komisjon kolmanda väitega ette, et rikutud on käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti c ja artiklit 28.

62. Nende sätete kohaselt tuleb maksukohustuslase puhul, kes vahendajana enda nimel teise isiku arvel osutab teenuseid kolmandale isikule või saab teenuseid kolmandalt isikult, tegutsemist käsitada käibemaksuga maksustamise seisukohalt kahe identse, üksteisele järgneva teenusena ühelt poolt kliendi ja maksukohustuslase ja teiselt poolt maksukohustuslase ja kolmanda isiku vahel. Cobma memo näeb seevastu ette, et kui liige ostab enda nimel, kuid rühma arvel teenuseid, siis ei ole asjaolul, et vastavad kulud seostatakse rühmaga, käibemaksuga maksustamisel mingit tähendust.

1. Kolmanda väite vastuvõetavus

63. Luksemburgi Suurhertsogiriik märgib ka kolmanda väite kohta, et see on vastuvõetamatu.

64. Cobma memo ei saa seostada Luksemburgi Suurhertsogiriigiga. Cobma on mitteametlik organ, mis on eraõiguslikult organiseeritud ega ole riiklikult tunnustatud. Seda ei mõjuta ka asjaolu, et Luksemburgi maksuameti veebilehel on esitatud viide Cobma memole. See on esitatud nimelt üksnes rubriigis „Aktuaalne", mis mh annab teavet ka ajakirjanduses ilmunud artiklite kohta.

65. Komisjon esitab selle kohta vastuväite, et Luksemburgi maksuamet on Cobma memo kaasautor, nagu nähtub selle tekstist. Memo sisu peegeldab seega Luksemburgi maksuameti õiguslikku arusaama ja praktikat.

66. Kuna Luksemburgi Suurhertsogiriik ei ole vaidlustanud komisjoni väidet, mille kohaselt vastab Cobma memo sisu, mida kritiseeritakse, Luksemburgi maksuameti praktikale, ei tule käsitleda küsimust, ka memo ennast tuleb seostada Luksemburgi Suurhertsogiriigiga. Seda seetõttu, et liikmesriik võib liidu õigust rikkuda mitte üksnes õigusnormide vastuvõtmisega, vaid ka oma halduspraktikaga.

67. Seetõttu ei pea käsitlema ka seda, kas väide selle kohta, et memo ei saa seostada Luksemburgi Suurhertsogiriigiga – kui see peaks osutuma põhjendatuks –, puudutab kolmanda väite vastuvõetavust või põhjendatust. Kolmas väide on seega igal juhul vastuvõetav.

2. Kolmanda väite põhjendatus

68. Kolmanda väite põhjendatuse eitamiseks märgib Luksemburgi Suurhertsogiriik, et komisjoni argumentidest on abi ainult juhul, kui rühm ise ja selle liikmed oleksid üksteisest sõltumatud. Just sellega ei ole aga tegemist rühma puhul, kes ei ole juriidiline isik, vaid eksisteerib ainult selle liikmete vahelise lepingu alusel, ning ainult selliseid rühmi puudutab – vastupidi komisjoni vastupidisele väitele

– Cobma memo lõik, mida kritiseeritakse. Seda laadi rühmad tegutsevad nimelt üksnes oma liikmeks olevate tegevjuhtide kaudu ega ole tingimata maksukohustuslased, keda tuleb nendest eristada. Sarnaselt otsustas Euroopa Kohus ka kohtuasjas EDM. [26]

69. See argument, mille Luksemburgi Suurhertsogiriik esitas, tuleb tervikuna tagasi lükata. Nagu juba märgitud, seab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f, mida käsitleb ka Cobma memo, just nimelt tingimuseks, et rühm on oma liikmetest sõltumatu maksukohustuslane. [27]

70. Vastavalt artikli 14 lõike 2 punktile c käsitatakse kaubatarnena muu hulgas kaupade üleandmist ostu korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 28 eeldatakse, et kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, siis on nimetatud teenused saanud ja osutanud tema ise. Nagu Euroopa Kohus otsustas juba kohtuotsuses Henfling jt müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu kohta, loob käibemaksudirektiivi artikkel 28 hüpoteesi kahest identsest järjestikku osutatavast teenusest, mille tellija osutab vahendajale ja vahendaja seejärel kliendile. [28] Sama kehtib ümberpöördult ostu korral komisjonitasu ette nägeva lepingu kohta, mida puudutab Cobma memo.

71. Nimetatud sätetest järeldub seega, et komisjonitasu eest ostmisel, seega ostjale antud ülesande korral muretseda enda nimel, kuid käsundiandja arvel kaup või teenus, leiab käibemaksuga maksustamise seisukohast aset kaubatarne või järgneva teenuse osutamine ostja poolt käsundajale. Sellega ei kooskõlas, kui Luksemburgi maksuamet peab rühma ja selle liikme vahelist suhet vastavalt Cobma memole käibemaksuga maksustamise seisukohast tähtsusetuks. Kui rühm peab liikmele ostukulud hüvitama, siis on tegemist komisjonikokkuleppega, mida tuleb käsitada käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti c või artikli 28 kohaselt.

72. Luksemburgi maksuameti praktika vastavalt Cobma memos esitatud korrale, mida komisjon kritiseerib, rikub seega käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti c ja artiklit 28. See kehtib olenemata sellest, kas nimetatud kord puudutab kõiki rühmi või – nagu väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik – ainult rühmi, mis ei ole juriidilised isikud. Poolte vahel toimuv vaidlus Luksemburgi õigusnormide kohaldamisala ulatuse üle ei ole seetõttu käesoleva hagi suhtes otsuse tegemise seisukohalt oluline.

73. Ka kolmas väide on järelikult põhjendatud.

D. *Järeldus ja kohtukulud*

74. Seega tuleb hagi esimese ja kolmanda väite osas täielikult ning teise väite osas osaliselt rahuldada.

75. Kohtukulude kandmine otsustatakse kodukorra artikli 138 lõike 3 kohaselt. Sellele vastavalt jäävad juhul, kui ainult osa nõudeid rahuldatakse, kummagi poole kohtukulud tema enda kanda. Käesoleva kohtuasja asjaolusid arvestades tuleb Luksemburgi Suurhertsogiriigilt siiski vastavalt selle sätte teisele lausele välja mõista kõik kohtukulud, kuna määrava tähtsusega ei ole asjaolu, et põhjendamatu on komisjoni etteheide selle kohta, et lisaks on rikutud käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a. [29]

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

27 — Vt eespool punktid 49–52.

28 — Kohtuotsus, 14.7.2011, Henfling jt (C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 35).

29 — Vt eespool punktid 57–59.

VI. **Ettepanek**

76. Eeltoodut arvestades teen ma Euroopa Kohtule ettepaneku teha komisjoni hagi suhtes Luksemburgi Suurhertsogiriigi vastu järgmine otsus:

1. Kuna Luksemburgi Suurhertsogiriik on vastu võtnud ja jõusse jätnud õigusnormid, mis vabastasid sõltumatute isikute rühmade poolt oma liikmetele osutatud teenused käibemaksust ka siis, kui need ei olnud otseselt vajalikud liikme käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata tegevuseks, on Luksemburgi Suurhertsogiriik rikkunud direktiivi 2006/112/EÜ artikli 2 lõike 1 punktist c ja artikli 132 lõike 1 punktist f tulenevaid kohustusi.

2. Kuna Luksemburgi Suurhertsogiriik on vastu võtnud ja jõusse jätnud õigusnormid, mis lubasid rühma liikmel direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses maha arvata sisendkäibemaksu seoses sisendteenustega, mida ei osutatud talle endale, vaid rühmale, on Luksemburgi Suurhertsogiriik rikkunud direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 punktist a tulenevaid kohustusi.

3. Kuna Luksemburgi Suurhertsogiriik järgis halduspraktikat, mis pidas juhul, kui kaupu ja teenuseid ostis rühma liige direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses enda nimel ja rühma arvel, kulude rühmale ülekandmist käibemaksuga maksustamise seisukohast tähtsusetuks, on Luksemburgi Suurhertsogiriik rikkunud direktiivi 2006/112/EÜ artikli 14 lõike 2 punktist c ja artiklist 28 tulenevaid kohustusi.

4. Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.

5. Mõista kohtukulud välja Luksemburgi Suurhertsogiriigilt.