JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. október 6.[1]

C-274/15. sz. ügy

Európai Bizottság
kontra

Luxemburgi Nagyhercegség

„Adójog — Hozzáadottérték-adó — A 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja — Bizonyos csoportok által a tagjaik részére nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó adómentesség — Adómentes vagy nem adóköteles tevékenységhez közvetlenül szükséges szolgáltatások nyújtása — A csoport tagjainak adólevonási joga — A tag eljárása, saját nevében, a csoport megbízásából”

I – Bevezetés

1. Az Európai Bizottságnak a Luxemburgi Nagyhercegség elleni jelen keresete a luxemburgi jog, közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[2] (a továbbiakban: héairányelv)[3] 132. cikke (1) bekezdésének f) pontján alapuló adómentességgel összefüggésben értelmezett különböző héarendelkezései ellen irányul. Ezen adómentesség hátterében az uniós jogalkotó azon döntése áll, hogy az adómentes szolgáltatásokat nyújtó vállalkozók, mint például kórházak, orvosok vagy iskolák számára főszabály szerint nem biztosít adólevonási jogot. Így az e vállalkozások által nyújtott szolgáltatásokat ugyan nem adóztatják, egyúttal azonban az általuk igénybe vett szolgáltatások héakötelesek. Ez végeredményben a végső felhasználó részére nyújtott szolgáltatás csupán részleges adómentességét eredményezi, mivel az ár meghatározása során rendszeresen figyelembe veszik a le nem vonható héát, és ezáltal azt közvetve a megrendelő viseli.

2. E vállalkozók adólevonási jogának hiánya azzal a következménnyel jár, hogy az olyan (adóköteles) szolgáltatáselemek megrendelése, amelyeket a vállalkozók maguk is teljesíthetnének, a le nem vonható héa erejéig negatívan befolyásolhatja az árképzést. Rendszerint tehát gazdasági érdek áll fenn arra vonatkozóan, hogy a vállalkozók maguk teljesítsék ezeket a szolgáltatásokat, és ne egy másik vállalkozótól rendeljék meg adókötelesen. Végső soron a hatályos héarendszerben az adómentes szolgáltatást nyújtó vállalkozó adólevonási joga nélküli adómentesség létrehozását úgy kezelik, mint a végső felhasználót, amely szintén nem köteles héát fizetni, de nem is érvényesíthet adólevonási jogot, még akkor sem, ha ellenérték fejében szolgáltatást nyújt vagy terméket értékesít.

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — HL 2006. L 347., 1. o.

3 — Ezzel az adómenteséggel és számos tényállási feltételével a Bíróság az elmúlt évtizedekben összesen csak három alkalommal foglalkozott (1989. június 15-i Stichting Uitvoering Financiële Acties ítélet [348/87, EU:C:1989:246]; 2003. november 20-i Taksatorringen-ítélet [C-8/01, EU:C:2003:621]; 2008. december 11-i Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet [C-407/07, EU:C:2008:713]). Jelenleg azonban négy ügy is folyamatban van a Bíróság előtt. A jelen eljárás mellett ezek a DNB Banka ügy (C-326/15), az Aviva-ügy (C-605/15) és a Bizottság kontra Németország ügy (C-616/15).

3. Mivel azonban az adómentes szolgáltatást nyújtó vállalkozók számára is adódhatnak olyan helyzetek, amelyekben gazdasági szempontból észszerű vagy akár szükséges egyes szolgáltatáselemeket nem egyedül, hanem más, szintén adómentes vállalkozókkal együtt teljesíteni (például több független orvos együtt működtet egy nagyméretű berendezést), a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja a csoport által a tagjai részére nyújtott e szolgáltatásokat is mentesíti az adó alól. Ezáltal az adólevonás kizárása e tekintetben nem árképző hatású, ami a végső felhasználó számára fenntartja az adómentesség mértékét, függetlenül attól, hogy a szolgáltatást az adómentes vállalkozó teljes egészében egyedül vagy más adómentes vállalkozókkal együtt nyújtja.

4. A jelen eljárásban azt kell tisztázni, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség e mentesség és az uniós héajog további jelentős rendelkezéseinek átültetése során – versenykorlátozó módon – túl messzire ment-e a vállalkozói gazdasági érdekeinek előmozdítása céljából.

II – Jogi háttér

Az uniós jog

5. A héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdése a következőképpen írja le a hozzáadott érték adóztatásának koncepcióját:

„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.”

6. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint a héa hatálya alá tartozik „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”. A rendelkezés a) pontja szerint ugyanez érvényes a „termékértékesítés[re]” is.

7. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerint a tagállamoknak mentesíteniük kell az adó alól a következő ügyleteket:

„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 valamely tevékenység költségelemeit terhelő héa levonása (adólevonás) tekintetében a héairányelv 168. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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. Az adólevonási eljárásra vonatkozóan a héairányelv 178. cikke [4] a következőket írja elő:

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

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[…]”

10. Végül a héairányelvben szerepelnek még a bizományi ügyletekre vonatkozó különös rendelkezések, amelyek a jelen eljárásban szerepet játszanak. Egyfelől az irányelv 14. cikkének (2) bekezdéséről van szó, amely a termékértékesítés tekintetében a következő rendelkezést tartalmazza:

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

[…]

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

11. Másfelől a héairányelv 28. cikke a szolgáltatások tekintetében a következőképpen 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.”

12. A héairányelv által újra kodifikált, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv [5] (a továbbiakban: hatodik irányelv) már tartalmazta az összes lényeges rendelkezést. A Bíróság erre vonatkozó ítélkezési gyakorlatát ezért a jelen eljárásban szintén figyelembe kell venni.

A luxemburgi jog

13. Az 1979. február 12-i héáról szóló törvény (a továbbiakban: luxemburgi héatörvény) 44. cikke (1) bekezdésének y) pontja olyan adómentességet tartalmaz, amely azonos a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának francia nyelvi változatával.

14. Ezen adómentesség alkalmazásának pontosítása céljából fogadták el a személyek önálló csoportjai által a tagjaik részére nyújtott szolgáltatások héamentességről szóló 2004. január 21-i nagyhercegi rendeletet (a továbbiakban: luxemburgi rendelet).

15. A luxemburgi rendelet 1. cikke szerint a luxemburgi héatörvény 44. cikke (1) bekezdésének y) pontja értelmében vett személyek önálló csoportjának saját jogi személyiséggel kell rendelkeznie (a) pont) vagy saját nevében a tagjai és harmadik személyek részére kell tevékenységet végeznie (b) pont). A 2012. augusztus 7-i nagyhercegi rendelettel e rendelkezést egy második bekezdéssel egészítették ki. Ez azt írja elő, hogy a rendelet nem vonatkozik azokra az önálló csoportokra, amelyek szolgáltatásai egy vagy több tag esetében többségében adóköteles tevékenység végzését szolgálják.

4 — A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek a számlázás szabályai tekintetében történő módosításáról szóló, 2010. július 13-i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) történő módosítás előtti változatban, amely irányelv a 2. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerint csak 2013. január 1-jétől alkalmazandó, és ezért a jelen ügy szempontjából nem releváns.

5 — HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

16. A luxemburgi rendelet 2. cikke a luxemburgi héatörvény 44. cikke (1) bekezdésének y) pontja szerinti adómentesség feltételeit rögzíti. Az a) pont első mondata úgy rendelkezik, hogy a csoport tevékenységének kizárólag olyan szolgáltatásokból kell állnia, amelyek a tagok tevékenységének gyakorlásához közvetlenül szükségesek. Eszerint a tagok tevékenységének adómentesnek kell lennie, vagy a tagok e tevékenységet nem végezhetik adóalanyként. Az a) pont második mondata szerint azonban ezt a feltételt azok a személyek is teljesítik, amelyek adómentes vagy nem adóköteles tevékenységük keretében szintén adóköteles ügyleteket végeznek, amennyiben ezen ügyletek nem haladják meg a teljes árbevétel 30%-át. A luxemburgi rendelet 3. cikke ezen bevételi határértékkel kapcsolatban további részletszabályokat tartalmaz, amelyek szerint ez a határérték bizonyos körülmények között legfeljebb 50%-os mértékig túlléphető.

17. Ezenkívül a luxemburgi rendelet 4. cikke megengedi e személyek számára az adólevonást azon héa tekintetében, amelyet a *csoportra* terheltek az általa igénybe vett szolgáltatásokra vonatkozóan. A 2004. január 29-i 707. sz. közigazgatási utasítás (a továbbiakban: luxemburgi közigazgatási utasítás) szerint, amely különösen az e tekintetben a tagok részéről vezetendő nyilvántartásokat határozza meg, az adólevonási jog ezen átruházása az adósemlegesség biztosítása érdekében történik.

18. Végül a Comité d'Observation des Marchés (CObMa [Piaci Megfigyelési Tanács]) keretében fennálló aktív munkacsoport 2008. december 18-i, a héáról szóló feljegyzése, amelyet a szövege szerint az Administration de l'Enregistrement et des Domaines-nel (luxemburgi adóhatóság) egyetértésben fogalmaztak meg, szintén a személyek önálló csoportjainak adómentességére vonatkozik (a továbbiakban: CObMa-feljegyzés). Többek között azon kérdést vizsgálják, hogy mely személyt kell feltüntetni a harmadik személy által, a közös költségek tekintetében kiállított számlán, ha a csoport nem rendelkezik saját jogi személyiséggel. Ezzel összefüggésben tisztázzák, hogy arra az esetre, ha valamely tag saját nevében a csoport megbízásából harmadik személy szolgáltatásait veszi igénybe, a közös költségeknek a csoportra való terhelése a héa alkalmazási körén kívül történik.

III – A jogvita háttere

19. A 2011. április 7-i levelével a Bizottság arról tájékoztatta a Luxemburgi Nagyhercegséget, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség átültetésével összefüggésben kétségei vannak különböző luxemburgi rendelkezések uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően.

20. A 2012. január 27-i indokolással ellátott véleményében a Bizottság nem tekintette megcáfoltnak a kétségeit, és felszólította a Luxemburgi Nagyhercegséget, hogy két hónapon belül tegye meg a szükséges intézkedéseket jogszabályainak az uniós jog rendelkezéseihez történő hozzáigazítása érdekében.

21. Először is a Luxemburgi Nagyhercegség nem tartja ugyanis tiszteletben a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját a tekintetben, hogy a luxemburgi adómentesség azokban az esetekben is érvényes, amelyekben a csoport valamely tagjának adómentes vagy nem adóköteles tevékenységéhez *nem* közvetlenül szükséges szolgáltatást nyújt. Másodszor ellentétes a héairányelv 168. cikkének a) pontjával és 178. cikkének a) pontjával, hogy a csoport tagjai számára adólevonási jogot biztosítanak az igénybe vett olyan szolgáltatásokra vonatkozóan, amelyeket nem a tagok, hanem a csoport részére nyújtanak és számláznak ki. Harmadszor a szolgáltatás valamely tag általi, a csoport megbízásából történő igénybevételét a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja és 28. cikke szerint két egymást követő szolgáltatásként kell kezelni, és az nem tekinthető a héa szempontjából jelentéktelennek.

IV – A Bíróság előtti eljárás

22. Miután a Luxemburgi Nagyhercegség a meghatározott határidőn belül nem tett eleget a bizottsági felszólításnak, a Bizottság 2015. június 8-án az EUMSZ 258. cikk (2) bekezdése alapján keresetet nyújtott be a Bírósághoz, és azt kéri, hogy a Bíróság

– állapítsa meg, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség a személyek önálló csoportjaira vonatkozó héának a luxemburgi héatörvény 44. cikke (1) bekezdésének y) pontjával, a luxemburgi rendelet 1–4. cikkével, a luxemburgi közigazgatási utasításnak a luxemburgi rendelet 1–4. cikkét érintő részével, valamint a CObMa-feljegyzéssel kialakított rendszere alapján nem teljesítette a héairányelvből és különösen ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjából és 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjából, 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből, 168. cikkének a) pontjából, 178. cikkének a) pontjából, valamint 14. cikke (2) bekezdésének c) pontjából és 28. cikkéből eredő kötelezettségeit;

– a Luxemburgi Nagyhercegséget kötelezze a költségek viselésére.

23. A Luxemburgi Nagyhercegség azt kéri, hogy a Bíróság

– utasítsa el a Bizottság keresetét részben elfogadhatatlanként, egyébként megalapozatlanként, másodlagosan teljes egészében megalapozatlanként;

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

24. A felek először írásbeli, majd a 2016. június 30-án tartott tárgyaláson szóbeli észrevételeket is előterjesztettek a Bíróság előtt.

V – A jogkérdésről

A – *Az első jogalapról: a szolgáltatások felhasználása a csoport tagjainál*

25. A Bizottság az első jogalapjával a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának és 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának megsértését kifogásolja.

26. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján főszabály szerint az adóalany összes szolgáltatása a héa hatálya alá tartozik. Igaz, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja adómentességet tartalmaz az önálló csoportok által tagjaik részére nyújtott szolgáltatások tekintetében. Ez azonban – többek között – csak akkor alkalmazandó, ha a tagok adómentes vagy a héa hatályán kívül eső tevékenységéhez közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtanak.

27. A Bizottság álláspontja szerint azonban a luxemburgi rendelet 2. cikkének a) pontja, valamint 3. cikke szerint a luxemburgi héatörvény 44. cikke (1) bekezdésének y) pontjában szereplő adómentesség akkor is alkalmazandó, ha a csoport szolgáltatásait valamely tag *adóköteles* tevékenységéhez használják fel, amennyiben az adóköteles tevékenység árbevétele nem haladja meg a teljes árbevétel 30%-át, bizonyos esetekben annak 45%-át.

1. Az első jogalap elfogadhatósága

28. A Luxemburgi Nagyhercegség az első jogalapot elfogadhatatlannak tartja.

29. Először is azt az álláspontot képviseli, hogy a Bizottság az első jogalapjával az indokolással ellátott véleményhez képest kiterjesztette az eljárás tárgyát. Míg ez utóbbiban kizárólag azt kifogásolták, hogy a csoport olyan szolgáltatásait is mentesítették az adó alól, amelyek elsősorban, illetve kizárólag a tagok adóköteles tevékenységének gyakorlását szolgálják, a kereset nem szorítkozik erre a kifogásra. Jelenleg a Bizottság általánosan azt kifogásolja, hogy a csoport olyan szolgáltatásai, amelyek összefüggésben állnak valamely tag adóköteles tevékenységével, adómentesek lehetnek.

30. Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az EUMSZ 258. cikk alapján benyújtott kereset tárgyát a Bizottság indokolással ellátott véleményének tartalma határozza meg, így a keresetet ugyanazokra az indokokra és jogalapokra kell alapozni, mint e véleményt.[6] Mindazonáltal a Bizottság a keresetlevelében részletesen is kifejtheti eredeti kifogásait, feltéve hogy a jogvita tárgyát nem terjeszti ki.[7]

31. A Bizottság indokolással ellátott véleményéből egyértelműen megállapítható, hogy a Bizottság úgy véli, hogy a luxemburgi jog nem tartja tiszteletben a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szereplő azon feltételt, amelynek értelmében a csoportnak a valamely tag olyan tevékenységéhez közvetlenül szükséges szolgáltatásokat kell nyújtania, amely adómentes, vagy amelyet a tag nem adóalanyként végez.[8] Ennélfogva, amennyiben a Bizottság a jogvita e tárgyával kapcsolatban a keresetében kifejti, hogy a luxemburgi rendelkezések általi jogsértés minden olyan esetben fennáll, amelyben a szolgáltatások valamely tag adóköteles tevékenységét szolgálják, csak megengedett módon pontosítja a korábban már megfogalmazott kifogásait.

32. Ezenkívül a Luxemburgi Nagyhercegség a Bizottságnak a pert megelőző eljárásban tanúsított magatartását az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében szereplő, a lojális együttműködés elvére vonatkozó kötelezettség megsértésének tekinti. Így a Nagyhercegség – a Bizottság által az indokolással ellátott véleményben meghatározott határidő eltelte után – a luxemburgi rendelet 1. cikkének kiegészítésén keresztül[9] az indokolással ellátott véleményben szereplő első kifogásra adott válaszként tájékoztatást adott a Bizottság részére. Mindazonáltal a Bizottság a kereset benyújtásának bejelentését megelőző 18 hónap alatt ezzel a módosítással kapcsolatban nem élt fenntartásokkal.

33. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset benyújtásának időpontja főszabály szerint a Bizottság mérlegelési jogkörébe tartozik.[10] A jelen ügyben sem ismerhető fel olyan kivételes eset, amelyben a Bizottság a pert megelőző eljárásban tanúsított magatartásával megsérthette a Luxemburgi Nagyhercegség védelemhez való jogát. A Bizottság különösen nem köteles a kereset benyújtása előtt állást foglalni az olyan korrekciós intézkedések alkalmasságával kapcsolatban, amelyeket az érintett tagállam csak az indokolással ellátott véleményben meghatározott határidő eltelte után fogadott el. Ugyanis kizárólag az e határidő elteltekor fennálló tagállami jogi helyzet a döntő a kötelezettségszegés fennállása[11] és ezzel a kereset megalapozottsága szempontjából.

34. Következésképpen az első jogalap elfogadható.

6 — Lásd többek között: 1982. december 15-i Bizottság kontra Dánia ítélet (C-211/81, EU:C:1982:437, 14. pont); 2005. április 26-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-494/01, EU:C:2005:250, 35. pont); 2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-591/13, EU:C:2015:230, 19. pont).

7 — Lásd: 2001. szeptember 11-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-67/99, EU:C:2001:432, 23. pont); 2013. december 19-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-281/11, EU:C:2013:855, 88. pont); 2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-591/13, EU:C:2015:230, 19. pont).

8 — Lásd az indokolással ellátott vélemény 20. és 21., valamint 68. és 69. pontját.

9 — Lásd a fenti 15. pontot.

10 — Lásd többek között: 1968. december 10-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (7/68, EU:C:1968:51, 642. o.); 1994. június 1-jei Bizottság kontra Németország ítélet (C-317/92, EU:C:1994:212, 4. pont); 2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-591/13, EU:C:2015:230, 14. pont).

11 — Lásd többek között: 1996. szeptember 10-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-61/94, EU:C:1996:313, 42. pont); 2005. április 26-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-494/01, EU:C:2005:250, 29. pont); 2016. május 26-i Bizottság kontra Görögország ítélet (C-244/15, EU:C:2016:359, 47. pont).

2. Az első jogalap megalapozottsága

35. A Luxemburgi Nagyhercegség másodlagosan arra hivatkozik, hogy az első jogalap érdemben sem megalapozott.

36. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség ugyanis alkalmazandó azokra a csoportokra, amelyek tagjai adómentes vagy az adó hatálya alól kivett tevékenységük mellett adóköteles tevékenységet is végeznek. A csoport által nyújtott szolgáltatások esetében azonban jellegükből adódóan valamely tag olyan közös költségeiről van szó, amelyek nem rendelhetők hozzá egyik meghatározott tevékenységéhez sem. Ha ilyen körülmények alapján csak az olyan szolgáltatásokat kellene mentesíteni az adó alól, amelyek kizárólag adómentes vagy az adó hatálya alól kivett tevékenységekkel állnak összefüggésben, akkor az adómentességnek a gyakorlatban egyáltalán nincs alkalmazási területe.

37. Amennyiben a Nagyhercegség ezenkívül a luxemburgi rendeletnek az 1. cikk (2) bekezdésével történő kiegészítésére [12] hivatkozik, ezek a fejtegetések a jelen kereset tekintetében nem bírnak jelentőséggel. Annak értékelése szempontjából a 2012 márciusának végén, az indokolással ellátott véleményben meghatározott határidő elteltekor fennálló jogi helyzet a döntő. [13] Az említett rendelkezést azonban csak később, 2012. augusztus 7-én fogadták el.

38. Ezután az első jogalap értékeléséhez meg kell különböztetni a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szereplő két különböző feltételt, amelyek egyértelműen következnek a rendelkezés szövegéből.

39. Először is ez az adómentesség azt feltételezi, hogy a csoport tagjainak tevékenysége adómentes vagy a tevékenységet nem adóalanyként végzik.

40. Másodszor, ezenkívül azonban minden szolgáltatást közvetlenül a tag adómentes vagy nem adóalanyként végzett tevékenységének gyakorlása céljából kell nyújtani ahhoz, hogy a szolgáltatás adómentes legyen. Ha tehát egy csoport tagja valamely adómentes tevékenység mellett adóköteles tevékenységet is végez, akkor mindazonáltal a csoport által a tag részére nyújtott szolgáltatások adómentesek lehetnek. Ez azonban azt feltételezi, hogy e szolgáltatásokat közvetlenül a tag adómentes, nem pedig adóköteles tevékenységének gyakorlása céljából nyújtják.

41. E második, kiegészítő feltétel tekintetében a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának értelmezése során nincs ok a rendelkezés egyértelmű szövegétől való eltérésre. E rendelkezéssel kapcsolatban a Bíróság ugyanis értelemszerűen már megállapította, hogy a héamentességek szükséges szűk értelmezése alapján a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának a rendelkezés egyértelmű szövegén túlmenő értelmezése összeegyeztethetetlen e rendelkezés céljával. [14]

42. Igaz, hogy az adómentességek szűk értelmezése nem eredményezheti azt, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat, és a gyakorlatban szinte alkalmazhatatlanok legyenek. [15] A jelen ügyben azonban erről nem lehet szó. A Luxemburgi Nagyhercegség állításával szemben a valamely csoport által a tagjai részére nyújtott szolgáltatásokat nem kell szükségszerűen azok közös költségeihez és ezáltal a tevékenységeik összességéhez hozzárendelni. Ez ugyanis csak akkor helytálló, ha egy tag az általános

12 — Lásd a fenti 15. pontot.

13 — Lásd a fenti 33. pontot.

14 — 1989. június 15-i Stichting Uitvoering Financiële Acties ítélet (348/87, EU:C:1989:246, 13. és 14. pont) a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjával kapcsolatban.

15 — Lásd: 2003. november 20-i Taksatorringen-ítélet (C-8/01, EU:C:2003:621, 62. pont); 2008. december 11-i Stichting Centraal Begleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet (C-407/07, EU:C:2008:713, 30. pont), mindkettő a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjával kapcsolatban; más adómentességekre vonatkozóan lásd ezenkívül: 2007. június 14-i Horizon College ítélet (C-434/05, EU:C:2007:343, 16. pont); 2015. december 9-i Fiscale Eenheid X ítélet (C-595/13, EU:C:2015:801, 68. pont).

adminisztratív tevékenységéhez tartozó feladatokat, mint például a könyvelést a csoporton keresztül végezteti el. A tag azonban más olyan tevékenységeket – mint például egy nagy orvosi készülék üzemeltetését – is áttehet egy csoporthoz, amelyek kizárólag az adómentes tevékenységével állnak közvetlen összefüggésben.

43. Mivel tehát a luxemburgi rendelet 2. cikkének a) pontja arra az esetre is adómentességet ír elő, ha a szolgáltatást nem közvetlenül valamely tag adómentes vagy nem adóköteles tevékenysége céljából nyújtják, az sérti a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját.

44. Ezáltal a Bizottság első jogalapja megalapozott.

B – *A második jogalapról: a csoport tagjainak adólevonási joga*

45. A Bizottság a második jogalapjával a héairányelv 1. cikke (2) bekezdése második albekezdésének és a héairányelv 178. cikke a) pontjának megsértését kifogásolja.

46. A luxemburgi rendelet 4. cikke szerint a csoport adóköteles tevékenységet végző tagjai adólevonásra jogosultak azon igénybe vett szolgáltatások tekintetében, amelyeket nem a tag, hanem a csoport vett igénybe a tevékenysége végzése céljából. A héairányelv rendelkezései és a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint azonban e tekintetben csak a csoportot illetheti meg adólevonási jog, az ilyen jognak a csoport tagjaira történő átruházása kizárt. Ezenkívül az adólevonási jog gyakorlása a héairányelv 178. cikkének a) pontja szerint olyan számlával való rendelkezéshez van kötve, amelyet saját névre, nem pedig valamely más személy – jelen esetben a csoport – nevére állítottak ki.

47. A Luxemburgi Nagyhercegség a védekezéséül a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség szövegére hivatkozik. Eszerint a csoport által okozott költségek nem annak saját költségei, hanem a tagok „közös költségei”. A PPG Holdings ítélet[16] szerint az adólevonási jog szempontjából azonban végső soron egyébként is az a döntő, hogy kinek kell viselnie a megfelelő költségeket; a jelen esetben a tagoknak. Ezenkívül sértené az adósemlegesség elvét, ha a tagokat nem illetné meg adólevonási jog, mivel maga a csoport nem érvényesítheti az adólevonást.

48. A Luxemburgi Nagyhercegség továbbá ezt az épületek esetében fennálló közös tulajdonhoz hasonlítja. Az egyes tagokat ott is adólevonási jog illeti meg az igénybe vett olyan szolgáltatások tekintetében, amelyeket a közösség egésze részére nyújtottak.

49. A Luxemburgi Nagyhercegség védekezésének nyilvánvaló alapja, hogy a csoport nem önálló adóalany, hanem „átlátszó”. Ennek megfelelően a csoport által igénybe vett szolgáltatások adójogi szempontból közvetlenül a tagok által igénybe vett szolgáltatásoknak minősülnek. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti csoport – hiszen csak ilyen csoportra vonatkozik az adólevonásra vonatkozó megtámadott rendelkezés – a héairányelv 99. cikkének értelmében adóalanynak minősül.

50. A Bíróság a héairányelv 132. cikk (1) bekezdésének f) pontja vonatkozásában már megállapította ugyanis, hogy e rendelkezésnek az egyértelmű szövegén túlmutató értelmezése összeegyeztethetetlen e rendelkezés céljával.[17] E szövegből az következik azonban, hogy az „önálló” csoport, mint olyan nyújt szolgáltatást, és ezért azt a héa szempontjából meg kell különböztetni a tagjaitól. Mivel az adólevonás ezáltal csak olyan szolgáltatásokra alkalmazandó, amelyeket maga a csoport nyújt, az a héairányelv

16 — 2013. július 18-i PPG Holdings ítélet (C-26/12, EU:C:2013:526).

17 — A hatodik irányelv 132. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjához lásd: 1989. június 15-i Stichting Uitvoering Financiële Acties ítélet (348/87, EU:C:1989:246, 13. és 14. pont).

9. cikkének értelmében adóalanynak minősül. Ellenkező esetben a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint a csoportnak egyáltalán nem lenne az adó alól mentesíthető adóköteles szolgáltatása. Eszerint ugyanis csak azok a szolgáltatások adókötelesek, amelyeket „adóalanyként eljáró személy” teljesít.

51. Egy másik álláspont azzal a következménnyel járna, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség olyan szolgáltatásokra is kiterjedne, amelyeket a – héa szempontjából nem önálló – csoport tagjai egymás között nyújtanak. Ez azonban erőteljesen kibővítené ezen adómenteség hatályát, és a csoport fogalommeghatározása szerint adómentesítené például a cégcsoportba tartozó társaságok közötti szolgáltatásnyújtásokat is. Ez ugyan még összeegyeztethető lenne a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának céljával, amely az ítélkezési gyakorlat szerint annak elkerülésére irányul, hogy „az a személy, aki bizonyos szolgáltatásokat nyújt, köteles legyen az említett adó megfizetésére olyankor is, amikor együttműködik más szakmabeliekkel valamely, a szóban forgó szolgáltatások teljesítéséhez szükséges tevékenységeket átvállaló közös struktúrán keresztül.” [18]. Az ilyen értelmezés nemcsak az adómentesség leírásának szövegével lenne ellentétes, hanem a héairányelv 11. cikkével is, amely a cégcsoportok tekintetében önálló, más feltételeket tartalmazó szabályozást ír elő, továbbá az időközben az állandó ítélkezési gyakorlatban hangsúlyozott általános alapelvet, az héamentesség szigorú értelmezését is sértené. [19]

52. Végeredményét tekintve a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti önálló csoportokat, amelyek adóalanyi minőséggel rendelkeznek, meg kell különböztetni több olyan személy puszta közös cselekvésétől, amelyek esetében a csoport nem önálló adóalany. A Luxemburgi Nagyhercegség által összehasonlításként felhozott tulajdonközösség esetében valószínűleg az utóbbi eset áll fenn. E helyzetet csupán a tagok közös cselekvésének kellene minősíteni. [20]

53. Ha azonban a csoport, amelyre a megtámadott szabályozás vonatkozik, a tagjaival szemben önálló adóalanynak minősül, csak maga rendelkezhet adólevonási joggal az általa igénybe vett szolgáltatások tekintetében. A héairányelv 168. cikkének a) pontja szerint ugyanis az adóalany csak a „*részére* […] teljesített […] termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás” [21] tekintetében rendelkezik adólevonási joggal.

54. Igaz, hogy – ahogy többek között a Luxemburgi Nagyhercegség által hivatkozott PPG Holdings ítéletből következik – az igénybe vett ilyen szolgáltatások saját igénybevétele abban is állhat, hogy az adóalany olyan szolgáltatásokra vonatkozóan ad megbízást, amelyek valamely harmadik személynek is javára válnak. [22] Ebből azonban nem következik annak a személynek az adólevonási joga, amely erre a szolgáltatásra vonatkozóan nem adott megbízást, és amelynek részére ezért ezt a szolgáltatást a héairányelv 168. cikkének a) pontja értelmében nem teljesítették.

55. Végül a luxemburgi rendelet 4. cikkében szereplő kifogásolt rendelkezés az adósemlegesség elvének biztosításához sem szükséges. Ez az elv a semleges adóteher elvét jelentő változatában [23] ugyanis csak azt biztosítja, hogy a héaköteles tevékenységet folytató adóalanyokat teljes egészében mentesítik a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. [24] Ennek megfelelően a csoport nem érvényesíthet adólevonási jogot, amennyiben a héairányelv 132. cikke

18 — 2008. december 11-i Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet (C-407/07, EU:C:2008:713, 37. pont).

19 — Lásd többek között: 1990. június 26-i Velker International Oil Company ítélet (C-185/89, EU:C:1990:262, 19. pont); 2004. szeptember 16-i Cimber Air ítélet (C-382/02, EU:C:2004:534, 25. pont); 2015. július 2-i De Fruytier ítélet (C-334/14, EU:C:2015:437, 18. pont).

20 — Lásd erről: 2005. április 21-i HE-ítélet (C-25/03, EU:C:2005:241, 54–56. pont); lásd ezenkívül általában egy társaság és tagjai héaviszonyáról az adóalanyi minőség tekintetében: 2000. január 27-i Heerma-ítélet (C-23/98, EU:C:2000:46); 2007. október 18-i van der Steen ítélet (C-355/06, EU:C:2007:615).

21 — Kiemelés tőlem.

22 — Lásd: 2013. július 18-i PPG Holdings ítélet (C-26/12, EU:C:2013:526, 19–29. pont).

23 — Ezen elv különböző jelentéseiről lásd: 2012. november 15-i Zimmermann-ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 46–48. pont), valamint kiegészítőleg: 2001. május 17-i Fischer és Brandenstein ítélet (C-322/99 és C-323/99, EU:C:2001:280, 76. pont); 2015. július 2-i NLB Leasing ítélet (C-209/14, EU:C:2015:440, 40. pont).

24 — Lásd többek között: 1985. február 14-i Rompelman-ítélet (268/83, EU:C:1985:74, 19. pont); 2012. november 15-i Zimmermann-ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 47. pont); 2016. július 28-i Astone-ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 29. pont).

(1) bekezdésének f) pontja szerint adómentes szolgáltatásokat nyújt a tagjai részére. Ha a csoport ezzel szemben a tagjai adóköteles tevékenységéhez szükséges szolgáltatásokat nyújt, ezek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében nem adómentesek.[25] Ezáltal a csoportot az utóbbi helyzetben az általa igénybe vett szolgáltatások tekintetében éppúgy a héairányelv 168. cikkének a) pontja szerint illeti meg adólevonási jog, mint a tagokat a csoport szolgáltatásai tekintetében.

56. A 168. cikk a) pontjának így megállapítandó megsértése mellett a héairányelv Bizottság által szintén hivatkozott 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdése nem rendelkezik önálló tartalommal, mivel az csak programjellegű rendelkezésnek minősül.

57. A héairányelv 178. cikkének a) pontja tekintetében sem áll fenn további jogsértés a Luxemburgi Nagyhercegség részéről.

58. Igaz, hogy a 178. cikk a) pontja szerint az adóalanynak az őt a héairányelv 168. cikkének a) pontja szerint megillető adólevonási jog gyakorlásához a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie. Ezekből a cikkekből azonban nem állapítható meg, hogy a számlát – ahogy a Bizottság előadja – az adólevonási jogot az adóhatóságnál érvényesítő adóalany nevére kell kiállítani. A héairányelv 226. cikkének 5. pontja kizárólag azt a rendelkezést tartalmazza, hogy a megrendelő nevét fel kell tüntetni a számlán.

59. Ettől nem tér el a luxemburgi jog azáltal, hogy egy csoport tagjainak olyan adólevonási jogot biztosít, amely azokat a héairányelv 168. cikkének a) pontja szerint nem illeti meg. Más szavakkal az adott csoport mint a szolgáltatás megrendelője nem helytelen névként szerepel a számlán, valójában a helyes név azt tanúsítja, hogy a csoport adott tagja számára nem áll fenn adólevonási jog, mivel a tag nem a szolgáltatás megrendelője. Ha a Luxemburgi Nagyhercegség ezzel szemben azt írná elő, hogy a számlán a tagot tüntessék fel a szolgáltatás helytelen megrendelőjeként, ezzel megsértené a héairányelv 226. cikkének 5. pontját.

60. A második jogalap ezáltal csak annyiban megalapozott, amennyiben a héairányelv 168. cikke a) pontjának megsértését kifogásolják.

C – *A harmadik jogalapról: a tagok által a csoport részére nyújtott szolgáltatások adóztatásának hiánya*

61. Végül a Bizottság a harmadik jogalapjával a héairányelv 14. cikke (2) bekezdése c) pontjának és 28. cikkének megsértését kifogásolja.

62. E rendelkezések szerint az olyan adóalany esetében, amely közvetítőként saját nevében mások megbízásából, harmadik személy számára nyújt szolgáltatásokat vagy vesz tőle igénybe, két azonos, egymást követő szolgáltatást kell feltételezni egyrészt a megbízó és az adóalany között, másrészt az adóalany és a harmadik személy között. Ezzel szemben a CObMa-feljegyzés azt írja elő, hogy azon tag esetében, amely saját nevében, de a csoport megbízásából vesz igénybe szolgáltatásokat, a megfelelő költségeknek a csoporthoz történő hozzárendelése nem bír jelentőséggel a héa szempontjából.

1. A harmadik jogalap elfogadhatósága

63. A Luxemburgi Nagyhercegség a harmadik jogalappal kapcsolatban is elfogadhatatlansági kifogást emel.

25 — Lásd a fenti 40–42. pontot.

64. A CObMa-feljegyzés nem tudható be a Luxemburgi Nagyhercegségnek. A CObMa egy magán szervezésű, államilag nem elismert informális testület. Ezen az a körülmény sem változtat, hogy a luxemburgi adóhatóság internetes honlapja utal a CObMa-feljegyzésre. Ez ugyanis csak a többek között sajtócikkekről is tájékoztató „aktuális” rovat keretében történik.

65. A Bizottság ezzel szemben azt hozza fel, hogy a luxemburgi adóhatóság – ahogy a CObMa-feljegyzés szövegéből következik – a feljegyzés társszerzője. A feljegyzés tartalma tehát a luxemburgi adóhatóság jogi álláspontját és gyakorlatát tükrözi.

66. Mivel a Luxemburgi Nagyhercegség nem vitatta a Bizottság azon előadását, amely szerint a CObMa-feljegyzés kifogásolt tartalma megfelel a luxemburgi adóhatóság gyakorlatának, nem kell vizsgálni azt a kérdést, hogy a feljegyzést a Luxemburgi Nagyhercegségnek kell-e betudni. A tagállamok ugyanis nem csak jogi normák elfogadásával, hanem közigazgatási gyakorlatukkal is megsérthetik az uniós jogot.

67. Azt a kérdést szintén nem kell megválaszolni, hogy a betudhatóság hiányára vonatkozó kifogás – ha eredményes is – érinti-e a harmadik jogalap elfogadhatóságát vagy megalapozottságát. A harmadik jogalap tehát mindenképpen elfogadható.

2. A harmadik jogalap megalapozottsága

68. A harmadik jogalap megalapozottságával szemben a Luxemburgi Nagyhercegség azt adja elő, hogy a Bizottság érvelése csak akkor lenne megalapozott, ha maga a csoport és a tagjai egymástól függetlenek lennének. Egy olyan csoport esetében azonban, amely nem rendelkezik saját jogi személyiséggel, hanem a tagjainak szerződése alapján áll fenn, éppen nem ez a helyzet, és a CObMa-feljegyzés kifogásolt szakasza – a Bizottság ezzel ellentétes állításával szemben – csak az ilyen csoportokra vonatkozik. Az efféle csoportok ugyanis kizárólag az ügyvezető tagjaikon keresztül járnak el, és nem minősülnek szükségszerűen tőlük megkülönböztetendő adóalanynak. Hasonlóan értékelte a Bíróság az EDM-ügyet [26] is.

69. A Luxemburgi Nagyhercegség ezen érveit teljes egészében el kell utasítani. Ahogy már kifejtettem, a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja, amelyre a CObMa-feljegyzés vonatkozik, éppen azt feltételezi, hogy a csoport a tagjaitól független adóalany. [27]

70. A 14. cikk (2) bekezdésének c) pontja szerint termékértékesítésnek minősül többek között a termék vásárlásra szóló bizományi szerződés alapján történő átadása. A héairányelv 28. cikke szerint vélelmezik, hogy azon adóalany, amely a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, az adott szolgáltatást maga vette igénybe és nyújtotta. Ahogy a Bíróság a Henfling és társai ítéletben az eladásra szóló bizományi szerződéssel kapcsolatban már megállapította, a héairányelv 28. cikke azt a vélelmet állítja fel, hogy két azonos, egymást követően a megbízó által a közvetítő részére és a közvetítő által az ügyfélnek történő szolgáltatásnyújtásra kerül sor. [28] Ugyanez érvényes fordított irányban a CObMa-feljegyzés által érintett vásárlásra szóló bizományra.

71. Az említett rendelkezésekből ezáltal az következik, hogy vásárlásra szóló bizomány, tehát valamely vevőnek termék vagy szolgáltatás saját nevében, de a megbízó megbízásából történő beszerzésére adott megbízás esetén a héa szempontjából a vevő által a megbízó részére teljesített termékértékesítés vagy további szolgáltatásnyújtás történik. Ezzel nem áll összhangban, ha a luxemburgi adóhatóság a csoport

26 — 2004. április 29-i EDM-ítélet (C-77/01, EU:C:2004:243).

27 — Lásd a fenti 49–52. pontot.

28 — 2011. július 14-i Henfling és társai ítélet (C-464/10, EU:C:2011:489, 35. pont).

és a tagjai közötti viszonyt a CObMa-feljegyzésnek megfelelően a héa szempontjából jelentéktelennek tekinti. Amennyiben a csoportnak meg kell térítenie a vásárlás költségeit a tag részére, e tekintetben bizományi megállapodás áll fenn, amelyet a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja, illetve 28. cikke szerint kell kezelni.

72. A luxemburgi adóhatóság a CObMa-feljegyzés Bizottság által kifogásolt szabályozásának megfelelő gyakorlata tehát sérti a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontját és 28. cikkét. Ez attól függetlenül érvényes, hogy ez a szabályozás az összes csoportot vagy – ahogy a Luxemburgi Nagyhercegség előadja – csak a saját jogi személyiséggel nem rendelkező csoportokat érinti-e. Ennélfogva a feleknek a luxemburgi szabályozás hatálya tárgyában folytatott megfelelő vitája a jelen kereset eldöntése szempontjából nem bír jelentőséggel.

73. Következésképpen a harmadik jogalap is megalapozott.

D – *Következtetés és költségek*

74. Ezáltal a keresetnek az első és a harmadik jogalap tekintetében teljes mértékben, a második jogalap tekintetében részben helyt kell adni.

75. A költségekről az eljárási szabályzat 138. cikkének (3) bekezdése szerint kell dönteni. Ennek értelmében részleges pernyertesség esetén főszabály szerint mindegyik fél maga viseli a saját költségeit. A jelen ügy körülményei alapján azonban a rendelkezés második mondata értelmében a Luxemburgi Nagyhercegséget kell kötelezni az összes költség viselésére, mivel a Bizottságnak a héairányelv 178. cikke a) pontjának megsértésére vonatkozó kifogása [29] miatti részleges pervesztessége nem bír jelentőséggel.

VI – Végkövetkeztetések

76. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság a Luxemburgi Nagyhercegség elleni bizottsági kereset alapján a következőképpen határozzon:

1. A Luxemburgi Nagyhercegség megsértette a 2006/112/EK irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjából és 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjából eredő kötelezettségeit azáltal, hogy olyan rendelkezéseket fogadott el és tartott fenn, amelyek személyek önálló csoportjai által a tagjaik részére nyújtott szolgáltatásokat akkor is mentesítették a héa alól, ha e szolgáltatásokat nem közvetlenül a tagok adómentes vagy nem adóalanyként végzett tevékenységének gyakorlása céljából nyújtották.

2. A Luxemburgi Nagyhercegség megsértette a 2006/112/EK irányelv 168. cikkének a) pontjából eredő kötelezettségeit azáltal, hogy olyan rendelkezéseket fogadott el és tartott fenn, amelyek megengedték az irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében vett tagnak az igénybe vett olyan szolgáltatásokra vonatkozó adólevonási jog érvényesítését, amelyeket nem e tag, hanem a csoport részére nyújtottak.

3. A Luxemburgi Nagyhercegség megsértette a 2006/112/EK irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontjából és 28. cikkéből eredő kötelezettségeit azáltal, hogy olyan közigazgatási gyakorlatot folytatott, amely termékeknek és szolgáltatásoknak az irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében vett tag általi saját nevében és a csoport megbízásából történő beszerzése esetén a költségeknek a csoportra való terhelését a héa szempontjából jelentéktelennek tekintette.

29 — Lásd a fenti 57–59. pontot.

4. Egyebekben a Bíróság a keresetet elutasítja.

5. A Bíróság a Luxemburgi Nagyhercegséget kötelezi a költségek viselésére.