

C-269/20. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. június 18.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzhof (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. május 7.

Alperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Finanzamt T

Felperes és ellenérdekű fél:

S

Az alapeljárás tárgya

Forgalmi adó – A 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése – A tagállamok arra vonatkozó lehetősége, hogy együtt, egyetlen adóalanyként kezeljék azokat a területükön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek – A 77/388 irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja – Közhatalmi tevékenység végzése gazdasági tevékenység mellett

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1) Úgy kell-e élni azzal a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik

tanácsi irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében a tagállamok számára biztosított lehetőséggel, hogy együtt, egyetlen adóalanyként kezeljék azokat a területükön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek,

a) hogy az említett alanyok közül azon alany tekintetében kell az egyetlen adóalanyként való kezelésnek megvalósulnia, amely ezen alanyok valamennyi ügylete tekintetében adóalanynak minősül, vagy úgy,

b) hogy az egyetlen adóalanyként való kezelésnek feltétlenül – és ezáltal jelentős mértékű adóbevétel-kiesés elviselése mellett is – az egymással szoros kapcsolatban álló alanyoktól elkülönülő, külön a héával összefüggő célokra létrehozandó fiktív adóalanyként minősülő héacsoportokhoz kell vezetnie?

2) Amennyiben az első kérdésre az a) választ kell adni: Az következik-e az Európai Unió Bíróságának a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 6. cikkének (2) bekezdése értelmében vett vállalkozásidegen célokkal kapcsolatos ítélkezési gyakorlatából (az Európai Unió Bíróságának 2009. február 12-i VNLTO-ítélete, C-515/07, EU:C:2009:88), hogy az olyan adóalany esetében, amely

a) egyrészt gazdasági tevékenységet végez, és ennek során a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtást végez,

b) másrészt pedig olyan tevékenységet végez, amelyet hatóságként folytat (közhatalmi tevékenység), és amelyre vonatkozóan a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikkének (5) bekezdése értelmében nem minősül adóalanyként,

az adóalany gazdasági tevékenységi ága által a közhatalmi tevékenységi ág részére ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtást nem kell megadóztatni a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv, különösen a 4. cikk (4) bekezdésének második albekezdése és a 6. cikk (2) bekezdése

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, 11. cikk

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, UStG), különösen a 2. § (2) bekezdésének 2. pontja és a 3. § (9a) bekezdése

Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvény, AO), a 73. § első mondata

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 A felperes egy közjogi alapítvány és egy orvosi karral is rendelkező egyetem fenntartója. A felperes adóalanynak minősül, és ellenérték fejében nyújt szolgáltatásokat (betegellátás). Emellett közjogi jogi személyként közhatalmi feladatokat is ellát (a hallgatók képzése), amelyek tekintetében nem minősül adóalanynak.
- 2 A felperes az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja szerint az U-GmbH anyavállalata. Az U-GmbH többek között takarítási szolgáltatásokat nyújtott a felperes részére. E takarítási szolgáltatások az orvosi kar épületegyüttesének egészére kiterjedtek, tehát mind azon tevékenységi ág helyiségeire, amely a betegellátást szolgálja (kórtermek, folyosók és műtők), és amelyet ezért a felperes gazdasági tevékenységi köréhez kell sorolni, amelyben a felperes adóalanyként jár el, mind pedig a felperes közhatalmi tevékenységi ágának helyiségeire, tehát a hallgatók képzéséhez használt helyiségekre (előadótermek és laborok), mely tevékenységi ág tekintetében a felperes nem minősül adóalanynak.
- 3 Egy adóellenőrzést követően a Finanzamt (adóhivatal, Németország) megállapította, hogy a felperes különböző tevékenységi ágai egyetlen egységes vállalkozást alkotnak. Az adóhivatal ennek során az U-GmbH által a közhatalmi tevékenységi ág részére nyújtott takarítási szolgáltatásokat a felperes és az U-GmbH által alkotott adózási egységen belül nyújtott szolgáltatásoknak tekintette. Az adóhivatal véleménye szerint a takarítási szolgáltatások vállalkozásidegen tevékenységet szolgáltak, és az UStG 3. §-a (9a) bekezdésének 2. pontja (a 77/388 irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja) szerinti ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtásnak minősültek a felperesnél. A takarított terület közhatalmi tevékenységi ágra eső hányada alapján az adóhivatal 841,12 euróval magasabb összegű forgalmi adót állapított meg. Az ezzel szemben előterjesztett panaszt elutasították.
- 4 A Finanzgericht (pénzügyi bíróság, Németország) helyt adott a keresetnek. Adózási egység áll fenn, amely a felperes mint anyavállalat és az U-GmbH mint leányvállalat egyetlen vállalkozássá történő összevonásához vezet. Ez az adózási egység a felperes közhatalmi tevékenységi ágát is magában foglalja. Az UStG 3. §-a (9a) bekezdésének 2. pontja szerinti ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás

feltételei azonban nem állnak fenn. Ezt vitatja az alperes a kérdést előterjesztő bíróság elé terjesztett felülvizsgálati kérelmével.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

A nemzeti jogi törvényi szabályozás

- 5 **Az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja** a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését ülteti át a nemzeti jogba, és úgy rendelkezik, hogy az olyan jogi személy (a „leányvállalat”), amely pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok alapján betagolódott egy másik alany (az „anyavállalat”) vállalkozásába, nem önállóan folytatja gazdasági tevékenységét. Az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja szerint a leányvállalat és az anyavállalat közötti ügyletek a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése alapján egyetlen adóalanyon belül teljesített ügyleteknek minősülnek (az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának harmadik mondata). Ezek az úgynevezett belső ügyletek nem tartoznak az adó hatálya alá. A jelen ügyben az U-GmbH által a felperes részére nyújtott takarítási szolgáltatások ilyen belső ügyleteknek minősülnek. **Az AO 73. §-ának első mondata** az anyavállalat adóalanyi minőségét és az anyavállalat ebből eredő adófizetési kötelezettségét illetően a leányvállalat felelősségét írja elő.

Az uniós jog értelmezésével kapcsolatban tisztázandó kérdések

- 6 A kérdést előterjesztő bíróság alapvetően úgy véli, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre az a) pont szerinti választ kell adni. Az uniós jog helyes értelmezését illetően azonban kétségek állnak fenn, mert – különösen az egy „héacsoporttal” kapcsolatos 2014. szeptember 17-i Skandia America Corp. (USA), filial Sverige ítéletre (C-7/13, EU:C:2014:2225, 28. pont) tekintettel – tisztázandó, hogy az irányelv rendelkezései feljogosítják-e a tagállamokat arra, hogy a héacsoport (adózási egység) helyett a héacsoport egyik tagját (az anyavállalatot) jelöljék ki adóalynak. A kérdést előterjesztő bíróság ezzel kapcsolatban előzetes döntéshozatal céljából már a Bíróság elé terjesztett egy kérdést (C-141/20. sz. ügy).

A 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének szövege és célja

- 7 A 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének szövege által előírt, egyetlen adóalanyként való kezelés az egymással szoros kapcsolatban álló alanyok egyikénél történő összevonással valósul meg. Emellett szól az adminisztráció egyszerűsítésének az említett rendelkezéssel követett – a Bíróság ítélezési gyakorlatából (2013. április 25-i Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 37. pont) kitűnő – célja is. A nemzeti jog egyszerűsíti

a héajog alkalmazását azzal, hogy az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának harmadik mondatában a több alany egyetlen adóalanyként való kezelését írja elő, és ezáltal ezen alanyok – egyébként is adóalanyok minősülő – egyikénél összpontosítja az adóztatást.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés b) pont szerinti megválaszolása

- 8 Ha az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre a b) pont szerinti választ kell adni, nem áll fenn **adózási egység** a felperes mint anyavállalat és az U-GmbH mint leányvállalat között, és a 77/388 irányelv 6. cikke (2) bekezdése b) pontjának alkalmazása eleve szükségtelen a jelen ügyben. Adózási egység hiányában az U-GmbH-t olyan önálló adóalanyként kell tekinteni, amely a felperes részére szolgáltatásokat nyújtott, amelyek aztán az adó hatálya alá tartoznak, és amelyek tekintetében az U-GmbH adóalanyként minősül. A nemzeti jog alapján a vitatott évben nem lehetett létrehozni **héacsoportot**, és jelenleg sem lehet. Az egymással szoros kapcsolatban álló alanyok mint egyetemleges kötelezettek felelősségét magában foglaló ilyen héacsoport létrehozását az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának értelmezése útján sem teszi lehetővé a nemzeti jog.
- 9 Az első kérdésre adandó válasz a jelen ügyön túlmutatóan kiemelkedő jelentőséggel bír a németországi adóbevétel szempontjából, mivel a teljes németországi forgalmiadó-bevétel 10%-a az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja értelmében vett anyavállalatoknak tudható be.
- 10 Ha az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre a b) pont szerinti választ kell adni, ez ennél fogva jelentős adóügyi következményekkel jár, mivel ebben az esetben **sem az anyavállalatot** – amely az őt az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja alapján terhelő adófizetési kötelezettséggel szemben e rendelkezés uniós jogba ütközésére hivatkozhatna, és emiatt nem kellene adót fizetnie legalábbis a leányvállalat ügyletei után –, **sem valamely héacsoportot vagy valamely héacsoport tagjait** – mivel a nemzeti jogalkotó nem fogadott el ezzel kapcsolatos szabályozásokat, és az uniós jog nem alkalmazható közvetlenül egy „fiktív” és ezáltal jogszabályi rendelkezés hiányában nem is létező képződmény terhére –, **sem pedig a leányvállalatot** – amely az AO 73. §-ának első mondata ellenére (mivel az csak a „leányvállalatként” viselt felelősséget írja elő) ragaszkodhat az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának alkalmazásához – **nem terhelné adófizetési kötelezettség.**
- 11 Az így keletkező adóbevétel-kiesés a 2006/112 irányelv alkalmazása esetén is felmerülne, mivel annak 11. cikke lényegében megfelel a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

Az adóalany fogalmának meghatározása

- 12 Az adóalany adóalanyi minőségben végzett tevékenysége esetében a 77/388 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységről van szó. E tevékenységet az jellemzi, hogy az adóalany a 77/388 irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében ellenszolgáltatás fejében termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást teljesít vagy szándékozik teljesíteni (2016. május 12-i Gemeente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 21. pont).

Jogi személy mint adóalany

- 13 Valamely jogi személy – akár csak valamely természetes személy – a gazdasági tevékenységektől eltérő tevékenységeket is végezhet. A Bíróság „nem gazdasági tevékenységeknek” nevezte e tevékenységeket (2009. február 12-i Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítélet, C-515/07, EU:C:2009:88 [a továbbiakban: VNLTO-ítélet], 35. és azt követő pont). A felpereshez hasonló közjogi jogi személy is adóalanyként minősülhet tevékenységi körének valamely része tekintetében, emellett azonban olyan tevékenységeket is végezhet, amelyeket (nem versenyjelleggel) hatóságként folytat (közhatalmi tevékenységek), és e tekintetben ezért nem gazdasági tevékenységről van szó.

A 77/388 irányelv 6. cikkének (2) bekezdéséről és a VNLTO-ítéletről

- 14 A 77/388 irányelv 6. cikkének (2) bekezdése az a) pontban a vállalkozás eszközeinek felhasználásával, a b) pontban pedig az ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtással két tényállást tartalmaz. A termék vagy szolgáltatás meghatározott célokra történő felhasználásának feltétele mellett azonban csak az a) pont támaszt további feltételt is azzal, hogy a felhasznált eszköznek az előzetesen felszámított hea levonására kell jogosítania.
- 15 Ha a jogi személy adóalanyként folytatott gazdasági tevékenységének céljára, „nem gazdasági tevékenységének” céljára és például nonprofit célokra vegyesen szerez be valamely terméket, a Bíróság – az egyéni vállalkozó esetétől eltérően – nem teszi lehetővé a jogi személy számára az előzetesen felszámított hea teljes levonását (lásd: VNLTO-ítélet, 37–39. pont). A Bíróság e tekintetben azzal az indokkal utasítja el a 77/388 irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti tényállás fennállását, hogy a „nem gazdasági tevékenység” céljára történő felhasználás nem tekinthető az említett rendelkezés értelmében vett, vállalkozásidegen célokra történő felhasználásnak. A VNLTO-ítéletben a Bíróság úgy határozott, hogy a 77/388 irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja és 17. cikkének (2) bekezdése nem alkalmazható az adóalany adóköteles tevékenységétől eltérő tevékenységének céljaira a vállalkozás vagyonának körébe vont termékek és szolgáltatások használatára, mivel nem vonható le az ilyen

tevékenységekhez kapcsolódó termékek és szolgáltatások beszerzése során felszámított hía.

- 16 A jelen ügyben e tekintetben felmerül a kérdés, hogy a Bíróság ezen ítélezési gyakorlata csak az adólevonás mértékére vonatkozik-e, vagy azt a 77/388 irányelv 6. cikke (2) bekezdése b) pontjának adólevonástól független, önálló alkalmazása esetén is alkalmazni kell-e. Az utóbbi esetben a „nem gazdasági tevékenységet” a 77/338 irányelv 6. cikke (2) bekezdése b) pontjának alkalmazásában sem lehetne „vállalkozásidegennek” tekinteni, és e rendelkezést nem lehetne a nonprofit vagy közhatalmi tevékenység céljára ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtásra alkalmazni.

A rendszernek megfelelő adóztatás követelménye

- 17 Ha az adóalany például más célokra történő szolgáltatásnyújtásra használja fel a gazdasági tevékenységéhez alkalmazott személyzetet, felmerül a kérdés, hogy a természetes személy és a jogi személy adóalanyok esetében eltérő adózási következményekkel járhat-e ez.
- 18 Ha az adóalany olyan természetes személy, aki például takarítócéget működtet, és vállalkozásának alkalmazottait magán életvitele céljára, takarítási szolgáltatások saját lakásában történő nyújtására használja fel, a kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint a 77/388 irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett, az adóalany által saját szükségleteinek kielégítésére ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtásról van szó.
- 19 Ha az adóalany olyan jogi személy, amely szintén takarítócéget működtet, és ennek során vállalkozásának alkalmazottait – az alapügyben szereplő helyzethez hasonlóan – közhatalmi célokra használt helyiségek takarítására használja fel, kérdéses, hogy ez – az egyéni vállalkozó saját céljaira történő felhasználás esetéhez hasonlóan – szintén a 77/388 irányelv 6. cikke (2) bekezdése b) pontjának alkalmazásához vezet-e, mivel ebben az esetben az adóalany által vállalkozásidegen célokra ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtásról lehet szó.
- 20 Az adóztatás rendszere szempontjából adott esetben mindkét helyzetben alkalmazható a 77/388 irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja. Ennek megfelelően a „nem gazdasági tevékenység” céljára történő felhasználást, amelynek esetében valamely közjogi jogi személy közhatalmi tevékenységi ágának céljára történő felhasználásról is szó lehet, a 77/388 irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében vett vállalkozásidegen célokra történő felhasználásnak kellene tekinteni. Ez azonban adott esetben a VNLTO-ítélettel összeegyeztethetetlennek tekinthető, amely – amint az már említést nyert – az adólevonással összefüggésben született, és ezért kérdéses, hogy a 77/388 irányelv 6. cikke (2) bekezdése b) pontjának adólevonástól független, önálló alkalmazása keretében is irányadó-e.