C-94/19. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2019. február 6.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Corte suprema di cassazione (Olaszország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2018. november 27.

Felülvizsgálatot kérelmező fél:

San Domenico Vetraria SpA

Ellenérdekű fél:

Agenzia delle Entrate

A CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE V CIVILE

(semmítőszék, V. polgári tanács, Olaszország)

[omissis]

2018. 1. 23-i tárgyalás

meghozta a következő

KÖZBENSŐ VÉGZÉST

a **San Domenico Vetraria s.p.a.**, [omissis]

-felülvizsgálatot kérelmező fél-

által

az **Agenzia delle entrate** (adóhatóság, Olaszország), [omissis]

MUNKADOKUMENTUM

-csatlakozó fellebbezővel-

szemben

és

[eredeti 2. o.]

a **Ministero dell'economia e delle finanze** (gazdasági és pénzügyminisztérium, Olaszország), [omissis]

-megidézett ellenérdekű féllel-

szemben

előterjesztett [omissis] kereset tárgyában

[omissis] [eljárás]

Tényállás

1. A megtámadott ítélet szövege szerint héára vonatkozó részleges ellenőrzés keretében a 2004-es évet illetően megállapítást nyert, hogy a San Domenico Vetraria s.p.a. anyavállalatának, az Avir s.p.a.-nak egyik vezető tisztségviselőjét a leányvállalat egyik létesítményének igazgatói feladatainak ellátása céljából e leányvállalathoz rendelték ki, és az ezzel kapcsolatos költségtételeket ez utóbbi terhére számolták el;

2.– így a San Domenico Vetraria s.p.a. a saját anyavállalatától a kirendelt igazgatóval kapcsolatban felmerült költségeknek megfelelő összegeket tartalmazó számlákat kapott, és az említett költségek visszatérítése után héát számított fel, hogy a későbbiekben gyakorolhassa a vonatkozó levonási jogot on;

3.– ezzel szemben az adóhatóság álláspontja szerint a megtérítések a héa hatályán kívül esnek, mivel azok nem az anyavállalat és a leányvállalat közötti szolgáltatásnyújtásokhoz kapcsolódnak; ezért behajtotta azt a héát, amelyet az adóalany korábban az említett jogcímen levonásba helyezett;

4.– ezenfelül az adóhatóság rámutatott arra, hogy az adóalany üvegcsomagolásból és üvegtörmelékből álló hulladékot szerzett be, azonban az ügyletek után nem számított fel héát; így az ezzel kapcsolatos héatartozást is behajtotta;

[eredeti 3. o.]

5.– a társaság az ebből következő adómegállapítási határozatot első- és másodfokon is sikertelenül támadta meg;

MUNKADOKUMENTUM

6.– közelebbről, a fellebbviteli bíróság az első szempontot illetően úgy vélte, hogy a l. 11 marzo 1988, n. 67 (az 1988. március 11-i 67. sz. törvény) 8. cikkének 35. bekezdése alkalmazható, következésképpen megállapította, hogy pusztán nem adóköteles visszatérítéseket teljesítettek, mivel nem állt rendelkezésre bizonyíték arra vonatkozóan, hogy a kirendelt alkalmazott nagyobb összeget kapott volna vagy az anyavállalatnál már ellátott funkcióktól eltérő funkciókat látott volna el;

7.– a második szempontot illetően a fellebbviteli bíróság az üvegcsomagolásból álló hulladék értékesítéseit a d.P. R. n. 633/72 (a 633/72. sz. köztársasági elnöki rendelet) mellékletét képező A) táblázat III. részének 127-*sexiesdecies*. pontjába tartozó szolgáltatásnyújtásoknak minősítette; álláspontja szerint ezért azok után 10%-os mértékű héa számítható fel;

8.– ezen ítélettel szemben terjeszt elő felülvizsgálat iránti kérelmet a San Domenico Vetraria s.p.a., ,amellyel a szóban forgó ítélet hatályon kívül helyezését kéri, beadványában kifejtett négy jogalapra támaszkodva,amely kérelemre az adóhatóság ellenkérelmet terjesztett elő;

9.– [omissis] [eljárás]

A határozat indokai.

A kérdés lényege.

10.– Az eljáró bíróság álláspontja szerint – figyelembe véve a releváns [európai uniós] és nemzeti ítélkezési gyakorlatot –,a személyzetnek a vonatkozó költségek visszatérítésére ellenében történő kirendelése héa szempontjából történő kezelésére vonatkozó jogvita elbírálása szempontjából meghatározó jelentőséggel bír az a kérdés, hogy az ilyen ügylet adókötelesnek minősül-e.

A felülvizsgálatot kérelmező társaság ugyanis a *második felülvizsgálati jogalappal* – a l. n. 212/00 (a 212/00. sz. törvény) 10. cikkének 1. bekezdésére tekintettel – a 67/88. sz. törvény 8. cikke (35) bekezdésének, a codice civilét (polgári törvénykönyv) megelőző szabályozás 12. cikkének, a polgári törvénykönyv 1321. és 1322. cikkének megsértésére vagy téves alkalmazására, valamint a vonatkozó indokolás elmulasztására, hiányosságára vagy ellentmondásosságára hivatkozik, amennyiben a fellebbviteli bíróság az alkalmazott kirendelését puszta visszatérítési – mint ilyen nem adóköteles – ügyletnek tekintette, és nem vette figyelembe az igazgatóra ruházott egyedi funkciókat és azt, hogy az államkincstárt semmilyen kár nem érte.

10.1.– [omissis] **[eredeti 5. o.]** [omissis] [nemzeti jog – az első felülvizsgálati jogalap elutasítása]

Az uniós jog

Az adóköteles szolgáltatásnyújtás fogalma

MUNKADOKUMENTUM

11.– Általánosságban véve, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvhez hasonlóan a 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv is nagyon tágan határozza meg a héa alkalmazási körét, ugyanis az adóköteles ügyletekre vonatkozó 2. cikkében a termékimporton kívül az adóalany által e minőségében belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást is ide sorolja (a Bíróság 2015. szeptember 3-i Asparuhovo Lake Investment Company OOD ítéletének, C-463/14, 33. pontja).

Ezenfelül a hatodik irányelvnek a tényállás megvalósulása idején hatályos 6. cikke szerint:

„(1) »Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az (5) cikk [helyesen: 5. cikk] szerint nem minősül termékértékesítésnek”.

11.1.– A héairányelv értelmében vett „szolgáltatásnyújtás” fogalmát az érintett ügyletek céljától és eredményétől függetlenül kell értelmezni (a Bíróság 2018. november 22-i MEO -Servigos de Comunicagòes e Multimédia SA ítéletének, C-295/17, 60. pontja).

[eredeti 6. o.]

Mindenesetre a hatodik irányelv 9. cikke a héairányelv ennek megfelelő 56. cikkéhez hasonlóan a szolgáltatásnyújtások közé sorolja be a *„munkaerő-kölcsönzést”*; és az említett munkaerő-kölcsönzés megvalósításának egyik eszköze éppen a kirendelés.

Az ellenérték fogalma.

12.– Annak megítélése, hogy valamely díjazást termék vagy szolgáltatás ellenértékeként fizetnek-e, az uniós jogba tartozó kérdés, amely a nemzeti jog szerinti megítéléstől függetlenül döntendő el (a Bíróság C-295/17 ítéletének hivatkozott 69. pontja); ezért önmagában lényegtelen, hogy valamely összegek megfizetését a nemzeti jog ellenérték helyett visszatérítésnek minősíti.

12.1.– A szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül a hatodik irányelv és a héairányelv értelmében ellenszolgáltatás fejében teljesítettnek, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony van, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatásnak kell képeznie a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (lásd a Bíróság 2017. január 18-i C-37/16 ítéletének 25. pontját). Ezenfelül a Bíróság megállapította, hogy erről van szó abban az esetben, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn, mivel a fizetett összeg egyedileg meghatározható, ilyen jogviszony keretében nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét képezi (a Bíróság C-37/16 ítéletének hivatkozott 26. pontja).

MUNKADOKUMENTUM

12.2.– A héa alkalmazása szempontjából azonban nem szükséges, hogy az ügylet jövedelmező legyen, mivel a gazdasági ügylet eredménye közömbös (a Bíróság 2016. június 22-i Gemeente Woerden ítéletének, C-267/15, 40. pontja a **[eredeti 7. o.]** felmerült költségeket nem fedező ár kikötését illetően).

Önmagában az, hogy a gazdasági ügyletet az önköltségi árral azonos, annál magasabb vagy alacsonyabb áron teljesítik, nem érinti ezen ügylet „visszterhes ügyletként" történő besorolását, kivéve ha a felmerült költségek és az ellenértékként kapott összeg közötti eltérés különösen jelentős (a Bíróság 2016. május 12-i C-520/14 ítélete olyan üggyel kapcsolatban, amelyben a megfizetett hozzájárulás a település által a diákszállítási szolgáltatás finanszírozásáért fizetett összegek három százalékát tette ki).

13.– Annak megállapítása érdekében, hogy valamely szolgáltatásnyújtást akként végeztek-e ellenérték fejében, hogy e tevékenység gazdasági tevékenységnek minősül, mindenesetre a teljesítési feltételeinek összességét kell vizsgálni (a Bíróság C-520/14 ítéletének 29. pontja).

13.1.– Közelebbről, e tekintetben nem tűnik relevánsnak az a körülmény, hogy a leányvállalatnál felmerült költségek megfeleljenek az anyavállalat – vagyis egy, azon személyhez viszonyítottan harmadik személy, akit végső soron a költségek terhelnek – alkalmazásában álló munkavállalók javadalmazása és a velük kapcsolatos terhek összegének.

A Bíróság ugyanis megállapította (a Bíróság 2013. július 18-i Aes-3C Maritza East 1 Eood ítélete, C-124/12), hogy a héairányelv (a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának és 6. cikkének megfelelő) 168. cikkének a) pontját és 176. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében valamely adóalany, akinél a javára munkát végző személyekkel kapcsolatos szállítási szolgáltatások, munkaruházat és védőeszközök beszerzése, továbbá szolgálati utak kapcsán költségek merülnek fel, nem rendelkezik héalevonási joggal **[eredeti 8. o.]** e költségek után, mivel a fenti munkavállalókat egy másik jogalany bocsátotta a rendelkezésére, és ennélfogva e szabályozás értelmében e munkavállalók nem minősülnek az adóalany személyzete tagjainak, annak ellenére, hogy e költségek úgy tekinthetők, mint amelyek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a fenti adóalany gazdasági tevékenységének egészéhez kapcsolódó általános költségekkel.

A nemzeti jog.

14.– A d.P. R. 26 ottobre 1972, n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (a hozzáadottérték-adó bevezetéséről és szabályozásáról szóló, 1972. október 26-i 633. sz. köztársasági elnöki rendelet) 3. cikke szerint:

„Szolgáltatásnyújtásnak minősülnek a vállalkozási, fuvarozási, megbízási, szállítmányozási, ügynöki, közvetítői és letéti szerződések, és a jogcímtől függetlenül az általában a tevésre, nem tevésre és tűrésre vonatkozó kötelmek alapján ellenérték fejében teljesített szolgáltatások. Visszterhes

MUNKADOKUMENTUM

szolgáltatásnyújtásnak minősülnek a vállalkozó személyes vagy családja, illetve azon személyek használatára teljesített szolgáltatásnyújtások, akik valamely szakmai tevékenységet vagy hivatást gyakorolnak, illetve ha azokat más, a vállalkozás, vagy a szakma, illetve hivatás gyakorlásától idegen célra nyújtják”.

A d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276, attuazione delle deleghe in materia di occupazione e di mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 (a 2003. február 14-i törvényben meghatározott, a foglalkoztatással és a munkaerőpiaccal kapcsolatos felhatalmazások végrehajtásáról szóló, 2003. szeptember 10-i 276. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet) 30. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Kirendelés esete akkor áll fenn, ha valamely munkáltató saját érdekének kielégítése érdekében egy vagy több munkavállalót egy adott munkavégzési tevékenység elvégzése céljából egy másik jogalany rendelkezésére bocsát” (1. bekezdés).

[eredeti 9. o.]

„Kirendelés esetén a munkáltató továbbra is felelős a munkavállalót megillető járandóságok kezeléséért és jogainak biztosításáért” (2. bekezdés).

A l. 11 marzo 1988, n. 67/ disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) (az állam éves és több éves költségvetésének kialakítására vonatkozó szabályokról szóló, 1988. március 11-i 67. sz. törvény [1988. évi költségvetési törvény) 8. cikkének 35. bekezdése mindazonáltal előírja, hogy:

„35. A hozzáadottérték-adó alkalmazása szempontjából nem bírnak relevanciával a munkavállalók olyan kölcsönzései vagy kirendelései, amelyek esetében kizárólag a vonatkozó költségeket térítik meg”.

14.1.– E jogi háttér alapján az eljáró bíróság [omissis] egyesített tanácsa megállapította, hogy a 67/88. sz. törvény 8. cikkének 35. bekezdésében foglalt különös rendelkezés nem értelmezhető akként, hogy a költségeket meghaladó ellentételezés esetén kizárólag a költségeket meghaladó rész az adóköteles, míg a költségeket el nem érő ellentételezés esetén az adó nem alkalmazható.

Ennek oka, hogy kirendelés esetében *„nem az ügylet adóalapja a kérdés, hanem az, hogy az ügylet releváns-e vagy sem, amely – amennyiben releváns – a szabályok szerint a kirendelt személyt fogadó által megfizetett (teljes) összeg adókötelezettségét vonja maga után”*. Az eljáró bíróság hozzátette, hogy *„a 2010. évi 19129–19132. sz. ítéletekben levont, ettől eltérő következtetés nem tűnik meggyőzőnek azzal kapcsolatban, hogy a költségeket el nem érő visszatérítések után héa nem számítható fel […]”.*

MUNKADOKUMENTUM

14.2.– Amennyiben viszont a visszatérítés megfelel a kirendelt személyzettel kapcsolatban felmerült költségeknek, az nem adóköteles, mivel a „héa alkalmazása szempontjából” nem bír jelentőséggel.

[eredeti 10. o.]

Az egyesített tanács e tekintetben kiemelte, hogy a szabályozás eltér az engedélyezett vállalkozások által végzett munkaerő-kölcsönzés ehhez hasonló esetétől, amellyel kapcsolatban nincs héa szempontjából irreleváns ügylet, hanem a *„visszatérítések mindig és minden körülmények között adómentesek, így az adót nem kell megfizetni abban az esetben sem, ha a teljes ellenérték meghaladja a munkavállalókkal kapcsolatos költségek összegét”*.

A 276/03 d.lgs 86. cikkének 4. bekezdésével – amely rögzítette, hogy a l. n. 196/97 (a 196/97. sz. törvény) 26-*bis*. cikkében foglalt rendelkezések a munkaerő-kölcsönzésnek az említett rendeletben előírt szabályozására vonatkoznak – összhangban értelmezett 196/97. sz. törvény 26-*bis*. cikke révén ugyanis a munkaerő-kölcsönzési szerződésre azt a rendelkezést kell alkalmazni, amelynek értelmében „*úgy kell tekinteni, hogy a munkaerő-kölcsönzőnél a kölcsönzött munkavállaló javára ténylegesen felmerült javadalmazások és társadalombiztosítási terhek, amelyeket a kölcsönzött munkavállalókat igénybe vevő jogalanynak az 1. cikk 5. bekezdésének f) pontja alapján meg kell fizetnie a munkaerő-kölcsönző részére, nem képezik részét az 1972. október 26-i 633. sz. köztársasági elnöki rendeletben meghatározott héaalapnak. A már alkalmazott adózást kell továbbra is alkalmazni és a már megfizetett adók visszatérítésére nem kerül sor, valamint az 1972. évi 633. sz. említett rendelet 26. cikke szerinti korrekció sem megengedett*”.

14.3.– Az egyesített tanács határozata (valamint az ennek megfelelő későbbi határozatok) révén elmondható, hogy ez az iránymutatás „élő jogként” szilárdult meg annak ellenére, hogy egy alkalommal kétségek merültek fel annak az [uniós] joggal való összeegyeztethetőségét illetően, mivel az eljáró bíróság megállapította (Cass. [semmítőszék] 2016. február 19-i 3285. sz. határozata), hogy „*a »szolgáltatásnyújtás« fogalmának terjedelmével és a héasemlegességnek* **[eredeti 11. o.]** *az EU Bírósága által több alkalommal megerősített (lásd többek között a 2015. március 5-i C-479/13 ítéletet) alapelvével ellentétes lehet az egyszer az alkalmazottak kirendelésére, egyszer pedig az engedélyezett vállalkozások által végzett munkaerő-kölcsönzésre visszavezethető szolgáltatásnyújtások eltérő kezelése”*.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokai.

15.– Az eljáró bíróság által értelmezett nemzeti norma kétséget vet fel azzal kapcsolatban, hogy a héa hatálya kiterjed-e a munkavállalóknak a kirendelés által történő rendelkezésre bocsátásához hasonló, a vonatkozó szolgáltatásnyújtás költségeinek visszatérítése ellenében nyújtott szolgáltatásra, amely viszont adóköteles.

MUNKADOKUMENTUM

15.1.– Úgy tűnik, hogy az, hogy a szóban forgó tevékenység gazdasági jellege, abból következik, hogy a 276/03 d.lgs. 30. cikkk értelmében szükségképpen fennáll a kirendelő munkáltató azon sajátos érdeke, amelyet e bíróság ítélkezési gyakorlata akkép azonosított, hogy ez az az érdek, amely arra irányul, hogy az anya- és a leányvállalatban közös szervezet leghatékonyabb funkcionalitást biztosítsa (Cass. [semmítőszék] 2016. április 21-i 8068. sz. határozata, valamint igazgató kiküldetésének esetével kapcsolatban a Cass. [semmítőszék] 2015. július 3-i 13673. sz. határozata).

Ezen érdek fennállása a jelen ügyben nem képezi vita tárgyát, és megfelel a kirendelt munkavállalót (a jelen ügyben az igazgatót) fogadó és a saját termelő szervezetébe beillesztő vállalkozó érdekének.

15.2.– Az, hogy a szóban forgó gazdasági tevékenység később visszterhes szolgáltatásnyújtássá alakul át, a kirendeltet fogadó által megfizetett összegből vezethető le, amely összeg a munkavállalók tekintetében viselendő kiadások és terhek **[eredeti 12. o.]** összegének felel meg, amely összeg – mint olyan – nem jelentéktelen.

16.– Ezenfelül úgy tűnik, a nemzeti szabályozás az „alkalmazottak rendelkezésre bocsátásának” megvalósításához használt különböző eszközöknek a héa szempontjából történő, indokolatlanul eltérő kezelését vezeti be, ami érintheti az adósemlegesség elvét, amely éppen az egyenlő bánásmód általános elvének kifejeződése (legújabban a Bíróság 2018. december 19-i C-51/18 ítéletének 55. pontja) és amelynek révén az azonos típusú, egymással potenciálisan versenyben lévő árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából azonosan kell kezelni.

16.1.– A munkaerő-kölcsönzés ugyanis szintén a személyzet rendelkezésre bocsátásának egyik olyan eszköze (a Bíróság 2015. március 12-i „go fair” Zeitarbeit OHG ítélete, C-594/13), amely a kirendeléstől az érdek jellegét illetően tér el, amely érdek a munkaerő-kölcsönző esetében a jövedelemszerzés; és e bíróság ítélkezési gyakorlatából következően a kirendelés mindig olyan adóköteles szolgáltatást eredményez, amellyel összefüggésben a visszatérítés összege kizárólag az adóalapot érinti.

16.2. - Az eltérő bánásmód – a jelen ügyben egyébként ellentétes előjellel - abban az esetben is megvalósul, ha a megfizetett ellenérték magasabb vagy akár alacsonyabb a puszta személyzeti költségnél, még magának a kirendelés intézményének keretében is.

Ebben az esetben ugyanis az egyesített tanács által követett értelmezés alapján a kirendelés mint szolgáltatás nyújtása adóköteles lenne, mégpedig a kirendelő által megfizetett teljes összeg viszonylatában.

Munkaerő-kölcsönzés esetében viszont a 196/97. sz. törvénynek a 276/03. sz. d. lgs. 86. cikkében hivatkozott 26-*bis*. cikke alapján **[eredeti 13. o.]** az adó alapját

MUNKADOKUMENTUM

kizárólag az ellenérték és a javadalmazás, valamint a társadalombiztosítási terhek különbözete alapján kellene megállapítani.

17.– Az [uniós] joggal való összeegyeztethetetlenséggel kapcsolatos kételyek miatt nem kell újra az egyesített tanácshoz fordulni a 67/88. sz. törvény 8. cikke 35. bekezdésének a javasolt szempontokkal összefüggésben történő értelmezését illetően.

A Bíróság ugyanis megállapította (a Bíróság 2016. április 5-i Puligienica Facility Esco kontra Airgest ítéletében, C-689/13), hogy az EUMSZ 267. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti jogi rendelkezés, amelyet úgy értelmeznek, hogy az uniós jog értelmezésére vagy érvényességére vonatkozó kérdést illetően a végső fokon eljáró bíróság valamely tanácsának, amennyiben nem ért egyet az ugyanezen bíróság teljes ülése által hozott határozatban megjelölt iránymutatással, e kérdést vissza kell utalnia az említett teljes ülés elé, ami így megakadályozza e tanácsot abban, hogy előzetes döntéshozatal céljából a Bírósághoz forduljon.

[omissis] [nemzeti szabályozás]

18.– Tisztázni kell tehát, hogy a fent hivatkozott uniós jog lehetővé teszi-e vagy meggátolja, hogy a nemzeti jog a hatodik héairányelv hatálya alól kizárja azt az esetet, amelyben kiküldetés keretében valamely anyavállalat a saját személyzetét csupán az ehhez kapcsolódó költségek visszatérítése ellenében bocsátja egy másik társaság, vagyis a saját leányvállalata rendelkezésére.

19.– Következésképpen az Európai Unió működéséről szóló Szerződés 267. cikke alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést kell a Bíróság elé terjeszteni:

[eredeti 14. o.]

„úgy kell-e értelmezni az 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. és 6. cikkét, valamint az adósemlegesség elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek alapján a hozzáadottérték-adó szempontjából nem relevánsak az anyavállalat személyzetének olyan kölcsönzése vagy kirendelése, amely csupán az ezzel kapcsolatos költségnek a leányvállalat általi megtérítése ellenében valósulnak meg?”

[omissis] [az eljárás felfüggesztése és belső utasítások]

[omissis] Róma, 2018. január 23. és 2018. november 27.

[omissis]

MUNKADOKUMENTUM