

**C-77/19. sz. ügy**

**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem**

**A benyújtás napja:**

2019. február 1.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Egyesült Királyság)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2019. január 30.

**Felperes:**

Kaplan International Colleges UK Ltd

**Alperes:**

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

---

[omissis]

**FIRST-TIER TRIBUNAL**

**TAX CHAMBER**

**(elsőfokú bíróság adóügyi tanácsa, Egyesült Királyság)**

**KAPLAN INTERNATIONAL COLLEGES UK LIMITED - felperes**

**- és -**

**THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S**

**REVENUE & CUSTOMS (Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült  
Királyságának adó- és vámhatósága) - alperes**

[omissis]

**A KÖVETKEZŐKÉPPEN HATÁROZ:**

1. A jelen határozathoz csatolt mellékletben foglalt kérdéseket az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikke alapján előzetes döntéshozatal céljából az Európai Unió Bírósága elé terjeszti.
2. A jelen ügyben folyamatban lévő eljárást az Európai Unió Bíróságának az elé terjesztett kérdésekre vonatkozó határozatáig vagy további utasításig felfüggeszti.
3. A First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács]) hivatalvezetője a jelen végzést és mellékletet megküldi az Európai Unió Bírósága hivatalvezetőjének.
4. A bíróság a költségek viseléséről nem rendelkezik.

[omissis] 2019. január 30.

**[eredeti 2. o.] AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGÁHOZ ELŐZETES  
DÖNTÉSHOZATALRA UTALÓ HATÁROZAT MELLÉKLETE**

**Bevezetés**

- 1 Az egyesült királysági FTT (elsőfokú bíróság) jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelme nyomán a Bíróságnak tisztáznia kell a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2015. L 323., 31. o.; HL 2007. L 335., 60. o.) (a továbbiakban: héairányelv) 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának értelmezését. Közelebbről, a nemzeti eljárásban felmerült kérdések tárgya, hogy egyetlen cégcsoport több olyan leányvállalata, amelyek mindegyike az Egyesült Királyságban rendelkezik illetőséggel – és amelyek mindegyike olyan hongkongi jogalany tagja, amely jogalany szintén része a cégcsoportnak, és amely szolgáltatásokat nyújt számukra – e szolgáltatások tekintetében a 132. cikk (1) bekezdésének f) pontja szerint héamentességet élvezhet-e.

**A felek**

- 2 Az alperes Her Majesty's Revenue and Customs (Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának adó- és vámhatósága; a továbbiakban: HMRC) az Egyesült Királyságban a héa megállapításáért és beszedéséért felelős hatóság. [omissis]
- 3 A felperes Kaplan International Colleges UK Limited (a továbbiakban: KIC) egy héacsoport központi tagja. A KIC a Kaplan csoporton belül más társaságok holdingtársaságaként működik. [omissis] **[eredeti 3. o.]**

## A nemzeti bíróságok előtti eljárás előzményei

- 4 A KIC a 2017. szeptember 28-án előterjesztett fellebbezéssel a HMRC következő határozatait támadja meg: i. a 2014. október és 2016. július közötti időszakok vonatkozásában 5 252 264 angol font (GBP) (hosszvetőleg 6 050 151,48 euró) összegű adó megállapításáról szóló, 2017. április 21-én kelt határozat; ii. a 2016. októberi időszak vonatkozásában 590 000 GBP összegű adó megállapításáról szóló, 2017. május 22-i határozat.
- 5 A határozatok érvényre juttatják a HMRC két további határozatát, amelyek értelmében a KIC Kaplan Partner Services Hong Kong Limitedtől (a továbbiakban: KPS) igénybe vett szolgáltatásai nem tartoznak a költségmegosztási csoportokat (a továbbiakban: CSG-k) megillető héamentesség hatálya alá, így azokra a Value Added Tax Act 1994-ben (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény; a továbbiakban: 1994. évi héatörvény) foglalt nemzeti héaszabályozás fordított adózásról szóló rendelkezései vonatkoznak.
- 6 Ebből az következik, hogy a fordított adózás alapján a KIC a szóban forgó szolgáltatások igénybevétele után héát köteles elszámolni. A KIC szolgáltatásai túlnyomórészt adómentesek, így az oktatási tevékenységéhez kapcsolódóan vele szemben előzetesen felszámított adót nem igényelheti vissza. A KIC azzal érvel, hogy a KPS által nyújtott szolgáltatások a CSG által a csoport tagjainak nyújtott adómentes szolgáltatások körébe tartoznak, így a héacsoport központi tagjaként a fordított adózásról szóló rendelkezések alapján nem köteles a szóban forgó szolgáltatások után adót elszámolni.
- 7 Az ügy 2019. január 15-én és 16-án került a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács]) elé, és az úgy határozott, hogy a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjeszti az EUB elé.

## Jogi szabályozás

### A héairányelv

- 8 A CSG-kre vonatkozó mentességet a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja rögzíti, és az a következőképpen rendelkezik:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

**[eredeti 4. o.] [...]**

f) azon szolgáltatások, amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek tevékenysége adómentes, vagy amely tevékenységet nem adóalanyként végzik, annak érdekében, hogy tagjaiknak az említett tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtsanak, feltéve hogy e csoportok tagjaiktól kizárólag a közös költségek

szigorúan rájuk eső részének megtérítését követelik meg, és hogy az adómentesség nem eredményezi a verseny torzulását;”

- 9 A jelen ügyben releváns jogalany tagjai adómentes oktatási tevékenységet végeznek. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerint adómentes:

„a[z] [...] egyetemi oktatás [...], amely[et] az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismerten hasonló céllal létrehozott intézmények nyújtanak”.

- 10 A jelen ügy a CSG-kre vonatkozó mentesség és a csoportos héaalanyiság közötti összefüggéssel kapcsolatos kérdéseket is felvet. A héairányelv 11. cikke lehetővé (de kötelezővé nem) teszi, hogy a tagállamok „egyetlen adóalanyként kezel[jenek] azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek”. Az Egyesült Királyság lehetővé teszi a csoportos héaalanyiságot (lásd az alábbiakban ismertetett nemzeti szabályozást), és a KIC-t az Egyesült Királyságban a héacsoport központi tagjaként vették héanyilvántartásba.

#### A nemzeti szabályozás

- 11 A CSG-kre vonatkozó mentességet az 1994. évi héatörvény 9. mellékletének 16. csoportja révén ültették át a nemzeti jogba:

„Tétel száma

1 Azok a szolgáltatások, amelyeket személyek önálló csoportjai nyújtanak, feltéve hogy teljesülnek az alábbi feltételek:

(a) e személyek mindegyikének tevékenysége (a továbbiakban: szóban forgó tevékenység) héamentes vagy e tevékenységet a 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikke értelmében nem adóalanyként végzi,

(b) a szolgáltatást annak érdekében nyújtják, hogy a csoport tagjainak a szóban forgó tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtsanak,

(c) a csoport tagjaitól kizárólag a közös költségek szigorúan rájuk eső részének megtérítését követeli meg, és

(d) a szolgáltatásnyújtás adómentessége nem eredményezi a verseny torzulását”. [eredeti 5. o.]

- 12 A teljesítés helyével, a fordított adózással és az oktatási szolgáltatások adómentességével kapcsolatos további releváns rendelkezések az alábbiakban szerepelnek.

13 Az 1994. évi héatörvény 7A. cikkének releváns része szerint:

**„7A A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye**

(1) E cikk alapján kell meghatározni, hogy e törvény alkalmazásában a szolgáltatásnyújtás melyik országban minősül teljesítettnek.

(2) A szolgáltatásnyújtás teljesítésének helye:

(a) az az ország, amelyben a szolgáltatás igénybe vevője illetőséggel rendelkezik, ha a szolgáltatás igénybe vevője releváns vállalkozás, és

(b) egyéb esetben az az ország, amelyben a szolgáltató illetőséggel rendelkezik.

(3) A szolgáltatás igénybevételéhez való jog teljesítésének helye azonos azzal a hellyel, amely a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének minősülne, ha a szolgáltatást a jogot átruházó személy a jog kedvezményezettjének nyújtana (függetlenül attól, hogy a jogot gyakorolják-e); és ebben a tekintetben a szolgáltatás igénybevételéhez való jog a szolgáltatásnyújtással kapcsolatos minden jogosultságot, választási lehetőséget, illetve elsőbbséget, valamint a szolgáltatás igénybevételéhez való jogból eredő érdekeltiséget is magában foglalja.

(4) E törvény alkalmazásában valamely szolgáltatásnyújtással kapcsolatban releváns vállalkozásnak minősül az a személy,

(a) amely a 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének értelmében vett adóalany,

(b) amelyet e törvény alapján nyilvántartásba vettek,

(c) az Egyesült Királyságtól eltérő tagállam joga alapján rendelkezik haaazonosítóval, vagy

(d) [omissis],

és a szolgáltatások e személy általi igénybevétele nem szolgál teljes egészében magáncélokot”.

14 Az [1994. évi héatörvény] 8. cikke a fordított adózási mechanizmusról rendelkezik és annak releváns része szerint:

„(1) Amennyiben e bekezdés alkalmazása esetén a szolgáltató az Egyesült Királyságtól eltérő országban rendelkezik illetőséggel, e törvényt úgy kell alkalmazni, mintha (a szolgáltatás szóban forgó szolgáltató általi nyújtása helyett)

(a) a szolgáltatást az Egyesült Királyságban a szolgáltatás igénybe vevője gazdasági tevékenysége keretében nyújtaná, és

(b) az említett szolgáltatásnyújtás adóköteles szolgáltatásnyújtásnak minősülne.

(2) A fenti (1) bekezdés akkor alkalmazható, ha

(a) a szolgáltatás igénybe vevője olyan releváns vállalkozás, amely az Egyesült Királyságban rendelkezik illetőséggel, és

(b) a szolgáltatásnyújtás helye az Egyesült Királyságon területén található, [eredeti 6. o.] valamint a 4A. melléklet 1. vagy 2. része bármelyik bekezdésének hatálya alá tartozó szolgáltatás nyújtása esetén a szolgáltatás igénybe vevőjét e törvény alapján nyilvántartásba vették.

(3) Azok a szolgáltatások, amelyek a fenti (1) bekezdés alapján az igénybe vevő által nyújtott szolgáltatásokkal esnek egy tekintet alá, nem tekinthetők olyan, általa nyújtott szolgáltatásoknak, amelyek esetében a 26. cikk (1) bekezdése szerint az előzetesen megfizetett adó levonható”.

15 A 43. cikk a héacsoportokról rendelkezik. E cikk a következőket írja elő:

„(1) Amennyiben [a 43A–43D. cikk alapján] a jogi személyek valamely csoport tagjainak minősülnek, úgy kell tekinteni, hogy a csoport valamely tagja által végzett gazdasági tevékenységet a központi tag végezte, és

(a) a csoport valamely tagja által a csoport egy másik tagja részére teljesített termékértékesítéseket, illetve szolgáltatásnyújtásokat figyelmen kívül kell hagyni; és

(b) azt a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amely nem tartozik az (a) pont hatálya alá, és amelyet a csoport valamely tagja teljesít, vagy amelyet a csoport valamely tagja részére teljesítenek, a központi tag által vagy részére teljesített termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni; és

(c) úgy kell tekinteni, hogy termékeknek egy másik tagállamból történő beszerzése vagy termékeknek a tagállamokon kívül eső helyről történő behozatala után a csoport valamely tagja által megfizetett vagy fizetendő héát a központi tag fizette meg vagy a központi tagnak kell megfizetnie, és hogy a termékeket

(i) amennyiben azokat a 73. cikk (7) bekezdésének alapján egy másik tagállamból szereztek be; és

(ii) amennyiben azokat a 38. cikk alapján a tagállamokon kívül eső helyről hozták be,

a központi tag szerezte vagy – adott esetben –hozta be; ezenfelül a csoport összes tagja egyetemlegesen felel a központi tag által fizetendő héáért.”

16 A 43. cikk (1AA). bekezdése akként rendelkezik, hogy ha

(a) az e törvényben szereplő vagy azon alapuló rendelkezés (a továbbiakban: **releváns rendelkezés**) értelmében a szolgáltatás igénybe vevője vagy a termékek beszerzője, illetve importőre személyének meghatározása lényeges,

(b) a fenti (1) bekezdés (b) vagy (c) pontja vonatkozik minden szolgáltatásnyújtásra, beszerzésre vagy behozatalra, és

(c) a releváns rendelkezés értelmében lényeges különbség van

(i) a központi tag meghatározása, és

(ii) annak a személynek a meghatározása között, amely személyt (e cikktől eltekintve) e törvény alkalmazásában a szolgáltatónak, a beszerzőnek vagy importőrnek, illetve – adott esetben – a szolgáltatás igénybe vevőjének kell tekinteni,

a releváns rendelkezést a szóban forgó szolgáltatásnyújtással, beszerzéssel vagy behozatallal összefüggésben úgy kell alkalmazni, mintha a központi tagra ténylegesen kizárólag az említett személy meghatározása vonatkozna.”  
[eredeti 7. o.]

17 A 43. cikk (1AB). bekezdése szerint továbbá:

„A fenti (1AA). bekezdés nem alkalmazandó, amennyiben a releváns rendelkezés alapján az a lényeges, hogy az adott személy adóalany-e.”

18 Az oktatási szolgáltatások nyújtásának az adómentességét az 1994. évi héatörvény 9. mellékletének 6. csoportja rögzíti, és az (a releváns részében) adómentességet ír elő a következőkre:

### „6. CSOPORT - OKTATÁS

Tétel száma

1 A jogosult személy által végzett:

(a) oktatás;

Megjegyzések:



- (1) E csoport alkalmazásában »jogosult személy«:
- (b) valamely egyesült királysági egyetem és az ilyen egyetem bármely szakkollégiuma, intézete, iskolája vagy épülete;”

### A tényállás és az eljárásban felmerült kérdések

- 19 A First tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács]) meghallgatta a tanúkat, ám az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések tárgyában az EUB előtt folyamatban lévő ügyben a tényállást véglegesen még nem állapította meg. A verseny torzulásának kérdését azonban még nem vizsgálta meg, mivel tisztázni kell, hogy a jelen ügy körülményei között milyen mércét kell alkalmazni.
- 20 A KIC tagja a Kaplan vállalatcsoportnak, amely oktatási és karrierszolgáltatásokat nyújt. A vállalatcsoport kilenc leányvállalattal (a továbbiakban: **Kaplan szakkollégiumok**) rendelkezik az Egyesült Királyságban, amelyek mindegyike főiskolát (a továbbiakban: **nemzetközi főiskolák**) üzemeltet az Egyesült Királyságban, 17 egyesült királysági egyetemmel együttműködve.
- 21 A HMRC megerősítette a KIC részére, hogy leányvállalatai jelenleg „valamely egyetem főiskolájának” minősülnek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontját átültető egyesült királysági jogszabály alapján. Ennélfogva, a [eredeti 8. o.] Kaplan főiskolák jelenleg a hallgatók részére nyújtott oktatási szolgáltatásokat héamentes szolgáltatásokként kezelhetik.
- 22 Az egyes nemzetközi főiskolák 100%-os tulajdonosa a KIC, kivéve a University of York International Pathway College-t (a továbbiakban: UYIPC), amelyben a University of York rendelkezik többségi részesedéssel (55%). A University of York kereste meg a KIC-t e egyes vállalat létrehozása céljából.
- 23 A nemzetközi főiskolák szinte kizárólagosan nem uniós államokból származó hallgatókat készítenek fel arra, hogy felvételt nyerjenek az adott egyetemeknek mind az alapképzéseire, mind pedig a diplomás képzéseire. A hallgatóik nagy részét Délkelet-Ázsiából és Kelet-Ázsiából toborozzák.
- 24 Más jelentős oktatási csoportok is hasonló nemzetközi főiskolákat, valamint néhány kisebb vállalkozást üzemeltetnek az Egyesült Királyságban. Mindegyikük az egyesült királysági egyetemek egy eltérő csoportjával működik együtt abból a célból, hogy felkészítse a nemzetközi hallgatókat ezekre az egyetemekre. A KIC verseng az említett csoportokkal abból a célból, hogy a nemzetközi hallgatók a nemzetközi főiskoláin tanuljanak, majd a partneregyetemein vegyenek részt képzésben. Számos egyesült királysági egyetem a főbb oktatási csoportoktól függetlenül, saját nemzetközi főiskolát működtet.
- 25 A KIC mindegyik nemzetközi főiskolája saját gazdálkodási és irányítási struktúrával rendelkezik. Mindegyik felett önálló összevont igazgatótanács áll,



amely igazgatótanács elnöki tisztségét a partneregyetem tölti be, és az a Kaplan szakkollégium és a szóban forgó egyetem képviselőiből áll, valamint összevont egyetemi tanáccsal rendelkezik, amely tanács elnöki tisztségét szintén az adott egyetem tölti be, és az a KIC és az érintett egyetem képviselőiből áll. Az egyes nemzetközi főiskolák tekintetben a partneregyetem hagyja jóvá az oktatási programokat, amelyek mindegyik főiskola esetében eltérők, mivel e főiskolák a hallgatókat az adott egyetem meghatározott diplomakurzusaira készítik fel.

- 26 A nemzetközi főiskolák a hallgatóik 85%-át egy 70 országban jelen lévő, 500 oktatási toborzó ügynökből (a továbbiakban: ügynökök) álló hálózaton keresztül toborozzák. Az ügynökök kulcsfontosságú szerepet játszanak a hallgatók toborzásában, a képzések reklámozásában, a leendő hallgatók és családjaik részére nyújtandó [eredeti 9. o.] tanácsadásban és tájékoztatásban, és az Egyesült Királyságban való tartózkodás és tanulmányok végzése céljából történő vízumigénylés során a hallgatók támogatásában. Egyetlen ügynöknek sincs kizárólagos jogviszonya a Kaplan CSG tagjaival, és az ügynökök a Kaplan főiskolák közvetlen versenytársainak, valamint közvetlenül az egyetemeknek is dolgozhatnak. Az ügynökök a szolgáltatásaik ellenértékéért jutalékot kapnak.
- 27 Az ügynökök 2014. október előtt az Egyesült Királyságban közvetlenül szerződtek a KIC-cel. Az ügynökök közvetlenül a KIC londoni marketing- és felvételi csoportjaival tartották a kapcsolatot annak érdekében, hogy hallgatókat toborozzanak a nemzetközi főiskoláknak.
- 28 A KIC 2014. október előtt néhány kulcsfontosságú piacon – így Kínában, Hongkongban, Indiában és Nigériában – számos képviseleti irodával támogatta az ügynöki hálózatát. A képviseleti irodák az ügynökök működését támogatták – többek között – marketing anyagokkal, a reklámozott intézményekkel és kurzusokkal kapcsolatos tanfolyamokkal, valamint a felvételi és megfelelőségi eljárásokkal, a leendő hallgatókkal és családtagjaikkal való személyes találkozókkal, a leendő hallgatók által feltett konkrét kérdések megválaszolásának elősegítésével, valamint a promóciós eseményeken nyújtott támogatással. 2014. október előtt a képviseleti irodákat is a KIC londoni irodájából irányították. A képviseleti irodák a KIC-nek térítés ellenében szolgáltatásokat nyújtottak. A képviseleti irodák – egy vietnámi képviseleti iroda kivételével – a Kaplan vállalatcsoport tagjai.
- 29 A KIC 2014. október előtt a fordított adózás alapján mind az ügynökségek által nyújtott szolgáltatásokat, mind pedig a képviseleti irodák által nyújtott szolgáltatásokat illetően az egyesült királysági hea hatálya alá tartozott.
- 30 A Kaplan csoport 2014. októberben 20 alkalmazottal (a 2018. decemberi állapot szerint) létrehozta Hongkongban a KPS-t. A KIC a KPS létrehozását követően továbbra is helyi képviseleti irodák és külsős ügynökök hálózatán keresztül működik. A helyi képviseleti irodákkal és külsős ügynökségekkel való szerződéses megállapodásokat azonban jelenleg a KPS intézi. A KPS részvénytársaság. A KPS Hongkongban rendelkezik illetőséggel. A társaság

minden tagja egy részvénnel rendelkezik. A KPS tagi megállapodásban rögzített feltételek szerint működik. A KPS-nek jelenleg 9 Kaplan főiskola (köztük az UYIPC) a tagja, tehát a KPC közvetetten majdnem 94%-os részesedéssel rendelkezik a KPS-ben, míg a fennmaradó hányaddal **[eredeti 10. o.]** közvetetten a University of York rendelkezik, mivel a University of York az UYIPC többségi tulajdonosa. A KPS nem nyújt szolgáltatásokat olyan személyeknek, amelyek nem tagjai a CSG-nek, leszámítva hogy ügynöki és képviseleti irodai szolgáltatásokat nyújt a Kaplan North American Pathway vállalkozásának. A tagi megállapodást a 2015-2016-os tanévben megváltoztatták, hogy az UYIPC csatlakozhasson annak ellenére, hogy University of York többségi tulajdonában áll.

- 31 2014 óta mind a képviseleti irodai hálózat, mind pedig a független ügynökök a hongkongi KPS-sel kötnek szerződést, és a részére nyújtanak szolgáltatásokat. A KPS olyan feladatokat vállalt magára, amelyeket korábban a londoni KIC látott el, valamint egy kézben egyesít néhány, korábban az egyes képviseleti irodák által ellátott funkciót. Ezenfelül a KPS feladata, hogy a képviseleti irodai hálózatot világszerte irányítsa. 2014 óta a képviseleti irodai hálózat kibővült, és a KPS, valamint a képviseleti irodák közötti együttműködés fokozódott, azzal, hogy jelenleg a képviseleti irodák foglalkoznak az ügynökök napi szintű irányításával. Ennélfogva, a KPS háromféle szolgáltatást nyújt a KIC részére, amelyek a jogvita tárgyát képezik: először is olyan szolgáltatásokat, amelyeket a KPS az ügynököktől vesz igénybe, másodsor, olyan szolgáltatásokat, amelyeket a KPS a képviseleti irodáktól vesz igénybe, végül pedig olyan szolgáltatásokat, amelyek tárgyát a megfelelőséghez hasonló kérdések képezik, valamint a fentiekben megvitatott egyéb tevékenységeket végez, például támogatja az ügynököket, amely szolgáltatást maga a KPS nyújtja a KIC részére.
- 32 Ezenfelül a KPS feladata, hogy irányítsa a kelet-ázsiai és délkelet-ázsiai ügynököket. A KPS olyan ügynöki szolgáltatóközpontot biztosít, amely központ a nemzetközi főiskolák legnagyobb toborzási piacaihoz földrajzilag közel és azokkal egyező időzónában található.
- 33 A felek egyetértenek abban, hogy a KPS Hongkongban történő létrehozása mellett szilárd gazdasági érvek szóltak. Nem állítható, hogy a KPS mesterséges jogalany lenne, és az egyesült királysági adóhatóság arra sem utal, hogy a KPS létrehozása joggal való visszaélést valósítana meg.
- 34 A KIC a nemzeti bíróság előtt bizonyította, hogy a Kaplan nemzetközi főiskolák a KPS-től eltérő jogalanytól akkor sem kívánnak toborzási szolgáltatást igénybe venni, ha a KIC a KPS-től igénybe vett szolgáltatások tekintetében héamentességre nem jogosult. **[eredeti 11. o.]**
- 35 Ezenfelül az egyes Kaplan főiskolák – az UYIPC kivételével – maguk is héacsoportot alkotnak. Mivel az UYIPC nem volt a KIC kizárólagos vagy többségi tulajdonában álló leányvállalat, nem lehetett nyilvántartásba venni a héacsoport részeként.

- 36 Mindegyik ügynök közvetlenül a KPS részére állít ki számlát. Ezt követően minden egyes ügynököt a KPS fizeti ki. Habár a KIC a héacsoportot központi tagja, és e csoportnak a Kaplan főiskolák a tagjai, a gyakorlatban a KPS az egyes Kaplan főiskolákkal szemben külön-külön számítja fel az adott Kaplan főiskolának nyújtott szolgáltatásokért az ügynököknek járó pénzüsszegeket. A KPS az egyes Kaplan főiskolákkal szemben mind a saját maga által nyújtott szolgáltatások (például megfelelés) díját, mind pedig a képvisleti irodáktól igénybe vett szolgáltatások díját az adott főiskolának toborzott hallgatók létszáma alapján számítja fel. A KPS a díjakat úgy számolja ki, hogy összesíti a költségeket, majd azokat elosztja a hallgatói létszámmal. Ezt követően az egyes Kaplan főiskolák részére külön számlát állít ki. Az ügynökök marketingkiadásait ugyanígy kezeli. Az ügynöki jutalékok azonban közvetlenül az egyes hallgatókhoz kapcsolódnak és azokat a hallgatót fogadó főiskolával szemben számítja fel.
- 37 Az ügynökök nem számítanak fel héát a KPS-szel szemben, a képvisleti irodák által a KPS részére és maga a KPS által nyújtott szolgáltatások után. A KIC azzal érvel, hogy a KPS és a KIC közötti szolgáltatásnyújtás adómentes, mivel az a CSG-ke a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerint megillető adómentesség hatálya alá tartozik. Ennélfogva, noha a KPS Hongkongban történő létrehozása mellett gazdasági érvek szóltak, a KPS létrehozása egyúttal azzal a hatással járt, hogy (amennyiben a KIC helyesen állítja, hogy a KPS-től igénybe vett szolgáltatások tekintetében adómentességre jogosult) az ügynökök és a képvisleti irodák által a KIC részére korábban közvetlenül nyújtott szolgáltatások tekintetében héát takarítanak meg. A fentieknek megfelelően azonban nem állítható, hogy a KPS mesterséges jogalany lenne, és az egyesült királysági adóhatóság arra sem utal, hogy a KPS létrehozása joggal való visszaélést valósítana meg.
- 38 A kérdésekre rátérve, nem képezi vita tárgyát, hogy a KPS az adómentes tevékenységeik gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtja a tagjai, vagyis a Kaplan főiskolák részére. Az sem vitatott, hogy a KPS által alkalmazott díjelszámolási módszer biztosítja a közös költségek szigorúan az egyes tagokra eső részének megtérítését. [eredeti 12. o.]
- 39 Négy fő kérdésben van továbbra is vita:
- héamentesek-e valamely CSG által a tagjainak nyújtott szolgáltatások, ha a CSG az Egyesült Királyságon kívül telepedett le és rendelkezik illetőséggel?
  - a nemzeti bíróságnak hogyan kell értékelnie, hogy az ilyen mentesség – amennyiben az fennáll – a verseny torzulását eredményezi-e?
  - a jelen ügyben a CSG által nyújtott szolgáltatás adómentes-e, ha a CSG a tagjaitól különálló adóalanynak minősül, azonban a tagok azonos vállaltcsoport részét képezik, ennélfogva kapcsolatban állnak egymással függetlenül attól, hogy a CSG-ben tagsággal rendelkeznek-e?

- (d) alkalmazható-e az adómentesség, ha a CSG összes tagja egyúttal valamely héacsoportnak is tagja, ennél fogva egyetlen adóalanynak minősülnek, és ha a héairányelv alkalmazásában vett egyetlen adóalany nem tagja a CSG-nek?

### A felperes érvei röviden

- 40 A KIC előadja, hogy a költségmegosztási csoportokra vonatkozóan a 132. cikk (1) bekezdésének f) pontjában szereplő adómentesség határokon átnyúló ügyletek esetében is alkalmazható. Az említett adómentesség olyan esetekben is alkalmazható, amelyekben a CSG az Unió egyik tagállamában, míg a tagok az Unió egy másik tagállamában vagy akár több tagállamban rendelkeznek illetőséggel. Az adómentesség (a KIC esetéhez hasonlóan) abban az esetben is alkalmazható, ha a CSG nem uniós tagállamban, míg a tagok valamely uniós tagállamban (vagy egynél több uniós tagállamban) rendelkeznek illetőséggel. Ezt az érvelést alátámasztja az Európai Bizottság héabizottságának 450., 654., 856. és 883. sz. munkadokumentuma.
- 41 Habár Kokott főtanácsnok az Aviva ügyben (C-605/15) és a DNB Banka (C-326/15) ügyben kifejtette, hogy a 132. cikk (1) bekezdésének f) pontjában foglalt adómentesség kizárólag akkor alkalmazható, ha mind a CSG, mind pedig annak tagjai azonos uniós tagállamban rendelkeznek illetőséggel, ezt az álláspontot a Bíróság egyik ügyben sem erősítette meg. Amint azt a nagy tudású főtanácsnok maga is **[eredeti 13. o.]** elfogadta, a 132. cikk (1) bekezdése f) pontjának szövege nem korlátozza a CSG tagjainak és magának a CSG-nek az illetőségét kizárólag egyetlen tagállam területére, ezzel szemben a héairányelv egyes, korlátozott területi hatállyal bíró rendelkezéseinek (például a 11. cikk) szövege kifejezetten erre utal.
- 42 Ellentétes lenne (a tagállamok közötti határokon átnyúló termékértékesítéseket, illetve szolgáltatásnyújtásokat illetően) az alapvető szabadságokkal az adómentesség olyan CSG-kre és tagjaikra való korlátozása, amelyek azonos tagállamban rendelkeznek illetőséggel. Ez (mind a tagállamokban, mind pedig más országokban illetőséggel rendelkező CSG-ket érintő, határokon átnyúló termékértékesítéseket, illetve szolgáltatásnyújtásokat illetően) ellentétes lenne az adómentesség céljával, vagyis annak biztosításával, hogy a CSG-k által nyújtott szolgáltatások ne tartozzanak a héa hatálya alá, ha e szolgáltatások nyújtása közvetlenül a CSG-k tagjainak közös érdekét szolgáló tevékenységek gyakorlásához járul hozzá (lásd a Bíróság Aviva ítéletének 28–29. pontját és DNB Banka ítéletének 33–34. pontját).
- 43 A verseny torzulásának értékelése során nem okoz nehézséget az olyan szolgáltatás adómentessé tétele, amely szolgáltatást nem uniós tagállamban illetőséggel rendelkező CSG nyújt tagállami illetőségű tagoknak. A Bíróság a Taksatorringen ügyben (C-8/01) már megállapította, hogy a torzulást abból a szempontból kell értékelni, hogy a CSG tagjai igénybe vennének-e alternatív szolgáltatókat, és a torzulás nem valósulhat meg, ha a CSG – adózásra vagy



adómentességre tekintet nélkül – biztos abban, hogy a tagjai megtartják szokásukat. Ebből a szempontból a torzulást arra tekintettel kell értékelni, hogy mekkora a valószínűsége annak, hogy a tagok az illetőségük szerinti tagállamban alternatív szolgáltatóktól vesznek igénybe szolgáltatásokat. Még ha a torzulást arra tekintettel kell is értékelni, hogy az adómentesség milyen hatást gyakorol a hasonló szolgáltatások olyan igénybe vevőire, amelyek nem tagjai a CSG-nek, nem valósulhat meg torzulás, ha az ilyen igénybe vevők a CSG-hez való csatlakozásukat kezdeményezhetik vagy csatlakozhatnak egy másik CSG-hez, illetve létrehozhatnak egy másik CSG-t, vagy bármilyen más, például a központból a fióktelepeknek történő szolgáltatásnyújtáshoz hasonló hea-optimalizálási lehetőséget vehetnek igénybe. Ezt a kérdést ismételtelen csak a tagok tagállamának piaca alapján kell értékelni.

44 A KIC – azzal a követelménnyel kapcsolatban, hogy a CSG-nek a „személyek önálló csoportjának” kell lennie – előadja, hogy e követelmény teljesítéséhez a CSG-nek a tagjaitól önálló adóalanyisággal kell rendelkeznie. Nem szükséges, hogy a tagok között ne legyenek kölcsönös pénzügyi, gazdasági és [eredeti 14. o.] szervezeti kapcsolatok. Négy ok is alátámasztja ezt az értelmezés. Először is, a 132. cikk (1) bekezdése f) pontjának szövege az angol, francia, spanyol és német nyelvi változatban is egyértelművé teszi, hogy a személyek helyett a csoportnak kell önállónak lennie. Másodszor, ez az értelmezés összhangban áll a Bíróság korábbi ítélezési gyakorlatával. A Bíróság vagy Kokott főtanácsnok sem az Aviva, sem pedig a DNB Banka ítéletben – amelyek mindegyike olyan CSG-re vonatkozott, amelynek tagjai egyetlen vállalkozáscsoportból származtak – nem utalt arra, hogy a „személyek önálló csoportja” feltétel megkövetelné, hogy egyáltalán ne álljon fenn kapcsolat a CSG tagjai, valamint maga a CSG és tagjai között. Harmadszor, az adómentesség alkalmazásához nem szükséges, hogy a CSG tagjai egymástól, valamint maga a CSG függetlenek legyenek. Az adómentesség célja akkor is teljesül, ha a CSG tagjai mind azonos vállalatcsoportban tagok, ha csoport keretében a tagoknak egyesíteniük kell az erőforrásaikat, hogy termékeket szerezzenek be és szolgáltatásokat vegyenek igénybe, és e szolgáltatások CSG általi nyújtása közvetlenül hozzájárul a CSG-k tagjainak közös érdekét szolgáló tevékenységek gyakorlásához. Negyedszer, a gyakorlatban problematikus lenne annak meghatározása, hogy az adómentesség alkalmazásához a CSG tagjainak egymástól milyen mértékben kell függetlennek lenniük. Amennyiben e feltételt a jogalkotó alkalmazni kívánta volna, a gyakorlati problémák leküzdése céljából maga a szabályozás bizonyosan tartalmazott volna konkrét követelményeket arra vonatkozóan, hogy milyen mértékben engedhető meg a CSG tagjai közötti kapcsolat.

45 A KIC előadja, hogy az adómentesség akkor is alkalmazható, ha a CSG tagjai mindannyian egyetlen héacsoport, ennél fogva egyetlen adóalany tagjai. Habár magának a CSG-nek a tagoktól önálló adóalanyisággal kell rendelkeznie, maguknak a tagoknak egyáltalán nem kell adóalanyoknak lenniük, ahogyan ez magából a 132. cikk (1) bekezdése f) pontjának szövegéből kitűnik. Ennél fogva, ahhoz, hogy a CSG „személyek önálló csoportjának” minősüljön, a CSG-nek két

vagy több természetes vagy jogi személy taggal kell rendelkeznie. Ez ismételten csak összhangban áll az adómentesség céljával.

- 46 A 132. cikk (1) bekezdésének f) pontjában foglalt uniós adómentesség alkalmazása szempontjából lényegtelen, hogy a nemzeti jogban a szolgáltatást igénybe vevő egyetlen adóalany a KIC volt, amely viszont nem volt tagja a CSG-nek. Az Egyesült Királyság maga döntött a csoportos héaalanyiság átültetése mellett azt a fikciót alkalmazva, hogy a szolgáltatásokat a központi tag nyújtja és veszi igénybe, **[eredeti 15. o.]** noha a szolgáltatásokat valójában a Kaplan főiskolák veszik igénybe. Erre a problémára az Egyesült Királyság megoldást biztosított a héatörvény 43. cikkének (1AA). bekezdésében annak elismerésével, hogy a csoportos héaalanyisággal létrehozott jogi fikciótól el lehet tekinteni, ha az Egyesült Királyság héaszabályozásában foglalt más rendelkezések ezt írják elő.

### A HMRC érvei röviden

- 47 A DNB Banka ügyre (C-326/15) és az Aviva (C-605/15) ügyre vonatkozó két főtanácsnoki indítvány közvetlenül foglalkozik azzal, hogy a CSG-kre vonatkozó mentesség alkalmazható-e határokon átnyúló ügyletekben. Az Aviva ügyre vonatkozó indítványban a főtanácsnok részletesen kifejti, az adómentességet miért kell úgy értelmezni, hogy az nem alkalmazható CSG-k határokon átnyúló ügyleteiben, ha az adott CSG-k a tagjaiktól (vagy egyes tagjaiktól) eltérő tagállamban találhatók, és hogy az adómentesség Unión kívüli alkalmazása miért képzelhető el még kevésbé. A HMRC hivatkozik az Aviva ügyre vonatkozó indítvány 36–67. pontjára és a DNB Banka ügyre vonatkozó indítvány 47. pontjára. Fontos elismerni, hogy az Aviva ügyre vonatkozó indítvány az Aviva ügy és a DNB Banka ügy tényállásával is szembehelyezkedett.
- 48 A HMRC előadja, hogy a jelen ügy jól szemlélteti – a héacsoportokat lehetővé tevő és az egymással szorosan összefűződő társaságok csoportjainak héaszempontból egyetlen adóalanyként történő kezelését lehetővé tevő – 11. cikk rendelkezései és a CSG-k adómentességére vonatkozó rendelkezések között fennálló feszültséget. A jelen ügyben a héacsoportban részt vevő társaságok egy vállalatcsoport részét képezik. Ennek a csoportnak, amely egy KPS-hez hasonló hongkongi jogalanytól vett szolgáltatásokat igénybe, a fordított adózás alapján héát kellene fizetnie e szolgáltatások után. Az említett jogalany akkor sem csatlakozhatna a héacsoporthoz, ha a KPS-sel azonos vállalatcsoportba tartozna, és nem lehetne alkalmazni azokat a rendelkezéseket, amelyek az azonos csoport tagjai közötti ügyletek figyelmen kívül hagyását írja elő amiatt, hogy ugyanarról az adóalanyról van szó. Amennyiben a KPS a CSG tagjává válik, a fordított adózás egyáltalán nem alkalmazható abban az esetben, ha a szolgáltatásnyújtás továbbra is azonos vállalatcsoport részét képező jogalanyok között történik. **[eredeti 16. o.]**



- 49 A főtanácsnok az Aviva ügyre vonatkozó indítvány 46–49. pontjában utal erre a következetlenségre, és a HMRC előadja, hogy a jelen ügy tényállása egyértelműen szemlélteti ezt.
- 50 Az EUB a verseny torzulásával kapcsolatban már rámutatott arra, hogy azt a kérdést, hogy az adómentesség a verseny torzulását eredményezi-e, annak vizsgálatával kell megválaszolni, hogy valójában az adómentesség biztosítása-e az, ami lehetővé teszi a verseny torzulását. Amennyiben a CSG-kre vonatkozó adómentesség egyáltalán alkalmazható, a jelen ügyben a kérdés az, hogy ez a mérce hogyan alkalmazható arra az esetre, amelyben a CSG Hongkongban, míg a csoport tagjai az Egyesült Királyságban találhatók. A KIC előadja, hogy ez a kérdés egyszerűen megválaszolható azon az alapon, hogy a csoport tagjai máshonnan igénybe vennék-e a szóban forgó szolgáltatásokat akkor is, ha nem lennének adómentesek. Ilyen megszorító értelmezés elfogadását semmi nem indokolja. Az elemzést a hasonló típusú szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatók szempontjából releváns nemzeti szinten kell elvégezni (lásd az Isle of Wight Council (C-288/07) ügyet, lásd még a Taksatorringen ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítvány, C-8/01 123. pontját). A főtanácsnok az Aviva indítvány 50. és azt követő pontjaiban utal arra, hogy amennyiben a CSG az Unión kívül található, e megközelítés alkalmazása túl sok nehézséggel jár.
- 51 A harmadik kérdés az, hogy a CSG-kre vonatkozó mentesség alkalmazható-e olyan csoportokra is, amelyek már valamely vállalatcsoport tagjaiként kerültek létrehozásra, így azokat jogi, pénzügyi és szervezeti kötelék fűzi össze. Az adómentesség célja elkerülni a verseny olyan torzulását, amellyel a független gazdasági szereplők abban az esetben szembesülnek, ha – valószínűleg méretük miatt – belső forrásokból nem tudnak szolgáltatásokat igénybe venni, ehelyett azokat a nyílt piacon kell keresniük. Az ilyen gazdasági szereplőket e szolgáltatások tekintetében héa terheli, amennyiben adómentes tevékenységet végeznek, azonban mentesülnek e teher alól, ha másokkal együttműködve olyan struktúrát alakítanak ki, amely az ilyen szolgáltatásokat a tagjainak nonprofit alapon nyújtja. A HMRC előadja, hogy az adómentességnek a már csoportot képező személyekre történő alkalmazása egyszerűen meghaladja ezt a célt, és nem tartozik az adómentesség alkalmazási körébe. **[eredeti 17. o.]**
- 52 A negyedik kérdés azzal kapcsolatos, hogy a jelen ügyben végzett adómegállapításokkal érintett egyes időszakokban a KPS kizárólag egy adóalanynak nyújtott szolgáltatásokat. Ennélfogva, a szolgáltatásokat nem a csoport tagjainak, hanem egyetlen személynek nyújtották. Ez az adómentesség alkalmazási körén kívül esik, mivel az adómentesség akkor alkalmazható, ha a szolgáltatásokat a tagoknak nyújtják. Ezenfelül a KIC, amely az Egyesült Királyságban az egyetlen olyan adóalanynak volt, amely igénybe vette a szolgáltatásokat, maga nem volt tagja a CSG-nek. Az adómentesség emiatt sem alkalmazható.

**A vonatkozó ítélkezési gyakorlat**

- 53 A Bíróságnak eddig nem volt lehetősége arra, hogy tisztázza a CSG-kre vonatkozó adómentesség területi hatályát, vagy hogy ennél fogva foglalkozzon azzal, hogy amennyiben határokon átnyúló szolgáltatásnyújtás esetében a CSG az Unión kívül rendelkezik illetőséggel, hogyan alkalmazható helyesen az a követelmény, hogy az adómentesség ne eredményezze a verseny torzulását. A főtanácsnok a DNB Banka ügyben (C-326/15) és az Aviva ügyben (C-605/15) foglalkozik a CSG-kre vonatkozó adómentesség területi hatályával, amikor megválaszolja a CSG-kre vonatkozó adómentesség keretében a verseny torzulásának jelentésével kapcsolatos kérdéseket, azonban a feltett kérdésekkel a Bíróság ítéleteiben nem foglalkozott, mivel arra nem volt szükség. A verseny torzulásának kérdését korábban a Bíróság a Taksatorringen ügyben (C-8/01), valamint a főtanácsnok az Aviva ügyben már megvizsgálta.

**Az FTT (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács]) végzése**

- 54 A First-tier Tribunal (elsőfokú bíróság) – miután a 2019. január 15-i és 16-i tárgyaláson megvizsgálta a fellebbezésben felhozott kérdéseket – úgy határozott, hogy a fellebbezés elbírálása számos olyan kérdéstől függ, amely kérdések a CSG-kre vonatkozó adómentesség értelmezésével kapcsolatosak, és hogy az alábbi kérdések megválaszolása céljából előzetes döntéshozatal iránti kérelmet kell az EUB elé terjeszteni.

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

1. Mi a 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában foglalt adómentesség területi hatálya? Közelebbről i. az kiterjed-e az olyan CSG-kre, amelyek **[eredeti 18. o.]** a CSG tagjainak illetősége szerinti egy vagy több tagállamtól eltérő tagállamban rendelkeznek illetőséggel? Amennyiben erre a kérdésre igenlő választ kell adni, ii. a területi hatály kiterjed-e az Unión kívüli illetőségű CSG-kre is?
2. Amennyiben a CSG-kre vonatkozó adómentességet főszabály szerint a CSG egy vagy több tagjának illetősége szerinti tagállamtól eltérő tagállamban illetőséggel rendelkező jogalanyok és Unión kívüli illetőségű CSG-k is igénybe vehetik, hogyan alkalmazható az a kritérium, hogy az adómentesség a verseny torzulását nem eredményezi? Közelebbről,
  - (a) e kritérium vonatkozhat-e olyan torzulásra, amely a hasonló szolgáltatások olyan egyéb igénybe vevőit érinti, amely igénybe vevők nem tagjai a CSG-nek, vagy az kizárólag olyan torzulásra vonatkozhat, amely a CSG tagjai által esetlegesen igénybe vett alternatív szolgáltatókat érinti?

- (b) ha e kritérium kizárólag egyéb igénybe vevőkre vonatkozik, valóban fennállhat-e a torzulás lehetősége, amennyiben olyan egyéb igénybe vevők, amelyek nem tagjai a CSG-nek kezdeményezhetik, hogy csatlakoznak a szóban forgó CSG-hez, vagy saját CSG-t hoznak létre hasonló szolgáltatások igénybevételéhez, vagy hogy más módszerekkel (például a szóban forgó tagállamban vagy harmadik országban fióktelep létesítésével) ezzel egyenértékű héát takarítsanak meg[?]
- (c) ha e kritérium kizárólag egyéb szolgáltatókra vonatkozik, a torzulás tényleges lehetőségét annak meghatározásával kell-e értékelni, hogy a CSG biztos-e abban, hogy tagjai a héamentesség fennállásától függetlenül megtartják szokásukat, ennél fogva azt kell alapul venni, hogy a CSG tagjainak illetősége szerinti nemzeti piachoz más szolgáltatók hozzáférhetnek-e? Amennyiben erre a kérdésre igenlő választ kell adni, a CSG azért biztos-e abban, hogy a tagjai megtartják szokásukat, mert azonos vállalatcsoporthoz tartoznak[?]
- (d) a torzulás lehetőségét nemzeti szinten a CSG illetősége szerinti harmadik országban lévő alternatív szolgáltatókkal összefüggésben kell-e értékelni? **[eredeti 19. o.]**
- (e) az Unióban a héairányelvet alkalmazó adóhatóságot terheli-e a torzulás valószínűségének bizonyítása?
- (f) az Unióban az adóhatóságnak a CSG illetősége szerinti harmadik ország piacára vonatkozóan konkrét szakértői értékelést kell-e elrendelnie?
- (g) a torzulás lehetősége ténylegesen fennáll-e a harmadik állam kereskedelmi piacára tekintettel?
3. A CSG-kre vonatkozó adómentesség alkalmazható-e a jelen ügy körülményei között, amennyiben a CSG tagjait gazdasági, pénzügyi vagy szervezeti kapcsolat fűzi össze egymással?
4. A CSG-kre vonatkozó adómentesség alkalmazható-e, ha a tagok egyetlen adóalanynak minősülő héacsoportot hoztak létre? Befolyásolja-e a választ, ha a KIC, vagyis a központi tag, amely (a nemzeti jog alapján) a szolgáltatásokat igénybe veszi, nem tagja a CSG-nek? Amennyiben erre a kérdésre igenlő választ kell adni, a nemzeti jog kizárhatja-e ezt annak kikötésével, hogy a CSG-kre vonatkozó adómentesség alkalmazása szempontjából a központi tagnak a CSG tagjainak jellemzőivel és jogállásával kell rendelkeznie?

Kelt: 2019. január 29-én