

C-459/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. június 17.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Egyesült Királyság)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. június 13.

Fellebbező:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

Ellenérdekű fél:

Wellcome Trust Ltd

Az alapeljárás tárgya

A nemzeti bíróság előtt felmerült kérdés tárgyát az Unión kívüli szolgáltatók által a Wellcome Trust Ltd részére nyújtott befektetéskezelési szolgáltatások teljesítési helyének a héa alkalmazása szempontjából történő meghatározása képezi.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

A 2006/112 irányelv 44. és 45. cikkének értelmezése, az EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 44. cikkét, hogy azt az adóalanyt, amely valamely karitatív alapítvány vagyongazdálkodása során részvények és más értékpapírok adásvételéből álló, nem gazdasági tevékenységet végez, adóalanyként eljáró személynek kell tekinteni, ha kizárólag az említett tevékenység céljára befektetéskezelési szolgáltatást vásárol Közösségen kívüli személytől?

2) Amennyiben az első kérdésre nemleges választ kell adni és az irányelv 46–49. cikke nem alkalmazandó, alkalmazandó-e az irányelv 45. cikke a szolgáltatásnyújtásra vagy sem a 44. cikk, sem pedig a 45. cikk nem alkalmazandó a szolgáltatásnyújtásra?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: irányelv), különösen a 2., 9., 43–45., 135., 169., 196. és 262. cikk

A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 11. o.), különösen a (3)–(7) preambulumbekkezdés

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o.; a továbbiakban: végrehajtási rendelet), különösen a (2)–(5), (18) és (19) preambulumbekkezdés, a 17–19. cikk és az 55. cikk

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv), 2., 9. és 17. cikk

A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 23. o.)

A 77/388/EGK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 2003. december 23-i COM/2003/0822 végleges javaslat

Az Európai Unió Tanácsa: Intézményközi referenciaszám: 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78)

Az Európai Unió Tanácsa: Intézményközi referenciaszám: 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116)

Az Európai Unió Tanácsának a 77/388/EGK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye és az 1798/2003/EK rendelet információcsere tekintetében történő módosításáról szóló, 2006. március 16-i módosított javaslata, ST 7512 2006 INIT (FISC 42)

1996. június 20-i Wellcome Trust ítélet, C-155/94, EU:C:1996:243

2008. november 6-i Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ítélet, C-291/07, EU:C:2008:609 (a továbbiakban: TRR-ítélet)

Kokott főtanácsnok Welmory ügyre vonatkozó indítványa, C-605/12, EU:C:2014:340

2014. október 16-i Welmory ítélet, C-605/12, EU:C:2014:2298

2019. március 13-i Srf konsulterna ítélet, C-647/17, EU:C:2019:195

Trstenjak főtanácsnok RCI Europe ügyre vonatkozó indítványa, C-37/08, EU:C:2009:226

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

A Value Added Tax Act 1994 (hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény) 7A. cikke

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A nemzeti bíróság előtt felmerült kérdés tárgyát az Unión kívüli szolgáltatók által a Wellcome Trust Ltd (a továbbiakban: WTL) részére nyújtott befektetéskezelési szolgáltatások (a továbbiakban: szolgáltatások) teljesítési helyének meghatározása képezi. A felek egyetértenek abban, hogy i. a WTL az irányelv 2. és 9. cikke alapján adóalanynak minősül, ii. a szolgáltatásokat nem magáncélra, hanem az üzleti tevékenysége céljából vette igénybe, valamint iii. a szolgáltatásokat nem az irányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerinti adóköteles termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz vette igénybe. A fő kérdés tehát az, hogy ilyen körülmények között megállapítható-e, hogy a WTL az irányelv 44. cikke értelmében vett „adóalany, aki ilyen minőségében jár el”.
- 2 A WTL az orvosi kutatásokat támogató Wellcome Trust karitatív alapítvány egyetlen vagyonkezelője. Jövedelmet befektetésekből szerez, és több olyan kevésbé jelentős tevékenységet – értékesítést, étkeztetést és bérbeadást – is végez, amelyekre tekintettel szerepel a héányilvántartásban. A befektetésből származó jövedelem túlnyomórészt olyan tengerentúli befektetésekből származik, amelyekkel összefüggésben a WTL szolgáltatásokat vesz igénybe Unión belüli és azon kívüli befektetéskezelőktől. A WTL által nyújtott támogatások többségének forrását a befektetésből származó jövedelem képezi.
- 3 A WTL Unión kívüli szolgáltatóktól kizárólag a nem gazdasági tevékenysége céljára vásárolt szolgáltatásokat. A WTL nem közölte a héaazonosító számát egyik olyan szolgáltatóval sem, amelytől az említett szolgáltatásokat vásárolta. A felek egyetértenek abban, hogy a WTL az irányelv 2. és 9. cikke alapján

adóalanynak minősül, és hogy a nem gazdasági tevékenysége nem magántevékenységnek, hanem üzleti tevékenységnek minősül.

- 4 2010-től kezdve a WTL a fordított adózási mechanizmus keretében a Szolgáltatások után héát számított fel azon az alapon, hogy a teljesítési helyét az Egyesült Királyság képezte. A WTL 2016. április és 2017. június között visszatérítést kért a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény 80. cikke alapján arra hivatkozással, hogy a szolgáltatásokkal kapcsolatban túlzott mértékben számított fel fizetendő adót azon az alapon, hogy – a Wellcome Trust ítéletet követően – az irányelv 2. és 9. cikke alapján adóalanynak minősül, azonban nem olyan, az irányelv 44. cikke értelmében vett adóalany, amely ilyen minőségében jár el, mivel az általa végzett befektetési tevékenység lényegében azonos a Bíróság által az említett ítéletben megvizsgált befektetési tevékenységgel.
- 5 A First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság; a továbbiakban: FTT) úgy határozott, hogy a szolgáltatások nem tartoznak a 44. cikk hatálya alá, mivel az olyan „adóalany, amely ilyen minőségében jár el” fordulat következtében a WTL valójában nem tartozik e cikk hatálya alá; nem szükséges, hogy az említett (a különös szabályok hatálya alá nem tartozó) szolgáltatásnyújtás a 44. cikk vagy a 45. cikk hatálya alá tartozzon; továbbá ez nem eredményez jogbizonytalanságot, mivel a végrehajtási rendelet 18. cikke értelmében a szolgáltatók annak eldöntése céljából, hogy kötelesek-e az általuk nyújtott szolgáltatások után héát felszámolni, arra támaszkodhatnak, hogy a vevő közölte-e velük a héaazonosító számát.
- 6 Az FTT azt is megállapította, hogy nem felel meg a 44. cikknek e cikk egyesült királyságbeli olyan átültetése, amely a teljesítés helyeként az Egyesült Királyságot határozza meg azon az alapon, hogy a WTL olyan adóalany, amely üzleti minőségben jár el, és e rendelkezésnek a 44. cikkel összhangban álló értelmezést kell adni.
- 7 2018. október 10-én a Her Majesty’s Revenue and Customs (Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának adó- és vámhatósága; a továbbiakban: HMRC) fellebbezést terjesztett az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács]; Egyesült Királyság) (a továbbiakban: Upper Tribunal) elé, amely az eljárást felfüggesztette abból a célból, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesszen elő.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 8 A WTL előadja, hogy:
 - i. az irányelv 44. cikkében szereplő követelmény arra vonatkozik, hogy az igénybe vevő a szolgáltatásokat milyen minőségében veszi igénybe.

- ii. a Bíróság a Wellcome Trust ítéletben megállapította, hogy a WTL a befektetési tevékenysége során nem minősül az irányelv jelenlegi 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett „adóalanyként eljáró személynek”.
- iii. az irányelv 44. cikkében szereplő, „adóalany, amely ilyen minőségében jár el” kifejezésnek – eltérő rendelkezés hiányában – az irányelv 2. cikke (1) bekezdésében szereplő kifejezéssel egyező joghatást és jelentést kell tulajdonítani.
- iv. a 44. cikk WTL általi értelmezése a szabályozás kontextusát és céljait a következetesség és egyszerűség biztosítása révén érvényesíti.
- v. az uniós jogalkotó az „ilyen minőségében jár el” fordulatot szándékosan iktatta be a 44. cikkbe.
- vi. a végrehajtási rendelet 55. cikke értelmében a WTL köteles a héaazonosító számát közölni a szolgáltatóval, ha adóalanyként „jár el”. A WTL nem közölte a héaazonosító számát a szolgáltatóval, mivel a szolgáltatások igénybevétele során nem adóalanyként „járt el”.
- vii. A Bíróság a TRR-ítéletben kiemelte a hatodik irányelvben szereplő „adóalany, amely ilyen minőségében jár el” kifejezés jelentőségét, és az elé terjesztett ügyet azon az alapon bírálta el, hogy e kifejezés nem szerepel a szóban forgó irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontjában.
- viii. az irányelv 44. cikke arra utal, hogy annak alkalmazásához az szükséges, hogy az igénybe vevő a szóban forgó szolgáltatásokat a gazdasági tevékenységéhez használja fel.
- ix. az egyenlő bánásmód elvét sértené, ha a WTL a) a pontosan ugyanolyan szolgáltatásokat igénybe vevő, azonban – amiatt, hogy adóköteles tevékenységet esetileg sem végez – a héanyilvántartásban nem szereplő másik karitatív szervezethez, és/vagy b) a szóban forgó szolgáltatásokat magáncélra igénybe vevő (a héanyilvántartásban akár szereplő, akár nem szereplő) személyhez képest eltérő bánásmódban részesülne.
- x. az irányelv 43. cikke egyik fenti előadásnak sem mond ellent, és az említett cikkel összhangban a WTL az adóalany jogállásával rendelkezik.
- xi. a 43. cikk nem értelmezhető akként, hogy feltételezi, hogy az igénybe vevő a 44. cikk alkalmazásában adóalanyként „jár el”; ennek számos indoka van:
 - a) a végrehajtási rendelet 17–19. és 55. cikke megerősíti, hogy az irányelv 43. cikke a „jogállásra”, míg a 44. cikke a „minőségre” vonatkozik;

- b) a 43. cikk nem tesz különbséget a nem gazdasági (magán- vagy üzleti) tevékenység egyes típusai között;
 - c) [az irányelv-javaslat] a 43. cikket illetően kifejezetten kizárta a magáncélú felhasználást a 43. cikk hatálya alól. E kizárás későbbi megszüntetése bizonyítja, hogy i. a 43. cikk kiterjed a magáncélú felhasználásra, és ii. hogy az uniós jogalkotó úgy határozott, hogy attól függetlenül kezel valamely személyt adóalanyként, hogy e személy a gazdasági tevékenysége mellett magántevékenységet is végez-e;
 - d) a releváns szabályozás WTL és FTT által végzett elemzése alapján nem áll fenn az Unión belüli szolgáltatásnyújtások megadóztatása elmaradásának kockázata;
 - e) a 43. és 44. cikk HMRC általi értelmezése a WTL-t hálátlan helyzetbe hozná. Amennyiben az értékpapírkereskedési tevékenysége gazdasági jellegű lenne, kötelező lenne a fordított adózás keretében felszámítani a héát az Unión kívülről igénybe vett szolgáltatások után, azonban ebből következően jogosult lenne arra, hogy levonja az irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja és 169. cikke szerint előzetesen felszámított összes héát, mivel a részvényügyleteiben részt vevő másik fél az Unión kívül telepedett le. Amennyiben a WTL a szolgáltatásokat magáncélra venné igénybe, nem kellene a fordított adózás keretében héát felszámítania az Unión kívüli szolgáltatóktól igénybe vett szolgáltatások után, így a héalevonás kérdése nem merülne fel. A WTL-nek azonban állítólag fel kell számítania a héát a fordított adózás keretében úgy, mintha gazdasági tevékenységet folytatna, azonban nem vonhatja le az előzetesen felszámított héát amiatt, hogy magánszemély tevékenységével egy tekintet alá eső tevékenységet végez.
- xii. a HMRC az irányelv 43–45. cikke általa követett értelmezésének alátámasztása céljából alaptalanul hivatkozik a 2008/8 irányelv preambulumára és a végrehajtási rendeletre. Az előkészítő anyagok bizonyítják, hogy az uniós jogalkotó megvizsgálta, mely feltételeket kell teljesíteni ahhoz, hogy a 44. cikk alapján a vevő székhelye legyen a teljesítés helye. Az uniós jogalkotó úgy határozott, hogy a szolgáltatásnyújtás helyével kapcsolatos szabályoknak a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó szabályokkal történő összehangolása szempontjából a 44. cikkben az érdemi feltételt az „amely ilyen minőségében jár el” fordulat képezi.

9 A HMRC előadja, hogy:

- i. a felek egyetértenek abban, hogy a WTL az irányelv 2. és 9. cikke értelmében vett adóalany. Habár a WTL nem minősül az irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, „adóalanyként eljáró személynek”, a szolgáltatások igénybevétele során gazdasági tevékenységet

végez. A végrehajtási rendelet 19. cikke kifejezetten különbséget tesz a magán-tevékenység és a gazdasági tevékenység között.

- ii. a szolgáltatások nyújtása helyének két okból is az irányelv 44. cikkének hatálya alá kell tartoznia. Először is a teljesítés helyére vonatkozó szabályok céljaival kizárólag az az értelmezés áll összhangban, amely szerint a WTL részére nyújtott szolgáltatások a 44. cikk hatálya alá tartoznak. Másodszer, ez az értelmezés összhangban áll az irányelv, a 2008/9 tanácsi irányelv és a végrehajtási rendelet preambulumaival és releváns rendelkezéseivel.
- iii. azt az álláspontot, amely szerint a teljesítés helye a WTL letelepedésének helye, alátámasztja az az általános elv, hogy a teljesítés helye a fogyasztás helye, és hogy a héa főszabály szerint a szolgáltatás igénybevételének helye szerinti tagállamot illeti meg (lásd a Welmory ügyre vonatkozó indítvány 22–30. pontját).
- iv. az említett szabályok egyik fő célja, hogy a teljesítés helyét jogilag biztonságosan kell meghatározniuk az adóztatás elmaradásának és a kettős adóztatásnak az elkerülése, valamint annak meghatározása érdekében, hogy mely államot illeti meg az adott termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást terhelő héa (lásd a Welmory ítélet 39–46. és 54–56. pontját, az Srf konsulterna ítélet 28–29. pontját, az RCI Europe ügyre vonatkozó indítvány 48–50. pontját). A WTL álláspontja szerint a teljesítés helyére vonatkozó egyetlen szabály sem alkalmazandó, ami teljes egészében ellentétes a jogbiztonság céljával (lásd az Srf konsulterna ítélet 21. pontját).
- v. a végrehajtási rendelet 18. cikke értelmében az adott szolgáltató feltételezheti, hogy amennyiben valamely vevő nem közölte vele a héaazonosító számát, adóalannyal van dolga – kivéve ha „ezzel ellentétes információ áll a rendelkezésére” –, de nem ad egyértelmű választ azon esetben, amikor az adott szolgáltató tudja, hogy a WTL adóalany, azonban az nem közölte vele a héaazonosító számát.
- vi. ami az ehhez kapcsolódó preambulumbekendéseket és rendelkezéseket illeti:
 - a) az irányelv 43. cikke szerint azon adóalanyt, aki olyan tevékenységet is végez, amely a 2. cikk (1) bekezdésének megfelelően nem minősül adóztatandó termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnak, adóalannak kell tekinteni a részére nyújtott valamennyi szolgáltatás tekintetében. E cikk nem bővíti ki a 45. cikkben szereplő kategóriát, mivel ez utóbbi cikk kizárólag a nem adóalanyokra vonatkozik. A 43. cikknek kizárólag azt lehet a szerepe, hogy kiterjessze a 44. cikket vagy legalábbis tisztázza, hogy úgy kell tekinteni, hogy a 43. cikk hatálya alá tartozó személyek a 44. cikk hatálya alá is tartoznak, ha terméket szereznek be vagy szolgáltatást vesznek igénybe.
 - b) az irányelv 44. cikke az „ilyen minőségében jár el” kifejezést kizárólag annak érdekében használja, hogy kizárja a saját hatálya alól azokat a

személyeket, akik magánszemélyként járnak el. A végrehajtási rendelet 19. cikke szerint azon adóalany, aki (amely) kizárólag magáncélra részesül szolgáltatásokban, nem tekintendő adóalany. Ebből nyilvánvalóan az következik, hogy más adóalanyok (például a WTL) továbbra is adóalanyoknak minősülnek.

- c) ami a 43. cikket illeti, az, hogy egy adott személy adóalanyként minősül, szükségszerűen azt is jelenti, hogy a 44. cikk szerinti olyan adóalany, amely ilyen minőségében jár el. A szabályok szerint az adott vevő kizárólag nem adóalany vagy olyan adóalany lehet, amely ilyen minőségében jár el. Ebből az következik, hogy mivel a WTL nem az előbbi kategóriába tartozik, az utóbbiba kell tartoznia.
 - d) a 2008/08 irányelv preambulumbekzdése egyértelművé tették, hogy i. az általános szabály szerint a szolgáltatások teljesítésének helye az a hely, ahol az igénybe vevő letelepedett, ii. a nem adóköteles tevékenységet is végző adóalanyokat adóalanyként kell kezelni, ha vevőként szolgáltatást vesznek igénybe, és iii. a szolgáltató letelepedésének helye kizárólag akkor minősül a teljesítés helyének, ha a szolgáltatást nem adóalany részére nyújtják.
 - (e) tekintettel a szolgáltatókat és az adóalanyokat az irányelv 262. és 196. cikke alapján terhelő kötelezettségekre, a végrehajtási rendelet 55. cikkét az irányelv 44. cikke szerinti helyzet alapján kell alkalmazni. A WTL-nek közölnie kell a héaazonosító számát az olyan szolgáltatóval, amely másik tagállamban telepedett le.
 - (f) a végrehajtási irányelv 18. cikke alapján a szolgáltató nem feltételezhető, hogy amennyiben a WTL nem közli a héaazonosító számát, az irányelv 45. cikkét kell alkalmazni, ha a szolgáltató arra vonatkozó információval rendelkezik, hogy a WTL nem adóalany, ezért – a tagállamok hatóságaihoz hasonlóan – továbbra is képesnek kell lennie arra, hogy meghatározza a teljesítés helyét. Az adóztatás elmaradásának kockázata akkor merül fel, ha a szabályok az egyes esetekben nem határozzák meg a teljesítés helyét.
- vii. az előkészítő anyagok nem támasztják alá azt az álláspontot, hogy kizárólag az irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanyként eljáró személyek által igénybe vett szolgáltatások tartoznak az irányelv 44. cikkének hatálya alá.
- viii. a WTL eredményesen nem hivatkozhat az egyenlőtlen bánásmódra: nem követelhet adólevonást amiatt, hogy a szolgáltatásokat nem használja fel adóköteles termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

- 10 Az egyesült királyságbeli ítélkezési gyakorlat és a Bíróság ítélkezési gyakorlata sem vizsgálja a jogvita központi kérdésének minősülő, az irányelv 44. cikkében szereplő „amely ilyen minőségében jár el” fordulatot. Ennélfogva előzetes döntéshozatal céljából a Bírósághoz kell fordulni annak érdekében, hogy az Upper Tribunal határozatot tudjon hozni.

MUNKADOKUMENTUM