

**C-641/21. sz. ügy****Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2021. október 20.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Bundesfinanzgericht (Ausztria)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2021. október 11.

**Felperes:**

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

**Alperes hatóság:**

Finanzamt Österreich

[omissis]

BUNDESFINANZGERICHT

[omissis]

REPUBLIK ÖSTERREICH

[omissis]

**Az EUMSZ 267. cikk szerinti előzetes döntéshozatal iránti kérelem**

A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) előtt folyamatban lévő alapeljárásban [omissis] (ügyszám: RV/7102167/2013) részt vevő felek:

- Felperes:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH, [omissis] 2500 Baden, Ausztria; [omissis]

- Alperes hatóság:

Finanzamt Österreich (osztrák adóhatóság, Ausztria), [omissis] 1000 Bécs, Ausztria (2021. január 1-jétől mint a Finanzamt Baden Mödling [baden mödlingi adóhatóság, Ausztria] jogutódja).

## VÉGZÉS

A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) [omissis] a Climate Corporation Emissions Trading GmbH-nak [omissis] a Finanzamt Baden Mödling (baden mödlingi adóhatóság, Ausztria) 2010. évi héát megállapító, 2012. január 27-i határozata ellen indított, 2012. február 27-i keresetre vonatkozó ügyében a **következő végzést hozta:**

A bíróság az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

Úgy kell-e értelmezni a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet, hogy a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét, amely formálisan az írott jog alapján a szolgáltatás igénybevevőjének székhelye szerinti másik tagállamban található, belföldön található kell tekinteniük, amennyiben a szolgáltatást nyújtó belföldi adóalanynak tudnia kellett volna, hogy a nyújtott szolgáltatással értékesítési lánc keretében elkövetett héacsalásban vesz részt?

## Indokolás

### 1.) Tényállás

A Climate Corporation Emissions Trading GmbH (a továbbiakban: Climate GmbH) székhelye Ausztriában található. 2010. április 1. és 20. között a Climate GmbH ellenérték fejében üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeit ruházta át a németországi (hamburgi) székhellyel rendelkező Bauduin Handelsgesellschaft mbH-ra (a továbbiakban: Bauduin GmbH), amely egy úgynevezett „puffer”, azaz egy „körhinta” jellegű héacsalás résztvevője volt. A Climate GmbH-nak tudnia kellett volna, hogy az üvegházhatást okozó gázok e kibocsátási egységeit ezt követően egy Ausztriától eltérő másik tagállamban héacsalásra használják fel. A Climate GmbH-től elvárható lett volna, hogy e héacsalás megakadályozása érdekében ne értékesítse üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeit a Bauduin GmbH részére.

A Bauduin GmbH-t – a Climate GmbH-hoz hasonlóan – a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv értelmében vett adóalanynak kellett minősíteni.

## 2.) Az eddigi és a további eljárás

A Finanzamt Baden Mödling (baden mödlingi adóhatóság, Ausztria) a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) előtt megtámadott, 2010. évi héát megállapító határozatban az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek a Climate GmbH által a Bauduin GmbH részére teljesített visszterhes átruházását olyan adóköteles termékértékesítésnek minősítette, amely nem tartozik a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adómentesség hatálya alá, mivel a Bauduin GmbH úgynevezett „eltűnő kereskedőként” egy „körhinta” jellegű héacsalás résztvevője volt, és a Climate GmbH tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített szolgáltatást héacsaláshoz használják fel.

A Climate GmbH vitatja a kibocsátási egységek átruházása termékértékesítésnek való minősítését, valamint azt, hogy a társaságnak, illetve ügyvezetőjének tudomása volt vagy tudomással kellett volna bírnia a héacsalásról. A Climate GmbH azt állítja, hogy minden szükséges intézkedést megtett annak megakadályozása érdekében, hogy üvegházhatást okozó gázoknak az általa a Bauduin GmbH részére értékesített kibocsátási egységeit héacsaláshoz használják fel.

A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) véleménye szerint nem ez a helyzet: kétségtelen, hogy a Climate GmbH nem tudott az általa a Bauduin GmbH részére értékesített egységek héacsaláshoz való felhasználásáról, a Climate GmbH-nak azonban tudnia kellett volna, hogy az általa a Bauduin GmbH részére értékesített egységeket héacsaláshoz használják fel.

Az Európai Unió Bíróságának ítélezési gyakorlata szerint (2016. december 8-i ítélet, C-453/15) az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek átruházását szolgáltatásnyújtásnak kell minősíteni. A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) bármilyen módon megváltoztathatja a megtámadott határozatot, így a Bundesfinanzgerichtnek (szövetségi pénzügyi bíróság) azon feltevés alapján kell meghoznia a határozatát, hogy az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek átruházását szolgáltatásnyújtásnak (vagyis az osztrák nemzeti jogi terminológia szerinti egyéb szolgáltatásoknak), nem pedig termékértékesítésnek kell minősíteni.

## 3.) Releváns rendelkezések

### 3.1) Nemzeti (belső) jog

A valamely vállalkozó (a nemzeti jog szerinti fogalom; az uniós jog e tekintetben az „adóalany” fogalmat használja) részére 2009. december 31-ét követően teljesített egyéb szolgáltatások (a nemzeti jog szerinti fogalom, az uniós jog e tekintetben a „szolgáltatásnyújtás” fogalmat használja) esetében a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét az 1994. évi osztrák Umsetzsteuergesetz (a

forgalmi adóról szóló törvény, öUStG) a BGBl. I 52/2009. számában közzétett változata 3a. §-ának (5) és (6) bekezdése a következőképpen határozza meg:

„(5) A (6)–(16) bekezdés és a 3a. § alkalmazásában:

1. vállalkozó a 2. § értelmében vett bármely vállalkozó, azzal, hogy az olyan vállalkozó, amely nem adóköteles tevékenységeket is végez, a részére nyújtott valamennyi egyéb szolgáltatás tekintetében vállalkozónak minősül;

2. vállalkozó minden olyan, nem vállalkozási tevékenységet végző jogi személy, amely hea-azonosítószámmal rendelkezik;

3. nem minősül vállalkozónak az olyan személy vagy személyegyesülés, aki, illetve amely nem tartozik az 1. és 2. pont hatálya alá.

(6) A (8)–(16) bekezdésre és 3a. §-ra figyelemmel a vállalkozónak nyújtott, az (5) bekezdés 1. és 2. pontja értelmében vett egyéb szolgáltatások teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a megrendelő a tevékenységét folytatja. Ha az egyéb szolgáltatásokat a vállalkozó állandó telephelyén nyújtják, akkor az ezen állandó telephely szerinti hely a meghatározó.”

### 3.2) Az uniós jog

A nemzeti jognak, amely a szóban forgó adó tekintetében a „forgalmi adó” fogalmat használja, valamint a tagállami hatóságok és bíróságok által ezzel összefüggésben foganatosított végrehajtásnak meg kell felelnie az ezen – az uniós jogban „hozzáadottérték-adónak” nevezett – adóra vonatkozó uniós jogi rendelkezéseknek.

E tekintetben a 2006/112/EK irányelv módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv következő rendelkezései relevánsak:

„44. cikk

Az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vevő adóalany állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

„196. cikk

*A HÉA megfizetésére a HÉA-azonosítószámmal rendelkező azon adóalany, vagy nem adóalany jogi személy kötelezett, aki a 44. cikk szerinti szolgáltatást igénybe veszi, amennyiben a szolgáltatást nem az érintett tagállamban letelepedett adóalany nyújtja.”*

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 77/388/EGK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2005. október 17-i 1777/2005/EK tanácsi rendelet „teljes egészében kötelező [volt], és közvetlenül alkalmazandó [volt] valamennyi tagállamban”, és azt csak a héára vonatkozó végrehajtási rendelet 65. cikkével összefüggésben értelmezett 64. cikke helyezte hatályon kívül 2011. július 1-jével. Következésképpen az 1777/2005/EK rendelet időbeli hatálya kiterjed a 2010. áprilisi ügyletekre, még akkor is, ha 2010 áprilisa formálisan már nem a 77/388/EGK irányelv, hanem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv hatálya alá tartozik. Kétségtelen, hogy az 1777/2005/EK rendelet 4–12. cikkei különböző rendelkezéseket tartalmaznak az adóköteles ügyletek teljesítési helyére vonatkozóan, ezek azonban nem relevánsak a jelen ügyben szóban forgó ügyletek szempontjából.

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (a héára vonatkozó végrehajtási rendelet) időbeli hatálya nem terjed ki a 2010. áprilisi ügyletekre, mivel e rendelet csak 2011. április 12-én lépett hatályba, és csak 2011. július 1-jétől alkalmazandó.

#### **4.) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéshez fűzött magyarázatok**

##### **4.1) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés relevanciája**

A nemzeti törvény szövege szerint a Climate GmbH által a Bauduin GmbH részére 2010. április 1. és 20. között nyújtott, szóban forgó szolgáltatások teljesítési helye a „B2B” szolgáltatásokra (adóalany által másik adóalany részére nyújtott szolgáltatások) vonatkozó általános szabály, azaz a forgalmi adóról szóló osztrák törvény (a továbbiakban: ÖUStG) 3a. §-ának (6) bekezdése alapján Németországban található. Következésképpen a szóban forgó szolgáltatások az írott nemzeti jog szerint Ausztriában nem adókötelesek; másként fogalmazva: e szolgáltatások az írott nemzeti jog szerint nem tartoznak az osztrák forgalmi adó (azaz héa) hatálya alá.

A német Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: dUStG) 3a. §-ának (2) bekezdése alapján az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek valamely vállalkozóra (azaz a 2006/112/EK irányelv terminológiája szerinti adóalanyra) való átruházásának helye az a hely, ahol megrendelő a tevékenységét folytatja. A jelen ügyben ez a hely tehát Németországban volt.

A dUStG 13b. §-ának (1) bekezdése értelmében a szolgáltatást igénybe vevő vállalkozó köteles az adót megfizetni az Ausztriában székhellyel rendelkező vállalkozó által teljesített, Németországban adóköteles egyéb szolgáltatások (szolgáltatásnyújtás) után. Ebből következik, hogy a jelen ügyben a Bauduin GmbH köteles volt megfizetni a német forgalmi adót.

A német nemzeti jog tehát – az osztrák nemzeti joghoz hasonlóan – összhangban van az uniós joggal.

A 2008/8/EK irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv szövege alapján a Climate GmbH által a Bauduin GmbH részére 2010. április 1. és 20. között nyújtott, szóban forgó szolgáltatások teljesítési helye a „B2B” szolgáltatásokra (adóalany által másik adóalany részére nyújtott szolgáltatások) vonatkozó általános szabály, azaz az irányelv említett változatának 44. cikke szerint Németországban található. Következésképpen a szóban forgó szolgáltatások az írott uniós jog szerint Ausztriában nem adókötelesek; másként fogalmazva: e szolgáltatások az írott uniós jog szerint nem tartoznak az osztrák hea hatálya alá.

Egy előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a Bíróság 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” ítéletében (C-131/13) adott válasz szerint a nemzeti hatóságok és bíróságok feladata, hogy valamely Közösségen belüli értékesítés keretében megtagadják az adóalannal szemben a héalevonáshoz, a héamentességhez vagy a hea-visszaigényléshez való jog által biztosított előnyt, még akkor is, ha a nemzeti jog rendelkezései nem írják elő az előny ilyen megtagadását, amennyiben objektív körülmények alapján megállapítást nyer, hogy ezen adóalany tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy az érintett jog megalapozására felhozott ügylettel egy értékesítési lánc keretében elkövetett héacsalásban vesz részt.

A Bíróság a 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” ítéletében (C-131/13) egy előzetes döntéshozatalra előterjesztett további kérdésre azt a választ adta, hogy az olyan adóalannal szemben, aki tudott vagy tudnia kellett volna arról, hogy a héalevonás, a héamentesség vagy a hea-visszatérítés joga megalapozására felhozott ügylettel egy értékesítési lánc keretében elkövetett héacsalásban vesz részt, megtagadható az e jogok által biztosított előny, tekintet nélkül arra, hogy ezt a csalást másik tagállamban követték el, mint amelyben az e jogok által biztosított előnyt kérelmezték, illetve hogy ezen jogalany ez utóbbi tagállamban az említett jogok gyakorlásához a nemzeti jogban előírt alaki feltételeket teljesítette.

Ha a szóban forgó szolgáltatások termékértékesítésnek, nem pedig – mint a jelen ügyben – szolgáltatásnyújtásnak minősültek volna, a jelen ügyet a Bíróság 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” ítélete alapján úgy kellene értékelni, hogy ebben az esetben a Climate GmbH-val szemben meg kellene tagadni a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adómentességet. A Bíróság 2021. április 14-i HR kontra Finanzamt Wilmersdorf végzése értelmében ezt nem zárná ki az, hogy a Climate GmbH aktívan nem vett részt az adócsalásban.

A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) döntése attól függ, hogy a szóban forgó, határokon átnyúló szolgáltatásnyújtás tekintetében szükséges-e a Bíróság által a 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” ítéletében (C-313/13) előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre adott fenti válaszok analógia útján történő alkalmazása; másként fogalmazva: összességében úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet, hogy a (2008/8/EK irányelvvel módosított változata) 44. cikkének szövegével és az öUStG 3a. §-ának szövegével ellentétben az osztrák hea megállapítása során a teljesítési helyet az adott körülmények között Ausztriában találhatóak kell tekinteni.

#### **4.2) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről**

A „B2B” szolgáltatások területén a Bíróság 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” ítéletének (C-131/13) alapjául szolgáló Közösségen belüli termékértékesítés és a határokon átnyúló (valamely tagállamban székhellyel rendelkező adóalany által egy másik tagállamban székhellyel rendelkező adóalany részére teljesített) szolgáltatásnyújtás összehasonlítása egyrészt hasonlóságokat, másrészt különbségeket mutat:

Hasonlóságok:

A Közösségen belüli termékértékesítések és az Unió belüli, határokon átnyúló szolgáltatásnyújtások két tagállamot érintenek. A szolgáltatások e két típusára vonatkozó különböző rendelkezések a „B2B” szolgáltatások területén főszabály szerint egyaránt azt a hatást váltják ki, hogy csak a szolgáltatás igénybevevőjének székhelye szerinti tagállamban áll fenn a szolgáltatásra vonatkozó adókötelezettség. Ez az adókötelezettség főszabály szerint a szolgáltatás igénybevevőjét terheli, vagy a Közösségen belüli termékbeszerzést terhelő adóként, vagy a szolgáltatás igénybevevőjére átszálló adóként (fordított adózás).

E hasonlóságok arra engednek következtetni, hogy a határokon átnyúló szolgáltatásnyújtás tekintetében (a 2008/8/EK irányelvvel módosított) 2006/112/EK irányelvet a Bíróság 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” ítéletének (C-313/13) analógiájára kell értelmezni.

Különbségek:

Az adóalany által egy másik adóalany részére teljesített Közösségen belüli termékértékesítés esetén a teljesítési hely főszabály szerint a szolgáltatást nyújtó székhelye, vagyis az a hely, ahol a termék a rendelkezési jog átszállásakor található, vagy ahol a terméknek a megrendelőhöz való szállítása megkezdődik.

Ezzel szemben az adóalany által valamely másik adóalany részére teljesített határokon átnyúló szolgáltatásnyújtás esetén a teljesítési hely főszabály szerint a szolgáltatás igénybevevőjének székhelye.

A Közösségen belüli termékértékesítés esetében a „B2B” szolgáltatások területén ugyanazon ügylet két adóztatási tényállást valósít meg, nevezetesen a Közösségen belüli termékértékesítést és a Közösségen belüli termékbeszerzést, melynek során az előbbire vonatkozó adómentességgel főszabály szerint megakadályozzák az ügylet kettős adóztatását.

Ezzel szemben a határokon átnyúló szolgáltatásnyújtás esetében csak egyetlen adóztatási tényállásról van szó. A határokon átnyúló szolgáltatásnyújtás igénybevétele nem minősül adóköteles tényállásnak. Adott esetben a szolgáltatásnyújtásra vonatkozó adó tartozás a szolgáltatást nyújtóról a szolgáltatás igénybevevőjére száll át (fordított adózás).

Közösségen belüli termékértékesítés esetén a szolgáltatást nyújtó székhelye szerinti állam adóztatási joggal rendelkezik, amelyet rendszerint semlegesít a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége.

Ezzel szemben a szolgáltatás igénybevevőjének székhelyén adóztatható, határokon átnyúló szolgáltatásnyújtás esetén a szolgáltatást nyújtó székhelye szerinti állam nem rendelkezik adóztatási joggal, így a székhely szerinti állam által biztosított adómentesség nem szükséges.

E különbségek arra engednek következtetni, hogy a határokon átnyúló szolgáltatásnyújtás tekintetében (a 2008/8/EK irányelvvel módosított) 2006/112/EK irányelvet nem lehet a Bíróság 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” ítéletének (C-313/13) analógiájára értelmezni.

Összességében az uniós jog helyes értelmezése nem olyannyira nyilvánvaló, hogy az minden észszerű kétséget kizárjon (lásd: a Bíróság 2018. október 4-i ítélete, C-416/17, 110. pont).

Ennélfogva az eljáró bíróság az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel a Bíróság elé terjeszti a bevezetőben feltett kérdést.

[omissis]

[A nemzeti eljárásra és a jogorvoslati lehetőségekre vonatkozó megjegyzések]

[omissis]

[A Bíróság előtti előzetes döntéshozatali eljárás eljárási szempontjaira, a személyes adatok védelmére, a költségekre és az esetleges költségmentességre vonatkozó megjegyzések]

[omissis]

Bécs, 2021. október 11.

[omissis]