

C-184/23. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. március 22.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2023. január 26.

Alperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Finanzamt T

Alperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél:

S

Az alapeljárás tárgya

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

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 1) Azt eredményezi-e több személy 77/388/EGK irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése szerint egyetlen adóalannyá történő

- összevonása, hogy az e személyek közötti, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtások nem tartoznak ezen irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a hozzáadottérték-adó hatálya alá?
- 2) Az e személyek közötti, ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatások mindenképpen a hozzáadottérték-adó hatálya alá tartoznak-e, ha a szolgáltatás igénybevevője nem (vagy csak részben) jogosult az előzetesen felszámított adó levonására, mivel ellenkező esetben fennáll az adóbevétel-kiesés veszélye?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv, különösen a 2. cikk 1. pontja és a 4. cikk (4) bekezdésének második albekezdése

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

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

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A felperes egy közjogi alapítvány és egy orvosi karral is rendelkező egyetem fenntartója. A felperes adóalanynak minősül, és ellenérték fejében nyújt szolgáltatásokat (betegellátás). Emellett közjogi jogi személyként közhatalmi feladatokat is ellát (a hallgatók képzése), amelyek tekintetében nem minősül adóalanynak.
- 2 A felperes az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja szerint az U-GmbH anyavállalata. Az U-GmbH többek között takarítási szolgáltatásokat nyújtott a felperes részére. E takarítási szolgáltatások az orvosi kar épületegyüttesének egészére kiterjedtek, tehát mind azon tevékenységi ág helyiségeire, amely a betegellátást szolgálja (kórtermek, folyosók és műtők), és amelyet ezért a felperes gazdasági tevékenységi köréhez kell sorolni, amelyben a felperes adóalanyként jár el, mind pedig a felperes közhatalmi tevékenységi ágának helyiségeire, tehát a hallgatók képzéséhez használt helyiségekre (előadótermek és laborok), mely tevékenységi ág tekintetében a felperes nem minősül adóalanynak.
- 3 Egy adóellenőrzést követően a Finanzamt (adóhivatal, Németország) megállapította, hogy a felperes különböző tevékenységi ágai egyetlen egységes vállalkozást alkotnak. Az adóhivatal ennek során az U-GmbH által a közhatalmi tevékenységi ág részére nyújtott takarítási szolgáltatásokat a felperes és az U-GmbH által alkotott adózási egységen belül nyújtott szolgáltatásoknak

tekintette. Az adóhivatal véleménye szerint a takarítási szolgáltatások vállalkozásidegen tevékenységet szolgáltak, és az UStG 3. §-a (9a) bekezdésének 2. pontja (a 77/388 irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja) szerinti ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtásnak minősültek a felperesnél. A takarított terület közhatalmi tevékenységi ágra eső hányada alapján az adóhivatal √-val magasabb összegű forgalmi adót állapított meg. Az ezzel szemben előterjesztett panaszt elutasították.

- 4 A Finanzgericht (pénzügyi bíróság, Németország) helyt adott a keresetnek. Adózási egység áll fenn, amely a felperes mint anyavállalat és az U-GmbH mint leányvállalat egyetlen vállalkozássá történő összevonásához vezet. Ez az adózási egység a felperes közhatalmi tevékenységi ágát is magában foglalja. Az UStG 3. §-a (9a) bekezdésének 2. pontja szerinti ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás feltételei azonban nem állnak fenn. Ezt vitatja az alperes a kérdést előterjesztő bíróság elé terjesztett felülvizsgálati kérelmével.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

A nemzeti jogi szabályozás

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

A második előzetes döntéshozatal iránti kérelem szükségessége

- 6 Az első előzetes döntéshozatal iránti kérelem annak tisztázására irányult, hogy az adózási egységre vonatkozó nemzeti szabályozás összhangban van-e az uniós joggal, és hogy fennáll-e a kivonás tekintetében adóztatás. Azt követően, hogy a Bíróság e kérdéseket a 2022. december 1-jei Finanzamt T ítéletében (C-269/20, EU:C:2022:944) megválaszolta, és a kérdést előterjesztő bíróság abból indul ki, hogy az adózási egységre vonatkozó nemzeti szabályozás összhangban van az uniós joggal, és a jogvitában nem áll fenn a kivonás tekintetében adóztatás, ezen ítélet és a 2022. december 1-jei Norddeutsche Gesellschaft Berlin ítélet (C-269/20, EU:C:2022:944) alapján felmerülnek azonban a jelen előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések, amelyek annak tisztázására irányulnak, hogy a héacsoport

belső ügyletei a hozzáadottérték-adó hatálya alá tartoznak-e, és így adókötelesek-e.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

- 7 Az azzal kapcsolatos kételyek, hogy több személy 77/388/EGK irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése szerint egyetlen adóalannyá történő összevonása azt eredményezi-e, hogy az e személyek közötti, ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatások nem tartoznak a héa hatálya alá (az irányelv 2. cikkének 1. pontja), a 2017. június 1-jei Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie ítéletből (C-141/20, EU:C:2022:943) erednek.
- 8 Abból a megállapításból kiindulva, hogy valamely szolgáltatás a 77/388 irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében csak akkor „adóköteles, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatás igénybe vevője között létezik [...] jogviszony” (2022. december 1-jei Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie ítélet, C-141/20, EU:C:2022:943, 77. pont), annak „megállapításához, hogy ilyen jogviszony áll fenn a héacsoporthoz tartozó jogalany és e csoport többi tagja – beleértve annak anyavállalatát – között az e jogalany által nyújtott szolgáltatások héakötelessé tétele érdekében, meg kell vizsgálni, hogy az említett jogalany önálló gazdasági tevékenységet végez-e”(uo., 78. pont). Amennyiben tehát az adott ügyben meg kell állapítani, hogy az említett jogalany önálló gazdasági tevékenységet végez (uo., 79. pont), a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdéséből nem következik, hogy az anyavállalattól eltérő jogalany pusztán a csoporthoz való tartozás miatt megszünteti önálló gazdasági tevékenységek folytatását (uo., 80. pont). Ennek megfelelően a Bíróság a jelen ügyben abból indult ki, hogy az U-GmbH ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatást (2022. december 1-jei Finanzamt T ítélet, C-269/20, EU:C:2022:944, 60. és azt követő pont).

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

- 9 Az azzal kapcsolatos kételyek, hogy a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése szerint egymással kapcsolatban álló személyek között ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatások mindenképpen a hozzáadottérték-adó hatálya alá tartoznak-e, ha a szolgáltatás igénybevevője nem (vagy csak részben) jogosult az előzetesen felszámított adó levonására, mivel ellenkező esetben fennáll az adóbevétel-kiesés veszélye, abból következnek, hogy a Bíróság az anyavállalatnak az irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében említett csoport egyetlen adóalanyaként való kijelölése tekintetében feltételezi, hogy e kijelölés nem jár adóbevétel-kiesés kockázatával (2022. december 1-jei Finanzamt T ítélet, C-269/20, EU:C:2022:944, rendelkező rész 1. pontja). Ennek során a Bíróság rámutat arra, hogy az anyavállalat bevallási kötelezettsége kiterjed a héacsoport valamennyi tagja által nyújtott és kapott szolgáltatásokra (uo., 51. pont). Ennek során a héacsoport egyik tagja által egy másik tag részére nyújtott szolgáltatásokról is szó lehet.

- 10 Ez felveti azt a kérdést, hogy az ilyen belső ügyletek adó hatálya alóli kivétele adóbevétel-kiesés kockázatával jár-e, amire a 2022. december 1-jei Finanzamt T ítélet (C-269/20, EU:C:2022:944) szerint nem kerülhet sor. E kérdés tisztázása érdekében két adókötelezettséget lehet összehasonlítani, amelyek a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében az adózási egység nélküli és adózási egységgel fennálló jogi helyzetre vonatkoznak.

A korábbi ítélkezési gyakorlat által nem tisztázott helyzet

A főtanácsnokok eltérő álláspontja

- 11 Több főtanácsnok is eltérő álláspontot fogalmazott meg indítványában azzal kapcsolatban, hogy az adó hatálya alá tartoznak-e a csoporttagok közötti belső ügyletek.
- 12 Az egyik álláspont szerint az ellenérték fejében végzett azon ügyletek, amelyek a héacsoport tagjai között bonyolódnak, úgy minősülnek, mintha azokat a csoport saját javára végezné, és ezért nem léteznek a héa szempontjából (Jääskinen főtanácsnok Bizottság kontra Írország ügyre vonatkozó 2012. november 27-i indítványa, C-85/11, EU:C:2012:753, 42. pont és Bizottság kontra Svédország ügyre vonatkozó 2012. november 27-i indítványa, C-480/10, EU:C:2012:751, 40. pont; Mengozzi főtanácsnok Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ügyre vonatkozó 2015. március 26-i indítványa, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:212, 49. pont). A másik álláspont szerint a csoporttagok közötti belső ügyletek az adó hatálya alá tartoznak és így adókötelesek (Medina főtanácsnok Finanzamt T ügyre vonatkozó 2022. január 27-i indítványa, C-269/20, EU:C:2022:60, 36. és azt követő pont, és a Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie ügyre vonatkozó 2022. január 13-i indítványa, C-141/20, EU:C:2022:11, 64. és 73. pont).

Az uniós ítélkezési gyakorlat

- 13 A Bíróság korábbi ítélkezési gyakorlata nem tűnik egyértelmű választ kínálni a belső ügyletek adóztathatóságára. A Bíróság ugyanakkor megállapította, hogy a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének elfogadásával az uniós jogalkotó az adminisztráció egyszerűsítése végett, és a visszaélések megakadályozása érdekében lehetővé kívánta tenni a tagállamok számára azt, ne kezeljék szisztematikusan adóalanyként azokat, akiknek függetlensége pusztán jogi formalitás (2013. április 25-i Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 37. pont; 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 40. pont). A Bíróság azonban érdemben még nem foglalkozott azzal a kérdéssel, hogy az adó hatálya alá tartoznak-e a csoporttagok közötti belső ügyletek (lásd: 2008. május 25-i Ampliscientifica és Amplifin ítélet, C-162/07, EU:C:2008:301; 2013. április 9-i Bizottság kontra Írország ítélet, C-85/11, EU:C:2013:217; 2013. április 25-i Bizottság kontra Svédország ítélet, EU:C:2013:263; 2014. szeptember 17-i Skandia America [USA], Filial Sverige ítélet, C-7/13, EU:C:2014:2225; 2015.

július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, EU:C:2015:496; 2020. november 18-i Kaplan International Colleges UK ítélet, C-77/19, EU:C:2020:934; 2021. március 11-i Danske Bank ítélet, C-812/19, EU:C:2021:196; 2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, EU:C:2021:285).

A kérdést előterjesztő bíróság általi értékelés

Szöveg

- 14 A 77/388 irányelv 2. cikke 1. pontjának szövege szerint az, hogy az ügylet adóköteles-e, vagy sem, nem aszerint tér el, hogy a csoporttag az irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében ellenszolgáltatás fejében szolgáltatást olyan harmadik személy részére nyújt-e, aki nem tartozik a csoporthoz (külső ügylet), vagy pedig másik csoporttag részére (belső ügylet). Ez a belső ügyletek adóztathatósága mellett szól. Az egyetlen adóalannyá történő összevonásnak az irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében előírt jogkövetkezménye egyaránt lehetővé teszi mind az adókötelezettség, mind annak hiányának a megállapítását.

Jogalkotási előzmények

- 15 A 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése lehetővé tette a tagállamok számára, hogy hatályban tartsák az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontjához hasonló, a nemzeti jogban a harmonizáció előtt már meglévő szabályokat. Ezért a nemzeti ítélkezési gyakorlat továbbra is abból indult ki, hogy a belső ügyletek nem adókötelesek. A nemzeti szabályozás eredeti célja azonban már 1968-ban megszűnt azáltal, hogy a nemzeti jogban bevezették az új adólevonási rendszert, és így már nem igazolhatta a belső ügyletek adókötelezettségének hiányát.

Szövegkörnyezet

- 16 A 77/388 irányelv 2. cikke 1. pontjának és 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének szövegkörnyezete alapján a tagok belső ügyleteiket önálló gazdasági tevékenység keretében végzik, így az adókötelezettség fennáll. Ezenfelül az irányelv 4. cikke (4) bekezdésének az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első albekezdésével összefüggésben értelmezett második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely tagállam az adott jogalanyokat általánosítva úgy minősíti, mint amelyek nem önállóak, amennyiben e jogalanyok pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból valamely héacsoport anyavállalatába be vannak tagolódva (2022. december 1-jei Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie ítélet, C-141/20, EU:C:2022:943, 81. pont).

Célkitűzések

- 17 A 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése által követett célok a Bíróság szerint arra irányulnak, hogy „az adminisztráció egyszerűsítése végett, és a visszaélések, így például annak megakadályozása érdekében, hogy egy vállalkozást több adóalanyra osszanak fel azért, hogy mindegyikőjük részesülhessen valamely különös szabályozás előnyeiből, [...] ne [...] [lehesse]n szisztematikusan adóalanyként [kezeln]i azokat, akiknek »függetlensége pusztán jogi formalitás«” (2022. december 1-jei Finanzamt T ítélet, C-269/20, EU:C:2022:944, 43. pont).
- 18 Az adminisztráció eljárásjogi értelemben vett egyszerűsítésének nincs hatása az anyagi jog alapján fennálló adókövetelésre. Ezért hozzátette, hogy a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében az egymással kapcsolatban álló alanyok közötti belső ügyletek továbbra is az adó hatálya alá tartoznak. Az adminisztráció anyagi jogot érintő egyszerűsítése, amennyiben a belső ügyletek általában nem adókötelesek, jelentős adóbevétel-kieséssel jár. Ha az adókötelezettség hiánya esetén különbséget kellene tenni aszerint, hogy a belső ügylet címzettje jogosult-e az előzetesen felszámított adó levonására, az ellentétben állhatna az adminisztráció egyszerűsítésének céljával, mivel akkor a 77/388 irányelv 17. cikke szerinti adólevonási joggal kapcsolatos sokféle és gyakran nehezen megválaszolható kérdésben kellene dönteni. Végezetül az, hogy a belső ügyletek az irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében előírt felhatalmazás alapján nem adókötelesek, ahhoz vezethet, hogy az uniós jogot a tagállamokban eltérően alkalmazzák, mivel csak néhány tagállam élt e felhatalmazással. Ez az egyes ágazatokban a verseny adójog által okozott torzulását idézhetné elő.
- 19 Bizonyos visszaélések – mint például egy vállalkozás több adóalanyra történő felosztása azért, hogy mindegyikőjük részesülhessen valamely különös szabályozás előnyeiből – megakadályozásának célja nem indokolja a belső ügyletek adókötelezettségének hiányát. Ezzel szemben a visszaélés általános fogalma (lásd: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 74. és azt követő pontok; 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 53. és 70. pont; lásd továbbá: 2019. február 26-i T Danmark és Y Denmark ítélet, C-116/16 és C-117/16, EU:C:2019:135, 97. pont) amelletl szólhatna, hogy ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtások esetében a belső ügyletek után az adólevonásra nem jogosult csoporttagokat minden esetben meg kell adóztatni, ellenkező esetben ugyanis az adóztatás elmaradásával elért „adóelőny” ellentétes lenne a 77/388 irányelv 17. cikkének (2) bekezdésével.