GERARD HOGAN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2020. június 25.[1]

C-459/19. sz. ügy

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
kontra
Wellcome Trust Ltd

(az Upper Tribunal [Tax and Chancery Chamber] [másodfokú bíróság {adóügyi és kancelláriai tanács}, Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – 43., 44. és 45. cikk – Az adóalanyi minőségben eljáró személy részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye – Karitatív szervezet által az Unión kívül letelepedett szolgáltatóktól nem gazdasági tevékenysége céljára igénybe vett befektetéskezelési szolgáltatások teljesítési helye"

I. Bevezetés

1. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem többek között a 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel[2] módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv[3] (a továbbiakban: héairányelv) 44. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2. E kérelmet a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (adó- és vámhivatal; a továbbiakban: HMRC) és a Wellcome Trust Ltd (a továbbiakban: WTL) adóalany között az Unión kívül letelepedett szolgáltatók által a WTL részére nyújtott befektetéskezelési szolgáltatások teljesítési helye tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.[4]

3. A WTL régóta fennálló, rendkívül nagyvonalúan támogatott karitatív szervezet. Ahogy az várható volt, a WTL a befektetéskezelők szolgáltatásait arra használja fel, hogy segítséget kapjon e nagy támogatási portfólió kezelésében. E támogatások nagyon jelentős éves jövedelmet keletkeztetnek, amelyet ezt követően a WTL orvosi és gyógyszerészeti kutatási célú támogatások címén fizet ki.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 HL 2008. L 44., 11. o.

3 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

4 Az alapügy tárgyát képező héa összege 13 113 822 font sterling (GBP) (hozzávetőleg 14 530 000 euró). A WTL vissza kívánja igényelni az Európai Unión kívül letelepedett szolgáltatók által a befektetéseivel kapcsolatban nyújtott szolgáltatások költségei után előzetesen felszámított adót.

4. A WTL e körülmények között vette igénybe az Unión kívül letelepedett szolgáltatók befektetéskezelési szolgáltatásait meghatározott befektetési tevékenységekre, amely tevékenységekről a Bíróság már a WTL-t is érintő ügyben megállapította, hogy a héa szempontjából nem gazdasági tevékenységnek minősül.[5] Nem vitatott, hogy a WTL e szolgáltatásokat nem a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett adóköteles szolgáltatások keretében használta fel, lényegében azért, mivel egyszerű befektető, nem pedig hivatásos kereskedő volt. Az sem vitatott, hogy a WTL *nem* a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett „adóalanyként eljáró személy", amennyiben maga végez befektetési tevékenységeket.

5. A kérdést előterjesztő bíróság által feltett alapvető kérdés az, hogy ilyen körülmények között a WTL mégis a héairányelv 44. cikke értelmében vett olyan „adóalanynak" minősül-e, *„aki ilyen minőségében jár el"*, még akkor is, ha a 2. cikk (1) bekezdése c) pontjának alkalmazásában nem minősül annak. E kérdés megválaszolása szükséges ahhoz, hogy meg lehessen határozni a szóban forgó szolgáltatások teljesítési helyét, és azt, hogy a WTL-nek e szolgáltatások után ténylegesen kellett-e héát fizetnie.

6. E kérdés megválaszolásához a Bíróságnak többek között azt kell meghatároznia, hogy az „adóalanyként eljáró személy" kifejezés ugyanazt jelenti-e a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjában és ezen irányelv 44. cikkében. Mielőtt azonban tovább vinnénk ezt a gondolatmenetet, elsőként a vonatkozó jogi hátteret kell bemutatni.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

7. A héairányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[…]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[…]"

8. A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

[…]"

9. A héairányelv V. címének 3. fejezete „A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye" címet viseli.

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

10. E fejezetnek a „Fogalommeghatározások” címet viselő 1. szakasza tartalmazza a 43. cikket, amely a következőképpen rendelkezik:

„A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó szabályok alkalmazásában:

1. azon adóalanyt, aki olyan tevékenységet vagy ügyletet is végez, amely a 2. cikk (1) bekezdésének megfelelően nem minősül adóztatandó termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnak, adóalanynak kell tekinteni a részére nyújtott valamennyi szolgáltatás tekintetében;

2. azon nem adóalany jogi személyt, aki héa-azonosítószámmal rendelkezik, adóalanynak kell tekinteni.”

11. Az „Általános szabályok” című 2. szakasz a következőket írja elő:

„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.

45. cikk

Nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat a szolgáltatást nyújtó olyan állandó telephelyéről 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 nyújtó állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.” [6]

12. A 2006/112 irányelvnek „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” című XI. címe alatt található 196. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A héa megfizetésére a héa-azonosítószámmal rendelkező azon adóalany vagy nem adóalany jogi személy [helyesen: azon adóalany vagy héa-azonosítószámmal rendelkező nem adóalany jogi személy] kötelezett, aki a 44. cikk szerinti szolgáltatást igénybe veszi, amennyiben a szolgáltatást nem az érintett tagállamban letelepedett adóalany nyújtja.” [7]

6 A 2008/8 irányelv (4) preambulumbekezdése előírja, hogy „[a]z adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások esetében a teljesítési helyre vonatkozó általános szabályt a szolgáltatást igénybevevő, nem pedig a szolgáltatást nyújtó letelepedési helye alapján kell megalkotni. A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét meghatározó szabályok alkalmazásában, és az üzleti élet terheinek csökkentése érdekében azokat az adóalanyokat, akik nem adóztatandó tevékenységeket is folytatnak, adóztatandóként kell kezelni valamennyi nekik nyújtott szolgáltatás tekintetében. Hasonlóképpen azon nem adóalany jogi személyeket, akik héa-azonosítószámmal rendelkeznek, adóalanynak kell tekinteni. A rendes szabályoknak megfelelően ezek a rendelkezések nem terjedhetnek ki azon szolgáltatások nyújtására, amelyeket az adóalany a saját vagy a személyzete céljaira történő felhasználásra kapott.” A 2008/8 irányelv (5) preambulumbekezdése előírja, hogy „[a]mennyiben a szolgáltatást nem adóalanyok részére nyújtják, az általános szabály továbbra is az, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van”.

7 Lásd a 2008/8 irányelv (7) preambulumbekezdését, amely előírja, hogy „[a]mennyiben az adóalany olyan személytől kap szolgáltatást, aki nem ugyanabban a tagállamban telepedett le, bizonyos esetekben a fordított adózási mechanizmus kötelező, azaz az adóalanynak magának kell megállapítania az igénybe vett szolgáltatásra vonatkozó héa megfelelő összegét”.

13. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendeletnek [8] (a továbbiakban: végrehajtási rendelet) „A szolgáltatás igénybevevőjének minősége” című 19. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó, a 2006/112/EK irányelv 44. és 45. cikkében előírt szabályok alkalmazásában azon adóalany vagy azon adóalanynak minősülő nem adóalany jogi személy, aki (amely) kizárólag magáncélra részesül szolgáltatásokban, beleértve a személyzete általi igénybevételt is, nem tekintendő adóalanynak.

A szolgáltatásnyújtó – kivéve, ha ennek ellenkezőjéről van tudomása, például a nyújtott szolgáltatások jellegét illetően – úgy tekintheti, hogy a szolgáltatásokat az igénybevevő gazdasági tevékenység céljából veszi igénybe, amennyiben az igénybevevő az érintett ügylet tekintetében közölte vele az egyedi héa-azonosítószámát.

Amennyiben az igénybevevő egy és ugyanazon szolgáltatást egyaránt igénybe veszi magáncélra – beleértve a személyzete általi igénybevételt is – és gazdasági tevékenység céljából is, e szolgáltatásnyújtás kizárólag a 2006/112/EK irányelv 44. cikkének hatálya alá tartozik, amennyiben nem követ el joggal való visszaélést.”

B. Az Egyesült Királyság joga

14. A teljesítésre helyével kapcsolatos releváns szabályokat a Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény, a továbbiakban: VATA) 7A. cikke ültette át az Egyesült Királyság jogába, amely a következőképpen rendelkezik:

„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.

[…]

(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 héaazonosítóval, vagy

d) amelyet Man-sziget törvényei alapján nyilvántartásba vettek az összes, Man-sziget törvényei által vagy alapján kivetett, hozzáadottérték-adónak megfelelő adó tekintetében,

8 HL 2011. L 77., 1. o.

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

III. Az alapügy tényállása és az előzetes döntéshozatal iránti kérelem

15. A WTL az orvosi kutatásokat támogató Wellcome Trust karitatív alapítvány egyetlen vagyonkezelője. Jövedelmet befektetéseiből szerez, és több olyan viszonylag kevésbé jelentős tevékenységet – értékesítést, étkeztetést és bérbeadást – is végez, amelyekre tekintettel szerepel a héanyilvántartásban. A befektetésből általa szerzett jövedelem túlnyomórészt olyan tengerentúli befektetésekből származik, amelyekkel összefüggésben a WTL szolgáltatásokat vesz igénybe az Európai Unión belüli és azon kívüli befektetéskezelőktől. Amint azt már jeleztem, a WTL által nyújtott támogatások többségének forrását a befektetésből származó jövedelem képezi.

16. A Wellcome Trust ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a gazdasági tevékenység a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 1977/388/EGK hatodik tanácsi irányelv[9] („hatodik héairányelv”) 4. cikkének (2) bekezdése (jelenleg a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése) értelmében vett fogalmába nem tartozik az a tevékenység, amelynek keretében a vagyonkezelő valamely karitatív alapítvány eszközeinek kezelése során részvényeket és más értékpapírokat értékesít.

17. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében jelezte, hogy a Bíróság Wellcome Trust ítélete következtében a WTL-től megtagadták az előzetesen felszámított adó visszatérítését a befektetéskezelési szolgáltatások nem uniós portfóliója kapcsán felmerült valamennyi költsége tekintetében.

18. A WTL és a HMRC egyetértenek abban, hogy a WTL tevékenységei a Wellcome Trust ítéletben vizsgált tevékenységekhez képest lényegében változatlanok. Ezenkívül, amikor a WTL a szóban forgó befektetési szolgáltatásokat Unión kívüli szolgáltatóktól igénybe vette, azt kizárólag nem gazdasági célú üzleti tevékenysége érdekében tette. A WTL nem közölte a héa-azonosítószámát egyik olyan szolgáltatóval sem, amelytől az említett szolgáltatásokat vásárolta. A WTL és a HMRC abban is egyetértenek, hogy a WTL a héairányelv 2. és 9. cikke értelmében vett adóalanynak minősül, és hogy a nem gazdasági tevékenysége nem magántevékenységnek, hanem üzleti tevékenységnek minősül. Az sem vitatott, hogy a WTL e szolgáltatásokat nem a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett adóköteles szolgáltatásokra használta fel.

19. A Wellcome Trust rendszere szerint a WTL-nek kiemelt figyelmet kell fordítania a Trust közhasznúságára, és tilos többek között kereskedelmi tevékenységet folytatnia.

20. 2010-től kezdve a WTL a fordított adózási mechanizmus[10] keretében a szóban forgó szolgáltatások után héát számított fel azon az alapon, hogy a teljesítési helyét az Egyesült Királyság képezte.

21. A WTL 2016. április és 2017. június között visszatérítést kért VATA 80. cikke alapján arra hivatkozással, hogy a szóban forgó szolgáltatásokkal kapcsolatban túlzott mértékben számított fel fizetendő adót azon az alapon, hogy – a Wellcome Trust ítéletet követően – a héairányelv 2. és 9. cikke alapján adóalanynak minősül, azonban nem olyan, a héairányelv 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.

9 HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

10 Lásd a héairányelv 196. cikkét.

22. 2018. október 10-i ítéletében a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság)[11] úgy határozott, hogy a szóban forgó szolgáltatások nem tartoznak a héairányelv 44. cikkének hatálya alá, mivel az „adóalany, aki ilyen minőségében jár el” fordulat következtében a WTL valójában nem tartozik e cikk hatálya alá. E bíróság szerint nem szükséges, hogy az említett (a héairányelv 46–59a. cikkében foglalt különös szabályok hatálya alá nem tartozó) szolgáltatásnyújtás a 44. cikk vagy a 45. cikk hatálya alá tartozzon. A First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács]) úgy ítélte meg, hogy 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 héa-azonosítószámát. A First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács]) úgy ítélte meg, hogy nem felel meg a héairányelv 44. cikkének e cikknek az egyesült királyságbeli VATA 7A. cikke szerinti olyan átültetése, amely a teljesítés helyeként az Egyesült Királyságot határozza meg azon az alapon, hogy a WTL olyan adóalany, amely üzleti minőségben jár el.

23. 2019. február 15-én a HMRC fellebbezést terjesztett az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság) elé a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács]) ítéletével szemben.

24. A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a Bíróság elé terjesztett fő kérdés az, hogy ilyen körülmények között kijelenthető-e, hogy a WTL a héairányelv 44. cikke értelmében olyan adóalanynak minősül, „aki ilyen minőségében jár el”.

25. A HMRC szerint a héairányelv 44. cikke alkalmazandó, különösen egyrészt e rendelkezés, valamint az ahhoz kapcsolódó rendelkezések nyelvezetére és céljára tekintettel, másrészt pedig mivel a jogbiztonság érdekében a teljesítés helyének meghatározhatónak kell lennie. Mivel nem állították, hogy a szolgáltatásnyújtás a héairányelv 45. cikkének hatálya alá tartozik, sem pedig azt, hogy az ezen irányelv 46–59a. cikkében foglalt különös szabályok valamelyike közvetlenül alkalmazandó, ebből az következik, hogy a 44. cikket kell alkalmazni.

26. A WTL azt állította, hogy mivel nem minősül a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében „adóalanyként eljáró személynek”, ebből az is következik, hogy nem minősül a 44. cikk értelmében vett adóalanynak, „aki ilyen minőségében jár el”.

27. E körülmények között az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 44. cikkét, hogy azt az adóalanyt, amely valamely karitatív alapítvány vagyonkezelése 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 a [héa]irányelv 46–49. cikke nem alkalmazandó, alkalmazandó-e a [héa]irányelv 45. cikke a szolgáltatásnyújtásra, vagy sem, a 44. cikk, sem pedig a 45. cikk nem alkalmazandó a szolgáltatásnyújtásra?”

11 Wellcome Trust Ltd [2018] UKFTT 0599 (TC).

IV. A Bíróság előtti eljárás

28. Az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács]) által feltett kérdésekre a WTL, Írország, a spanyol kormány, az Egyesült Királyság kormánya, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

29. Az eljárás írásbeli szakaszának végén a Bíróság 2020. március 24-i határozatával úgy ítélte meg, hogy számos kérdést kell feltenni a feleknek. A felek a Bíróság által meghatározott határidőn belül eleget tettek e felhívásnak, és válaszoltak ezekre a kérdésekre.

V. A Bíróság hatásköre

30. Az Egyesült Királyság 2020. január 31-én, közép-európai idő szerint éjfélkor hagyta el az Európai Uniót. A Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának az Európai Unióból és az Európai Atomenergia-közösségből történő kilépéséről szóló megállapodás (a továbbiakban: a kilépésről rendelkező megállapodás) 86. cikke (2) bekezdésének megfelelően a Bíróság továbbra is joghatósággal rendelkezik arra, hogy a megállapodás 126. cikkében meghatározott átmeneti időszak vége előtt, amely főszabály szerint 2020. december 31., az Egyesült Királyság bíróságai által hozzá benyújtott kérelemre előzetes döntést hozzon.

31. A kilépésről rendelkező megállapodás 89. cikke szerint továbbá a Bíróság által a jelen ügyben a jövőben hozandó ítélet teljes egészében kötelező erővel fog bírni az Egyesült Királyságra nézve és az Egyesült Királyságban.

32. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság Hivatala 2019. június 13-án vette nyilvántartásba. A Bíróság ezért joghatósággal rendelkezik arra, hogy döntést hozzon a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemről, és az Upper Tribunalra (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács]) nézve kötelező erővel bír a Bíróság által a jelen eljárásban meghozandó ítélet.

VI. Előzetes megjegyzések

A. Wellcome Trust ügy (C-155/94)

33. Amint azt már jeleztem, a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem a Wellcome Trust ítéleten és a héairányelvnek a 2008/8 irányelv 2. cikkével bevezetett, 2010. január 1-jei hatállyal történt módosításán alapul.

34. A héairányelv 2. cikke 1. pontjának megfogalmazásából az következik, hogy az adóalanynak ahhoz, hogy valamely ügylet a héa alá tartozhasson, adóalanyként kell eljárnia.[12]

35. A Wellcome Trust ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a WTL-nek a részvények és egyéb értékpapírok orvosi kutatásokra szánt osztalékok és tőkejövedelmek maximalizálása céljából történő vételére és értékesítésére irányuló befektetési tevékenységei[13] nem minősülnek a hatodik héairányelv 4. cikkének (2) bekezdése (jelenleg a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése) értelmében vett gazdasági tevékenységnek. A Bíróság megállapította, hogy – tekintettel arra, hogy a WTL nem tudott

12 1995. október 4-i Armbrecht ítélet (C-291/92, EU:C:1995:304, 16. pont). Az adóalany akkor jár el „adóalany” minőségében, ha az ügyleteket adóköteles tevékenysége keretében végzi (lásd: 2006. január 12-i Optigen és társai ítélet, C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 42. pont). A valamely ügyletet magánszemélyként megvalósító adóalany nem adóalanyi minőségében jár el. Az adóalany által magánszemélyként megvalósított ügylet ezért nem tartozik a héa hatálya alá (lásd: 1995. október 4-i Armbrecht ítélet, C-291/92, EU:C:2000:304, 17. és 18. pont).

13 Jelenleg lényegében változatlan marad.

kereskedelmi tevékenységet folytatni – „függetlenül attól, hogy a szóban forgó tevékenységek hasonlóak-e a befektetési társaságok, illetve nyugdíjalapok tevékenységeihez, meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által bemutatotthoz hasonló helyzetben lévő vagyonkezelőt […] úgy kell tekinteni, hogy tevékenységeit a befektetési portfólió magánbefektetőhöz hasonló módon történő kezelésére korlátozza”[14]. Az ítélet 41. pontjában ezért a Bíróság megállapította, hogy a gazdasági tevékenység ezen rendelkezés értelmében vett fogalmát akként kell értelmezni, hogy *nem* tartozik ide az a tevékenység, amelynek keretében a vagyonkezelő valamely karitatív alapítvány eszközeinek kezelése során részvényeket és más értékpapírokat vásárol és értékesít.

36. Ezenkívül a Wellcome Trust ítéletre hivatkozó 2004. április 20-i EDM ítéletből (C-77/01, EU:C:2004:243, 60–70. pont) egyértelműen kitűnik, hogy a részvények és egyéb átruházható értékpapírok – mint például befektetési alapokban fennálló részesedések – puszta értékesítése, valamint a befektetési alapokban elhelyezett befektetések hozama nem tartozik a héairányelv hatálya alá. Az is egyértelmű, hogy az ilyen ügyletek nem minősülnek az adóalany által végzett, a héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységnek.[15]

B. 2008/8 irányelv

37. A 2019. március 13-i Srf konsulterna ítélet (C-647/17, EU:C:2019:195) 28–29. pontjában a Bíróság megállapította, hogy a héairányelv szolgáltatásnyújtások adóztatásának helyét meghatározó rendelkezéseinek célja egyrészt az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek kettős adóztatáshoz vezethetnek, másrészt pedig az egyébként adóköteles szolgáltatások adóztatása elmaradásának elkerülése.[16]

38. A 2008/8 irányelv 2. cikkének 2010. január 1-jei hatálybalépését megelőzően (amely módosította a héairányelv V. címének 3. fejezetét) a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az akkor hatályos héairányelv 43. cikkének megfelelően többek között a *szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye volt*. Amint arra a Bizottság észrevételeiben rámutat, ez a szabály a szolgáltatások igénybevevőjének személyétől és jellegétől függetlenül alkalmazandó.

39. A 2008/8 irányelv 2. cikkével bevezetett módosítások nyomán a héairányelv szolgáltatásnyújtások helyére vonatkozó rendelkezéseinek a logikája szerint az adóztatásnak lehetőség szerint azon a helyen kell történnie, ahol a termékeket felhasználják, illetve a szolgáltatásokat igénybe veszik.[17]

40. A héairányelv V. címe 3. fejezetének a 2008/8 irányelv 2. cikke által bevezetett, különösen a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó módosításait követően a WTL a héairányelv 196. cikkében előírt fordított adózási mechanizmusnak megfelelően az Unión kívül letelepedett befektetéskezelők által nyújtott szolgáltatásokért általa fizetett összegek után héát számított fel azon az alapon, hogy e szolgáltatások teljesítési helyét az Egyesült Királyság képezte.[18] Ezek a fordított adózásra vonatkozó rendelkezések kifejezetten a héairányelv 44. cikkére utalnak.

14 Lásd a Wellcome Trust ítélet 36. pontját.

15 Lásd még: 2016. szeptember 15-i Landkreis Potsdam-Mittelmark ítélet (C-400/15, EU:C:2016:687) 30. pontja, amelyben a Bíróság megállapította, hogy a nem gazdasági tevékenységek nem tartoznak a hatodik héairányelv hatálya alá.

16 Lásd még: 2009. október 22-i Swiss Re Germany Holding ítélet (C-242/08, EU:C:2009:647, 32. pont).

17 Lásd a 2008/8 irányelv (3) preambulumbekezdését, amely előírja, hogy „[v]alamennyi szolgáltatásnyújtás esetében az adózás helye elvben [helyesen: főszabály szerint] az a hely, ahol a tényleges igénybevétel történik. Amennyiben a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó általános szabályt ennek megfelelően megváltoztatnák, mind igazgatási, mind politikai szempontból továbbra is szükséges lenne megállapítani az ezen általános szabály alóli kivételeket”.

18 Meg kell állapítani, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben semmi nem utal arra, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatások igénybevételének helye az Egyesült Királyságon kívül máshol lenne. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben ugyan erre nem utaltak, azonban vélelmezni kell, hogy a WTL székhelye az Egyesült Királyságban található.

41. Az alapügyben a WTL most az általa kifizetett összegek visszatérítését kéri. A Bírósághoz benyújtott észrevételeiben a WTL arra hivatkozik, hogy az Egyesült Királyság a VATA 7A. cikkében helytelenül ültette át a héairányelv 44. cikkét, mivel míg a héairányelv 44. cikke kifejezetten előírja azon minőség egyértelmű meghatározását, amely elhatárolja a gazdasági tevékenységeket és a nem gazdasági tevékenységeket, a VATA 7A. cikke teljesen más megkülönböztetést alkalmaz, nevezetesen a magán- és az üzleti célú felhasználás között tesz különbséget, aminek nincs alapja a héairányelvben.

42. A WTL úgy véli, hogy a héairányelv 44. cikkében szereplő „adóalany, aki ilyen minőségében jár el" kifejezés megköveteli, hogy a szolgáltatás igénybevevője e szolgáltatásokat gazdasági tevékenysége céljára használja fel. E tekintetben a WTL hangsúlyozza, hogy a Wellcome Trust ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a WTL a befektetési tevékenysége során nem minősül a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett „adóalanyként eljáró személynek".[19]

43. Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a WTL nem állítja, hogy a teljesítési helyre vonatkozó, a héairányelv 3. fejezetének 3. szakaszában szereplő és ezen irányelv 46–59a. cikkében foglalt „különös rendelkezések" valamelyike alkalmazandó lenne rá.[20]

44. A jelen indítványban tehát inkább a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a héairányelv 43. cikkében szereplő fogalommeghatározásaira és a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó, a héairányelv 44. és 45. cikkében foglalt általános szabályokra kell összpontosítani.

VII. Az első kérdés

45. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság a héairányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó 44. cikkének értelmezését, és lényegében annak meghatározását kéri a Bíróságtól, hogy a WTL-hez hasonló, lényegében nem gazdasági tevékenységet végző adóalanyt „adóalanyként eljáró személynek" kell-e tekinteni, amikor e tevékenység céljából az Unión kívülről származó szolgáltatásokat vesz igénybe.

A. A felek észrevételei

46. A WTL úgy véli, hogy az „*adóalanyként eljáró személy*" megfogalmazás feltételezi a gazdasági és a nem gazdasági tevékenységet végző adóalanyok közötti különbségtételt. Ennek megfelelően a héairányelv 44. cikke – egyértelmű megfogalmazása alapján – nem alkalmazható a WTL-re, amennyiben az kizárólag a nem gazdasági tevékenysége céljára vásárolt szolgáltatásokat az Unión kívül letelepedett szolgáltatóktól.

47. A WTL szerint a héairányelv 43. cikke nem változtat ezen a megfontoláson, mivel e rendelkezés kizárólag annak tisztázására irányul, hogy a gazdasági tevékenységeket és nem gazdasági tevékenységeket is folytató adóalany mindig adóalanyi minőséggel rendelkezik; nem tekinti úgy, hogy az igénybe vevő adóalanyi minőségben jár el. A WTL hangsúlyozza, hogy a héairányelv 43. cikkében nem szerepel az „ilyen minőségében jár el" fordulat. Ennélfogva a héairányelv 43. cikke kizárólag a jogállásra vonatkozik, és nem tartalmazza a minőség vizsgálatát. Tekintettel arra, hogy a héairányelv 44. cikke tartalmazza az „ilyen minőségében jár el" fordulatot, a WTL úgy véli, hogy az uniós jogalkotó e rendelkezésbe a minőség vizsgálatát vezette be. A WTL arra is hivatkozik, hogy a végrehajtási rendelet 18. és 55. cikkének megfelelően, ha az adóalany nem ilyen minőségében jár el, és

19 Lásd az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 19. pontjának ii. alpontját és a WTL Bíróság elé terjesztett írásbeli észrevételeinek 7. pontját.

20 A 2008/8 irányelv (6) preambulumbekezdése előírja, hogy „[b]izonyos körülmények között a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó általános szabály nem alkalmazható sem az adóalanyok, sem a nem adóalanyok esetében, és meghatározott kivételeket kell alkalmazni. Ezeknek a kivételeknek nagyrészt már létező követelményeken kell alapulniuk, és tükrözniük kell a fogyasztás [helyesen: igénybevétel] helye szerinti adózás elvét, miközben nem helyezhetnek aránytalan adminisztratív terheket egyes kereskedőkre".

nem közli a héa-azonosítószámát a szolgáltatókkal, akkor azok a héát a letelepedésük helye szerinti jogrendszerben jogosultak felszámítani. Ez a kettős adóztatás szellemét idézi fel abban az esetben, ha az igénybe vevő adóalany tagállamának nemzeti adóhatósága adót kíván kivetni ugyanazon szolgáltatásnyújtás tekintetében.

48. A WTL továbbá úgy véli, hogy a végrehajtási rendelet 19. cikkéből nem lehet arra következtetni, hogy a héairányelv 44. cikke alkalmazásában a WTL-t olyan „adóalanynak" kell tekinteni, „aki ilyen minőségében jár el", mivel a 19. cikk semmi olyat nem ír elő kifejezetten, hogy a magáncélú használat kizárása az „ilyen minőségében jár el" fordulat kimerítő és kizárólagos kifejeződése lenne.

49. Ezenkívül a WTL úgy véli, hogy a héairányelv 43. és 44. cikkének minden olyan értelmezése, amely a magánbefektető helyzetétől eltérő helyzetbe hozza, nehezen lenne összeegyeztethető a Wellcome Trust ítélettel. Ez különösen kellemetlen helyzetbe hozná a WTL-t, mivel ezen értelmezés arra kötelezné e felet, hogy a héát maga számolja fel oly módon, mintha gazdasági tevékenységet végezne, az előzetesen felszámított adó levonását ugyanakkor azon az alapon tagadnák meg tőle, hogy magánszemély tevékenységével egyenértékű tevékenységet folytat. A héairányelvben semmi nem enged arra következtetni, hogy a karitatív szervezeteket ilyen módon kívánták volna szankcionálni.

50. A Bíróság előtti jelen eljárásba beavatkozó többi fél úgy véli, hogy a héairányelv 44. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a WTL-hez hasonló, nem gazdasági tevékenységet végző adóalanyt „adóalanyként eljáró személynek" kell tekinteni, amikor e tevékenység céljából az Unión kívülről származó szolgáltatásokat vesz igénybe.

B. Elemzés

51. Az első kérdés az „adóalany, *aki ilyen minőségében jár el*" megfogalmazás héairányelv 44. cikkében való használatára, valamint arra a kérdésre összpontosít, hogy a héairányelv más rendelkezéseiben is szereplő, „aki ilyen minőségében jár el" konkrét fordulat beillesztése azzal a hatással jár-e, hogy kizárja a WTL-t e rendelkezés hatálya, valamint az Unión kívül letelepedett szolgáltatók által részére nyújtott befektetéskezelési szolgáltatásokra vonatkozó héaelszámolás kötelezettsége alól. A WTL lényegében azt állítja, hogy a héairányelv 44. cikke csak azokra az adóalanyokra alkalmazandó, akik adóköteles szolgáltatásaik céljából vásárolnak szolgáltatásokat, és hogy e rendelkezés *nem* alkalmazandó akkor, ha a nem gazdasági tevékenysége céljából vesz igénybe az Unión kívül letelepedett személyektől befektetéskezelési szolgáltatásokat.

52. A 2019. március 13-i Srf konsulterna ítélet (C-647/17, EU:C:2019:195) 20. és 21. pontjában a Bíróság megállapította, hogy a héairányelv 44. és 45. cikke rögzíti a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének meghatározására vonatkozó általános szabályt, míg ezen irányelv 46–59a. cikke számos különös kapcsolódó elvet állapít meg. Ezenfelül a héairányelv 44. és 45. cikke nem élvez elsőbbséget annak 46–59a. cikkével szemben. Minden egyes helyzetben felmerül a kérdés, hogy az adott helyzet megfelel-e az ezen irányelv 46–59a. cikkében említett esetek valamelyikének. Ugyanakkor a Bíróság kritikusan úgy ítélte meg, hogy amennyiben nem, akkor az említett helyzet szükségképpen ezen irányelv 44. és 45. cikkének a hatálya alá tartozik.

53. Nem vitatott, hogy a héairányelv 46–59a. cikke nem alkalmazható az alapügyben. Úgy tűnik tehát, hogy a 2019. március 13-i Srf konsulterna ítéletből (C-647/17, EU:C:2019:195) az következik, hogy a héairányelv 44. vagy 45. cikkét kell alkalmazni. A WTL azonban azt állítja, hogy sem a héairányelv 44. cikke, sem annak 45. cikke nem alkalmazandó a szóban forgó szolgáltatásokra. [21]

54. A magam részéről azonban nem tudok egyetérteni.

55. Mint ahogy azt fent kifejtettem, a héairányelv 43–45. cikkének jelenlegi változatát a 2008/8 irányelv 2. cikke illesztette a 2006/112 irányelvbe. Ugyanis, figyelembe véve az uniós jogrend egységének és koherenciájának követelményét, a 2006/112 és 2008/8 irányelv által használt fogalmaknak – legalább elvi szinten – azonos jelentéssel kell rendelkezniük, kivéve ha az uniós jogalkotó – pontos jogszabályi összefüggésben – kifejezetten jelzi ettől eltérő szándékát. [22] Ennek alapján arra a következtetésre kellene jutni, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjában foglalt „adóalanyként eljáró személy" és a héairányelv 44. cikkében foglalt „adóalany, aki ilyen minőségében jár el" kifejezésnek – amint azt a WTL állítja – azonos jelentéssel és hatással kell rendelkezniük.

56. Véleményem szerint azonban a héairányelv 44. cikkének nem fogadható el olyan értelmezése, amely az „ilyen minőségében jár el" kifejezésre szövegkörnyezetétől elkülönítve összpontosít. [23] Noha – amint az imént utaltam rá – általános vélelem áll fenn, amely szerint a szavaknak és mondatoknak, amikor egy adott irányelvben belül különböző helyeken jelennek meg, általánosságban azonos jelentéssel kell rendelkezniük, ez nem mehet az összefüggés alapvetőbb szabályának rovására. A szavak és mondatok szükségszerűen az azokat körülvevő szavakból, és különösen abból a sajátos összefüggésből kapnak színt és jelentést, amelyben megjelennek. A WTL állításával való egyet nem értésem fő indoka tehát az, hogy az nem veszi figyelembe a sajátos szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit, amelynek az részét képezi. [24]

57. A héairányelv 44. cikke a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye meghatározására vonatkozó, a 2008/8 irányelv által e szabályok korszerűsítése és egyszerűsítése érdekében bevezetett új szabályok részét képezi, és e rendelkezést ebben a sajátos összefüggésben kell olvasni és értelmezni. [25] Úgy vélem, hogy a héairányelv 44. cikke nem érthető ezen irányelv 43. cikkének tartalmától függetlenül és elválasztva.

21 Írország szerint az ilyen megközelítés nyilvánvalóan ellentétes lenne a teljesítés helyének a héairányelvben előírt szabályozása által követett jogbiztonsági célkitűzéssel, és összeegyeztethetetlen lenne azzal a követelménnyel, amely szerint a szolgáltatásnyújtásnak valamelyik szabály hatálya alá kell tartoznia. Az Egyesült Királyság kormánya azt állítja, hogy a teljesítési helyre vonatkozó egyetlen cikk sem enged arra következtetni, hogy az olyan adóalany részére nyújtott szolgáltatások teljesítési helye, aki nem kizárólag magáncélból, hanem üzleti minőségben jár el (azaz olyan személy, mint a WTL), az a hely lehet, ahol a szolgáltatásnyújtó letelepedett. E kormány úgy véli, hogy ezt az álláspontot egyáltalán nem támasztja alá a héairányelv 43., 44., 45. cikke vagy a végrehajtási rendelet 19. cikke. Megállapítja, hogy maga a WTL sem hivatkozik a héairányelv, illetve a végrehajtási rendelet egyetlen olyan rendelkezésére, vagy az ítélkezési gyakorlat olyan pontjára, amely ezt a következtetést támasztja alá. A WTL álláspontja, amely szerint a héairányelv 44. cikke nem alkalmazható az általa igénybe vett szolgáltatásokra, azt jelenti tehát, hogy amennyiben a WTL más tagállamból származó szolgáltatásokat kap, nemcsak az Egyesült Királyság nem tekinthető teljesítési helynek, hanem e másik tagállam sem. Az Egyesült Királyság kormánya úgy véli, hogy az adóztatás elmaradásának e hatása ellentétes a teljesítés helyére vonatkozó szabályok által elérni kívánt célokkal.

22 Lásd analógia útján: 2016. május 31-i Reha Training ítélet (C-117/15, EU:C:2016:379, 28–34. pont). Lásd a héa összefüggésében: 2016. szeptember 28-i Landkreis Potsdam-Mittelmark ítélet (C-400/15, EU:C:2016:687, 37. pont). Lásd még a 2009. október 22-i Swiss Re Germany Holding ítélet (C-242/08, EU:C:2009:647) 31. pontját, amelyben a Bíróság kijelentette, hogy a közös héarendszer megfelelő működése és egységes értelmezése megköveteli, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának ötödik francia bekezdésében és 13. cikke B. részének a) pontjában szereplő „biztosítási" és „viszontbiztosítási ügylet" fogalmak ne eltérően kerüljenek meghatározásra, aszerint hogy e rendelkezések közül az egyik vagy a másik alkalmazza e fogalmakat. Hangsúlyozni kell azonban, hogy a Bíróság ezen ítélet 32. pontjában továbbá kifejtette, hogy „[a] hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának ötödik francia bekezdésében szereplő szolgáltatásnyújtások ugyanis közösségi fogalmak, amelyeket *az eltérő értelmezésből eredő kettős adóztatás vagy az adóztatás elmaradása elkerülésének céljából* egységesen kell értelmezni". Kiemelés tőlem. Az egységes értelmezés követelménye véleményem szerint nem önmagában vett cél, hanem azt inkább a kettős adóztatás vagy az adóztatás elmaradásának átfogó elve vezérli.

23 Meg kell állapítani, hogy maga a Bizottság az „ilyen minőségében jár el" kifejezés héairányelv 44. cikkében való használatát „ügyetlennek" minősítette. Megjegyezném, hogy a probléma nem korlátozódik a héairányelv angol nyelvi változatára. Ugyanez a probléma merül fel például francia („agissant en tant que tel"), olasz („che agisce in quanto tale"), portugál („agindo nessa qualidade"), spanyol („que actúe como tal") és német nyelven is („als solcher […] erbringt/als solcher handelt").

24 2014. október 16-i Welmory ítélet (C-605/12, EU:C:2014:2298, 41. pont). Ezen ítélet 50. pontjában a Bíróság megállapította, hogy a héairányelv 44. cikke a kapcsoló elv kijelölésén keresztül a szolgáltatásnyújtások megadóztatásának a helyét meghatározó, következésképpen pedig a tagállamok joghatóságát körülhatároló szabálynak minősül.

25 Lásd a 2008/8 irányelv (2) preambulumbekezdését.

58. E tekintetben fontos megállapítani, hogy a héairányelv 43. cikke két különös fikciót tartalmaz. Egyrészt az adóalanyt a részére nyújtott *valamennyi* szolgáltatás tekintetében adóalanynak kell tekinteni (függetlenül attól, hogy *egyébként* a 2. cikk (1) bekezdése értelmében adóköteles szolgáltatásokról van-e szó, vagy sem). Másrészt a héa-azonosítószámmal rendelkező *nem adóalany jogi személyt* (mint például a WTL-t) adóalany jogi személynek kell tekinteni, azonban *csak* a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó szabályok alkalmazása céljából, még akkor is, ha más célból nem minősülnek adóalany jogi személynek.[26] A 43. cikkben foglalt fikciók mindkét esetben korlátozott hatállyal rendelkeznek. Ezek kifejezetten nem *bármilyen* célra szolgáló fikciók, hanem csak a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó szabályokra irányulnak. Álláspontom szerint figyelembe kell venni az ilyen rendelkezésbe foglalt fikció mesterséges jellegét: a jelen ügyben a héairányelv 43. cikkének (2) bekezdése valójában a jogszabályszerkesztés praktikus módját jelenti, amellyel az uniós jogalkotó előírta, hogy a szokásos adóalanyokra alkalmazandó, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó szabályokat a jelen ügyben a héa-azonosítószámmal rendelkező nem adóalany jogi személyekre is alkalmazni kell.

59. Az „adóalanynak” és „nem adóalanynak”[27] nyújtott szolgáltatások teljesítési helyére vonatkozó, a héairányelv 43. cikkében meghatározott általános szabályok így ezen irányelv 44. cikkében, illetve 45. cikkében szerepelnek. Véleményem szerint nem hagyható figyelmen kívül az „adóalany” héairányelv 43. cikkében szereplő kritikus fogalommeghatározása ezen irányelv 44. cikkének, illetve – közvetve – 45. cikkének értelmezése szempontjából, e fikciót tartalmazó rendelkezések szükségszerű mesterséges jellege ellenére.

60. Egyes nem adóköteles tevékenységek és egyes nem adóalanyok bevonása az adóalanyok meghatározásába, valamint a „valamennyi” kifejezésnek a héairányelv 43. cikkében történő használata az uniós jogalkotó azon szándékát mutatja, hogy nagyon tágan határozza meg az ezen irányelv 44. cikkében foglalt „rendeltetési szabály” alkalmazási körét.

61. A 2008/8 irányelv (4) preambulumbekezdése[28] tovább egyértelműsíti a héairányelv 43. és 44. cikkének hatályát, és megerősíti, hogy az adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások teljesítési helyére vonatkozó szabályok „nem terjedhetnek ki azon szolgáltatások nyújtására, amelyeket az adóalany a saját vagy a személyzete céljaira történő felhasználásra kapott”.

62. Ebből következik, hogy a héairányelv 43. cikke szerinti adóalanynak nyújtott valamennyi szolgáltatás – a magáncélra igénybe vett szolgáltatások kivételével – teljesítésének helye az a hely, ahol a megrendelő letelepedett. Úgy vélem tehát, hogy a Bizottság helyesen mutatott rá arra, hogy a héairányelv 43. cikke (1) bekezdésének fő célkitűzése annak biztosításában áll, hogy az adóalanyokat a teljesítési helyre vonatkozó szabályok alkalmazásában ilyen módon kezeljék, *még* az olyan tevékenységekhez vagy ügyletekhez felhasznált szolgáltatások esetében is, amelyek ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében nem minősülnek adóköteles szolgáltatásoknak.[29]

26 Ezenkívül a héairányelv 196. cikke megerősíti, hogy a héa azon adóalany vagy *héa-azonosítószámmal rendelkező nem adóalany jogi személy* kötelezett, aki ezen irányelv 44. cikke szerinti szolgáltatást igénybe veszi, amennyiben a szolgáltatást nem az érintett tagállamban letelepedett adóalany nyújtja.

27 E tekintetben megjegyzem, hogy a héairányelv 43. cikke az ezen irányelv V. címének 3. fejezetében szereplő, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó szabályok alkalmazásában nem határozza meg kifejezetten a „nem adóalany” fogalmát. Az adóalany ezzel kapcsolatos, a héairányelv 43. cikkében szereplő tág fogalommeghatározásait figyelembe véve a nem adóalany lényegében közvetve vagy eleve a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó szabályok, és különösen ezen irányelv 45. cikkének alkalmazása céljából kerül meghatározásra.

28 A 2008/8 irányelv (5) preambulumbekezdése egyértelművé teszi a héairányelv 45. cikkének hatályát.

29 A spanyol kormány szerint a héairányelv 43. cikkének (1) bekezdése olyan magyarázó rendelkezés, amelynek célja az „adóalany” meghatározásával kapcsolatos bizonytalanság megelőzése. A héairányelv 43. cikkének (2) bekezdése ugyanakkor kiterjeszti az adóalanyiságot azokra a jogi személyekre, amelyek nem adóalanyok, de rendelkeznek héa-azonosítószámmal, és amelyek héabevallás elkészítésre kötelezhetők, amennyiben befektetést végeznek. A spanyol kormány szerint a héairányelv 44. cikke az „ilyen minőségében jár el” kifejezést annak érdekében használja, hogy kizárja a hatálya alól azokat, akik magánszemélyként járnak el. Ezzel összhangban a végrehajtási rendelet 19. cikke előírja, hogy azon adóalany, aki kizárólag magáncélra részesül szolgáltatásokban, az adóalany jogállásával nem rendelkezik. Ebből nyilvánvalóan következik, hogy a többi adóalanyt (mint a WTL-t) továbbra is adóalanynak kell tekinteni. Írország úgy véli, hogy a héairányelv 43. cikkének nyilvánvaló joghatása és ebből következően értelmezése szerint, ha a szolgáltatásokat – felhasználásuktól függetlenül – adóalanyok részére nyújtják, a teljesítési helyre vonatkozó, ezen irányelv 44. cikkében meghatározott szabályokat a nyújtott szolgáltatások *egészére* kell alkalmazni.

63. Ez az értelmezés megfelel a végrehajtási rendelet 19. cikke első bekezdésének is, amely úgy rendelkezik, hogy „[a] szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó, a [héa]irányelv 44. és 45. cikkében előírt szabályok alkalmazásában azon adóalany vagy azon adóalanynak minősülő nem adóalany jogi személy, aki (amely) kizárólag magáncélra részesül szolgáltatásokban, beleértve a személyzete általi igénybevételt is, nem tekintendő adóalanynak”. Míg a héairányelv rendelkezései nem értelmezhetők a későbbi végrehajtási rendelet alapján, a 19. cikk rendelkezései így is beszédesek.

64. Ezenkívül – amint azt Mazák főtanácsnok a Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ügyre vonatkozó indítványának (C-291/07, EU:C:2008:348) 41. pontjában jelezte, és a Bíróság a 2008. november 6-i Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ítéletének (C-291/07, EU:C:2008:609) 31. pontjában megerősítette – e megközelítés összhangban áll a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó szabályok egyszerű alkalmazására irányuló érdekkel. Ez az értelmezés továbbá a beszedés könnyítését és az adóelkerülés megelőzését szolgálja. Ha a szolgáltatást igénybe vevő megrendelőnek (a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint) ilyen minőségében eljáró adóalanynak kellene lennie, vagy ha az általa igénybe vett szolgáltatásokat adóköteles ügyletekhez kellene felhasználnia, a szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása sok esetben lényegesen nehezebbnek bizonyulna mind a vállalkozások, mind a tagállamok adóhatóságai számára.[30]

65. Ebből következően úgy vélem, hogy a héairányelv ezen irányelv 43. cikkével és (4) preambulumbekezdésével összefüggésben értelmezett 44. cikke és a végrehajtási rendelet 19. cikke a héairányelv 43. cikke szerinti adóalany részére nyújtott *valamennyi szolgáltatás* nyújtása tekintetében alkalmazandó, kivéve ha e személy e szolgáltatásokat „saját vagy a személyzete céljaira történő felhasználásra” kapta.[31] Az „ilyen minőségében jár el” kifejezésnek a héairányelv 44. cikkében való használata arra szolgál, hogy kizárja ezen irányelv 43. cikke által széles értelemben meghatározott adóalany részére „saját vagy a személyzete céljaira történő felhasználásra” nyújtott szolgáltatásokat. Az „ilyen minőségében jár el” kifejezés nem zárja ki a nem gazdasági célból szolgáltatásokat kapó adóalanyokat a héairányelv 44. cikkének hatálya alól.

66. Ami a WTL-nek a végrehajtási rendelet 18. és 19. cikkére vonatkozó, a jelen indítvány 47. és 48. pontjában összefoglalt érveit illeti, azok véleményem szerint nem meggyőzőek. A végrehajtási rendeletnek a szolgáltatásnyújtó számára az igénybevevő tevékenységéből – mint például hogy az utóbbi rendelkezésre bocsátja-e a héa-azonosítószámot – bizonyos következtetések levonását pusztán lehetővé tévő[32] 18. és 19. cikke – amint azt már a korábbiakban megjegyeztem – nem változtathatja meg vagy módosíthatja a héairányelv 43–45. cikkének értelmét.[33] Ezenkívül, mivel a héairányelv 44. és

30 Nem hagyható figyelmen kívül, hogy a szóban forgó jogszabályi rendelkezés (a hatodik héairányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja) *nem* tartalmazza az adóalany, „aki ilyen minőségében jár el” kifejezést. A Bíróság ugyanis éppen erre a körülményre támaszkodott a 2008. november 6-i Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ítélet (C-291/07, EU:C:2008:609) 29. pontjában, és ez ebben az ügyben nagymértékben egyszerűsítette a Bíróság feladatát. A Bíróság végső megállapítása szerint „az a megrendelő, aki más tagállamban letelepedett adóalanytól vesz igénybe tanácsadói szolgáltatásokat, és mind gazdasági tevékenységeket, mind az említett irányelvek hatálya alá nem tartozó tevékenységeket folytat, adóalanynak tekintendő annak ellenére, hogy e szolgáltatást kizárólag az utóbbi tevékenységek céljára használja fel”. Nem látok semmi olyan indokot, ami miatt a jelen ügyben el kellene térni ettől a megállapítástól annak ellenére, hogy az uniós jogalkotó a héairányelv 43. és 44. cikkét valamelyest szerencsétlen módon szövegezte meg.

31 Lásd még a végrehajtási rendelet (19) preambulumbekezdését, amely előírja, hogy „amennyiben a szolgáltatásokat adóalany igénybevevőnek – beleértve az adóalany személyzete általi igénybevételt is – magáncélra nyújtják, akkor az adott adóalany nem minősülhet adóalanyként eljáró személynek”.

32 Kivéve, ha ezzel ellentétes információval rendelkezik.

33 Ugyanez az érvelés érvényes a WTL azon állítására, amely szerint nem közölte a végrehajtási rendelet 55. cikkének megfelelően héa-azonosítószámot, mivel nem „adóalanyként jár el”. A végrehajtási rendelet 55. cikkét is a héairányelv 44. cikkének fényében kell értelmezni.

45. cikke a szolgáltatások teljesítési helyét aszerint határozza meg, hogy azokat adóalany[34] vagy nem adóalany részére nyújtják, úgy vélem, hogy elviekben nem áll fenn a kettős adóztatás veszélye.[35] Mindenesetre semmi nem utal arra, hogy az alapügyben felmerült szolgáltatásokat ténylegesen kettős adóztatás sújtotta.

67. Véleményem szerint a WTL nem bizonyította, hogy egyenlőtlen bánásmódban részesült volna, sem pedig azt, hogy sérült volna a héarendszer központi elemét jelentő adósemlegesség elve. A WTL helyzete nem hasonlítható össze a magánbefektető helyzetével, mivel megállapítható, hogy a szóban forgó szolgáltatásokat nem *gazdasági* tevékenysége érdekében használta fel.[36] Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóalany költségeire előzetesen felszámított, nem gazdasági tevékenységéhez kapcsolódó héa nem jogosíthat adólevonásra. Ezenkívül, ha valamely adóalany gazdasági tevékenységeket és nem gazdasági tevékenységeket is végez, héa csak akkor vonható le, ha e költségek az adóalanynak a gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak.[37]

68. A Bíróság ugyanis nemrégiben a 2019. július 3-i The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítélet (C-316/18, EU:C:2019:559) 30. pontjában kimondta, hogy „[a]z adományok és támogatások befektetésére irányuló tevékenységet és az ezen befektetési tevékenység körében felmerült költségeket a héa szempontjából azonos bánásmódban kell részesíteni, mint azon nem gazdasági jellegű tevékenységet, amelynek ezen adományok és támogatások megszerzése és az ehhez esetlegesen kapcsolódó költségek minősülnek. Az ilyen pénzügyi befektetési tevékenység ugyanis a cambridge-i egyetem számára – a magánbefektetőkhöz hasonlóan – nem csupán olyan eszközt jelent, amely lehetővé teszi, hogy az így összegyűjtött adományokból és támogatásokból jövedelemre tegyen szert, hanem olyan tevékenységet is, amely közvetlenül kapcsolódhat ezek megszerzéséhez, ebből következően pedig az csak e nem gazdasági jellegű tevékenység közvetlen meghosszabbításának minősül. Ennélfogva az e befektetés körében felmerülő költségekhez kapcsolódó előzetesen felszámított héa szintén nem vonható le”.

69. A fenti megfontolások összességére tekintettel álláspontom szerint az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy úgy kell értelmezni a héairányelv 44. cikkét, hogy azt az adóalanyt, amely valamely karitatív alapítvány vagyonkezelése során részvények és más értékpapírok adásvételéből álló, nem gazdasági tevékenységet végez, az irányelv e rendelkezése szerinti adóalanyi minőségben eljáró személynek kell tekinteni, ha kizárólag az említett tevékenység céljára befektetéskezelési szolgáltatást vásárol Európai Unión kívüli személytől.

34 A héairányelv 43. cikkében meghatározott módon.

35 E tekintetben az Egyesült Királyság kormánya a Bíróság által feltett kérdésre adott válaszában kifejtette, hogy a kettős adóztatás veszélye az alkalmazott szabályok egymásnak ellentmondó értelmezéséből ered, és hogy e nehézség megoldásának egyetlen módja e szabályok egységes értelmezése. A spanyol kormány a Bíróság kérdésére adott válaszában jelezte, hogy a héairányelv 43. és 44. cikkének, a 2008/8 irányelv (4) preambulumbekezdésének és a végrehajtási rendelet 19. cikkének együttes (és rendszertani) értelmezése biztosítja, hogy egyáltalán ne merüljön fel a kettős adóztatás lehetősége. Írország a Bíróság által feltett kérdésre adott válaszában azt is jelezte, hogy amennyiben a szolgáltatás igénybe vevője helyes megállapításra jutott a tekintetben, hogy a kapott szolgáltatásokat adóköteles tevékenységeihez szerezte-e be, ideértve azt az esetet is, ha a héairányelv 43. cikke értelmében adóalanynak minősül, nem állhat fenn kettős adóztatás.

36 A Bizottság a Bíróság által feltett kérdésre adott válaszában megállapította, hogy a WTL „nem magánszemély, hanem olyan jogalany, amely úgy döntött, hogy héanyilvántartásba veteti magát. Ugyanolyan bánásmódban részesül, mint bármely más adóalany (vagy akár bármely héa-azonosítóval rendelkező, nem adóalany jogi személy). Ez azt jelenti, hogy vonatkoznak rá a teljesítési helyre vonatkozó, a vállalkozások közötti ügyletekre alkalmazandó szabályok. Csak az adóalany által igénybe vett, de a személyzete (vagy magánszemély adóalany saját) magánfogyasztásához felhasznált szolgáltatások esetében kell a vállalkozások és fogyasztók közötti ügyletre alkalmazandó szabályokat alkalmazni. A [WTL] által kapott, szóban forgó szolgáltatásokat nem magánszemély magánfogyasztására szánják. Teljes mértékben összhangban van az egyenlő bánásmód elvével, hogy kizárólag a magánszemélyek magánfogyasztása tartozik ez utóbbi szabályozás hatálya alá”.

37 Lásd: 2008. március 13-i Securenta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 30. és 31. pont). Lásd még: 2009. február 12-i Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítélet (C-515/07, EU:C:2009:88, 36. és 37. pont) és 2016. szeptember 15-i Landkreis Potsdam-Mittelmark ítélet (C-400/15, EU:C:2016:687).

VIII. A második kérdés

70. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott válaszra tekintettel úgy vélem, hogy a második kérdésre nem szükséges válaszolni. Egyébiránt, mivel nem vitatott, hogy a WTL adóalany, nem hiszem – és egyébként a Bíróság előtti jelen eljárásban részt vevő egyik fél sem állította –, hogy a héairányelvnek a nem adóalany személyeknek nyújtott szolgáltatások teljesítési helyére vonatkozó 45. cikke alkalmazandó a WTL-re.

IX. Végkövetkeztés

71. Ennek megfelelően azt javaslom a Bíróságnak, hogy az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság) által feltett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv 44. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azt az adóalanyt, amely valamely karitatív alapítvány vagyonkezelése során részvények és más értékpapírok adásvételéből álló, nem gazdasági tevékenységet végez, az irányelv ezen rendelkezése alkalmazásában adóalanyi minőségben eljáró személynek kell tekinteni, ha kizárólag az említett tevékenység céljára befektetéskezelési szolgáltatást vásárol Európai Unión kívüli személytől.