JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. március 1-je[1]

C-326/15. sz. ügy

„DNB Banka” AS

(az Administratīvā apgabaltiesa [regionális közigazgatási bíróság, Lettország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok – Hozzáadottérték-adó – A 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja – Önálló csoportok által a tagjaik részére nyújtott szolgáltatások adómentessége – Irányelv közvetlen hatálya – A »személyek önálló csoportja« fogalmának meghatározása”

I – Bevezetés

1. A Bíróság a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[2] (a továbbiakban: héairányelv) 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjához kapcsolódó, Lettországból beérkezett előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel foglalkozik. Ez a rendelkezés az uniós héajog még nem teljesen tisztázott adómentességei közé tartozik. Ezzel az adómenteséggel és számos tényállási feltételével a Bíróság az elmúlt évtizedekben összesen csak három alkalommal foglalkozott.[3] Jelenleg azonban négy ügy[4] is folyamatban van a Bíróság előtt, amelyek ezen adómentesség különböző szempontjait érintik.

2. A jelen eljárásban mindenekelőtt annak személyi hatálya lehet alapvető jelentőségű. A jelen ügyhöz hasonló Aviva-ügyben[5] viszont elsődlegesen arról kell dönteni, hogy milyen tágan kell értelmezni a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának tárgyi hatályát (a biztosításokra történő kiterjesztés) és területi hatályát (úgynevezett határokon átnyúló csoportokra történő kiterjesztés), valamint hogyan kell meghatározni a versenytorzulás hiányát.

3. Ezen adómentesség hátterében az uniós jogalkotó azon döntése áll, hogy az adómentes szolgáltatásokat nyújtó vállalkozók, mint például orvosok vagy iskolák számára főszabály szerint nem biztosít adólevonási jogot. Így az e vállalkozások által nyújtott szolgáltatásokat ugyan nem adóztatják, egyúttal azonban az általuk igénybe vett szolgáltatások héakötelesek. Ez végeredményben a végső felhasználó részére nyújtott szolgáltatás csupán részleges adómentességét eredményezi, mivel az ár meghatározása során rendszeresen figyelembe veszik a le nem vonható héát, és ezáltal azt közvetve a megrendelő viseli.

1 Eredeti nyelv: német.

2 HL 2006. L 347., 1. o.

3 1989. június 15-i Stichting Uitvoering Financiële Acties ítélet (348/87, EU:C:1989:246); 2003. november 20-i Taksatorringen-ítélet (C-8/01, EU:C:2003:621); 2008. december 11-i Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 A jelen eljárás mellett ezek a Bizottság kontra Luxemburgi Nagyhercegség ügy (C-274/15), az Aviva-ügy (C-605/15) és a Bizottság kontra Németországi Szövetségi Köztársaság ügy (C-616/15).

5 Bírósági ügyszám: C-605/15.

4. E vállalkozók adólevonási jogának hiánya azzal a következménnyel jár, hogy az olyan (adóköteles) szolgáltatáselemek megrendelése, amelyeket a vállalkozók maguk is teljesíthetnének, a le nem vonható héa erejéig negatívan befolyásolhatja az árképzést. Így például a biztosítási intézmény magándetektívjének igénybe vétele személyi költségekkel jár, a külső detektív igénybe vétele a személyi költségei mellett az esedékes héát is magában foglalja. Rendszerint tehát gazdasági érdek áll fenn arra vonatkozóan, hogy a vállalkozók maguk teljesítsék ezeket a szolgáltatásokat, és ne egy másik vállalkozótól rendeljék meg adókötelesen. Végső soron a hatályos héarendszerben az adómentes szolgáltatást nyújtó vállalkozó adólevonási joga nélküli adómentesség létrehozását úgy kezelik, mint a végső felhasználót. A végső felhasználó szintén nem köteles héát fizetni, de nem is érvényesíthet adólevonási jogot, még akkor sem, ha ellenérték fejében szolgáltatást nyújt vagy terméket értékesít.

5. Az adómentes szolgáltatást nyújtó vállalkozók számára is adódhatnak azonban olyan helyzetek, amelyekben gazdasági szempontból észszerű vagy akár szükséges egyes szolgáltatáselemeket nem egyedül, hanem más, szintén adómentes vállalkozókkal együtt teljesíteni. Észszerű lehet, ha például több társadalombiztosítási szerv között megoszlanak az adatfeldolgozó központ költségei. Ilyen körülmények között a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja a csoport által a tagjai részére nyújtott szolgáltatásokat is mentesíti az adó alól. Ezáltal az adólevonás kizárása e tekintetben nem árképző hatású, ami a végső felhasználó számára fenntartja az adómentesség mértékét. Az adómentesség mértéke ugyanis függetlenül attól, hogy a szolgáltatást az adómentes vállalkozó teljes egészében egyedül vagy más adómentes vállalkozókkal együtt nyújtja.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

6. Az Unióban a héairányelv alapján vetik ki a héát. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint a héa hatálya alá tartozik „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

7. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerint azonban a tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

„azon szolgáltatások, amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek tevékenysége adómentes, vagy amely tevékenységet nem adóalanyként végzik, annak érdekében, hogy tagjaiknak az említett tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtsanak, feltéve, hogy e csoportok tagjaiktól kizárólag a közös költségek szigorúan rájuk eső részének megtérítését követelik meg, és hogy az adómentesség nem eredményezi a verseny torzulását” [6].

B – A nemzeti jog

8. Az alapjogvita szempontjából releváns időszakban a lett jogban nem volt a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját átültető rendelkezés.

6 Ez a rendelkezés megfelelt az időközben felváltott, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvben (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) a 13. cikk A. része (1) bekezdése f) pontjának. A jelen eljárásban tekintettel kell lenni a Bíróság ezzel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatára is.

III – Az alapjogvita

9. Az alapjogvita a DNB Banka AS lett hitelintézet 2009–2010. év közötti héakötelezettségével foglalkozik.

10. A DNB Banka a DNB cégcsoport tagja. A hivatkozott években a DNB Banka látszólag adómentes pénzügyi szolgáltatásokat nyújtott, és olyan különböző szolgáltatásokat vett igénybe a cégcsoportba tartozó társaságoktól, amelyek tekintetében a DNB Banka mint a szolgáltatások igénybevevője nyilvánvalóan adófizetésre kötelezett. A társaságok tekintetében vitatott, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján mentesülnek-e az adófizetési kötelezettség alól. Konkrétan a következőkről van szó:

– a Dán Királyságban székhellyel rendelkező anyavállalat, a DNB Nord AS pénzügyi szolgáltatásai;

– a dán leányvállalat, a DNB Nord IT AS IT-szolgáltatásai;

– szoftverengedélyek költségfelosztás ellenében való átadása, amelyeket a Norvégiában székhellyel rendelkező DNB Bank ASA anyavállalat harmadik felektől szerzett.

11. Ellenértékként a DNB Banka számára a cégcsoportba tartozó dán társaságok, a DNB Nord és a DNB Nord IT felszámolták a szolgáltatásnyújtás költségét, valamint 5%-os felárat. A DNB Nord IT azonban a dániai szolgáltatásnyújtásokért adólevonást alkalmazhatott. A dán hatóságok abból indultak ki, hogy e szolgáltatások nem adómentesek.

IV – A Bíróság előtti eljárás

12. Az időközben az ügyben eljáró Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság, Lettország) az EUMSZ 267. cikk alapján 2015. július 1-jén a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

1. A [héairányelv] 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának értelmében vett személyek önálló csoportjáról lehet-e szó, ha a csoport tagjai az Európai Unió olyan eltérő tagállamaiban telepedtek le, amelyekben az irányelv hivatkozott rendelkezései nem összehangolt, különböző követelmények alapján kerültek átültetésre?

2. A tagállam korlátozhatja-e egy jogalany számára a [héairányelv] 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt mentesség alkalmazását, ha a jogalany megfelelt a saját tagállamában a mentesség alkalmazásához szükséges valamennyi feltételnek, azonban a csoport többi tagjának tagállamaiban irányadó nemzeti jogszabályokban olyan korlátozásokkal ültették át a hivatkozott rendelkezést, amelyek megakadályozzák, hogy más tagállambeli jogalanyok saját államukban a megfelelő hozzáadottértékadó-mentességet alkalmazhassák?

3. Elfogadható-e a [héairányelv] 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti mentesség alkalmazása néhány szolgáltatás esetén e szolgáltatások hozzáadottértékadó-alanyisággal rendelkező igénybevevőjének tagállamában, ha a szolgáltatásnyújtó mint hozzáadottértékadó-alany más tagállamban az általános szabályok szerint hozzáadottérték-adót számított fel e szolgáltatásokra, vagyis úgy vélte, hogy az ilyen szolgáltatások után azok igénybevevőjének tagállamában hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettség keletkezik az irányelv 196. cikke alapján?

4. A [héairányelv] 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében vett „személyek önálló csoportját” önálló jogi személyként kell-e értelmezni, amelynek fennállását a személyek önálló csoportjának alapítására vonatkozó egyedi megállapodással kell igazolni?

Amennyiben az erre a kérdésre adandó válasz szerint a személyek önálló csoportja nem feltétlenül tekintendő önálló szervezetnek, úgy kell-e értelmezni, hogy a személyek önálló csoportja kapcsolt vállalkozások olyan csoportját képezi, amelyben a vállalkozások szokásos gazdasági tevékenységük keretében kereskedelmi tevékenységük megvalósítására egymás között kölcsönös támogatási szolgáltatásokat nyújtanak, és e csoport fennállása a szolgáltatásra irányuló aláírt szerződésekkel és a transzferárakra vonatkozó dokumentációval igazolható?

5. Korlátozhatja-e egy tagállam az adóalanynak a [héairányelv] 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt hozzáadottérték-adó alóli mentességét, ha az adóalany az ügyletekre felárat alkalmazott a székhely szerinti tagállam közvetlen adózás területére vonatkozó szabályozásában foglalt követelménynek megfelelően?

6. Alkalmazható-e a [héairányelv] 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti mentesség a harmadik államból származó szolgáltatásokra? Másképpen fogalmazva, egy harmadik állambeli jogalany lehet-e az irányelv hivatkozott rendelkezésének értelmében vett, személyek önálló csoportjának azon tagja, amely a csoport keretében a csoport többi tagjának nyújt szolgáltatásokat?

13. Ezekhez a kérdésekhez írásbeli észrevételeket nyújtott be a DNB Banka, a Görög Köztársaság, a Lett Köztársaság, a Luxemburgi Nagyhercegség, Magyarország, a Lengyel Köztársaság, a Portugál Köztársaság, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága, valamint az Európai Bizottság. A 2016. június 30-án tartott tárgyaláson részt vett a DNB Banka, a Lett Köztársaság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Luxemburgi Nagyhercegség, a Lengyel Köztársaság, az Egyesült Királyság és a Bizottság.

V – A jogkérdésről

14. Ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság bemutatta, a lett jogban csupán 2014. január 1-jével kezdődően szerepel olyan szabályozás, amely a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának átültetésére szolgál. A kérdést előterjesztő bíróság azonban abból indul ki, hogy ezen időpontot megelőzően a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja közvetlen hatállyal bírt a DNB Banka javára. Ezért az alapügy eldöntéséhez véleménye szerint szükség van e rendelkezés értelmezésére.

A – Az adómentesség közvetlen hatályáról

15. Először a kérdést előterjesztő bíróság azon előfeltevését kell megvizsgálni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja közvetlen hatállyal bír.

16. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a magánszemélyek akkor hivatkozhatnak közvetlenül valamely irányelv olyan rendelkezésére, amelyet a tagállam nem ültetett át a nemzeti jogába, ha a rendelkezés tartalmát tekintve feltétlen és kellően pontos.[7]

17. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely uniós rendelkezés tartalmát tekintve akkor feltétlen, ha olyan kötelezettséget fogalmaz meg, amely nem tartalmaz feltételt, és nem függ – a végrehajtásában vagy hatályában – az Unió intézményeinek vagy a tagállamoknak semmilyen jogi aktusától.[8]

7 Lásd többek között: 1982. január 19-i Becker-ítélet (8/81, EU:C:1982:7, 25. pont); 1989. június 22-i Costanzo-ítélet (103/88, EU:C:1989:256, 29. pont); 2002. szeptember 10-i Kügler-ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 51. pont); 2016. július 7-i Ambisig-ítélet (C-46/15, EU:C:2016:530, 16. pont); lásd továbbá már: 1974. december 4-i Van Duyn-ítélet (41/74, EU:C:1974:133, 12. pont).

8 Lásd többek között: 1994. február 23-i Comitato di coordinamento per la difesa della cava és társai ítélet (C-236/92, EU:C:1994:60, 9. pont), 2006. október 26-i Pohl-Boskamp-ítélet (C-317/05, EU:C:2006:684, 41. pont), 2010. július 1-jei Gassmayr-ítélet (C-194/08, EU:C:2010:386, 45. pont), 2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C-337/13, EU:C:2014:328, 32. pont) és 2016. július 7-i Ambisig-ítélet (C-46/15, EU:C:2016:530, 17. pont).

18. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja a tartalma alapján feltétel nélküli, mivel nem hagy választási lehetőséget a tagállamok számára, hanem előírja számukra a hivatkozott adómentesség biztosítását. [9]

19. Mindazonáltal a Bíróság egyik újabb ítéletében először utasította el a héairányelv valamely rendelkezése tartalmát tekintve feltétlennek minősítését azzal az indokolással, hogy – bár annak szövege kifejezetten nem írja elő – a nemzeti jogszabályoknak még konkretizálniuk kell azt. [10]

20. A Németországi Szövetségi Köztársaság ugyancsak észszerűen azzal érvelt, hogy e rendelkezés nemzeti jogba való átültetéséhez a nemzeti jogalkotónak meg kell vizsgálnia és ki kell választania az elfogadható ágazatokat. A mindenkor illetékes nemzeti hatóságok nem tudják minden egyes egyedi ügyben eldönteni, hogy megvalósult-e az adómentességet kizáró versenytorzulás. Mindezek alapján tehát lehetetlen közvetlen hatályt tulajdonítani a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának.

21. A Bíróság fentebb hivatkozott ítélete azonban olyan rendelkezésre (a héairányelv 11. cikkére) irányult, amely a tagállamoknak választási jogosultságot biztosít, amelynek gyakorlása során meghatározatlan jogi fogalmakat kell meghatározni. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség azonban nem hasonlítható össze ezzel a rendelkezéssel.

22. A „versenytorzulás” (negatív) tényállási elem e tekintetben „kizárólag” egy meghatározatlan jogi fogalom, amely esetében a Bíróság véleménye szerint meg kell vizsgálni, hogy a csoport az adómentesség nélkül is biztos lehet-e tagjainak részvételében. [11] Ezt a vizsgálatot az adott egyedi ügyben kell elvégezni, és nem lehet meghatározott ágazatok tekintetében előre eldönteni, elvont módon. Ez a rendelkezés ezért nem biztosít absztrakt szabályozási mozgásteret a nemzeti jogalkotó számára, így a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja e tekintetben feltétel nélküli.

23. A közvetlen hatályhoz a rendelkezésnek kellően pontosnak is kell lennie. Az ítélkezési gyakorlat szerint ez a helyzet akkor, „ha egyértelműen fogalmaz meg valamely kötelezettséget” [12]. Az irányelv szövegének tehát kellően pontosnak kell lennie. [13]

24. Amint fentebb kifejtettem, a „versenytorzulás” (negatív) tényállási elem „csak” egy meghatározatlan jogi fogalom, amelynek feltételeit vizsgálni kell. E tekintetben az irányelv szövege kellően pontos.

25. Ezen túlmenően a Bíróság már megállapította a közvetlen hatályt a héairányelv 13. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben, amely ugyancsak versenytorzulás kialakulásától teszi függővé a közjog által szabályozott szervek adókötelezettségét. [14] A közvetlen hatállyal az sem ellentétes, hogy ha ehhez a feltételezéshez gazdasági tényezők megítélése szükséges. [15]

26. Továbbá, mindenekelőtt az Egyesült Királyság kívánja azzal elutasítani a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának közvetlen hatályát, hogy a tagállamoknak még ki kell alakítaniuk a csoport jogi formájára és a tagsági feltételekre vonatkozó rendelkezéseket.

9 Egy másik adómentességgel összefüggésben ebben az értelemben lásd: 2013. november 28-i MDDP-ítélet, C-319/12 (EU:C:2013:778, 49. pont).

10 Lásd: 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 50. pont).

11 Lásd: 2003. november 20-i Taksatorringen-ítélet (C-8/01, EU:C:2003:621, 59. pont).

12 1994. február 23-i Comitato di coordinamento per la difesa della cava és társai ítélet (C-236/92, EU:C:1994:60, 10. pont); 1996. szeptember 17-i Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio és társai ítélet (C-246/94–C-249/94, EU:C:1996:329, 19. pont); 1997. május 29-i Klattner-ítélet (C-389/95, EU:C:1997:258, 33. pont); 2010. július 1-jei Gassmayr-ítélet (C-194/08, EU:C:2010:386, 45. pont).

13 Lásd többek között: 1983. január 25-i Smit Transport ítélet (126/82, EU:C:1983:14, 11. pont); 1997. december 4-i Kampelmann és társai ítélet (C-253/96–C-258/96, EU:C:1997:585, 38. pont); 2004. szeptember 9-i Meiland Azewijn ítélet (C-292/02, EU:C:2004:499, 61. pont); 2012. december 19-i Orfey-ítélet (C-549/11, EU:C:2012:832, 53. pont); 2015. október 6-i T-Mobile Czech Republic és Vodafone Czech Republic ítélet (C-508/14, EU:C:2015:657, 53. pont).

14 Lásd a rendelkezés második albekezdését, amely megfelel a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése második albekezdésének.

15 Lásd: 1989. október 17-i Comune di Carpaneto Piacentino és társai ítélet (231/87 és 129/88, EU:C:1989:381, 32. és 33. pont) és 2006. június 8-i Feuerbestattungsverein Halle ítélet (C-430/04, EU:C:2006:374, 31. pont) a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése vonatkozásában.

27. Magam azonban ehhez a nézőponthoz sem tudok csatlakozni. Igaz ugyan, hogy nem alkalmazandó közvetlenül az olyan irányelvi rendelkezés, amely tág mozgásteret biztosít a tagállamoknak. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szereplő adómentesség tényállása azonban nem biztosít mozgásteret a tagállamoknak a csoport jogi formája és a tagsági feltételek tekintetében.

28. A rendelkezés ennyiben nem tartalmazza a tagállamok kifejezett fogalommeghatározási kötelezettségét, és ez nem következik a mindenkori nemzeti polgári jogra való benne foglalt hivatkozásból sem. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint többek között az időközben a héairányelv 132. cikkében előírt adómentességek keretében azt kívánják elkerülni, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen.[16] Ugyanúgy, ahogyan a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése esetében az ítélkezési gyakorlat szerint a tulajdon fogalma nem utalhat a nemzeti jogszabályokban előírt formákra,[17] nem lehet visszanyúlni a nemzeti joghoz a csoport és a tagsági feltételek meghatározása tekintetében sem.

29. Következésképpen, a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja eleget tesz a *lex certa* követelményének is, és ezzel kellően pontos a közvetlen hatály kifejtéséhez.[18]

30. Mivel így a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja tartalmát tekintve feltétlen és kellően pontos, közvetlen hatállyal rendelkezik.

B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről részletesen

1. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésről: a személyek önálló csoportjának fogalommeghatározása

31. Az összesen hat előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés közül először a negyediket válaszolom meg, mivel a jelen ügyben előzetes jelentősége van a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség hatálya tekintetében.

32. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésével ugyanis lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti, személyek önálló csoportjának önálló jogalanynak kell-e lennie, vagy – az alapügyhöz hasonló módon – állhat kapcsolt cégcsoporttagokból is, amely társaságok szolgáltatásokat nyújtanak egymás között.

33. Először ennyiben meg kell állapítani, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti, személyek ilyen önálló csoportjának a héairányelv 9. cikke szerinti ilyen adóalanynak kell lennie.

16 Lásd többek között: 1999. február 25-i CPP-ítélet (C-349/96, EU:C:1999:93, 15. pont); 2007. június 14-i Horizon College ítélet (C-434/05, EU:C:2007:343, 15. pont); 2013. február 21-i Žamberk-ítélet (C-18/12, EU:C:2013:95, 17. pont); 2015. július 2-i De Fruytier-ítélet (C-334/14, EU:C:2015:437, 17. pont).

17 Lásd többek között: 1990. február 8-i Shipping and Forwarding Enterprise Safe ítélet (C-320/88, EU:C:1990:61, 7. pont); 2005. december 15-i Centralan Property ítélet (C-63/04, EU:C:2005:773, 62. pont); 2015. szeptember 3-i Fast Bunkering Klaipėda ítélet (C-526/13, EU:C:2015:536, 51. pont).

18 Lásd: 2003. november 20-i Taksatorringen-ítélet (C-8/01, EU:C:2003:621, 58–65. pont).

34. A Bíróság ugyanis a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjával összefüggésben értelemszerűen már megállapította, hogy a héajog adómentességeinek főszabály szerint szükséges szűk értelmezésére [19] tekintettel e rendelkezés céljával összeegyeztethetetlen a rendelkezés egyértelmű szövegén túlmutató értelmezés. [20] Ebből a szövegből kiderül, hogy a tényállásban „önállónak” nevezett csoport ilyenként nyújtja a szolgáltatást, és ezért a héa szempontjából meg kell különböztetni a tagjaitól.

35. Mivel az adómentesség ezért kizárólag azokra a szolgáltatásokra alkalmazandó, amelyeket maga a csoport, nem pedig annak tagjai nyújtanak, ennek a héairányelv 9. cikke szerinti adóalanynak kell lennie. Ellenkező esetben a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint nem lenne a csoportnak mentesíthető adóköteles szolgáltatása. Csak azok a szolgáltatások adókötelesek, amelyeket „adóalanyként eljáró személy” teljesít.

36. Csak akkor lehetne másként, ha a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja a csoport tagjai tevékenységeinek adómentességét, illetve adó hatálya alóli kivételét kívánná biztosítani úgy, hogy az ilyen adóalanyok (vagy nem adóalanyok) puszta együttműködése nem eredményezne további héaterhet. Ez megmagyarázná, hogy miért kell a csoportnak a tagjai részére a tevékenységeik gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtani, és miért követelheti csupán e szolgáltatások költségei rá eső részének pontos ellenértékét.

37. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának szűken értelmezendő szövege azonban a mentesítendő szolgáltatások olyan csoport általi nyújtásáról beszél, amelyek – ahogyan azt a Bizottság kontra Luxemburgi Nagyhercegség ügyre vonatkozó indítványomban [21] kifejtettem – csak akkor adókötelesek, ha a héairányelv 9. cikke szerinti adóalany nyújtja.

38. Az önálló csoportnak azonban nem kell jogi személynek lennie. A Bíróság ugyanis különböző alkalmakkor kimondta, hogy az önálló jogi személyiség nem feltétele a héairányelv 9. cikke szerinti adóalany minőség megállapításának. [22] Kizárólag az döntő, hogy a személy, illetve a személyek csoportja vagy dologösszesség a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerin „önállóan” végzi a gazdasági tevékenységet.

39. A Bíróság a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésében szereplő önállóság kritériumára vonatkozó ítélkezési gyakorlatában mindeddig több különböző helyzettel foglalkozott, amelyek során mindig az vetette fel a kérdést, hogy valamely személy vagy dologösszesség alárendelt helyzetben állt egy másik adóalanyhoz képest, és ezzel a héairányelv közvetlen vagy megfelelő alkalmazásában nem önállóan végezte a tevékenységet. Az ügyek tárgya a személy megbízójától való függetlensége, [23] a társaság tagjainak társaságtól való függetlensége, [24] és a szervezeti egységek magától a szervezettől való függetlensége [25] volt.

19 Az ítélkezési gyakorlatban később megismételt ezen elvvel összefüggésben lásd: 1990. június 26-i Velker International Oil Company ítélet (C-185/89, EU:C:1990:262, 19. pont); 2004. szeptember 16-i Cimber Air ítélet (C-382/02, EU:C:2004:534, 25. pont); 2015. július 2-i De Fruytier-ítélet (C-334/14, EU:C:2015:437, 18. pont).

20 Az 1989. június 15-i Stichting Uitvoering Financiële Acties ítélet (348/87, EU:C:1989:246, 13. és 14. pont) a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjáról.

21 Lásd: a C-274/15. sz. ügyre vonatkozó 2016. október 6-i indítványom (49. és azt követő pontok).

22 Lásd: 2000. január 27-i Heerma-ítélet (C-23/98, EU:C:2000:46, 8. pont) és 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet (C-276/14, EU:C:2015:635, 28. pont); ebben az értelemben lásd továbbá: 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 37. pont), amely ennyiben átvihetőnek tűnik a héairányelv 9. cikkére.

23 1987. március 26-i Bizottság kontra Holland Királyság ítélet (235/85, EU:C:1987:161); 1991. július 25-i Ayuntamiento de Sevilla ítélet (C-202/90, EU:C:1991:332); 2009. november 12-i Bizottság kontra Spanyol Királyság ítélet (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 2000. január 27-i Heerma-ítélet (C-23/98, EU:C:2000:46) és 2007. október 18-i van der Steen ítélet (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 2006. március 23-i FCE Bank ítélet (C-210/04, EU:C:2006:196) és 2014. szeptember 17-i Skandia America (USA) ítélet (C-7/13, EU:C:2014:2225) a társaság fióktelepével összefüggésben, valamint 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet (C-276/14, EU:C:2015:635) az önkormányzati szervvel összefüggésben.

40. Éppen a szervezeti egységekkel összefüggő utóbbi ítélet alkalmazható a jelen ügyre. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti csoportnak kell ugyanis olyan közös együttműködési struktúrát biztosítani a tagjai részére,[26] amely szervezeti szempontból önállósult. A szervezeti egységek esetében a Bíróság különösen akkor hiányolta az önállóságot, amikor nem rendelkeznek önálló vagyonnal.[27] A cégcsoport – vagyis a több önálló társaságból kizárólag a közöttük fennálló részesedések alapján alakított csoport – azonban mint olyan nem rendelkezhet saját vagyonnal. A cégcsoport mint ilyen tehát nem a 9. cikk (1) bekezdése szerinti adóalany, tehát nem is lehet a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti önálló csoport.

41. Ezt az értelmezést megerősíti a héairányelv 11. cikkében szereplő különös szabályozás létezése. Annak értelmében minden tagállam „egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek”. Kizárólag ez a szabály szolgál a kapcsolt vállalkozások egyetlen adóalanyba tömörítésére, és következésképpen a csoporton belüli szolgáltatások héateher alóli mentesítésére.

42. Igaz ugyan, hogy bizonyos körülmények között önálló csoportnak minősülhet a cégcsoporton belül több részvényessel rendelkező önálló társaság. Az adómentesség azonban csak a társaság részvényeseinek nyújtott szolgáltatásaira vonatkozik, mivel a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja csak a csoport tagjainak nyújtott szolgáltatásokat mentesíti, fordított módon azonban nem. Az alapügyben azonban nem ilyen szolgáltatásokról van szó, így nem kell tovább vizsgálódni.

43. Így a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség eleve nem alkalmazandó az alapügyhöz hasonló esetben, mivel a tényállás szerinti önálló csoport nem nyújt szolgáltatásokat a tagjainak.

44. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy a 132. cikk (1) bekezdésének f) pontja szerinti személyek önálló csoportjának nem kell jogi személynek lennie, azonban a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti adóalanynak kell minősülnie. Ezt a feltételt nem teljesíti az a cégcsoport, amely mint olyan, kapcsolt társaságokból áll.

2. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második, harmadik és hatodik kérdésről: A rendelkezés alkalmazása „határokon átnyúló” csoportra

45. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első, második, harmadik és hatodik kérdésével tulajdonképpen arra keresi a választ, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség milyen feltételek mellett alkalmazható valamely határokon átnyúló csoportra.

46. Ez – amint azt a Németországi Szövetségi Köztársaság kifejtette – előzetes kérdésként azt feltételezi, a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség egyáltalán alkalmazható-e olyan vállalkozásokra, amelyek a héairányelv 135. cikke értelmében adómentes pénzügyi szolgáltatásokat nyújtanak. Amint azt az Aviva-ügyre vonatkozó indítványomban[28] megindokoltam, ez nincs így. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja a rendszertani helye és keletkezéstörténete alapján kizárólag adóalanyok olyan csoportjaira vonatkozik, amelyek a héairányelv 132. cikke alapján adómentes tevékenységet folytatnak. Ezen ügyletek közé a pénzügyi szolgáltatások nem tartoznak.

26 2008. december 11-i Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet (C-407/07, EU:C:2008:713, 37. pont).

27 Ebben az értelemben lásd: Jääskinen főtanácsnok Gmina Wrocław ügyre vonatkozó indítványa (C-276/14, EU:C:2015:431, 46. pont) és 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet (C-276/14, EU:C:2015:635, 38. pont); lásd továbbá: 2006. március 23-i FCE Bankítélet (C-210/04, EU:C:2006:196, 37. pont) és 2014. szeptember 17-i Skandia America (USA) ítélet (C-7/13, EU:C:2014:2225, 26. pont), amelyek a saját társasági tőkétől teszik függővé a kérdést.

28 Lásd: a C-605/15. sz. ügyre vonatkozó, ugyanezen a napon ismertetett indítványom (19. és azt követő pontok).

47. Ettől függetlenül, a héairányelv alapján sem állapítható meg a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség határokon átnyúló alkalmazása. Amint azt az Aviva-ügyre vonatkozó indítványomban [29] megindokoltam, ez már a hatodik irányelvből is kitűnik. Ezen túlmenően ez következik abból is, hogy nehézséget jelentene a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szereplő tényállási elemek több tagállam általi értékelése. Ennek eredményeként valamely tagállam adóbevétele a más tagállamokban (vagy akár harmadik országokban) bekövetkező (változó) helyzetektől és ellenőrizhetetlen értékelésektől függene. Ez jelentős gyakorlati nehézségeket okozna, ellentétes lenne a tagállamokat a területükön megillető adóztatási joghatóság uniós jogi elvével, [30] ezért igazolhatná az alapvető szabadságok héairányelv általi esetleges megsértését.

3. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett ötödik kérdésről: 5%-os költségfelár

48. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett ötödik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség akkor is fennáll-e, ha az adóalany a székhely szerinti tagállam közvetlen adózás területére vonatkozó szabályozásában foglalt követelménynek megfelelően a szolgáltatásai árát a keletkezett költségek, valamint – a jelen esetben 5%-os – felár alapján számította ki.

49. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján valamely csoport által nyújtott szolgáltatások csak azon feltétel teljesítése esetén adómentesek, hogy a csoport a tagjaitól „kizárólag a közös költségek szigorúan rájuk eső részének megtérítését” követeli meg.

50. Ha a jelen esetben megállapítható, hogy a rendelkezés értelmében több költség terheli a tagokat, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság állítja, az adómentesség tényállásának e feltétele nem teljesül.

51. Csak akkor lehetne másként, ha a költség héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti fogalma költségelemként a vállalkozói díjat is tartalmazná, ami adott esetben a szolgáltatásnyújtás tényleges költségein felüli felárban jelenik meg. Ezzel kapcsolatban azonban jelentős kétségek merülnek fel. Először is, ezzel az értelmezéssel ellentétes a rendelkezés szövege szinte az összes nyelven. A „megtérítés” [31] vagy visszafizetés, [32] illetve visszatérítés [33] szavak az általános nyelvhasználat szerint kizárólag a felmerült költségekre terjednek ki, a díjra nem. A vállalkozói díj figyelembevétele ezenkívül nem felel meg a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség céljának, amelyet az Aviva-ügyre vonatkozó indítványomban [34] ismertettem. Az adómentesség célja egy másik adómentesség kiterjesztése egy előzetes szakaszra, mert az adóalanyok versenyszempontok miatt egymással együttműködnek. A versenyhátrány megszüntetésével nem egyeztethető össze a csoport által költségelemként alkalmazott vállalkozói díj koncepciója.

52. Következésképpen, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség nem alkalmazható, ha a szolgáltatásért a felmerült költségeket meghaladóan ellenértéket fizettek. Ez a helyzet áll fenn abban az esetben is, ha a közvetlen adózás területére vonatkozó szabályozásban foglalt követelménynek megfelelően csupán átalányként meghatározott költségfelárat fizettek.

29 Lásd: a C-605/15. sz. ügyre vonatkozó, ugyanezen a napon ismertetett indítványom (36. és azt követő pontok).

30 A területi adóztatás elvével kapcsolatban általánosságban lásd: 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 46. pont); 2009. szeptember 17-i Glaxo Wellcome ítélet (C-182/08, EU:C:2009:559, 82. és azt követő pontok); 2012. július 5-i SIAT-ítélet (C-318/10, EU:C:2012:415, 45. és 46. pont); a héajogban a területi adóztatás elvével kapcsolatban lásd továbbá: 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541, 42. pont).

31 Angolul: „exact reimbursement”, franciául: „remboursement exact”, svédül: „ersättning”, spanyolul: „reembolso exacto”; lettül: „precīzi atmaksāt”, lengyelül: „zwrotu przypadającej”.

32 Hollandul: „terugbetaling”.

33 Olaszul: „rimborso”, bolgárul: „възстановяване […] разходи”, kizárólag látszólag a dán nyelvi változat („godtgørelse”) vonatkozik „költségtérítésre”.

34 Lásd: a C-605/15. sz. ügyre vonatkozó, ugyanezen a napon ismertetett indítványom (20. és 21. pont).

VI – Végkövetkeztetések

53. Mindezek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság összességében a következő választ adja az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság, Lettország) előzetes döntéshozatal iránti kérelmére:

1. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti személyek önálló csoportjának nem kell jogi személynek lennie, azonban a 9. cikk szerinti adóalanynak kell minősülnie. Ezt a feltételt alapvetően nem teljesíti a kapcsolt társaságokból álló cégcsoport.

2. A jelen körülmények között a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja kizárólag adóalanyok olyan csoportjaira terjed ki, amelyek a 132. cikk (1) bekezdése alapján adómentes tevékenységet folytatnak. A pénzügyi szolgáltatást nyújtó vállalkozások tehát nem tartoznak a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának hatálya alá.

3. A személyek önálló csoportja csak ugyanazon, vagyis a saját jogrendje alá tartozó tagoknak nyújthat adómentesen szolgáltatásokat.

4. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség nem alkalmazható, ha a szolgáltatásért a felmerült költségeket meghaladóan ellenértéket fizettek. Ez a helyzet áll fenn abban az esetben is, ha a közvetlen adózás területére vonatkozó szabályozásban foglalt követelménynek megfelelően csupán átalányként meghatározott költségfelárat fizettek.