

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2020. november 18.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 132. cikk (1) bekezdésének f) pontja – Személyek önálló csoportjai által a tagjaik részére nyújtott szolgáltatások adómentessége – A héacsoportokra való alkalmazhatóság – 11. cikk – Héacsoport”

A C-77/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2019. február 1-jén érkezett, 2019. január 30-i határozatával terjesztett el

a **Kaplan International Colleges UK Ltd**

és

a **Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, a második tanács bírájaként eljárva, A. Kumin, T. von Danwitz és P. G. Xuereb (első) bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2020. január 23-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Kaplan International Colleges UK Ltd képviseletében R. Woolich és M. Murcia solicitors, valamint R. Hill barrister,
 - az Egyesült Királyság kormánya képviseletében S. Brandon, J. Kraehling és Z. Lavery, meghatalmazotti minőségben, segítők: O. Thomas QC,
 - az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,
- a előtanácsnok indítványának a 2020. április 23-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzeteres döntéshozatal iránti kérelem a 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelvvel

(HL 2008. L 44., 11. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Kaplan International Colleges UK Limited (a továbbiakban: KIC) és a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (az Egyesült Királyság adó- és vámhatósága) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta az előbbiről a személyek önálló csoportjai tekintetében előírt hozzáadottértékadó (héta) alóli mentességet.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv (25) és (35) preambulumbekkezdése a következőket mondja ki:

„(25) Az adóalapokat szintén össze kell hangolni ahhoz, hogy a héa adóköteles tevékenységekre történő alkalmazása a tagállamokban összehasonlítható eredményekhez vezessen.

[...]

(35) A saját források valamennyi tagállamban egységes módon történő beszedése érdekében közös adómentességlista elkészítésére van szükség.”

4 Ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

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

5 Az említett irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

6 A 2006/112 irányelv 11. cikke értelmében:

„A hozzáadottértékadóval foglalkozó bizottsággal [...] folytatott konzultáció után 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.

Az első albekezdésben meghatározott lehetőséggel élő tagállam bármely olyan intézkedést elfogadhat, amely szükséges annak elkerüléséhez, hogy e rendelkezés alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést.”

7 Ezen irányelv 131. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül,

az említett adómentességek helyes és egyszer? alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

8 Az említett irányelv 132. cikkének (1) bekezdése a következőket írja el?:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

f) 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 es? részének megtérítését követelik meg, és hogy az adómentesség nem eredményezi a verseny torzulását;

[...]

i) a gyermek? és ifjúságnevelés, az iskolai, illetve egyetemi oktatás, a továbbképzés, illetve szakmai átképzés, beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatásokat vagy termékértékesítéseket, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismerten hasonló céllal létrehozott intézmények nyújtanak;

[...]”

Az Egyesült Királyság joga

9 A Value Added Tax Act 1994 (1994. évi hozzáadottérték?adóról szóló törvény, a továbbiakban: 1994. évi törvény) 9. mellékletének 16. csoportja, amellyel a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja átültetésre került a bels? jogba, el?írja, hogy mentesek az adó alól:

„[...]

1. Azok a szolgáltatások, amelyeket személyek önálló csoportjai nyújtanak, feltéve hogy teljesülnek az alábbi feltételek:

(a) e személyek mindegyikének tevékenysége (a továbbiakban: szóban forgó tevékenység) héamentes, vagy e tevékenységet a [2006/112] irányelv 9. cikke értelmében nem adóalanyként végzi;

b) a szolgáltatást annak érdekében nyújtják, hogy a csoport tagjainak a szóban forgó tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat biztosítsanak;

c) a csoport tagjaitól kizárólag a közös költségek szigorúan rájuk es? részének megtérítését követeli meg, és

d) a szolgáltatásnyújtás adómentessége nem eredményezi a verseny torzulását”.

10 Az 1994. évi törvény 9. mellékletének 6. csoportja el?írja az oktatási szolgáltatások adómentességét.

11 E törvénynek „A szolgáltatásnyújtás helye” címet visel? 7A. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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 illetéssel rendelkezik, ha a szolgáltatás igénybe vevője releváns vállalkozás, és

b) egyéb esetben az az ország, amelyben a szolgáltató illetéssel rendelkezik.

(3) A szolgáltatás igénybevételéhez való jog teljesítésének helye azonos azzal a hellyel, amely a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének minősülne, ha a szolgáltatást a jogot átruházó személy a jog kedvezményezettjének nyújtaná (függetlenül attól, hogy a jogot gyakorolják-e); és ebben a tekintetben a szolgáltatás igénybevételéhez való jog a szolgáltatásnyújtással kapcsolatos minden jogosultságot, választási lehetőséget, illetve elsőbbséget, valamint a szolgáltatás igénybevételéhez való jogból eredő érdekeltséget is magában foglalja.

(4) E törvény alkalmazásában valamely személy egy szolgáltatásnyújtással összefüggésben releváns vállalkozásnak minősül, ha e személy:

a) a [2006/112] irányelv 9. cikkének értelmében vett adóalany,

b) e törvény alapján nyilvántartásba vették,

c) az Egyesült Királyságtól eltérő tagállam joga alapján háaazonosítóval rendelkezik, [...]

[...]

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

[...]”

12 Az említett törvény 8. cikke, amely a fordított adózási mechanizmusát írja elő, a következőképpen rendelkezik:

„(1) Amennyiben e bekezdés alkalmazása esetén a szolgáltató az Egyesült Királyságtól eltérő országban rendelkezik illetéssel, e törvényt úgy kell alkalmazni, mintha (a szolgáltatás szóban forgó szolgáltató általi nyújtása helyett)

a) a szolgáltatást az Egyesült Királyságban a szolgáltatás igénybe vevője gazdasági tevékenysége keretében nyújtaná, és

b) az említett szolgáltatásnyújtás adóköteles szolgáltatásnyújtásnak minősülne.

(2) A fenti (1) bekezdés akkor alkalmazandó, ha

a) a szolgáltatás igénybe vevője olyan releváns vállalkozás, amely az Egyesült Királyságban rendelkezik illetéssel, és

b) a szolgáltatásnyújtás helye az Egyesült Királyság területén található, valamint a 4A. melléklet 1. vagy 2. része bármelyik bekezdésének hatálya alá tartozó szolgáltatás nyújtása esetén a szolgáltatás igénybe vevőjét e törvény alapján nyilvántartásba vették.

(3) Azok a szolgáltatások, amelyek a fenti (1) bekezdés alapján az igénybe vevő által nyújtott

szolgáltatásokkal esnek egy tekintet alá, nem tekinthetők olyan, általa nyújtott szolgáltatásoknak, amelyek esetében a 26. cikk (1) bekezdése szerint az elzárólagosan megfizetett adó levonható.

[...]

13 Ami az egyetlen hálalanynak tekinthető személyek csoportjának fogalmát (a továbbiakban: hálacsoport) illeti, az Egyesült Királyság, élve a 2006/112 irányelv 11. cikkében elírt lehetőséggel, elfogadta az 1994. évi törvény 43. cikkét, amelynek értelmében:

„(1) Amennyiben [a 43A–43D. cikk alapján] a jogi személyek valamely csoport tagjainak minősülnek, úgy kell tekinteni, hogy a csoport valamely tagja által végzett gazdasági tevékenységet a központi tag végezte, és

a) a csoport valamely tagja által a csoport egy másik tagja részére teljesített termékértékesítéseket, illetve szolgáltatásnyújtásokat figyelmen kívül kell hagyni; és

b) azt a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amely nem tartozik az a) pont hatálya alá, és amelyet a csoport valamely tagja teljesít, vagy amelyet a csoport valamely tagja részére teljesítenek, a központi tag által vagy részére teljesített termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni; és

c) úgy kell tekinteni, hogy termékeknek egy másik tagállamból történő beszerzése vagy termékeknek a tagállamokon kívül eső helyre történő behozatala után a csoport valamely tagja által megfizetett vagy fizetendő hálát a központi tag fizette meg vagy a központi tagnak kell megfizetnie, és hogy a termékeket,

i. amennyiben azokat a 73. cikk (7) bekezdése alapján egy másik tagállamból szerezték be; és

ii. amennyiben azokat a 38. cikk alapján a tagállamokon kívül eső helyre hozták be,

a központi tag szerezte vagy – adott esetben – hozta be; ezenfelül a csoport összes tagja egyetemlegesen felel a központi tag által fizetendő háláért.”

14 E törvény 43. cikkének (1AA) bekezdése értelmében, amennyiben:

„a) az e törvényben szereplő vagy azon alapuló rendelkezés (a továbbiakban: releváns rendelkezés) értelmében a szolgáltatás nyújtója vagy igénybe vevője, vagy a termékek beszerzője, illetve importőre személyének meghatározása jelentőséggel bír,

b) a fenti (1) bekezdés (b) vagy (c) pontja vonatkozik minden szolgáltatásnyújtásra, beszerzésre vagy behozatalra, és

c) a releváns rendelkezés értelmében lényeges különbség van

i. a központi tag meghatározása, és

ii. annak a személynek a meghatározása között, amely személyt (e bekezdéstől eltekintve) e törvény alkalmazásában a szolgáltatónak, a beszerzőnek vagy importőrnek, illetve – adott esetben – a szolgáltatás igénybe vevőjének kell tekinteni,

a releváns rendelkezést a szóban forgó szolgáltatásnyújtással, beszerzéssel vagy behozatallal összefüggésben úgy kell alkalmazni, mintha a központi tagra ténylegesen kizárólag az említett személy meghatározása vonatkozna.”

15 Az említett törvény 43. cikkének (1AB) bekezdése a következőket írja el?:

„A fenti (1AA) bekezdés nem alkalmazandó, amennyiben a releváns rendelkezés alapján az a lényeges, hogy az adott személy adóalany-e.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

16 A KIC a Kaplan vállalatcsoport holdingtársasága, amely csoport oktatási és karrierszolgáltatásokat nyújt. E csoport kilenc leányvállalatot foglal magában, amelyek mindegyike az Egyesült Királyságban rendelkezik illetéssel (a továbbiakban: Kaplan f iskolák), és amelyek mindegyike egy vagy több brit egyetemmel folytatott együttműködés keretében felsőfokú oktatási intézményt (a továbbiakban: nemzetközi f iskolák) működtet az Egyesült Királyságban.

17 A Kaplan f iskolák a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti héamentességben részesülnek az általuk a hallgatóik részére nyújtott oktatási szolgáltatások után.

18 A nemzetközi f iskolák közül nyolc a KIC 100%-os tulajdonában van. Az utolsó f iskolában, a University of York International Pathway College-ban a University of York (Yorki Egyetem, Egyesült Királyság) 55%-os, a KIC pedig 45%-os részesedéssel rendelkezik.

19 Másfelül a KIC központi tagja egy olyan héacsoportnak, amelynek egyúttal valamennyi Kaplan f iskola a tagja, a University of York International Pathway College kivételével, mivel utóbbi nem a KIC 100%-os vagy többségi tulajdonában álló leányvállalat.

20 Mindegyik nemzetközi f iskola saját gazdálkodási és irányítási struktúrával rendelkezik, amely a Kaplan f iskola és az érintett egyetem képviselőiből áll.

21 2014 októbere előtt a Kaplan f iskolák oktatási toborzó ügynökei és a KIC között szerződés kötésre került sor az Egyesült Királyságban annak érdekében, hogy ezen ügynökök hallgatókat toborozzanak a nemzetközi f iskolák részére, így módon ez utóbbi társaság közvetlen kapcsolatban állt az ügynökökkel. A fbb érintett piacokon, nevezetesen Kínában, Hong Kongban, Indiában és Nigériában található képviseleti irodák működési támogatás formájában segítséget nyújtottak az említett ügynökök részére. E képviseleti irodák – egy Vietnámban található iroda kivételével – a Kaplan-csoport tagjai voltak, és díjazás ellenében szolgáltatásokat nyújtottak a KIC részére. A KIC az említett képviseleti irodák és az ügynökök által nyújtott szolgáltatások tekintetében az Egyesült Királyságban a fordított adózási mechanizmus keretében a hea hatálya alá tartozott.

22 2014. októberben a Kaplan-csoport hongkongi székhellyel létrehozta a Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (a továbbiakban: KPS) részvénytársaságot, amelyben a kilenc Kaplan f iskola tagként egyenlő részesedéssel rendelkezett. A KPS 20 munkavállalót foglalkoztat, és tagi megállapodásban rögzített feltételek szerint működik. A KPS egy kivétellel a tagjain kívüli személyeknek nem nyújt szolgáltatásokat.

23 2014. október óta a KPS olyan feladatokat vállal magára, amelyeket korábban a KIC látott el, valamint egy kézben egyesít néhány, ezen időpontot megelőzően az egyes képviseleti irodák által ellátott funkciót. A KPS feladata az is, hogy világszerte irányítsa a képviseleti irodai hálózatot. Mivel e hálózat kibővült, valamint a KPS és ezen irodák közötti kapcsolat intenzívebbé vált, utóbbiak feladata ettől kezdődően az alkalmazottak mindennapi irányításának biztosítását is magában foglalja.

24 Ezenkívül a KPS feladatai közé tartozik a kelet-ázsiai és délkelet-ázsiai ügynökök irányítása, ami lehetővé teszi számára, hogy a nemzetközi f iskolák toborzási piacaival egyez-

időzónában nyújtson ügynöki szolgáltatást. Ezen ügynökök nem állnak kizárólagos jogviszonyban a KPS-szel, és jogosultak arra, hogy egyrészt a Kaplan főiskolák versenytársainál, másrészt pedig az érintett egyetemeken dolgozzanak. Feladatuk teljesítése érdekében a KPS részére dolgozó ügynökök támogatásban részesülnek, amely arra ösztönzi őket, hogy a Kaplan főiskolák által megködtetett nemzetközi főiskolákat ajánlják.

25 Az ügynökök az általuk nyújtott szolgáltatásokat a KPS-nek számlázzák ki, aki azokat közvetlenül fizeti meg. Az ügynökök által a KPS-nek, a képviseleti irodák által a KPS-nek és a KPS által önmagának nyújtott szolgáltatások nem tartoznak a héa hatálya alá. A KPS külön-külön számlázza ki az egyes Kaplan főiskolák részére nyújtott szolgáltatásokért az ügynököknek járó pénzüsségeket, jöllehet a KIC a héacsoportot központi tagja, és e csoportnak e főiskolák a tagjai. Valamennyi Kaplan főiskola maga fizet a KPS, valamint a képviseleti irodák által nyújtott szolgáltatásokért.

26 Az alapjogvita három típusú szolgáltatásnyújtásra vonatkozik, amelyeket a nemzeti jog alapján a KPS által a KIC mint a héacsoport központi tagja részére nyújtott szolgáltatásoknak kell tekinteni: elször is, az ügynökök által a KPS-nek nyújtott szolgáltatások, másodsor, a képviseleti irodák által a KPS-nek nyújtott szolgáltatások, harmadsor pedig az olyan tevékenységek, mint többek között a KPS által az ügynökök részére nyújtott támogatás.

27 A First-tier Tribunalhoz (Tax Chamber) (elsfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) benyújtott keresetében a KIC az Egyesült Királyság adó- és vámhatósága által hozott két olyan határozatot vitat, amelyek értelmében azon szolgáltatások, amelyeket a KPS által a részére nyújtott szolgáltatásoknak kell tekinteni, nem tartoznak a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti héamentesség hatálya alá, ennélfogva azok héakötelesek.

28 A KIC ugyanis azzal érvel, hogy e szolgáltatások az e rendelkezésben elírt mentesség hatálya alá tartoznak, és hogy ebből következzen a héacsoport központi tagjaként a fordított adózásról szóló rendelkezések alapján nem köteles adót felszámolni a szóban forgó szolgáltatások után. Azok a szolgáltatások, amelyeket korábban az ügynökök és a képviseleti irodák nyújtottak a KIC részére, és amelyek héakötelesek voltak, a KIC álláspontja szerint a KPS létrehozása folytán immár mentesek a héa alól.

29 A First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsfokú bíróság [adóügyi tanács]) kifejti, hogy gazdasági érvek szóltak a KPS Hongkongban történő létrehozása mellett, és hogy nem állítható, hogy e szervezet mesterséges jogalany lenne, vagy hogy az joggal való visszaélést valószínű meg.

30 E bíróság arra is rámutat, hogy nem vitatott, hogy a KPS az adómentes tevékenységeik gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtja a tagjai, vagyis a Kaplan főiskolák részére, és hogy a KPS kizárólag a közös költségek szigorúan az egyes tagokra eső részének megtérítését követeli meg.

31 Márpedig a kérdést elterjesztő bíróság szerint az alapjogvita kizárólag a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának az értelmezésével bírálható el.

32 E körülmények között a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsfokú bíróság [adóügyi tanács]) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következó kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Mi a [2006/112] irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában foglalt adómentesség területi hatálya? Közelebbre! [...], az kiterjed-e a személyek olyan önálló csoportjaira, amelyek a személyek önálló csoportjai tagjainak illetése szerinti egy vagy több tagállamtól eltér?

tagállamban rendelkeznek illetésséggel? Amennyiben erre a kérdésre igenlő választ kell adni, [...] a területi hatály kiterjed-e a személyek [Európai] Unión kívüli illetésség? önálló csoportjaira is?

2) Amennyiben a személyek önálló csoportjaira vonatkozó adómentességet fűszabály szerint a személyek önálló csoportjai egy vagy több tagjának illetéssége szerinti tagállamtól eltérő tagállamban illetésséggel rendelkező jogalanyok és a személyek [Európai] Unión kívüli illetésség? önálló csoportjai is igénybe vehetik, hogyan alkalmazható az a kritérium, hogy az adómentesség a verseny torzulását nem eredményezi? Ezen belül:

(a) e kritérium vonatkozhat-e olyan torzulásra, amely a hasonló szolgáltatások olyan egyéb igénybe vevőit érinti, amely igénybe vevők nem tagjai a személyek önálló csoportjának, vagy az kizárólag olyan torzulásra vonatkozhat, amely a személyek önálló csoportjának tagjai által esetlegesen igénybe vett alternatív szolgáltatókat érinti?

(b) ha e kritérium kizárólag egyéb igénybe vevőkre vonatkozik, valóban fennállhat-e a torulás lehetősége, amennyiben olyan egyéb igénybe vevők, amelyek nem tagjai a személyek önálló csoportjának, kezdeményezhetik, hogy csatlakoznak a személyek szóban forgó önálló csoportjához, vagy személyek saját önálló csoportját hoznak létre hasonló szolgáltatások igénybevételéhez, vagy hogy más módszerekkel (például a szóban forgó tagállamban vagy harmadik országban fióktelep létesítésével) ezzel egyenértékű héát takarítsanak meg?

(c) ha e kritérium kizárólag egyéb szolgáltatókra vonatkozik, a torulás tényleges lehetőségét annak meghatározásával kell-e értékelni, hogy a személyek önálló csoportja biztos-e abban, hogy tagjai a héamentesség fennállásától függetlenül megtartják szokásukat, ennél fogva azt kell alapul venni, hogy a személyek önálló csoportja tagjainak illetéssége szerinti nemzeti piachoz más szolgáltatók hozzáférhetnek-e? Amennyiben erre a kérdésre igenlő választ kell adni, [jelentősége van-e annak], hogy a személyek önálló csoportja azért biztos[...] abban, hogy a tagjai megtartják szokásukat, mert [azok] azonos vállalatcsoporthoz tartoznak?

(d) a torulás lehetőségét nemzeti szinten a személyek önálló csoportjának illetéssége szerinti harmadik országban lévő alternatív szolgáltatókkal összefüggésben kell-e értékelni?

(e) az Unióban a [2006/112] irányelvet alkalmazó adóhatóságot terheli-e a torulás valószínűségének bizonyítása?

(f) az Unióban az adóhatóságnak a személyek önálló csoportjának illetéssége szerinti harmadik ország piacára vonatkozóan konkrét szakértői értékelést kell-e elrendelnie?

(g) a torulás lehetősége ténylegesen fennáll-e a harmadik állam kereskedelmi piacára tekintettel?

3) A személyek önálló csoportjaira vonatkozó adómentesség alkalmazható-e a jelen ügy körülményei között, amennyiben a személyek önálló csoportjának tagjait gazdasági, pénzügyi vagy szervezeti kapcsolat fűzi össze egymással?

4) A személyek önálló csoportjaira vonatkozó adómentesség alkalmazható-e, ha a tagok egyetlen adóalanynak minősül? héacsoportot hoztak létre? Befolyásolja-e a választ, ha a KIC, vagyis a központi tag, amely (a nemzeti jog alapján) a szolgáltatásokat igénybe veszi, nem tagja a személyek önálló csoportjának? Amennyiben erre a kérdésre igenlő választ kell adni, a nemzeti jog kizárhatja-e ezt annak kikötésével, hogy a személyek önálló csoportjaira vonatkozó adómentesség alkalmazása szempontjából a központi tagnak a személyek önálló csoportja tagjainak jellemzőivel és jogállásával kell rendelkeznie?"

Az elzates döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

A harmadik és a negyedik kérdésről

33 Harmadik és negyedik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen és elként vizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját, hogy az e rendelkezésben elírt adómentességet alkalmazni kell a személyek olyan önálló csoportja által nyújtott szolgáltatásokra, amelynek tagjai az ezen irányelv 11. cikke értelmében vett héacsoportot alkotnak, amennyiben e szolgáltatásokat e héacsoportnak nyújtják. Igenlő válasz esetén e bíróság egyrészt arra vár választ, hogy befolyásolja-e a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában elírt adómentesség alkalmazását az a körülmény, hogy az említett héacsoport központi tagja a személyek ezen önálló csoportjának nem tagja, másrészt pedig hogy a nemzeti jog rendelkezései kizárhatják-e ezen befolyást.

34 Előjáróban hangsúlyozni kell, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szereplő adómentességből az következik, hogy a személyek önálló csoportja teljes jogú, a tagjaitól elkülönülő adóalany. Magából e rendelkezés szövegéből ugyanis kitűnik, hogy a személyek önálló csoportja autonóm jogalany, és ezért szolgáltatásait a 2006/112 irányelv 9. cikke értelmében független módon nyújtja. Ezenkívül amennyiben a személyek önálló csoportja által teljesített szolgáltatásnyújtások nem lennének adóalanyként eljáró személy által teljesített szolgáltatásnyújtások, e szolgáltatások a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint nem tartoznának a héa hatálya alá. E szolgáltatások tehát nem képezhetnék olyan adómentesség tárgyát, mint amely ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szerepel (2017. május 4-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet, C-274/15, EU:C:2017:333, 61. pont).

35 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól azokat a szolgáltatásokat, 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.

36 E tekintetben a 2006/112 irányelv (25) és (35) preambulumbekkezdéséből az következik, hogy az irányelv célja a héa adóalapjának harmonizálása, valamint az, hogy ezen adómentességek az uniós jog autonóm fogalmai, amelyeket az említett irányelv által megállapított közös héarendszer általános összefüggésébe kell beilleszteni (lásd ebben az értelemben: 2019. november 20-i Infohos ítélet, C-400/18, EU:C:2019:992, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Másfelől az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikkében szereplő adómentességek megjelölésére alkalmazott kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel e mentességek kivételt jelentenek azon általános elv alól, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden egyes szolgáltatásnyújtás héaköteles. Ugyanakkor e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közös héarendszer szerves részét képező adósemlegesség elvének a követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ennek megfelelően nem jelenti azt, hogy a fent említett 132. cikk szerinti adómentességek meghatározására használt kifejezéseket úgy kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat. A Bíróság ítélkezési gyakorlatának nem célja olyan értelmezés elírása, amely az említett adómentességeket a gyakorlatban szinte alkalmazhatatlanná teszi (2017. május 4-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet,

C?274/15, EU:C:2017:333, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának megfogalmazását illetően, amint az a jelen ítélet 35. pontjában megállapításra került, az e rendelkezésben előírt adómentesség a személyek önálló csoportjai által a tagjai javára nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik. Márpedig e megfogalmazásból nem következik, hogy az ilyen csoportok által a tagjaiknak nyújtott szolgáltatások ki lennének zárva ezen adómentesség hatálya alól, amennyiben ez utóbbi tagok a 2006/112 irányelv 11. cikke értelmében vett héacsoportot alkotnak. Mindamellett, figyelemmel magának a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának a szövegére, az ilyen héacsoport létrehozása nem járhat azzal a következménnyel, hogy az említett adómentesség hatályát olyan jogalanyoknak nyújtott szolgáltatásokra terjesztik ki, akik nem tagjai a személyek önálló csoportjának.

39 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (2019. november 20-ai Infohos ítélet, C?400/18, EU:C:2019:992, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Azon szövegkörnyezettel kapcsolatban, amelybe a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja illeszkedik, hangsúlyozni kell, hogy e rendelkezés az ezen irányelv IX. címének az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” elnevezésű 2. fejezetében szerepel. A rendelkezés e címe arra utal, hogy az említett rendelkezésben előírt adómentesség csak a személyek azon önálló csoportjaira vonatkozik, amelyek tagjai közhasznú tevékenységet gyakorolnak (2017. szeptember 21-ai Bizottság kontra Németország ítélet, C?616/15, EU:C:2017:721, 44. pont).

41 Márpedig ebből a szövegkörnyezetből nem tűnnek ki olyan elemek, amelyek kizárnák ezen adómentesség hatálya alól a személyek azon önálló csoportjait, amelyek a 2006/112 irányelv 11. cikke értelmében vett héacsoportot alkotnak, azzal a feltétellel ugyanakkor, hogy e csoportok valamennyi tagjának közhasznú tevékenységet kell végeznie.

42 A 132. cikk (1) bekezdése f) pontjának a 2006/112 irányelven belüli célját illetően emlékeztetni kell az ezen irányelv 132. cikke valamennyi rendelkezésének céljára, amely az egyes közhasznú tevékenységek héa alól való mentesítésére irányul annak érdekében, hogy megkönnyítse az egyes szolgáltatásokhoz történő hozzáférést, valamint az egyes termékek értékesítését a héakötelessé tételükből eredő többletköltségek elkerülésével (2017. szeptember 21-ai Aviva ítélet, C?605/15, EU:C:2017:718, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Ily módon a személyek önálló csoportja által teljesített szolgáltatásnyújtások a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának hatálya alá tartoznak, amennyiben e szolgáltatásnyújtások közvetlenül az ezen irányelv 132. cikke szerinti közhasznú tevékenységek folytatásához járulnak hozzá (2017. szeptember 21-ai Aviva ítélet, C?605/15, EU:C:2017:718, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 E körülmények között meg kell állapítani, hogy azon szolgáltatások, amelyeket személyek önálló csoportja olyan tagjai részére nyújt, akik héacsoportot alkotnak, f?szabály szerint az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt adómentesség hatálya alá tartoznak, amennyiben e szolgáltatások közvetlenül hozzájárulnak az ezen irányelv 132. cikke szerinti közhasznú tevékenységek gyakorlásához. Ezzel szemben ezen adómentesség nem alkalmazható azokra a szolgáltatásnyújtásokra, amelyeket a héacsoport olyan tagjai részére teljesítenek, akik egyúttal nem tagjai a személyek ilyen közhasznú tevékenységeket végző önálló csoportjának.

45 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 11. cikkében előírt szabály alkalmazása magában foglalja azt, hogy az e rendelkezés alapján elfogadott nemzeti szabályozás lehetővé teszi, hogy az egymással pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatban álló jogalanyokat, különösen a társaságokat, ne külön héaalanynak, hanem egyetlen adóalanynak lehessen tekinteni. Így, ha az említett rendelkezést valamely tagállam alkalmazza, az ugyanezen rendelkezés értelmében vett alárendelt jogalanyt vagy jogalanyokat nem lehet a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanynak vagy adóalanyoknak tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2008. május 22-ii Ampliscientifica és Amplifin ítélet, C-162/07, EU:C:2008:301, 19. pont).

46 Ebből következően az egyetlen adóalannal való azonos tekintet alá vétel kizárja, hogy a héacsoport tagjai továbbra is külön héabevallásokat írjanak alá, és a csoporton belül és kívül továbbra is adóalanyoknak minősüljenek, mivel csak az egyetlen adóalany jogosult az említett bevallások aláírására. Ebből az következik, hogy ilyen helyzetben a valamely harmadik személy által valamely héacsoport tagja részére nyújtott szolgáltatásokat a héa szempontjából úgy kell tekinteni, mint amelyeket nem e tag, hanem maga a héacsoport részére teljesítettek, amelyhez e tag tartozik (2014. szeptember 17-ii Skandia America (USA), filial Sverige ítélet, C-7/13, EU:C:2014:2225, 29. pont).

47 Ennélfogva a héa szempontjából a személyek önálló csoportja által valamely héacsoport tagjainak nyújtott szolgáltatások nem külön-külön a héacsoport e tagjai részére, hanem a teljes héacsoport részére nyújtott szolgáltatásoknak tekintendők (lásd analógia útján: 2014. szeptember 17-ii Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, 30. pont).

48 Ebből következően az ilyen szolgáltatásokat úgy kell tekinteni, mint amelyeket az érintett héacsoport egésze, így tehát a héacsoportot képviselő jogalany javára is nyújtanak. Ily módon abban az esetben, ha ez utóbbi jogalany egyúttal nem lenne a személyek önálló csoportjának tagja, azok is jogosultak lennének a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség alkalmazására, akik nem tagjai a személyek önálló csoportjának.

49 Márpedig e rendelkezés kifejezetten csak a személyek önálló csoportja által a tagjainak nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik. Nem ez a helyzet azon szolgáltatásnyújtások esetében, amelyeket személyek önálló csoportja teljesít valamely olyan héacsoportnak, amelynek tagjai egyúttal nem mindannyian a személyek ezen önálló csoportjának tagjai. A mentességi feltételek pontos szövegére tekintettel minden olyan értelmezés, amely tágítja a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának hatályát, összeegyeztethetetlen e rendelkezés céljával (lásd ebben az értelemben: 1989. június 15-ii Stichting Uitvoering Financiële Acties ítélet, 348/87, EU:C:1989:246, 14. pont).

50 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 36. és 49. pontjában szereplő megfontolásokra tekintettel az olyan nemzeti jogi rendelkezések, amelyek előírják, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt adómentesség alkalmazása szempontjából a héacsoport központi tagjának a személyek önálló csoportja tagjainak jellemzőivel és jogállásával kell rendelkeznie, nem kérdőjelezhetik meg e következtetést. Mivel ugyanis ezen adómentesség az uniós jog önálló fogalmának minősül, alkalmazásának az a feltétele, hogy a héacsoport valamennyi tagja ténylegesen tagja legyen a személyek említett önálló csoportjának. E feltétel teljesítése hiányában az említett nemzeti jogi rendelkezések nem vezethetnek az említett adómentesség alkalmazásához.

51 Következésképpen, mivel az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a személyek alapügyben szóban forgó önálló csoportja olyan héacsoportnak nyújtott ellenszolgáltatás fejében szolgáltatásokat, amelynek egyik tagja nem a személyek ezen önálló

csoportjának a tagja, ez utóbbi csoport nem részesülhet a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti mentességben, és az ilyen szolgáltatások nyújtása a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján adóköteles ügyletnek minősül.

52 E megállapítást nem kérdőjelezi meg a 2019. november 20-ai Infobos ítélet (C-400/18, EU:C:2019:992), amelynek 42–44. pontjában a Bíróság lényegében kimondta, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjában – amely a 2006/112 irányelv 131. cikkének és 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának felel meg – elírt héamentesség nincs alárendelve annak a feltételnek, hogy az érintett szolgáltatások nyújtását kizárólag a személyek érintett önálló csoportja tagjainak kínálják fel. Ez egyrészt azt jelenti, hogy e rendelkezés értelmében kizárólag a személyek ezen önálló csoportjának tagjai részére teljesített szolgáltatásnyújtások mentesek az adó alól, amennyiben e szolgáltatások azon célok keretében nyújtott szolgáltatások maradnak, amelyek elérésére az önálló csoportot létrehozták, és így azokat e csoport céljának megfelelően kínálják. Másrészt az azon személyek részére teljesített szolgáltatásnyújtások, akik nem tagjai a személyek említett önálló csoportjának, nem részesülhetnek ezen adómentességben, mivel az ilyen szolgáltatásnyújtások nem tartoznak az említett adómentesség hatálya alá, és azok az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének megfelelően héakötelesek maradnak.

53 A 2019. november 20-ai Infobos ítélet (C-400/18, EU:C:2019:992) alapjául szolgáló ügyben ugyanis a szóban forgó szolgáltatásokat egyrészt a személyek érintett önálló csoportjának tagjai, másrészt pedig olyan személyek részére nyújtották, akik nem voltak tagjai e csoportnak, és a személyek ezen önálló csoportjával nem alkottak a 2006/112 irányelv 11. cikke értelmében vett héacsoportot. Ebben az ügyben egyáltalán nem állt fenn a 77/388 hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjában elírt mentesség kiterjesztésének veszélye.

54 Márpedig a jelen ügyben, mivel a személyek önálló csoportja által az ilyen héacsoport valamely tagja részére nyújtott szolgáltatásokat a héa szempontjából úgy kell tekinteni, hogy azokat nem e tag, hanem azon héacsoport javára teljesítették, amelyhez e tag tartozik, fennáll a veszélye a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában elírt adómentesség hatálya kiterjesztésének, hacsak e héacsoport valamennyi tagja egyúttal nem tagja a személyek érintett önálló csoportjának is.

55 A fenti megfontolások összességére tekintettel a harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben elírt adómentesség nem alkalmazandó azon szolgáltatásokra, amelyeket személyek valamely önálló csoportja nyújt az ezen irányelv 11. cikke értelmében vett héacsoportnak, amennyiben ez utóbbi csoportnak nem valamennyi tagja a személyek említett önálló csoportjának tagja. Az olyan nemzeti jogi rendelkezések fennállása, amelyek elírják, hogy az ilyen héacsoport központi tagjának a személyek önálló csoportjai tekintetében elírt adómentesség alkalmazása szempontjából a személyek érintett önálló csoportja tagjainak jellemzőivel és jogállásával kell rendelkeznie, e tekintetben egyáltalán nem bír jelentőséggel.

Az első és a második kérdésről

56 A harmadik és negyedik kérdésre adott válaszra tekintettel az első és a második kérdést nem szükséges megválaszolni.

A költségekről

57 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

A 2008. február 12-ii 2008/8/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben előírt adómentesség nem alkalmazandó azon szolgáltatásokra, amelyeket személyek valamely önálló csoportja nyújt az ezen irányelv 11. cikke értelmében egyetlen adóalanynak tekinthető személyek csoportja részére, amennyiben ez utóbbi csoportnak nem valamennyi tagja a személyek említett önálló csoportjának tagja. Az olyan nemzeti jogi rendelkezések fennállása, amelyek előírják, hogy az egyetlen adóalanynak tekinthető személyek ilyen csoportja központi tagjának a személyek önálló csoportjai tekintetében előírt adómentesség alkalmazása szempontjából a személyek érintett önálló csoportja tagjainak jellemzőivel és jogállásával kell rendelkeznie, e tekintetben egyáltalán nem bír jelentőséggel.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.