

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2020. március 11.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (Héa) – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 2. és a 6. cikk – Hatály – Adóköteles ügyletek – Ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás – Személyzetnek az anyavállalat által a leányvállalathoz történő kirendelése – A leányvállalat által a felmerült költségekre korlátozott visszatérítés”

A C-94/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (semmitől, Olaszország) a Bírósághoz 2019. február 6-án érkezett, 2018. november 27-i határozatával terjesztett el

a **San Domenico Vetraria SpA**

és

az **Agenzia delle Entrate**

között,

a **Ministero dell'Economia e delle Finanze**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: P. G. Xuereb tanácselnök, T. von Danwitz és A. Kumin (előadó) bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitis és S. Mortoni, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó

jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. és 6. cikkének, valamint a hozzáadottértékadó (héta) semlegessége elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a San Domenico Vetraria SpA és az Agenzia delle Entrate (adóhatóság, Olaszország) között, a San Domenico Vetraria által – egy vezető kirendelése okán – az Avir SpA anyavállalata számára visszatérített összegek után fizetett héának a 2005-ös adóévben történő levonása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A [héta] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]”

4 Ezen irányelv 6. cikke (1) bekezdésének első albekezdése a következőket mondja ki:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az (5) cikk [helyesen: 5. cikk] szerint nem minősül termékértékesítésnek.”

Az olasz jog

5 A 2003. szeptember 10-i decreto legislativo n. 276 – Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 (a 2003. február 14-i 30. sz. törvényben meghatározott, a foglalkoztatással és a munkaerőpiaccal kapcsolatos felhatalmazások végrehajtásáról szóló 276. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet) (a GURI 2003. október 9-i 235. számának rendes melléklete) 30. cikke szerint:

„1. Kirendelés esete akkor áll fenn, ha valamely munkáltató saját érdekének kielégítése érdekében egy vagy több munkavállalót egy adott munkavégzési tevékenység elvégzése céljából egy másik jogalany rendelkezésére bocsát.

2. Kirendelés esetén a munkáltató továbbra is felelős a munkavállalót megillető járandóságok kezeléséért és jogainak biztosításáért.”

6 Az 1988. március 11-i legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) (az állam éves és többéves költségvetésének kialakítására vonatkozó szabályokról szóló 67. sz. törvény [1988. évi költségvetési törvény]) (a GURI 1988. március 14-i 61. számának rendes melléklete) 8. cikkének 35. bekezdése elírja:

„A [héta] alkalmazása szempontjából nem bírnak relevanciával a munkavállalók olyan kölcsönzései vagy kirendelései, amelyek esetében kizárólag a vonatkozó költségeket térítik meg.”

Az alapeljárás és az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdés

7 A 2004. év során az Avir egyik vezetőjét a leányvállalatához, a San Domenico Vetrariahoz

rendelte ki annak érdekében, hogy ez utóbbi egyik telephelyének igazgatói posztját töltsse be. Ennek keretében a San Domenico Vetraria az anyavállalatától olyan számlákat kapott, amelyek a kiküldött vezet?t terhel? költségeknek megfelel? összegeknek feleltek meg. Az e kiküldetéssel kapcsolatos költségek Avirának történ? visszatérítése során a San Domenico Vetraria héát számított fel a levonási jog kés?bbi gyakorlása céljából.

8 Az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy e visszatérítések nem tartoznak a héa hatálya alá, mivel nem a leányvállalat és az anyavállalata közötti szolgáltatásnyújtásra vonatkoztak, így utólagos adómegállapítást végzett az e címen levont héa visszatérítése érdekében.

9 A San Domenico Vetraria által az utólagos adómegállapítás ellen indított keresetet az els?fokú és a fellebbviteli bíróság elutasította. A kérdést el?terjeszt? bíróság különösen úgy vélte, hogy az e társaság által fizetett összegek – arra vonatkozó bizonyítékok hiányában, hogy a kirendelt alkalmazott nagyobb összeget kapott volna, vagy az anyavállalatnál már ellátott funkcióktól eltér? funkciókat látott volna el – a 67. sz. törvény 8. cikkének 35. bekezdése értelmében csak a költség?visszatérítésekre vonatkoztak.

10 A San Domenico Vetraria felülvizsgálati kérelme alapján eljáró Corte suprema di cassazione (semmit?szék, Olaszország) úgy véli, hogy az a kérdés, hogy a személyzetnek a vonatkozó költségek megtérítése ellenében történ? kiküldése adókötelesnek tekinthet??e, dönt? jelent?séggel bír az alapügy megoldása szempontjából.

11 E tekintetben e bíróság pontosítja, hogy a 67/88. sz. törvény 8. cikke 35. bekezdésének megfelelően abban az esetben, ha a visszatérített összeg megegyezik a kiküldött személyzet vonatkozásában felmerült költségek összegével, a kiküldetési ügylet nem adóköteles, mivel a héa szempontjából nem releváns. Ugyanakkor továbbra is kétséges, hogy a héa hatálya alól ki van?e zárva az olyan szolgáltatás, mint a személyzetnek a kapcsolódó szolgáltatások költségeinek megtérítése ellenében történ? kiküldetése.

12 Az említett bíróság szerint ugyanis az alapügyben szóban forgóhoz hasonló kiküldetés gazdasági jellege láthatóan abból ered, hogy a jelen ítélet 5. pontjában említett törvényerej? rendelet 30. cikke alapján szükséges a kiküld? munkáltató különleges érdeke, nevezetesen a közös szervezet jobb funkcionalitásának biztosítása az anyavállalat és a leányvállalat számára. Végül ezen érdek fennállása nem vitatott a jelen ügyben.

13 Egyébiránt az a körülmény, hogy az ilyen kiküldetés ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtáshoz vezet, következhet a kiküld? társaság által fizetett – a jelen esetben nem elhanyagolható – összegb?l, amely megegyezik a munkavállalók által viselend? kiadások és terhek összegével.

14 A Corte suprema di cassazione (semmit?szék) ezenkívül úgy véli, hogy úgy t?nik, a nemzeti szabály indokolatlan egyenl?tlen bánásmódot eredményez, a személyzet kiküldése és a munkaer? rendelkezésre bocsátása között, amely hatással lehet az adósemlegesség elvére, mivel az utóbbi ügylet mindig adóköteles szolgáltatással jár.

15 E körülmények között a Corte suprema di cassazione (semmit?szék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [hatodik irányelv] 2. és 6. cikkét, valamint az adósemlegesség elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek alapján a [héta] szempontjából nem releváns az anyavállalat személyzetének olyan kölcsönzése vagy kirendelése, amely csupán az ezzel kapcsolatos költségnek a leányvállalat általi megtérítése ellenében valósul meg?”

Az elterjesztett döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

16 Az elterjesztett kérdés megválaszolása érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében héaköteles az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

17 A hatodik említett irányelv 6. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szerint szolgáltatásnyújtás „minden olyan tevékenység, amely [...] nem minősül termékértékesítésnek”.

18 A jelen ügyben a kérdést elterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy nem vitatott, hogy az Avir adóalany, és hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatásnyújtás, vagyis az Avir egyik vezetőjének a leányvállalata, a San Domenico Vetraria részére történő kiküldetése az érintett országban történt.

19 Azt kell tehát még meghatározni, hogy e szolgáltatásnyújtás a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében „ellenszolgáltatás fejében” történt-e.

20 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a héarendszer keretében az adóköteles műveletek feltételezik, hogy a felek között ár vagy ellenérték kikötését tartalmazó ügylet jött létre. Így módon, amennyiben a szolgáltatásnyújtó tevékenysége kizárólag szolgáltatások közvetlen ellenszolgáltatás nélkül történő nyújtásából áll, nem létezik adóalap, e szolgáltatások tehát nem tartoznak a héa alá (2016. június 22-i *Wesky* rozhlás ítélet, C-11/15, EU:C:2016:470, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 Ebből következik, hogy valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében” teljesítettnek, és ezért csak akkor adóköteles, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. Erről van szó abban az esetben, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn (lásd ebben az értelemben: 2016. június 22-i *Wesky* rozhlás ítélet, C-11/15, EU:C:2016:470, 21. és 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. november 22-i *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* ítélet, C-295/17, EU:C:2018:942, 39. pont; 2019. július 3-i *UniCredit Leasing* ítélet, C-242/18, EU:C:2019:558, 69. pont).

22 A jelen esetben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az tűnik ki, hogy a kirendelésre az Avir és a San Domenico Vetraria közötti szerződéses jogviszony alapján került sor.

23 Egyébiránt úgy tűnik, hogy e jogviszony keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik, azaz egyrészt az Avir egyik vezetőjének a San Domenico Vetrariahoz történő kirendelése, másrészt pedig az utóbbi által az előbbinek kiszámlázott összegek megfizetése.

24 A Bizottság vitatja azonban az e két szolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását, úgy érvelve, hogy az Avir által viselt terheket meghaladó díjazás megállapításának hiányában az alapügyben szóban forgó kirendelésre nem ellenértékben való részesülés érdekében került sor.

25 Ez az érvelés elfogadhatatlan.

26 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy akkor áll fenn közvetlen kapcsolat, ha a két szolgáltatás kölcsönösen függ egymástól (lásd ebben az értelemben: 1994. március 3-ai Tolsma ítélet, C-16/93, EU:C:1994:80, 13–20. pont; 1997. október 16-ai Fillibeck ítélet, C-258/95, EU:C:1997:491, 15–17. pont), azaz az egyik szolgáltatást csak akkor nyújtják, ha a másik szolgáltatásnyújtásra is sor kerül, és viszont (lásd ebben az értelemben: 1988. november 23-ai Naturally Yours Cosmetics ítélet, 230/87, EU:C:1988:508, 14. pont; 1994. június 2-ai Empire Stores ítélet, C-33/93, EU:C:1994:225, 16. pont).

27 Ennélfogva, ha bizonyítást nyer – aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata –, hogy a San Domenico Vetraria által, az anyavállalata által a részére kiszámlázott összegek kifizetése feltétele volt annak, hogy az anyavállalat kiküldje az ügyvezetőt, és hogy a leányvállalat csak a kiküldetés ellentételezéseként fizette meg ezen összegeket, meg kell állapítani, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn a két szolgáltatás között.

28 Következésképpen az ügyletet úgy kell tekinteni, mint amelyet ellenérték fejében teljesítettek, és mivel a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontjában szereplő többi feltétel szintén a hía hatálya alá tartozik.

29 E tekintetben nem releváns az ellenérték összege, különösen az a tény, hogy az ellenérték egyenlő, magasabb vagy alacsonyabb azon költségeknél, amelyek az adóalanynál a szolgáltatásnyújtás során merültek fel (lásd ebben az értelemben: 2005. január 20-ai Hotel Scandic Gåsabäck ítélet, C-412/03, EU:C:2005:47, 22. pont; 2016. június 2-ai Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az ilyen körülmény nem olyan jellegű ugyanis, amely befolyásolja a teljesített szolgáltatásnyújtás és az átvett ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot (2016. június 2-ai Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 A fenti megfontolások összességére tekintettel az elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a hía szempontjából nem releváns az anyavállalat által személyzetnek a leányvállalata részére történő olyan kölcsönzése vagy kirendelése, amely csupán az ehhez kapcsolódó költségek visszatérítése ellenében valósul meg, amennyiben egyrészt a leányvállalat által az anyavállalata javára fizetett összegek, másrészt pedig e kölcsön vagy kirendelés kölcsönösen függenek egymástól.

A költségekről

31 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a hozzáadottértékadó szempontjából nem releváns az anyavállalat által személyzetnek a leányvállalata részére történő olyan kölcsönzése vagy kirendelése, amely csupán az ehhez kapcsolódó költségek visszatérítése ellenében valósul meg, amennyiben egyrészt a leányvállalat által az anyavállalata javára fizetett összegek, másrészt pedig e kölcsön vagy kirendelés

kölcsönösen függenek egymástól.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: olasz.