

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2022. december 1. (*)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 4. cikk (4) bekezdésének második albekezdése – Adóalanyok – A tagállamok azon lehetősége, hogy egyetlen adóalanyként tekintsék azokat a személyeket, amelyek jogilag függetlenek, azonban pénzügyileg, gazdaságilag és szervezetileg szorosan kapcsolódnak egymáshoz (»héacsoport«) – A héacsoport anyavállalatát egyedüli adóalanyként kijelölő nemzeti szabályozás – A héacsoporton belüli szolgáltatásnyújtások – A 6. cikk (2) bekezdésének b) pontja – Ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtások – A »vállalkozásidegen célok« fogalma”

A C-269/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2020. június 18-án érkezett, 2020. május 7-i határozatával terjesztett elő

a **Finanzamt T**

és

az **S**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

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

előtanácsnok: L. Medina,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a német kormány képviseletében J. Möller és S. Heimerl, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és R. Pethke, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2022. január 27-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap megállapításról 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) 4. cikke (4) bekezdésének és 6. cikke (2) bekezdése b) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Finanzamt T (T adóhatóság, Németország; a továbbiakban: adóhatóság) és S, egy német közjogi alapítvány között ezen alapítványnak a hozzáadottértékadó (héta) 2005. adóév tekintetében történő megfizetése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 2007. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. Mindazonáltal tényállása megvalósulásának időpontjára figyelemmel az alapügyre továbbra is a hatodik irányelv vonatkozik.

4 A hatodik irányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezett:

„A [héta] alá tartozik:

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

[...]”

5 Ezen irányelv 4. cikke a következőket írta el:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

[...]

(4) Az (1) bekezdésben használt »önállóan« fogalom kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben őket munkaadójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely, tekintettel a munkakörülményekre, a díjazásra és a munkavállaló felelősségére, alárendeltségi viszonyt teremt.

A 29. cikk szerinti konzultációra is figyelemmel minden államnak jogában áll együtt, egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefüznek.

(5) Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek és közintézmények nem minősülnek adóalanyoknak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, amikor e tevékenységekkel, illetve ügylettekkel összefüggésben közterheket, illetékeket, járulékokat vagy egyéb adókat szednek be.

Ha azonban ilyen tevékenységeket, illetve értékesítéseket végeznek, akkor ezeket illetően adóalanyoknak minősülnek, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelentős

torzulását eredményezné.

Az el?bbieken megnevezett szervek minden esetben adóalanynak min?sülnek a D. mellékletben felsorolt tevékenységeket illet?en, amennyiben e tevékenységek terjedelme nem elhanyagolható.

A tagállamok az el?bbieken megnevezett intézmények olyan tevékenységeit, amelyek a 13. vagy 28. cikk értelmében adómentességet élveznek, olyan tevékenységként kezelik, amelyeket azok hatóságként folytatnak.”

6 Az említett irányelv 6. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak min?sül a következ?:

a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az el?zetesen felszámított [h_{éa}] teljes vagy részleges levonására jogosítanak;

b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.

A tagállamok eltérhetnek az e bekezdésben foglaltaktól, amennyiben ezen eltérések nem eredményezik a verseny torzulását.”

7 Ugyanezen irányelv 17. cikkének (2) bekezdése a következ?ket mondta ki:

„(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetend? adóból levonni a következ? összegeket

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetend?, illetve megfizetett [h_{éa}], amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog.

[...]”

A német jog

8 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; a továbbiakban: UStG) alapügyre alkalmazandó változata 2. §-ának (2) bekezdése a következ?ket írja el?:

„Az ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet nem önállóan folytatják,

[...]

2. ha a jogi személy a tényleges kapcsolatok összességét tekintve pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból betagozódott az anyavállalat vállalkozásába (adózási egység). Az adózási egység joghatásai a vállalkozás belföldi részei közötti bel? szolgáltatásnyújtásokra korlátozódnak. Ezeket a részeket egyetlen vállalkozásként kell kezelni. [...]

[...]”

9 Az UStG 3. §-ának (9a) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„Ellenérték fejében történ? egyéb szolgáltatásnyújtásnak min?sül:

1. a vállalkozás vagyonát képez?, az el?zetesen felszámított adó teljes vagy részleges levonására jogosító eszköz vállalkozó általi, vállalkozásidegen célokra vagy alkalmazottai

szükségeinek kielégítésére történő felhasználása, amennyiben [tekintetükben] nem kisebb szívességről van szó; ez nem alkalmazható, ha a 15. § (1b) bekezdése alapján az elzárva megfizetett adó levonása kizárt, vagy ha a 15a. § (6a) bekezdése alapján el kell végezni az elzárva megfizetett adó levonásának korrekcióját;

2. egyéb szolgáltatás vállalkozó általi ingyenes nyújtása vállalkozásidegen célokra vagy alkalmazottai személyes szükségeinek kielégítésére, amennyiben [tekintetükben] nem kisebb szívességről van szó.”

10 Az Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvény, a továbbiakban: AO) alapügyben alkalmazandó változatának 73. §-a a következőképpen rendelkezik:

„A leányvállalat köteles megfizetni az anyavállalat adóterhét, amelynek tekintetében adózási szempontból az általuk alkotott adózási egységnek van jelentősége. [...]”

Az alapeljárás és az elzárva döntéshozatalra elterjesztett kérdések

11 Az S, egy német közjogi alapítvány, anyavállalata mind egy orvostudományi karnak, mind az U GmbH-nak. Az általa ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatások tekintetében hűbérnagynak minősül, miközben az általa közhatalmi jogkörök gyakorlása körében végzett tevékenységek tekintetében nem minősül annak.

12 Az alapügyben szóban forgó adóévben az U GmbH takarítási, higiéniai és mosodai szolgáltatásokat, valamint betegszállítási szolgáltatásokat nyújtott az S-nek. Ami különösen a takarítási szolgáltatásokat illeti, azokat az orvostudományi kar által elfoglalt épületegyüttes egészében végezte, amelyben a kórtermeken kívül folyosók és műtők, eladótermek és laborok is találhatók.

13 A kérdést elterjesztő bíróság által nyújtott magyarázatokból kitűnik, hogy egyrészt, mivel a betegellátást szolgálja, a kórházi terület mint olyan az S által végzett azon gazdasági tevékenységek gyakorlásának körébe tartozik, amelyek tekintetében az S hűbérnagynak minősül. Másrészt az eladótermeket, a laboratóriumokat és az egyéb helyiségeket a hallgatók képzésére használják, amely tevékenységet ezen alapítvány a közhatalmi jogköreinek gyakorlása keretében végez, és amely tevékenység tekintetében az említett alapítványt nem tekintik hűbérnagynak. A szóban forgó épületegyüttes területének azon aránya, amelyre vonatkozóan ez utóbbi típusú tevékenység keretében takarítási szolgáltatásokat nyújtottak, az említett épületegyüttes teljes területének 7,6%-át teszi ki. E szolgáltatásaiért az U GmbH az S-től 76 085,48 euró összegű díjazást kapott.

14 Egy ellenérzést követően az adóhatóság helyesbítette a szóban forgó adóévre az S tekintetében hozott adóhatározatot, mivel úgy ítélte meg, hogy annak létesítményei egyetlen vállalkozást alkotnak, amely tekintetében egyetlen hűbérbevallást kell készíteni, és ezért csak egy adóhatározatot kell kibocsátani.

15 Az adóhatóság szerint azokat a takarítási szolgáltatásokat, amelyekben az S a közhatalmi jogkörei körébe tartozó tevékenységek címén részesült, az U GmbH azon adózási egység (*Organschaft*) keretében nyújtotta számára, amelyet e jogalanyok az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja értelmében alkottak, amely rendelkezés a német jogban a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében előírt azon lehetőség végrehajtására irányul, hogy egyetlen adóalagnak tekintsék azokat a személyeket, amelyek jogilag függetlenek, azonban pénzügyileg, gazdaságilag és szervezetileg szorosan kapcsolódnak egymáshoz.

16 Ennélfogva e takarítási szolgáltatások így vállalkozásidegen tevékenységet szolgáltak, és az UStG 3. §-a (9a) bekezdésének a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontjával

összefüggésben értelmezett 2. pontjának megfelelően „ingyenes természetbeni értéket” keletkeztettek az S számára.

17 E körülményekre tekintettel az adóhatóság – figyelembe véve a szóban forgó épületegyüttes területének 7,6%-át kitevő azon arányát, amelyet az S által közhatalmi jogkörei gyakorlása körében végzett tevékenységeknek tulajdonítottak – úgy ítélte meg, hogy az e terület aránya U?GmbH általi takarításának megfelelő összeg 5782,50 eurót tett ki. Az 525,66 euróra értékelt nyereség-növekedés levonását követően az adóhatóság az „ingyenes természetbeni érték” tekintetében 5257 euróban állapította meg az adóalapot, és így 841,12 euróval növelt adóterhet állapított meg.

18 Az S által e helyesbítő adóhatározattal szemben benyújtott közigazgatási panasz elutasításával szemben keresetet indítottak a Finanzgerichtnél (pénzügyi bíróság, Németország). E bíróság lényegében arra hivatkozva adott helyt e keresetnek, hogy az S-t mint anyavállalatot és az U?GmbH-t mint leányvállalatot egyetlen vállalkozásba egyesítő adózási egység kiterjed az ezen anyavállalat által a közhatalmi jogkörei gyakorlása keretében végzett tevékenységekre is. Egyébiránt az említett bíróság szerint nem teljesültek az UStG 3. §-a (9a) bekezdésének 2. pontja szerinti „ingyenes természetbeni érték” feltételei.

19 Az adóhivatal felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország).

20 A kérdést előterjesztő bíróság mindenekelőtt hangsúlyozza, hogy az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondata értelmében az olyan csoport anyavállalatához szervezetileg kapcsolódó és abba betagolódó társaság, amelyet jogilag független, azonban pénzügyileg, gazdaságilag és szervezetileg szorosan kapcsolódó személyek alkotnak (a továbbiakban: héacsoport), nem tekinthető úgy, mint amely önállóan végzi gazdasági tevékenységét. A szervezetileg kapcsolódó e társaságot, amely héaalany lenne, ha azt külön vennék figyelembe, az ezen anyavállalattal fennálló pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatokra tekintettel valójában ezen anyavállalat alkalmazottjának tekintik. Mindez következményekkel jár az általa mind a harmadik személyekkel, mind pedig az említett anyavállalattal szemben teljesített ügyleteket illetően.

21 A kérdést előterjesztő bíróság egyrészt a szervezetileg kapcsolódó társaság által harmadik személyekkel szemben teljesített ügyleteket illetően pontosítja, hogy biztosítva van a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében vett, egyetlen adóalany szükségességére vonatkozó követelmény, még ha ezen adóalany nem is a csoport leányvállalata, hanem annak anyavállalata. Ez utóbbinak így nemcsak a saját ügyletei, hanem a leányvállalat által harmadik személyekkel szemben megvalósított ügyletek tekintetében is meg kell fizetnie a héát. Következésképpen a jelen ügyben az S az U?GmbH által harmadik személyekkel szemben teljesített ügyletek tekintetében köteles ezen adó megfizetésére.

22 Másrészt, ami a leányvállalat és a héacsoport anyavállalata között megvalósított ügyleteket illeti, azokat ugyanazon adóalanyon belül teljesítettnek, így úgy kell tekinteni, mint amelyek nem tartoznak a héa hatálya alá. Márpedig a jelen ügyben az U?GmbH által az S-nek nyújtott takarítási szolgáltatások éppen ilyen belső ügyleteknek minősülnek.

23 A fentiekre tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése alapján a tagállamok rendelkezésére álló azon lehetőség, hogy valamely héacsoport egyetlen adóalanyát jelöljék ki, úgy kell-e értelmezni, hogy ezen adóalanyt úgy kell tekinteni, mint amely vagy e csoport olyan tagja, amely az említett csoport többi tagja által megvalósított valamennyi ügylet után köteles megfizetni a héát (az A válasza vonatkozó javaslat), vagy maga a héacsoport, amely a tagjaitól elkülönül. E második

esetben egy ilyen csoportot kizárólag a héa céljából létrehozott fiktív jogalanynak tekintenék (a B válaszra vonatkozó javaslat).

24 Bár a kérdést elterjesztő bíróság szerint az A válaszra vonatkozó javaslat megfelel a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) évtizedes ítélkezési gyakorlatának, szükséges lenne, hogy a Bíróság további felvilágosítással szolgáljon különösen a 2014. szeptember 17-i Skandia America (USA), filial Sverige ítéletből (C-7/13, EU:C:2014:2225, 28. és 29. pont) eredő következtetésekre tekintettel azon kérdést illetően, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmezhető-e úgy, hogy az engedélyezi valamely tagállamnak, hogy egyetlen adóalanyként maga a héacsoport helyett e csoport valamely tagját, vagyis annak anyavállalatát jelölje ki.

25 E tekintetben a kérdést elterjesztő bíróság úgy véli, hogy az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondata, amennyiben a héa megfizetését a csoport egyik tagjánál összpontosítja, egyszerűsíti a héajog alkalmazását, és így megfelel az „igazgatási jellegű egyszerűsítések” hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése által követett céljának.

26 Ezzel szemben e bíróság szerint az adminisztráció semmiféle egyszerűsítése nem vezethető le abból a megközelítésből, amely szerint „fiktív személy” értelemben vett független héacsoportot kell létrehozni.

27 Ezenkívül a 2008. május 22-i Ampliscientifica és Amplifin ítélet (C-162/07, EU:C:2008:301, 19. pont), a 2013. április 9-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-85/11, EU:C:2013:217, 40. és 48. pont), valamint a 2014. szeptember 17-i Skandia America (USA), filial Sverige ítélet (C-7/13, EU:C:2014:2225, 28., 29., 35. és 37. pont) nem értelmezhető úgy, mint amelyek arra engednek következtetni, hogy a tagállamnak nem engedélyezik, hogy az e csoportot képviselő tagot, vagyis annak anyavállalatát jelölje ki a héacsoport egyetlen adóalanyaként.

28 Egyébiránt az a körülmény, hogy a héacsoportnak csak egyetlen tagja adóalany a csoport egésze tekintetében, nem zárja ki a csoport többi tagjának egyetemleges felelősségét. E tekintetben az AO 73. §-ának első mondata lényegében elírja a leányvállalatoknak az említett csoport anyavállalatának adótartozása tekintetében fennálló egyetemleges felelősségét.

29 Az említett bíróság szerint, ha a jelen ítélet 23. pontjában felvetett kérdésre a B válaszra vonatkozó, e 23. pontban hivatkozott javaslatot kellene alkalmazni, az lényegében azt jelentené, hogy a jelen ügyben nem állapítható meg, hogy adózási egység áll fenn az S anyavállalat és az U GmbH leányvállalat között. Így a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése b) pontjának alkalmazása kizárt lenne, mivel adózási egység hiányában ez utóbbi társaságot olyan független adóalanyként kellene tekinteni, amely olyan szolgáltatásokat nyújtott az S-nek, amelyek után a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése alapján héafizetésre kötelezett.

30 Abban az esetben, ha az A válaszra vonatkozó, a jelen ítélet 23. pontjában említett javaslatnak ugyanakkor helyt kell adni, a kérdést elterjeszt? bíróság ezenkívül arra keresi a választ, hogy a Bíróságnak a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésére vonatkozó, és különösen a 2009. február 12-i Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítéletb?l (C-515/07, EU:C:2009:88) ered? ítélezési gyakorlatát úgy kell-e értelmezni, hogy olyan esetben, mint amelyr?l az alapügyben szó van – amelyben az S-hez hasonló jogalany egyrészt olyan gazdasági tevékenységeket folytat, amelyek tekintetében adóalany, másrészt pedig a közhatalmi jogkörök gyakorlásának keretében olyan tevékenységeket folytat, amelyek tekintetében ezen irányelv 4. cikkének (5) bekezdése alapján nem min?sül héaalany – az érintett jogalany gazdasági tevékenységi körébe tartozó és a közhatalmi tevékenységének célját szolgáló, ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás az említett irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján megadóztatható.

31 A kérdést elterjeszt? bíróság pontosítja, hogy amennyiben az els? kérdésre az A válaszra vonatkozó javaslattal kellene válaszolni, és következésképpen az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontját úgy kellene értelmezni, mint amely összeegyeztethet? a hatodik irányelvvel, ez azzal a következménnyel járna, hogy a jelen ügyben az U-GmbH-t a német jog e rendelkezésének megfelel?en úgy kellene tekinteni, mint amely a tevékenységét nem önállóan végzi, így az S anyavállalattal együtt egyetlen adóalany – min?sülne. Ekképpen e társaság semmiféle, a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett, ellenérték fejében végzett szolgáltatást nem nyújtott az S-nek, mivel az említett társaság tevékenységét olyannak kell tekinteni, mint amely az említett anyavállalat saját tevékenysége.

32 Meg kell tehát határozni, hogy ez utóbbit úgy kell-e tekinteni, mint amely a vállalkozásának forrásai révén – amelyeknek az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja és a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében az U-GmbH forrásai is részét képezik – ingyenesen nyújtott takarítási szolgáltatásokat a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében véve vállalkozásidegen célokra azon oknál fogva, hogy e szolgáltatásokat a közhatalmi tevékenysége mint „nem gazdasági tevékenysége” céljára nyújtották.

33 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárás felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e élni azzal [a hatodik irányelv] 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében a tagállamok számára biztosított lehet?séggel, hogy együtt, egyetlen adóalanyként kezeljék azokat a területükön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összef?znek:

a) hogy az említett alanyok közül azon alany tekintetében kell az egyetlen adóalanyként való kezelésnek megvalósulnia, amely ezen alanyok valamennyi ügylete tekintetében adóalany – min?sül, vagy úgy:

b) hogy az egyetlen adóalanyként való kezelésnek feltétlenül – és ezáltal jelent?s mérték? adóbevételek kiesés elviselése mellett is – az egymással szoros kapcsolatban álló alanyoktól elkülönül?, külön a héával összefügg? célokra létrehozandó fiktív adóalany – min?sül? héacsoport –hoz kell vezetnie?

2) Amennyiben az els? kérdésre az a) választ kell adni: Az következik-e az Európai Unió Bíróságának [a hatodik irányelv] 6. cikkének (2) bekezdése értelmében vett vállalkozásidegen célokkal kapcsolatos ítélezési gyakorlatából (az Európai Unió Bíróságának 2009. február 12-i

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítélete, C-515/07, EU:C:2009:88), hogy az olyan adóalany esetében, amely

a) egyrészt gazdasági tevékenységet végez, és ennek során [a hatodik irányelv] 2. cikkének 1. pontja értelmében vett, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtást végez,

b) másrészt pedig olyan tevékenységet végez, amelyet hatóságként folytat (közhatalmi tevékenység), és amelyre vonatkozóan [a hatodik irányelv] 4. cikkének (5) bekezdése értelmében nem minősül adóalanynak,

az adóalany gazdasági tevékenységi ága által a közhatalmi tevékenységi ág részére ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtást nem kell megadóztatni [a hatodik irányelv] 6. cikke [(2) bekezdése első mondatának] b) pontja alapján?”

Az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

34 Első kérdésével az elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely tagállam egyetlen héaalanyként nem magát a héacsoportot, hanem a csoport egy meghatározott tagját, azaz annak anyavállalatát jelöli ki.

35 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szöveggörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (lásd különösen: 2022. február 24-i Airhelp [Az átfoglalt járat késése] ítélet, C-451/20, EU:C:2022:123, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Ezenkívül mind az uniós jog egységes alkalmazásának követelményéből, mind az egyenlőség elvéből az következik, hogy a jelentésének és hatályának meghatározása érdekében a tagállami jogokra utalást nem tartalmazó uniós jogi rendelkezést f szabály szerint az egész Unióban önállóan és egységesen kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2013. április 25-i Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A hatodik irányelv egységes alkalmazása érdekében különösen fontos, hogy az ezen irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében vett „pénzügyi szempontból szoros kapcsolatok” fogalmát önállóan és egységesen értelmezzék. Az ilyen értelmezést annak ellenére követni kell, hogy a tagállamok számára szabadon választható az a cikkben elírt szabályozás, annak elkerülése érdekében, hogy azok végrehajtása során a szabályozást tagállamonként eltérően alkalmazzák (lásd analógia útján: 2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)

38 E tekintetben a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének megfogalmazásából az következik, hogy ezen irányelv lehetővé teszi, hogy minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelje az ugyanebben a tagállamban letelepedett azon jogalanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefügnnek. E cikk a szövege szerint nem rendel alá más feltételeknek az alkalmazását. Nem rendelkezik arról a lehetőségről sem, hogy a tagállamok más feltételeket szabjanak a gazdasági szereplők számára ahhoz, hogy azok héacsoportot alkothassanak (lásd ebben az értelemben: 2013. április 25-i Bizottság kontra Svédország ítélet,

C?480/10, EU:C:2013:263, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében el?írt szabályozás alkalmazása magában foglalja azt, hogy az e rendelkezés alapján elfogadott nemzeti szabályozás engedélyezi az a pénzügyileg, gazdaságilag és szervezetiileg egymáshoz kapcsolódó jogalanyoknak, hogy többé ne külön héaalanyoknak, hanem egyetlen adóalanynak tekinthet?ket. Így, ha az említett rendelkezést valamely tagállam alkalmazza, az ugyanezen rendelkezés értelmében vett alárendelt jogalanyt vagy jogalanyokat nem lehet a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanynak vagy adóalanyoknak tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2008. május 22?i Ampliscientifica és Amplifin ítélet, C?162/07, EU:C:2008:301, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Ebb?l következ?en a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében véve az egyetlen adóalannal való azonos tekintet alá vétel kizárja, hogy a héacsoport tagjai továbbra is külön héabevallásokat nyújtsanak be, és a csoporton belül és kívül továbbra is adóalanyoknak min?süljenek, mivel csak az egyetlen adóalany jogosult az említett bevallások benyújtására. E rendelkezés tehát szükségszer?en feltételezi, hogy amennyiben azt valamely tagállam alkalmazza, az átültet? nemzeti szabályozás biztosítja, hogy egyetlen adóalanyról legyen szó, és hogy a csoportnak csak egy héaszáma legyen (2008. május 22?i Ampliscientifica és Amplifin ítélet, C?162/07, EU:C:2008:301, 19. és 20. pont).

41 Ebb?l 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 azon héacsoport részére teljesítettek, amelyhez e tag tartozik (lásd ebben az értelemben: 2020. november 18?i Kaplan International colleges UK ítélet, C?77/19, EU:C:2020:934, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Ami a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének szöveggörnyezetét illeti, sem e rendelkezésb?l, sem az ezen irányelv által létrehozott rendszerb?l nem következik, hogy az olyan eltér? vagy különös rendelkezésnek min?sül, amelyet megszorítóan kellene értelmezni. Amint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kit?nik, a szoros pénzügyi kapcsolat fennállására vonatkozó feltétel nem értelmezhet? megszorítóan (lásd analógia útján a héairányelv 11. cikke tekintetében: 2013. április 25?i Bizottság kontra Svédország ítélet, C?480/10, EU:C:2013:263, 36. pont; 2021. április 15?i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C?868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 45. pont).

43 A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése által követett célkit?zéseket illet?en mindenekel?tt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv elfogadásához vezet? bizottsági javaslat (COM(73) 950 végleges) indokolásából kit?nik, hogy e rendelkezés elfogadásával az uniós jogalkotó az adminisztráció egyszer?sítése végett, és a visszaélések, így például annak megakadályozása érdekében, hogy egy vállalkozást több adóalanyra osszanak fel azért, hogy mindegyik?jük részesülhessen valamely különös szabályozás el?nyeib?l, lehet?vé kívánta tenni a tagállamok számára azt, hogy ne kezeljék szisztematikusan adóalanyként azokat, akiknek „függetlensége pusztán jogi formalitás” (lásd ebben az értelemben: 2013. április 25?i Bizottság kontra Svédország ítélet, C?480/10, EU:C:2013:263, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. április 15?i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C?868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 E tekintetben, bár a hatodik irányelv nem tartalmaz a 4. cikke (4) bekezdésének – a 77/388/EGK irányelvnek a hozzáadottérték?adó kivetésére vonatkozó eljárás egyszer?sítése, illetve az adókijátszás vagy adókikerülés megakadályozására szolgáló egyes intézkedések tekintetében történ? módosításáról, valamint egyes, eltéréseket biztosító határozatok hatályon

kívül helyezését?l szóló, 2006. július 24-i 2006/69/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 221., 9. o.) által kiegészített – harmadik albekezdésének hatálybalépéséig olyan kifejezett rendelkezéseket, amelyek a tagállamokra ruházzák azt a lehetőséget, hogy az adókijátszás vagy az adókikerülés elleni küzdelem céljából intézkedéseket fogadjanak el, e körülmény nem fosztotta meg a tagállamokat azon lehetőségtől, hogy e hatálybalépés előtt ilyen intézkedéseket fogadjanak el, mivel az adócsalás és adókikerülés ellen a tagállamok általi küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv az uniós jogalkotó kifejezett felhatalmazása hiányában is elismer és támogat (lásd ebben az értelemben: 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Így a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének alkalmazása érdekében a tagállamok mérlegelési mozgásterük keretében a héacsoportra vonatkozó szabályozás alkalmazását bizonyos mértékben korlátozhatják, feltéve hogy e korlátozások ezen irányelvnek a visszaélősszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló céljait szolgálják (lásd ebben az értelemben: 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság és a német kormány által szolgáltatott magyarázatokból mindenekelőtt az következik, hogy a német jogalkotó az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja révén – amely előírja az „adózási egység” létrehozásának lehetőségét – élt a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében biztosított lehetőséggel.

47 Ugyanezen magyarázatokból következik továbbá, hogy bár a német jog értelmében valamely héacsoport anyavállalatát a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében e csoport egyetlen adóalanyának kell tekinteni, az AO 73. §-a mindazonáltal előírja, hogy a leányvállalat adott esetben azon adózási egység többi tagja – ideértve annak anyavállalatát – adójának a megfizetésére kötelezhető, amelybe tartozik, amely érdekében adózási szempontból az általuk alkotott adózási egység bír jelentőséggel.

48 Mindenekelőtt, ami azt a kérdést illeti, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével ellentétes e az abból álló német gyakorlat, hogy nem magát a héacsoportot, hanem annak egy tagját, vagyis az anyavállalatot jelölik ki egyetlen adóalanyként, pontosítani kell, hogy bár a Bíróság a 2008. május 22-i Ampliscientifica és Amplifin ítéletben (C-162/07, EU:C:2008:301, 19. és 20. pont) és a 2014. szeptember 17-i Skandia America [USA], filial Sverige ítéletben (C-7/13, EU:C:2014:2225, 34., 35. és 37. pont) lényegében kimondta, hogy adóalanyként a héacsoport köteles héafizetésre, ugyanakkor amennyiben egy héacsoport több, jogilag független tagja együttesen egyetlen adóalanyt alkot, egyetlen kapcsolattartónak kell átvállalnia e héacsoport adóhatósággal szemben fennálló héakötelezettségeit. Márpedig a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése nem tartalmaz semmilyen előírást sem a héacsoportot képviselő jogalany kijelölésére, sem pedig arra vonatkozóan, hogy az milyen formában vállalja az ilyen csoport adóalanyának kötelezettségeit.

49 E tekintetben, és függetlenül azon lehetőségtől, hogy előírják a héacsoport e tagok egyike általi képviseletét, a 49. pontban említett célok igazolhatják a héacsoport anyavállalatának egyedüli adóalanyként való kijelölését, amennyiben ezen anyavállalat a héa pontos beszedésének biztosítása érdekében az e csoporthoz tartozó más jogalanyokkal szemben érvényesíteni tudja akaratát.

50 Mindemellett az is szükséges, hogy az a körülmény, hogy nem maga a héacsoport, hanem annak az azt képviselő anyavállalata tölti be a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében vett egyetlen adóalanyi szerepet, ne járjon az adóbevételkiesés kockázatával.

51 Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság által nyújtott, a jelen ítélet 28. pontjában szereplő, valamint a német kormány által írásbeli észrevételeiben előadott e magyarázatokból kitűnik, hogy amennyiben az ezen anyavállalatra háruló bevallási kötelezettség kiterjed az e csoport valamennyi tagja által nyújtott és kapott szolgáltatásokra, és amennyiben az ebből eredő adótartozás magában foglalja e szolgáltatások összességét, ez ugyanarra az eredményre vezetne, mintha maga a héacsoport lenne ezen adó alanya.

52 Az említett magyarázatokból az is kitűnik, hogy még ha a német jog értelmében a héával kapcsolatos valamennyi kötelezettség az említett anyavállalatot, mint a héacsoport adóhatóságok előtti képviselőjét is terheli, ez nem változtat azon, hogy ezen adóhatóságok adott esetben az AO 73. §-ára hivatkozva fordulhatnak az említett csoporthoz tartozó más jogalanyokhoz.

53 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az, hogy valamely tagállam egyetlen héaalanyként nem magát a héacsoportot, hanem e csoport egy meghatározott tagját, azaz annak anyavállalatát jelöli ki, amennyiben ezen anyavállalat az e csoporthoz tartozó más jogalanyokkal szemben érvényesíteni tudja akaratát, és azzal a feltétellel, hogy e kijelölés nem jár adóbevételkiesés kockázatával.

A második kérdésről

54 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy olyan jogalany esetében, amely a héacsoport egyetlen adóalanyának minősül, és amely egyrészt olyan gazdasági tevékenységeket folytat, amelyek tekintetében adóalany, másrészt pedig a közhatalmi jogkörök gyakorlásának keretében olyanokat, amelyek tekintetében ezen irányelv 4. cikkének (5) bekezdése alapján nem minősül héaalany, az e csoporthoz tartozó jogalany által ez utóbbi tevékenységekkel összefüggésben teljesített szolgáltatásnyújtást úgy kell tekinteni, mint amely az említett egyetlen adóalany gazdasági tevékenységi körébe tartozó és a közhatalmi tevékenységének célját szolgáló, ezen irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján adóztatandó szolgáltatásnyújtás.

55 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülnek az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.

56 A Bíróság már kimondta, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja megakadályozza, hogy az adóalany vagy alkalmazottai mentesüljenek az adófizetés alól az adóalany olyan szolgáltatásnyújtása esetében, amely után a magánszemélyeknek héát kell fizetniük (2005. január 20-ai Hotel Scandic Gåsabäck ítélet, C-412/03, EU:C:2005:47, 23. pont).

57 Ezzel szemben a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése b) pontjának nem célja olyan szabály megállapítása, amely szerint a héaszabályok hatályán kívül eső ügyleteket e rendelkezés értelmében „vállalkozásidegen célból” végzett ügyleteknek lehet tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2009. február 12-ai Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítélet, C-515/07, EU:C:2009:88, 38. pont).

58 Ebből következik, hogy amennyiben a héacsoport egyetlen adóalanya olyan szolgáltatásnyújtásban részesül az e csoporthoz tartozó jogalany részéről, amely közhatalmi tevékenységét szolgálja, annak megállapítása, hogy az ilyen szolgáltatás a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében adóköteles, azt eredményezné, hogy az említett szolgáltatást vállalkozásidegen célokra teljesítettnek tekintik, és ennél fogva azt, hogy a hía hatályán kívül eső közhatalmi tevékenység a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdésével összhangban ilyen tevékenységgel esik egy tekintet alá.

59 Az ilyen értelmezés megfosztaná értelmétől mind a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját, mind 4. cikkének (5) bekezdését.

60 Ezenkívül pontosítani kell, hogy mindenesetre a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja csak az „ingyenesen” végzett olyan tevékenységekre irányul, amelyek a hía szempontjából ellenérték fejében teljesített ügyletekkel esnek egy tekintet alá (lásd ebben az értelemben: 2005. január 20-ai Hotel Scandic Gåsabäck ítélet, C-412/03, EU:C:2005:47, 24. pont).

61 Márpedig a jelen ügyben, amint a jelen ítélet 13. és 17. pontjában szerepel, és amint a főtanácsnok az indítványának 50. pontjában is megjegyezte, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból egyértelműen kitűnik, hogy az U-GmbH által nyújtott takarítási szolgáltatásokért az S anyavállalat akár gazdasági tevékenységének, akár közhatalmi tevékenységének keretében pénzügyi ellenszolgáltatást nyújtott.

62 Következésképpen, mivel az érintett szolgáltatásokat a hatodik irányelv 2. cikke értelmében ellenérték fejében nyújtják, ezen irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja egyáltalán nem alkalmazható.

63 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy olyan jogalany esetében, amely a héacsoport egyetlen adóalanyának minősül, és amely egyrészt olyan gazdasági tevékenységeket folytat, amelyek tekintetében adóalany, másrészt pedig a közhatalmi jogkörök gyakorlásának keretében olyanokat, amelyek tekintetében ezen irányelv 4. cikkének (5) bekezdése alapján nem minősül híaalany, az e csoporthoz tartozó jogalany által ez utóbbi tevékenységekkel összefüggésben teljesített szolgáltatásnyújtás ezen irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján nem adóztatható.

A költségekről

64 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes az, hogy valamely tagállam az olyan személyek által alkotott csoport egyetlen adóalanyaként, amelyek jogilag függetlenek, azonban pénzügyileg, gazdaságilag és szervezetileg szorosan kapcsolódnak egymáshoz, annak anyavállalatát jelöli ki, amennyiben ezen anyavállalat az e csoporthoz tartozó más jogalanyokkal szemben érvényesíteni tudja akaratát, és azzal a feltétellel, hogy e kijelölés nem jár adóbevétel

vesztés kockázatával.

2) Az uniós jogot

a következőképpen kell értelmezni:

olyan jogalany esetében, amely az olyan személyek által alkotott csoport egyetlen adóalanyának minősül, amelyek jogilag függetlenek, azonban pénzügyileg, gazdaságilag és szervezetileg szorosan kapcsolódnak egymáshoz, és amely egyrészt olyan gazdasági tevékenységeket folytat, amelyek tekintetében adóalany, másrészt pedig a közhatalmi jogkörök gyakorlásának keretében olyanokat, amelyek tekintetében ezen irányelv 4. cikkének (5) bekezdése alapján nem minősül hozzáadottértékadóalany, az e csoporthoz tartozó jogalany által ez utóbbi tevékenységekkel összefüggésben teljesített szolgáltatásnyújtás ezen irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján nem adóztatható.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.