

Ideiglenes változat

JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2020. április 23.(1)

C-77/19. sz. ügy

Kaplan International Colleges UK Ltd

kontra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(a First-tier Tribunal [Tax Chamber] [elsőfokú bíróság {adóügyi tanács}, Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hozzáadottértékadórendszer – 2006/112/EK irányelv – Adómentesség – A 132. cikk (1) bekezdésének f) pontja – Valamely önálló költségmegosztó csoport által a tagjainak nyújtott szolgáltatások – Területi hatály – Harmadik országban illetéssel rendelkező csoport – A versenytorzulás fogalma – A csoportos adózáshoz (11. cikk) való viszony”

I. Bevezetés

1. A jelen eljárás tárgyát újfent az úgynevezett költségmegosztó csoportok adómentessége (a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja) képezi, amely legutóbb többször is a Bíróság ítélezési gyakorlatának tárgya volt.(2) E rendelkezés mentesíti az adó alól a valamely csoport által a tagjainak nyújtott szolgáltatásokat, ha e csoport kizárólag szigorúan e szolgáltatások költségét hárítja át a tagjaira (úgynevezett cost sharing group – a továbbiakban a kérdést előterjesztő bíróság szóhasználatában még: CSG).

2. A jelen ügy sajátosságát az adja, hogy a csoport Hongkongban, tehát egy harmadik országban található, miközben tagjai egy vállalatcsoport olyan leányvállalatai, amelyek mindegyike az Egyesült Királyságban rendelkezik illetéssel. E tagok csaknem mindegyike a héairányelv 11. cikke szerinti héacsoportot alkot az Egyesült Királyságban a vállalatcsoport további leányvállalataival. Ezért tisztázni kell, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja határokon átnyúló hatást is kifejt-e, és harmadik országbeli csoportok is a hatálya alá tartoznak-e. Ha igen, akkor tisztázni kell ezen adómentességnek a valamely héacsoport adóztatásához való viszonyát, amely utóbbi szintén azzal jár, hogy nem adóztatják meg az ilyen csoporton belül nyújtott szolgáltatásokat.

3. Különösen az első kérdés rendkívül kényes gazdasági szempontból. A választott modell,

amely – mint a jelen esetben –magában foglal egy héát nem alkalmazó harmadik országot, lehetvé teszi a csoport számára, hogy szinte az összes szolgáltatást héateher nélkül szerezze be, majd adómentesen továbbadja egyesült királysági tagjainak. Ha e tagok – mint a jelen esetben – nem jogosultak adólevonásra, ebből jelentős adómegetakarítási potenciál származik.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. Az uniós jogi háttér a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv)(3) 11. cikke, 131. cikke és 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja határozza meg.

5. A héairányelv 11. cikkének első bekezdése az alábbi lehetőséget biztosítja a tagállamok számára:

„A hozzáadottértékadóval foglalkozó bizottsággal (a továbbiakban: HÉA-bizottság) 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.”

6. A héairányelv 131. cikke általánosságban szabályozza az adómentességeket:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszeres alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

7. A héairányelvnek az egyes közhasznú tevékenységek adómentességére vonatkozó 2. fejezetében foglalt 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében a tagállamok mentesítik a hía alól a következő ügyleteket:

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

B. Az Egyesült Királyság joga

8. A csoportokra vonatkozó adómentességet a Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottértékadóról szóló 1994. évi törvény) 9. mellékletének 16. csoportja révén ültették át a nemzeti jogba. E rendelkezés alapján adómentesek a következők:

„[1. tétel]

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

- (a) e személyek mindegyikének tevékenysége (a továbbiakban: szóban forgó tevékenység) hía mentes, vagy e tevékenységet a [héairányelv] 9. cikke értelmében nem adóalanyként végzi,
- (b) a szolgáltatást annak érdekében nyújtják, hogy a csoport tagjainak a szóban forgó

tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtsanak,

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

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

9. A 43. cikk a héairányelv 11. cikkének első bekezdésén alapul, és a héacsoportokról rendelkezik. E cikk a következőket írja elő:

„(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 helyről történő behozatala után a csoport valamely tagja által megfizetett vagy fizetendő héát a központi tag fizette meg vagy a központi tagnak kell megfizetnie, és hogy a termékeket,

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

(ii) amennyiben azokat a 38. cikk alapján a tagállamokon kívül eső helyről hozták be,

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

10. A 43. cikk (1AA) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Ha

(a) az e törvényben szereplő vagy azon alapuló rendelkezés (a továbbiakban: releváns rendelkezés) értelmében a szolgáltatás igénybevevője vagy a termékek beszerzője, illetve importőre személyének meghatározása lényeges,

(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 cikktől eltekintve) e törvény alkalmazásában a szolgáltatónak, a beszerzőnek vagy importőrnek, illetve – adott esetben – a szolgáltatás igénybevevőjének 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.”

11. A 43. cikk (1AB) bekezdése szerint továbbá:

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

III. A tényállás

12. Az alapeljárás felperese, a Kaplan International Colleges UK Limited (a továbbiakban: KIC) az oktatási szolgáltatásokat nyújtó Kaplan vállalatcsoporton belül más társaságok holdingtársaságaként működik. A vállalatcsoport több leányvállalattal rendelkezik az Egyesült Királyságban. Ezek főiskolát (a továbbiakban: nemzetközi főiskolák) üzemeltetnek az Egyesült Királyságban, egyesült királysági egyetemekkel együttműködve.

13. Az adóhatóság (Her Majesty's Revenue and Customs [Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának adó- és vámhatósága], a továbbiakban: HMRC) megerősítette a KIC részére, hogy a leányvállalatok jelenleg „valamely egyetem főiskolájaként” a hallgatók részére nyújtott oktatási szolgáltatásokat héamentes szolgáltatásokként kezelhetik.

14. Az egyes nemzetközi főiskolák 100%-os tulajdonosa a KIC, kivéve a University of York International Pathway College-t (a továbbiakban: UYIPC), amelyben a University of York rendelkezik többségi részesedéssel (55%).

15. A KIC mindegyik nemzetközi főiskolája saját gazdálkodási és irányítási struktúrával rendelkezik. Az egyes nemzetközi főiskolák tekintetében a partneregyetem hagyja jóvá az oktatási programokat. A nemzetközi főiskolák a hallgatóik 85%-át egy 70 országban jelen lévő, 500 oktatási toborzó ügynökből (a továbbiakban: ügynökök) álló hálózaton keresztül toborozzák. Egyetlen ügynöknek sincs kizárólagos jogviszonya a Kaplan csoporttal. Az ügynökök a nemzetközi főiskolák közvetlen versenytársainak, valamint közvetlenül az egyetemeknek is dolgozhatnak. Az ügynökök a szolgáltatásaik ellenértékeként jutalékot kapnak. A KIC ezzel összefüggésben néhány kulcsfontosságú piacán – így Kínában, Hongkongban, Indiában és Nigériában – számos képviseleti irodával támogatta ügynökeit. A képviseleti irodák az ügynökök működését támogatták – többek között – marketing anyagokkal, a reklámozott intézményekkel és kurzusokkal kapcsolatos tanfolyamokkal, valamint a felvételi és megfelelési eljárásokkal stb.

16. Az ügynökök 2014. október előtt az Egyesült Királyságban közvetlenül szerződtek a KIC-cel. 2014. október előtt a szolgáltatásnyújtás egyesült királysági teljesítési helye alapján mind az ügynökök által nyújtott szolgáltatások, mind pedig a képviseleti irodák által nyújtott szolgáltatások az egyesült királysági héa hatálya alá tartoztak. Az adófizetési kötelezettség ezzel járó, a megrendelőre történő áthárítása (fordított adózás) alapján a KIC volt köteles e héát megfizetni. Mivel a KIC saját adómentes ügyletei miatt nem jogosult adólevonásra, e héateher végleges volt.

17. 2014. októberben a nemzetközi főiskolák (köztük az UYIPC) létrehozták a Kaplan Partner Services Hong Kong Limited társaságot (a továbbiakban: KPS). A KPS egy Hongkongban illetésséggel rendelkező részvénytársaság. A KIC közvetetten majdnem 94%-os részesedéssel rendelkezik a KPS-ben, míg a fennmaradó hányaddal közvetetten a University of York rendelkezik, mivel a University of York az UYIPC többségi tulajdonosa. A KIC maga nem tagja a csoportnak (a KPS-nek).

18. A KIC a KPS létrehozását követően továbbra is helyi képviseleti irodák és külső ügynökök

hálózatán keresztül működik. A helyi képviseleti irodákkal és külsős ügynökökkel való szerződéses megállapodásokat azonban jelenleg már csak a KPS intézi. 2014 óta mind a képviseleti irodai hálózat, mind pedig a független ügynökök a KPS részére nyújtják toborzási szolgáltatásaikat.

19. Megrendelési szempontból ez a következő hatásokkal jár: e szolgáltatásnyújtások teljesítési helye jelenleg már nem az Egyesült Királyságban van, hanem – ha Hongkongban az Unióban alkalmazandóval azonos héajog lenne alkalmazandó – Hongkongban lenne. A szolgáltatások ezáltal a hongkongi héa hatálya alá tartoznának, ha lenne ilyen. Azonban nem ez a helyzet. E tekintetben a KPS héateher nélkül veszi igénybe a szolgáltatásokat Hongkongban.

20. Szolgáltatói szempontból a KPS jóformán egyáltalán nem nyújt szolgáltatásokat tagnak nem minősülő személyek részére. A KPS végeredményben azokat a feladatokat vállalta magára, amelyeket korábban a londoni (Egyesült Királyság) KIC látott el. Ezenfelül a KPS feladata, hogy a képviseleti irodai hálózatot világszerte irányítsa.

21. A kérdést elterjesztő bíróság tájékoztatása szerint a KPS jelenleg háromféle szolgáltatást nyújt a KIC részére: először is olyan szolgáltatásokat, amelyeket a KPS az ügynököktől vesz igénybe, másodszor, olyan szolgáltatásokat, amelyeket a KPS a képviseleti irodáktól vesz igénybe, harmadszor pedig olyan szolgáltatásokat, amelyek tárgyát az úgynevezett megfelelőséghez hasonló kérdések képezik, valamint a fentiekben megvitatott egyéb tevékenységeket végez, például támogatja az ügynököket.

22. A KIC a kérdést elterjesztő bíróság előtt bizonyította, hogy a nemzetközi iskolák a KPS-től eltérő jogalanytól nem kívánnak toborzási szolgáltatást igénybe venni. Más szóval a csoport biztos abban, hogy a tagok igénybe veszik szolgáltatásait.

23. A KPS az egyes nemzetközi iskolákkal szemben külön-külön számítja fel az adott iskolának nyújtott szolgáltatásokért az ügynököknek járó pénzüsségeket. A KPS az egyes iskolákkal szemben mind a saját maga által nyújtott szolgáltatások (például az úgynevezett megfelelőégi szolgáltatások) díját, mind pedig a képviseleti irodáktól igénybe vett szolgáltatások díját az adott iskolának toborzott hallgatók létszáma alapján számítja fel. A KPS a díjakat úgy számolja ki, hogy összesíti a költségeket, majd azokat elosztja a hallgatói létszámmal. Az ügynökök marketingkiadásait ugyanígy kezeli. Az ügynöki jutalékok azonban közvetlenül az egyes hallgatókhoz kapcsolódnak, és azokat a hallgatót fogadó iskolával szemben számítja fel. Ennek során a KPS egyáltalán nem számít fel héát.

24. Ennek folytán a csoport Hongkongban történő létrehozásával annak egyesült királysági tagjai tekintetében teljes mértékben megtakarítják az ügynökök és a képviseleti irodák által korábban a KIC, jelenleg pedig a KPS részére nyújtott szolgáltatások héaterhét.

25. A kérdést elterjesztő bíróság tájékoztatása szerint a felek egyetértenek abban, hogy a KPS Hongkongban történő létrehozása mellett szilárd gazdasági érvek szóltak. Nem állítható, hogy a KPS mesterséges jogalany lenne, és a HMRC arra sem utal, hogy a KPS létrehozása joggal való visszaélést valósítana meg. Az sem vitatott, hogy a KPS az adómentes tevékenységeik gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtja a tagjai, vagyis a nemzetközi iskolák részére, és hogy a KPS által alkalmazott díjelszámolási módszer biztosítja a közös költségek szigorúan az egyes tagokra eső részének megtérítését.

26. Ezenfelül az egyes nemzetközi iskolák – az UYIPC kivételével – maguk is héacsoportot alkotnak, amelynek központi tagja a KIC.

27. A HMRC 2017. április 21-én a 2014. október és 2016. július közötti időszakok

vonatkozásában 5 252 264 angol font (GBP) összeg? h a meg allap ítás ról sz l  határozatot, 2017. május 22? n pedig a 2016. ok t beri id?szak vonatkozásában 590 000 GBP  sszeg? h a meg allap ítás ról sz l  határozatot hozott. A HMRC indokol sul kifejtette, hogy a KIC KPS? t?  igénybe vett sz lg ltat sai nem tartoznak a költségmegosztási csoportokat megillet? héamentesség hatálya alá,  gy azokra a fordított adózásról sz l  rendelkezések vonatkoznak. Mivel a KIC sz lg ltat sai túlnyomórészt adómentesek, a megfizetendő adó el?zetesen felszámított adóként sem igényelhet? vissza.

28. A KIC a 2017. szeptember 28? n benyújtott keresetlev l l megtámadta e határozatokat.

IV. Az el?zetes döntéshozatali eljárás

29. A First?tier Tribunal (els?fokú bíróság, Egyesült Királyság) felfüggesztette az eljárást, és az EUMSZ 267. cikk szerinti el?zetes döntéshozatali eljárás útján a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1) Mi a [  air nyelv] 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában foglalt adómentesség területi hatálya? K zelebbb? l i. az k terjed?e az olyan CSG?kre, amelyek a CSG tagjainak illet?sége szerinti egy vagy több tagállamtól eltér? tagállamban rendelkeznek illet?séggel? Amennyiben erre a kérdésre igenlő választ kell adni, ii. a területi hatály k terjed?e az Un on kívüli illet?s g? CSG?kre is?

2) Amennyiben a CSG?kre vonatkozó adómentességet f?szabály szerint a CSG egy vagy több tagjának illet?sége szerinti tagállamtól eltér? tagállamban illet?séggel rendelke? jogalanyok és Un on kívüli illet?s g? CSG?k is igénybe vehetik, hogyan alkalmazható az a kritérium, hogy az adómentesség a verseny torzulását nem eredményezi? K zelebbb? l,

a) e kritérium vonatkozhat?e olyan torzulásra, amely a hasonló sz lg ltat sok olyan egyéb igénybevev?it érinti, amely igénybevev?k nem tagjai a CSG?nek, vagy az k z r lag olyan torzulásra vonatkozhat, amely a CSG tagjai által esetlegesen igénybe vett alternatív sz lg ltat kat érinti?

b) ha e kritérium k z r lag egyéb igénybevev?kre vonatkozik, valóban fennállhat?e a torzulás lehet?sége, amennyiben olyan egyéb igénybevev?k, amelyek nem tagjai a CSG?nek, kezdeményezhetik, hogy csatlakoznak a szóban forgó CSG?hez, vagy saját CSG?t hoznak létre hasonló sz lg ltat sok igénybevételéhez, vagy hogy más módszerekkel (például a szóban forgó tagállamban vagy harmadik országban fióktelep létesítésével) ezzel egyenérték? h  t tak r tsanak meg?

c) ha e kritérium k z r lag egyéb sz lg ltat okra vonatkozik, a torzulás tényleges lehet?s g t annak meghatározásával kell?e értékelni, hogy a CSG biztos?e abban, hogy tagjai a héamentesség fennállásától függetlenül megtartják szokásukat, ennélfogva azt kell alapul venni, hogy a CSG tagjainak illet?sége szerinti nemzeti pi choz más sz lg ltat k hozzáférhetnek?e? Amennyiben erre a kérdésre igenlő választ kell adni, a CSG  z rt biztos?e abban, hogy a tagjai megtartják szokásukat, mert azonos vállalatcsoporthoz tartoznak?

d) a torzulás lehet?s g t nemzeti szinten a CSG illet?sége szerinti harmadik országban l v? alternatív sz lg ltat kkal összefüggésben kell?e értékelni?

e) az Un onban a   air nyelvet alkalmazó adóhatóságot terheli?e a torzulás val s n s g nek bizonyítása?

f) az Un onban az adóhatóságnak a CSG illet?sége szerinti harmadik ország piacára

vonatkozóan konkrét szakértői értékelést kell-e elrendelnie?

g) a torzulás lehetőségére ténylegesen fennáll-e a harmadik állam kereskedelmi piacára tekintettel?

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

4) A CSG-kre vonatkozó adómentesség alkalmazható-e, ha a tagok egyetlen adóalanynak minősülő 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 CSG-nek? Amennyiben erre a kérdésre igenlő választ kell adni, a nemzeti jog kizárhatja-e ezt annak kikötésével, hogy a CSG-kre vonatkozó adómentesség alkalmazása szempontjából a központi tagnak a CSG tagjainak jellemzőivel és jogállásával kell rendelkeznie?

30. A Bíróság elotti eljárásban a Kaplan International Colleges UK Limited, az Egyesült Királyság és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket, és vett részt a 2020. január 23-i tárgyaláson.

V. Jogi értékelés

31. A kérdést előterjesztő bíróság összesen tizenegy kérdése lényegében három problémakört érint. Az első kérdés a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség területi hatályára vonatkozik (erről lásd az A. pontot). A második kérdés annak hét alkérdésével a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szereplő, a versenytorzulás hiányával kapcsolatos tényállási elem értelmezésére vonatkozik (erről lásd a B. pontot). A harmadik és negyedik kérdés a valamely csoportot megillető, a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában foglalt adómentességnek a héairányelv 11. cikke értelmében vett csoportos adózáshoz való viszonyára vonatkozik (erről lásd a C. pontot).

A. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség területi hatályáról (első kérdés)

32. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség kiterjed-e az olyan csoportra, amely a tagjainak illetősége szerinti tagállamtól eltérő tagállamban rendelkezik illetéssel, és amennyiben igen, úgy ez akkor is így van-e, ha a csoport az Unión kívül rendelkezik illetéssel.

33. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kifejezetten kitűnik, hogy a csoport (a KPS) Hongkongban, tehát nem valamely tagállamban rendelkezik illetéssel. Ezért a kérdés első része elfogadhatatlan, mivel hipotetikus jellegű. (4) Következésképpen csak a kérdés második részére kell választ adni. Mielőtt azonban megvizsgálnám a rendelkezés területi hatályát (erről lásd a 2. pontot), először is meg kell állapítani, hogy egyáltalán alkalmazandó-e az személyi szempontból (erről lásd az 1. pontot).

1. **Feltétel: a csoport a tagjainak nyújt szolgáltatásokat**

34. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség ugyanis csak a valamely csoport által a tagjainak nyújtott szolgáltatásokat mentesíti az adó alól. Az elzeter döntéshozatal iránti kérelem szerint a KPS háromféle szolgáltatást nyújt a KIC részére (ezzel kapcsolatban lásd a 21. pontot). A KIC azonban éppen nem tagja a csoportnak (lásd a 17. pontot). E tekintetben eleve nem is lenne releváns a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség.

35. A kérdést elterjeszt bíróság hangsúlyozza viszont, hogy az elszámolásokra a nemzetközi fiskolákkal szemben kerül sor. Ezek a csoport tagjai. A negyedik kérdésben pedig egyértelmvé válik, hogy a nemzeti jog szerint a héairányelv 11. cikkén alapuló, csoportos adózásra vonatkozó szabályozás alapján fiktíven a KIC-et tekintik a fiskolák helyett a szolgáltatások releváns igénybevevénének. E tekintetben úgy tnik, hogy a szolgáltatásokat ténylegesen a nemzetközi fiskoláknak nyújtották. Csupán a csoportos adózásra vonatkozó nemzeti szabályozás alapján tekintendó úgy, hogy a szolgáltatásokat a héa szempontjából a KIC mint központi tag részére nyújtották.

36. Ilyen helyzetben azonban – a Bizottság és az Egyesült Királyság álláspontjával ellentétben – f szabály szerint alkalmazandó a héairányelv 132. cikke szerinti adómentesség.

37. Egyrészt ugyanis a valamely másik jogalanynak történő szolgáltatásnyújtás egy tényleges ügylet. E tényleges ügyleten az a héairányelv 11. cikkében biztosított lehetőség sem képes változtatni, hogy több, egymással szorosan összefzódó alany egyetlen adóalanyként kezelhet. Ez a csoportos héaszempontú adózás az egyetlen héacsoportot alkotó alanyok polgári jogi önállóságán sem képes változtatni. A szolgáltatások ezért akkor is a nemzetközi fiskolák részére nyújtottnak tekinthetk a KIC helyett, ha azok ezen időpontban egy héacsoport tagjai voltak.

38. Ez másrészt a héacsoport héairányelv 11. cikkében biztosított lehetőségének értelmével és céljával is összhangban áll. A héairányelv 11. cikkében elírt csoportos adózás értelme és célja ugyanis elsdleges az adóalany és ebből következően az adóhatóság javára történő egyszerűsítés.

39. Egyrészt e cél kitnik már a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó 1973. évi bizottsági javaslat indokolásából is. A hatodik irányelv 4. cikkének (a héairányelv jelenlegi 11. cikkének megfelelő) (4) bekezdésével kapcsolatban az indokolás kifejezetten leszögezi, hogy „[c]élszernek tnik továbbá a (4) bekezdésben olyan rugalmas megfogalmazást választani, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az adminisztráció egyszerűsítése végett és a visszaélések (például hogy egy vállalkozást több adóalanyra osszanak fel azért, hogy mindegyikük részesülhessen valamely különös szabályozás elnyeiből) megakadályozása érdekében adóalanyként kezeljék azokat, akiknek függetlensége pusztán jogi formalitás”(5). Másrészt ez következik a szintén a héairányelv 11. cikkének egyszerűsítési célját hangsúlyozó Bíróság ítélezési gyakorlatából is.(6)

40. Az adminisztráció ezen egyszerűsítése minden kereskedelmi szint adólevonással kiegészített megadóztatása keretében lényegében azt jelenti, hogy a csoporton belüli szolgáltatásokat illetően nem kell (a héát feltüntet) számlákat kiállítani. Ezenkívül nem kell a csoport minden tagjának saját adóbevallást benyújtania (a fizetendő adó és az adólevonás kiszámításával), hanem csak a csoport „vezeténének” kell egyetlen adóbevallást leadnia. Az adóhatóságnak ennél fogva már nem több, hanem csak egyetlen adóalannal kell foglalkoznia, amely végeredményben felel a csoportjának tagjai által fizetendő adóért.

41. Ha azonban a héairányelv 11. cikkének értelme és célja elsdleges az adóalany és az adóhatóság számára történő egyszerűsítés, akkor a héairányelv 11. cikke szerinti szabályozás

kizárólag az adóalany (és az azzal szorosan összefűződő alanyok) adóhatósághoz fűződő viszonyára vonatkozik.

42. A héa szempontjából fiktíven egyetlen adóalany jelenik meg ugyan az adóhatóság előtt, amelynek a csoport minden ügyletét betudják. Ez a héacsoport azonban nem léphet fel kifelé önálló jogalanyként, tehát – az Egyesült Királyság vagy a Bizottság által a tárgyaláson megfogalmazott állításokkal ellentétben – a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében vett csoportot sem hozhat létre, illetve nem lehet valamely csoport része. A csoport tagjai azok a személyek, amelyek e csoportot saját jogképességük révén – a jelen esetben az egyes nemzetközi fűiskolák – hozzák létre.

43. Az önállóság héa vonatkozásában (tehát a héairányelv 11. cikke alapján) történő elvesztése ezért kizárólag az egymással szorosan összefűződő társaságok és az adóhatóság közötti viszonyra korlátozódik. Az önállóság ezen elvesztése nem fejt ki joghatást harmadik személyek vonatkozásában. Az esetek többségében egy harmadik személy vállalkozás egyáltalán nem tud arról (illetve ellenőrizni sem tudja), hogy szolgáltatásának igénybevevője egy héacsoport tagja-e, vagy sem. A szolgáltatónak ezért kell például a számlán a héairányelv 226. cikkének 5. pontja alapján megrendelőként a vele szerződő felet, nem pedig a számára ismeretlen héacsoportot vagy annak központi tagját feltüntetnie.

44. Megkülönböztetést kell tehát tenni: ha a KPS eredetileg a KIC részére bármilyen olyan szolgáltatást nyújtott, amelyet ez utóbbi maga használt fel, vagy esetlegesen harmadik személyek vagy az egyes nemzetközi fűiskolák részére továbbadott, akkor eleve kizárt a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség, mivel a KIC nem tagja a csoportnak.

45. Más lehet azonban a helyzet a nemzetközi fűiskolák részére nyújtott szolgáltatások esetében, még ha a csoportos adózásra vonatkozó nemzeti jog alapján azt feltételezik is, hogy e fűiskolákat a KIC képviseli. Ezt a ténybeli körülményt – hogy kinek nyújtották ténylegesen az egyes szolgáltatásokat – azonban nem a Bíróság, hanem csak a kérdést előterjesztő bíróság tisztázhatja.

46. A továbbiakban ezért abból indulok ki, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben kifejtettekkel ellentétben az ott említett (a fenti 21. pontban felsorolt) háromféle szolgáltatást nem a KIC, hanem *ténylegesen* az egyes nemzetközi fűiskolák részére nyújtották, amelyek a csoport (a KPS) tagjai. Csak ebben az esetben merül fel ugyanis a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség kérdése.

2. Harmadik országban illetésséggel rendelkező csoport

47. Ebben az esetben azt kell eldönteni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség a valamely harmadik országban illetésséggel rendelkező csoport által a valamely tagállamban letelepedett tagjai részére nyújtott szolgáltatásokra is kiterjed-e. Erre a kérdésre – amellyel az Aviva ügyre és a DNB Banka ügyre vonatkozó indítványaimban már részletesen foglalkoztam,⁽⁷⁾ és amelyet a Bíróság eddigi ítéleteiben megválaszolatlanul hagyhatott⁽⁸⁾ – a Bizottság és az Egyesült Királyság álláspontjával összhangban nemleges választ kell adni.

a) A rendelkezés szövege, történeti és rendszertani értelmezése

48. Első pillantásra mindazonáltal a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának szövege nem tartalmaz területi korlátozást. A jogalkotó más rendelkezésektől (például a héairányelv 11. cikkének első bekezdésétől) eltérően az alkalmazási kört sem korlátozta kifejezetten kizárólag egyetlen tagállam területére. A héairányelv tartalmaz viszont olyan rendelkezéseket is, amelyek

kifejezetten az adóalanyok határokon átnyúló tevékenységére vonatkoznak (lásd a héairányelv 148. cikkének e) pontját – „elsődlegesen fizető nemzetközi forgalmat lebonyolító légiforgalmi vállalatok”).

49. E tekintetben legfeljebb az állapítható meg, hogy a szöveg nem követeli meg az egyiket, de ki sem zárja a másikat. A szöveg nem támasztja alá, hogy az adómentesség a harmadik országbeli csoportokra is kiterjedne.

50. A korábbi jogszabály – a hatodik irányelv(9) – felidézése megmagyarázza, hogy a héairányelv 11. cikkével ellentétben miért nem található kifejezett korlátozás a rendelkezés szövegében.

51. Korábban a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentességet a hatodik irányelv 13. cikke szabályozta. A rendelkezés a címe szerint kizárólag a belföldi adómentességekre terjedt ki. Az átdolgozás azonban e tekintetben nem járt érdemi változással.(10) Ennélfogva a hatodik irányelvre tekintettel megállapítható, hogy valamely belföldi adómentesség kizárólag valamely belföldön letelepedett csoport, illetve belföldi tagjai szolgáltatásaira terjed ki.

52. Ezt a megszorítóbb értelmezést támasztja alá az adómentességek rendszere is a héairányelv IX. címében. Az 1–3. fejezet nem feltételez különleges, határokon átnyúló ügyletet. Csak a 4–8. és a 10. fejezet tartalmaz a határokon átnyúló ügyletekre vonatkozó egyes adómentességeket. Ha az adómentesség határokon átnyúló csoportokra vonatkozna, a jogalkotó inkább e fejezetekben szabályozta volna azt.

53. Ebből arra lehet következtetni, hogy az uniós jogalkotó nem határokon átnyúló csoportokra – és különösen nem harmadik országbeli csoportokra – gondolt a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja (korábban a 13. cikk (1) bekezdésének f) pontja) szerinti szabályozással, hanem a belföldi adómentességgel összefüggésben belföldi csoportokra is egyúttal.

b) *A héairányelv 11. cikkével kapcsolatos értelmezési ellentmondás*

54. Ez az értelmezés – vagyis a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében vett önálló csoportok valamely tagállam területére való korlátozása – elkerülhetővé teszi különösen a héairányelv 11. cikkével kapcsolatos értelmezési ellentmondást. E rendelkezés lehetővé teszi, hogy a tagállamok egyetlen adóalanyként kezelhessék azon „ugyanabban a tagállamban letelepedett alanyokat”, amelyeket valamely csoporton keresztül bizonyos kapcsolatok „egymással szorosan összefüggőnek”. Ezért csak az ugyanabban a tagállamban letelepedett vállalkozások alkothatnak a 11. cikk szerinti csoportot.

55. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség a csoport jellegére vonatkozóan kevesebb követelményt ír elő, mint a 11. cikk. Nem szabja ugyanis feltételül a vállalkozások szoros összefüggését. Ezért ellentmondásos lenne ezen az alapon olyan határokon átnyúló adómentességet lehetővé tenni, amelyet a szigorúbb feltételeket támasztó szabályozás nem idézhet elő.

56. Különösen nyilvánvalóvá válik mindez a jelen ügyben. A KPS csoport a jelen esetben fűszabály szerint a KIC héacsoportjának is részét képezhetné („egymással szorosan összefüggőnek”). A héairányelv 11. cikke azonban kifejezetten az Egyesült Királyságra korlátozza az adóztatás mellőzését. Miért kellene azonban akkor hasonló eredménynek (a csoport által a tagjainak nyújtott szolgáltatások adóztatásának mellőzése) elérhetőnek lennie a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján?

57. Ez az értelmezési ellentmondás csak úgy szüntethető meg, hogy – a héairányelv 11. cikkének hatásaihoz hasonlóan – a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának hatásai is egyetlen tagállamra terjednek ki. Ez azt feltételezi, hogy a csoport és azon tagja, amely részére a szolgáltatást nyújtják, ugyanabban a tagállamban telepedett le.

58. Egyébként mindkét eset alapjául ugyanaz a megfontolás szolgál: az adott tagállamra való korlátozás révén elérhető, hogy valamely tagállam ne korlátozza egy olyan másik tagállam területi adóztatási joghatóságát, amelyben a csoportos adózást engedélyezték, illetve egy csoport létrehozásához hozzájárultak, amelynek feltételeit a másik tagállam csak nehezen tudja ellenőrizni. Ugyanakkor ezzel biztosítják, hogy a különböző adóhatóságok ne hozzanak egymásnak ellentmondó határozatokat. A fenti ok azonban alighanem az, hogy ez megakadályozza a különböző adómértékek, illetve adórendszerek kihasználását. Harmadik országok esetében (azok különleges közigazgatási területeit is ideértve) mindez egészen nyilvánvalóvá válik, mivel ezek – mint a jelen esetben – nem feltétlenül vetnek ki héát.

c) *Különböző adómértékek létezése (az adó mértékével kapcsolatos kérdések)*

59. A határokon átnyúló csoport feltételezése egy – különösen az adómentes (vagyis adólevonásra nem jogosító) tevékenységet végző világméretű cégcsoportok esetében – nagyon könnyen létrehozható adóoptimalizálási modellt tesz ugyanis lehetővé. E cégcsoportoknak ugyanis az Európában működő vállalataikkal egy, a legalacsonyabb adómértékkel rendelkező, vagy héát nem alkalmazó országban (például az Egyesült Államokban vagy akár – mint a jelen esetben – Hongkongban) kell csak létrehozniuk egy csoportot. E csoport aztán harmadik felektől szerezheti be az összes olyan szolgáltatást, amelyet korábban héával terheltlen szereztek be.

60. Mivel a szolgáltatásnyújtás helye általában ebben az országban lenne, amely nem vagy csak kis mértékben vet ki héát, az ilyen csoportot nem vagy csak kis mértékben terhelné héa. A csoport a beszerzett szolgáltatásokat csupán a költségek megtérítése ellenében „továbbadja” a tagjainak. A szolgáltatásnyújtás helyének ebben az esetben ugyanakkor az egyes tagállamok minősülnének. A tagállamokban azonban a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján a szolgáltatás adómentes lenne.

61. Függetlenül annak kérdésétől, hogyan vizsgálhatják ebben az esetben az érintett tagállamok a versenytorzulás hiányát vagy az egyéb tényállási elemeket (lásd ezzel kapcsolatban lentebb a 67. és azt követő pontokat), kevés erőfeszítéssel csökkenthető lenne a csoporton belüli héateher.(11) A héairányelv 11. cikke szerinti héacsoport útján (lásd ezzel kapcsolatban fentebb az 54. és azt követő pontokat) azonban ilyen eredményt nem lehetne elérni.

62. Az alapvető szabadságokra figyelemmel sem adódik más eredmény a jelen ügyben. Ugyanis, még ha alkalmazandók lennének is az alapvető szabadságok a harmadik országot érintő jelen helyzetben, a 132. cikk (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség területi korlátozása a héairányelv 11. cikke értelmében vett héacsoport területi korlátozásához hasonlóan alkalmas lenne az adóztatási joghatóság érintett tagállamok közötti megosztásának fenntartására.(12) Annak szükségessége, hogy biztosítsák az adóellenőrzések hatékonyságát, szintén igazolja a megfelelő korlátozást. Ha ezzel szemben azt az álláspontot képviselnénk, hogy az adómentesség valamely tagállam területére való korlátozása sérti az uniós jogot, akkor szükségszerűen felmerülne a kérdés, hogy nem ellentétes-e a héairányelv 11. cikke is az uniós joggal. Ezzel kapcsolatban azonban jelentős kétségek merülnek fel.(13)

63. Meglepő a KIC azon véleménye,(14) hogy a különböző adómértékek kihasználásának e kockázata elhanyagolható, mert a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség kizárólag a héairányelv 132. cikkében említett közhasznú tevékenységekre terjed

ki. Egyrészt a tevékenység jellegéből (adómentes közhasznú tevékenység) aligha lehet az érintett adóalap nagyságára következtetni. A minden bizonnyal nem jelentéktelen oktatási és egészségügyi ágazat kellően egyértelműen alátámasztja ezt.

64. Ezen álláspont másrészt ellentétben áll a jogalkotó világosan felismerhet? szándékával. A héairányelv 132. cikkében felsorolt tevékenységeket a jogalkotó csak részben (az értékteremtés utolsó szakaszában hozzáadott érték tekintetében), nem pedig teljes mértékben mentesíti az adó alól.

65. Ha a jogalkotó a közhasznú tevékenységek (például az oktatási szolgáltatások vagy az orvosi szolgáltatások) megrendel?inek teljes héaterhét kívánta volna csökkenteni, akkor a héairányelv 169. cikkében a héairányelv 132. cikke szerinti adómentességet is felsorolta volna, és a nyújtott szolgáltatások adómentessége ellenére is lehet?vé tette volna az adólevonást. Szándékosan nem használta azonban ezt az általa ismert eszközt.

66. A csupán részleges adómentességre vonatkozó tudatos jogalkotói döntést azonban végeredményben teljes egészében aláássa a KIC által választott konstrukció (a csoport héarendszerrel nem rendelke? harmadik országban történ? létrehozása).

d) **A versenytorzulás hiányának értékelése**

67. Az a tény is a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség területi korlátozását támasztja alá, hogy az adómentesség a megfogalmazás szerint nem eredményezheti a verseny torzulását, aminek ellen?rzésére a nemzeti adóhatóságnak képesnek kell lennie. Ez mindenképpen kizárja a harmadik országbeli csoportot.

68. A versenytorzulás különböz? államokban – különösen harmadik országokban (mint a jelen esetben Hongkongban) – való fennállásának az értékelését az adóhatóságok aligha tudják elvégezni. E tekintetben a Bíróságnak a héairányelv 13. cikkével kapcsolatban az Isle of Wight Council ítéletben képviselt álláspontja(15) alkalmazható a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja esetében.

69. Az említett ítéletben a Bíróság hangsúlyozta a versenytorzulás olyan piacokon való fennállásának megállapításával kapcsolatos nehézségeket, amelyek nem esnek egybe a helyhatóságok illetékességi területével. Az ilyen helyzet veszélyeztetheti az adósemlegesség és a jogbiztonság elvét. Ez különösen így van a harmadik országokat érint? helyzetekben.

70. Ehhez járul még az a tény, hogy a héairányelv 131. cikke szerint biztosítani kell a héairányelv 132. cikkének helyes és egyszer? alkalmazását. Az utóbbit azonban gyakorlatilag ki lehet zárni tekintettel arra, hogy az adóhatóságnak a verseny torzulását nemzetközi szinten kellene értékelni, illetve több adóhatóságnak – esetleg egymásnak ellentmondó – különböz? értékeléseket kellene alapul venni. Éppen ez utóbbi eredményezne versenytorzulást.(16) E tekintetben az alkalmazás és az ellen?rzés jelent?s gyakorlati nehézségei is az adómentesség harmadik országokban illet?séggel rendelke? csoportokra való kiterjesztése ellen szólnak.

3. **Következtetés**

71. Következésképpen a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját úgy kell értelmezni, hogy az adómentesség nem terjed ki a valamely harmadik országbeli csoport által nyújtott szolgáltatásokra. A KPS által a nemzetközi f?iskoláknak nyújtott szolgáltatások tehát nem adómentesek, és a kérdést el?terjeszt? bíróság további kérdéseit ezért nem szükséges megválaszolni.

B. Másodlagosan: a „versenytorzulás” hiányával kapcsolatos tényállási elem értelmezése (második kérdés)

72. Ha azonban a Bíróság álláspontja szerint a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja kiterjed a harmadik országban illetésséggel rendelkező csoportokra is, a kérdést elterjesztő bíróság további kérdéseivel is foglalkozni kell.

73. A második kérdés keretében feltett hét alkérdés mindegyike szempontjából az bír jelentésséggel, hogy milyen kritériumok alapján kell értékelni, mikor áll fenn a verseny torzulása a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében, amely mégis kizárja a voltaképpen fennálló adómentességet.

74. Amennyiben a kérdést elterjesztő bíróság valamely másik tagállamban illetésséggel rendelkező csoporttal összefüggésben veti fel az értékelés kérdését, annyiban e kérdés – amint már említettem (33. pont) – elfogadhatatlan, mivel hipotetikus jellegű. A második kérdéssel csak annyiban kell foglalkozni, amennyiben az valamely harmadik országban illetésséggel rendelkező csoportra vonatkozik.

1. A rendelkezés célja

75. Amint azt a Bíróság már megállapította,(17) és amint azt már máshol kifejtettem,(18) a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának célja a kisebb vállalkozások nagyobb versenytárral szembeni *versenyhátrányának* kiküszöbölése. Ez utóbbi a saját munkavállalói révén vagy héacsoport keretében egy vele szorosan összefüggő társaság révén tudja a csoport szolgáltatásait igénybe venni. Amint azt a Bizottság helyesen kifejti,(19) a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának célja a nagy és a kisebb vállalkozások hasonló héaszempontú kezelésének biztosítása, aminek szükségessége az adólevonás adómentes értékesítési ügyletek tekintetében történő kizárásából fakad.

76. Ezt a következő példa szemlélteti: egy nagy kórházat, amely maga képes biztosítani betegeinek étkeztetését (saját konyhai személyzet révén), nem terheli héa a felmerülő személyi költségeket illetően. Egy kis kórház, amely nem tudja kihasználni a megfelelő személyzetet, csupán két lehetésséggel rendelkezik.

77. Harmadik személyt bízhat meg az étkeztetéssel. E tekintetben azonban héafizetési kötelezettség keletkezik mind az anyagi költségeket, mind pedig a harmadik személy konyhai személyzetével kapcsolatos személyi költségeket illetően. Ez a héateher a kórház szintjén végleges (az adómentes nyújtott szolgáltatások miatt nem áll fenn adólevonási jog – lásd a héairányelv 168. és 169. cikkét). A kis kórháznak a versenytársnál magasabb költségeket kell tehát viselnie ahhoz, hogy azonos szolgáltatásokat tudjon kínálni. Ez egy elsődlegesen a vállalkozás méretéből eredő versenyhátrány.

78. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja lehetővé teszi azonban e versenyhátrány kiküszöbölését. Az említett kórház csoportot alakíthat ugyanis egy másik kórházzal. E csoport alkalmazza a személyzetet, amelyet a két tag már kellékeppen kihasznál, és amely mindkét kórház számára biztosítja az étkeztetést. Ennek költségeit a két tag megosztja egymás között. Mivel a csoport által a tagjainak nyújtott szolgáltatás adómentes, a személyi költségeket így már nem terheli héa (az anyagi költségek esetében továbbra is ugyanakkora héateher áll fenn). A két kisebb kórház (nagyobb) versenytárral szembeni versenyhátránya így módon megszűnik.

79. Ha azonban a szóban fogó adómentesség versenyhátrányt küszöböl ki, az adómentesség

biztosítása f?szabály szerint egyúttal nem eredményezheti újból a verseny torzulását, illetve nem idézheti el? annak veszélyét. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti versenyjogi klauzula e tekintetben némileg sajátosnak t?nik, és végeredményben igen sz?k értelme van.(20)

2. A versenytorzulás ismervének megszorító értelmezésére vonatkozó követelmény

80. Ezért szükségszer?nek t?nik számomra a megszorító értelmezés, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség ne veszítse értelmét.

81. Ugyanerre a következtetésre jutunk, ha a versenytorzulás hiányát a f?szabályként a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában el?írt adómentesség kivételeként értelmezzük, mivel a Bíróság álláspontja szerint az általános szabálytól való minden eltérést vagy kivételt megszorítóan kell értelmezni.(21)

82. Ha mindazonáltal a versenytorzulás hiányát az adómentesség alóli kivételnek, az adómentességet viszont a f?szabály szerinti adókötelezettség alóli kivételnek tekintjük,(22) akkor kivétel alóli kivételt is feltételezhetünk. Az ilyen kivétel alóli kivétel adott esetben vagy különösen megszorítóan (egy kivétel alóli, megszorítóan értelmezend? kivételként), vagy különösen tágan (egy megszorítóan értelmezend? kivétel kivétel alóli kivételeként) értelmezend?.

83. Ett?l függetlenül azonban a jelen esetben e „kivétel alóli kivételt” is megszorítóan kellene értelmezni. A Bíróság ítélezési gyakorlata szerint ugyanis az értelmezésnek összhangban kell állnia a mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania az adósemlegesség elvének követelményeit. A 132. cikk szerinti adómentességek meghatározására használt kifejezéseket nem lehet különösen úgy értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat.(23)

84. Az utóbbi helyzet állna viszont el? akkor, ha a versenytorzulás fennállását nagyvonalúan feltételeznénk. Ez végeredményben egybevág a „versenytorzulás” hiányával kapcsolatos tényállási elem fenti (80. pont) teleologikus, megszorító értelmezésével.

85. Az ilyen megszorító értelmezés egyik kiindulópontjául szolgál már a Bíróság ítélezési gyakorlata is, amely szerint a verseny torzulása akkor állapítható meg, ha annak valószínű kockázata áll fenn, hogy a mentesség önmagában, azonnal vagy a jövőben a verseny torzulását okozhatja.(24) A verseny torzulása e tekintetben a csoport által nyújtott szolgáltatások adómentességére vonatkozik.(25) Ez az adómentesség megakadályozza, hogy az említett szolgáltatásokat harmadik személy szolgáltatók azonos áron nyújthassák a csoport tagjainak (a 2) a) kérdésre adandó válasz, amely szükségtelenné teszi a 2) b) kérdés megválaszolását).

86. A versenytorzulás hiányával kapcsolatos tényállási elem megszorító értelmezésének követelményére tekintettel nem alapozhatja meg a verseny torzulását kizárólag egy kereskedelmi piac fennállása. Ez aláásná a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja mögött meghúzódó elgondolást. Eszerint lehet?ségnek kell lennie arra, hogy a nagyobb versenytársakhoz képest fennálló versenyhátrány (ezzel kapcsolatban lásd a fenti 75. pontot) kiküszöbölhet? legyen éppen a más vállalkozásokkal folytatott együttm?ködés útján (a 2) g) kérdésre adandó válasz).

87. Ha a csoport harmadik országban is rendelkezhetne illetésséggel, akkor a szolgáltatásai révén előidézett versenytorzulásokat nemzeti szinten logikusan a csoport illetéssége szerinti harmadik országból származó alternatív szolgáltatókkal összefüggésben is értékelni kellene. Az Egyesült Királyságban és azon kívül letelepedett harmadik személy közvetítők versenyhátrányba kerülnének, és nem tudnák az egyesült királysági nemzetközi iskolák részére ugyanazokat a szolgáltatásokat nyújtani, mivel szolgáltatásaik drágulnának az Egyesült Királyságban kivetett héával (a 2) d) kérdésre adandó válasz).

88. A versenytorzulás fennállását illetően e tekintetben meg kell vizsgálni, hogy a csoport az adómentesség nélkül is számíthat-e a tagjaira ügyfélként.(26) Ha a csoport szolgáltatásai a tagok igényeihez vannak igazítva olyan módon, hogy a csoport abban is biztos lehet, hogy a tagok igénybe veszik e szolgáltatásokat, f?szabály szerint együttműködésen alapuló tevékenységről (ezzel kapcsolatban lásd a fenti 75. és azt követő pontokat) van szó, amelyet a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján mentesíteni kell az adó alól (a 2) c) kérdésre adandó válasz).

89. Valamely csoportot ugyanis a tagok általában csak akkor hoznak létre, ha biztosak benne, hogy a tagok igénybe is veszik a csoport szolgáltatásait („igénybevételi garancia”). Ezért f?szabály szerint feltételezhető, hogy valamely csoport létrehozása a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében nem eredményezi a verseny torzulását.

90. Az adómentesség céljára (a versenyhátrány megakadályozása) tekintettel a versenytorzulással kapcsolatos tényállási elem célja véleményem szerint csak a visszaélések megelőzése (lásd a héairányelv 131. cikkét) lehet. Ez ugyanis végeredményben csak annak biztosítását szolgálja, hogy az adómentességet ne alkalmazzák rendeltetésellenesen. Csak valószínűsítő körülmények alapján állapítható meg, hogy mikor áll fenn ilyen helyzet.

91. Az elsődlegesen a visszaélések megelőzését szolgáló tényállási elem céljára tekintettel az adóhatóságot terheli a megelőzendő visszaélés, illetve az arra utaló jelek fennállásának bizonyítása(27) (a 2) e) kérdésre adandó válasz). E tekintetben egyetlen uniós jogi rendelkezés sem kötelezi az adóhatóságot harmadik országok piacaira vonatkozó konkrét szakértői értékelés elrendelésére. Nem uniós jogi, hanem nemzeti adóeljárásjogi kérdés, hogy a nemzeti adóhatóságok milyen módon teljesítik bizonyítási kötelezettségüket (a 2) f) kérdésre adandó válasz).

3. **A verseny torzulására utaló jelek**

92. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség rendeltetésellenes alkalmazásának jele lehet például, hogy a csoport jelentős mértékben ugyanazokat a szolgáltatásokat ellenszolgáltatás fejében nyújtja a csoporthoz nem tartozók részére, és ennyiben – a szinergikus hatásokat kihasználva – a piacon elsősorban versenytársaként, nem pedig együttműködő csoportként tevékenykedik. Ebben az esetben bizonyos körülmények között a verseny torzulásának valószínűsíthető kockázata állhat fenn a fent említett harmadik személy szolgáltatókat illetően.

93. Szintén valószínűsíthető körülmény lehet, hogy a csoport nem kifejezetten a tagok igényeihez igazított szolgáltatásokat nyújt, hanem csak másoktól beszerzett szolgáltatásokat ad tovább. Ezeket akár mások is kínálhatnák és igénybe vehetnék. A harmadik személy szolgáltatók ebben az esetben is kiszorulnának az adott piacról. Bizonyos körülmények között részben a jelen esetben is ez feltételezhető, mivel a csoport szolgáltatásai nagyrészt nyilvánvalóan harmadik személyektől (ügynököktől stb.) igénybe vett szolgáltatások tagoknak történő egyszerű továbbadásában álltak.

94. Az ilyen szolgáltatásbeszerzés és e beszerzett szolgáltatások változatlan formában történő továbbadása az adómentesség fent ismertetett jellegével is ellentétes. Az adómentesség célja nem önmagában a szolgáltatások beszerzésének és továbbadásának optimalizálása, hanem a kisebb piaci szereplők együttműködésen alapuló tevékenységének lehetővé tétele az olyan nagyobb versenytársakkal szembeni versenyhátrány kiküszöbölése céljából, amelyek e szolgáltatásokat saját maguk nyújtják (lásd a fenti 75. és azt követő pontokat).

95. Szolgáltatások pusztán beszerzése és változatlan formában történő továbbadása esetén azonban a csoport nem nyújt saját szolgáltatást. Ebben az esetben nem áll fenn versenyhátrány azon versenytársakkal szemben, amelyek maguk szerzik be a szolgáltatásokat, mivel azokat azonos hűség terheli. Más lenne a helyzet, ha a csoport önálló hozzáadott értéket hozna létre. Ez lenne a helyzet például akkor, ha a csoport maga alkalmazta volna az ügynököket, és a csoport így maga nyújtaná a közvetítési szolgáltatásokat. Ebben az esetben a hűségirányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség alapját képező együttműködési elem is jelen lenne.

96. Egy másik jel lehet, hogy kizárólag a hatéteher optimalizálása, nem pedig a versenyhátrány elkerülésére irányuló kölcsönös együttműködés áll előtérben. A hatéteher optimalizálása feltételezhető a külső szolgáltatásbeszerzéseknek valamely rendkívül alacsony hűségértéket alkalmazó vagy hűség egyáltalán nem alkalmazó országban illetékséggel rendelkező csoportba történő áthelyezése révén való versenytársaszerzés esetén. A jelen esetben akár ez a helyzet is fennállhat.

97. Végső soron azonban a kérdést előterjesztő bíróságnak kell mindezt megítélnie.

C. Másodlagosan: a hűségirányelv 11. cikke szerinti csoportos adózáshoz való viszony (harmadik és negyedik kérdés)

98. Abban az esetben, ha a Bíróság arra a következtetésre jut, hogy valamely harmadik országbeli csoportra is kiterjed a hűségirányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség, és ha a kérdést előterjesztő bíróság az erre utaló jelek ellenére nem állapítja meg a verseny torzulását, a harmadik és negyedik kérdésre is választ kell adni.

99. E két kérdés a hűségirányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának a hűségirányelv 11. cikkében szabályozott, csoportos adózásra vonatkozó lehetővé tételhez való viszonyára vonatkozik. Az Egyesült Királyság élt ezzel a lehetőséggel. Konkrétan arról van szó, hogy valamely hűségcsoport tagjai valamely csoport tagjai is lehetnek-e egyúttal, és ha igen, milyen feltételek mellett.

100. A Bizottság és az Egyesült Királyság egyetért abban, hogy csak a csoport által az önálló tagjainak nyújtott szolgáltatások adómentesek. Egy héacsoport fennállása kizárja a csoport tagjainak történő szolgáltatásnyújtást, mert a tagok a héacsoportra vonatkozó rendelkezések alapján elveszítik önállóságukat. Amennyiben – a KPS-t létrehozó – valamennyi nemzetközi iskola tagja valamely héacsoportnak, annyiban már nem léteznek csoporttagok, hanem csak egyetlen tag.

101. Ez egy rendkívül formális megközelítés, amelyet – amint azt fent már kifejtettem (fenti 34. és azt követő pontok) – nem tartok helyesnek. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja ezenfelül „személyek” csoportjáról beszél. A személyek polgári jogi szempontból önálló személyek maradnak azonban akkor is, ha valamely héacsoportba tartoznak. Az irányelv ezenkívül az „önálló csoportjai”, nem pedig az „önálló személyek csoportjai” kifejezést használja, amint ezt a KIC is helyesen megjegyzi az írásbeli észrevételekben.

102. Az önállóságnak ennél fogva csak a csoportra kell vonatkoznia, nem pedig a csoport tagjaira. A jelen ügyben nem vitatott, hogy a csoport (a KPS) önállótlanságának fikciója nem alkalmazható a csoportos adózás tekintetében. A héairányelv 11. cikke ugyanis kifejezetten kizárja a határokon átnyúló hatást.

103. A KIC álláspontjával összhangban és a Bizottság által a tárgyaláson kifejtettekkel ellentétben a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szereplő „személy” kifejezés ezenkívül nem „adóalanyt” és még kevésbé a héairányelv 11. cikke szerinti, fikció útján kibevitt adóalanyt jelent. Ezt már a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának szövege is egyértelművé teszi. E rendelkezés szövege ugyanis többek között olyan személyekről beszél, amelyek tevékenységüket nem „adóalanyként” végzik. Ennél fogva adóalanynak nem minősül személyek is tagjai lehetnek valamely csoportnak.

104. E tekintetben egy héacsoportnak a héairányelv 11. cikkének alkalmazása útján az egyetlen adóalany fikciójával (több személy „egyetlen adóalanyként [történ?] kezel[ése]”) történő létrehozása önmagában nem zárja ki személyek csoportjának fennállását. A héacsoport létrehozása azt sem zárja ki, hogy a csoport szolgáltatásokat nyújt tagjainak.

105. Egyértelművé teszi mindezt a fenti példa (76. és azt követő pontok) némi átalakítása. Egy további kisebb kórház (C) az egyik tagállamban csoportot (Z) hoz létre A és B kórházzal, amely átvállalja a betegek étkeztetését. A-t azonban később felvásárolja X, és jelenleg egy héacsoport tagja, amelynek vezetje (az Egyesült Királyságban a központi tag) X. Z továbbra is szolgáltatásokat nyújt A-nak, B-nek és C-nek, amelyek társasági jogi önállóságát nem érinti a héairányelv 11. cikke szerinti szabályozás.

106. Kétségesnek tűnik, hogy a Z által A-nak nyújtott szolgáltatások adómentessége ténylegesen attól függne, hogy a héa szempontjából e szolgáltatásokat immár X-nek nyújtott szolgáltatásoknak tekintik, X pedig formálisan nem tagja a csoportnak. A csoportos adózás értelme és célja – amint azt fent kifejtettem (38. és 39. pont) – az adminisztráció egyszerűsítése, nem pedig az, hogy valamely csoport adómentességét tagjainak későbbi társasági jogi struktúrájától és a csoportos adózásra vonatkozó szabályozás fennállásától tegye függvé.

107. Az A, B és C közötti héasemleges együttműködés iránti igény miatt sem szűnik meg, hogy A immár X héacsoportjának tagjává vált. A, B és C megfelelően nagy versenytárral szemben fennálló versenyhátránya ugyanis nem változott emiatt.

108. A Bizottság és az Egyesült Királyság álláspontjától eltérően ezért a két „rendszer” (csoportos adózás és valamely csoport szolgáltatásainak adómentessége) nem zárja ki eleve egymást.

Azokat csupán össze kell hangolni egymással.

109. A héairányelv 11. cikke csak annyiban minősül *lex specialis*nek ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjához képest, amennyiben a csoport tagjai olyan személyek, amelyek mindannyian egy és ugyanazon héacsoport részét képezik. A héairányelv 11. cikke szerinti csoportos adózás a szélesebb körű rendelkezés, mivel a csoporton belül egyetlen szolgáltatást sem adóztat. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja viszont csak a csoport által a tagjainak (nem pedig fordítva vagy a tagok között) nyújtott szolgáltatásokat mentesíti az adó alól. Az előbbi ezért kizárja a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának alkalmazását.

110. Az a körülmény, hogy a csoport egyes tagjai valamely egyesült királysági héacsoportnak is részét képezik, nem zárja ki tehát a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség alkalmazását.

VI. Végkövetkeztetések

111. Következésképpen azt javasolom a Bíróságnak, hogy a First-tier Tribunal (elsőfokú bíróság, Egyesült Királyság) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

- 1) A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség nem terjed ki valamely harmadik országban illetésséggel rendelkező csoportra.
- 2) A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját úgy kell értelmezni, hogy a valamely csoport által a tagjainak a költségek szigorúan rájuk eső részének megtérítése ellenében nyújtott szolgáltatások adómentessége főszabály szerint nem eredményezi a verseny torzulását, kivéve ha azt rendeltetésellenesen alkalmazzák.

A rendeltetésellenes alkalmazás jele lehet például,

1. hogy a csoport jelentős mértékben ugyanazokat a szolgáltatásokat ellenszolgáltatás fejében nyújtja a csoporthoz nem tartozók részére, és ennyiben a piacon elsősorban versenytársaként, nem pedig együttműködő csoportként tevékenykedik,
2. hogy a csoport nem kifejezetten a tagok igényeihez igazított szolgáltatásokat nyújt, hanem csak másoktól beszerezett szolgáltatásokat ad tovább, vagy
3. hogy kizárólag a héateher optimalizálása, nem pedig a versenyhátrány elkerülésére irányuló kölcsönös együttműködés áll előtérben.

E jelek fennállásának bizonyítása az adóhatóságot terheli. E tekintetben azonban nem kötelezi az uniós jog például konkrét szakértői értékelés elrendelésére. E jeleket azonban végső soron a kérdést előterjesztő bíróságnak kell értékelnie.

3) Az a körülmény, hogy a csoport egyes tagjai valamely héacsoportnak is részét képezik, nem zárja ki a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség alkalmazását. A héairányelv 11. cikke szerinti szélesebb körű csoportos adózás azonban elsőbbséget élvez. Ezért nem alkalmazható a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség, ha a csoport valamennyi tagja egy és ugyanazon héacsoport részét képezi.

1 Eredeti nyelv: német.

2 2019. november 20-ai Infohos ítélet (C-400/18, EU:C:2019:992); 2017. szeptember 21-ai Aviva ítélet (C-605/15, EU:C:2017:718); 2017. szeptember 21-ai DNB Banka ítélet (C-326/15,

EU:C:2017:719); 2017. szeptember 21-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-616/15, EU:C:2017:721); 2017. május 4-i Bizottság kontra Luxemburg ítélet (C-274/15, EU:C:2017:333).

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

4 E jogkövetkezménnyel kapcsolatban lásd többek között: 2019. február 14-i Vetsch Int. Transporte ítélet (C-531/17, EU:C:2019:114, 45. pont).

5 Lásd a 4. cikk (4) bekezdéséhez fűzött indokolást az 1973. június 20-i bizottsági javaslat (COM(73) 950 végleges), 4. o.

6 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 40. pont); 2013. április 25-i Bizottság kontra Svédország ítélet (C-480/10, EU:C:2013:263, 37. pont); 2013. április 9-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-85/11, EU:C:2013:217, 47. és 48. pont).

7 Lásd: az Aviva ügyre vonatkozó indítványom (C-605/15, EU:C:2017:150, 36. és azt követő pontok); a DNB Banka ügyre vonatkozó indítványom (C-326/15, EU:C:2017:145, 45. és azt követő pontok).

8 2017. szeptember 21-i Aviva ítélet (C-605/15, EU:C:2017:718); 2017. szeptember 21-i DNB Banka ítélet (C-326/15, EU:C:2017:719).

9 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: 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.).

10 A héairányelv (3) preambulumbekkezdése szerint a héairányelv csupán a hatodik irányelv szerkezetét és szövegezését dolgozta át anélkül, hogy ez érdemi változásokat eredményezett volna a meglévő jogszabályban. Mindazonáltal, azokat az eseteket, amelyeket érdemi változtatások érintenek, kimerítően fel kell sorolni az irányelv átültetését és a hatálybalépését szabályozó rendelkezésekben. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjával kapcsolatban e tekintetben nem található rendelkezés.

11 Hasonló adóoptimalizálási modell áll fenn, ha az Unión belül a legalacsonyabb héamértékkel rendelkező tagállamot választják a csoport székhelyeként.

12 Ezzel az indokolással kapcsolatban lásd: 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 45. és 46. pont); 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 48. pont); 2015. május 21-i Verder LabTec ítélet (C-657/13, EU:C:2015:331, 47. pont); 2010. január 21-i SGI ítélet (C-311/08, EU:C:2010:26, 60. pont).

13 Szintén elutasítóan: Ehrke-Rabel, T., *VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive*, World Journal of VAT/GST Law, 1. kötet, 1. szám, 2012 július, 61. o. (70. és azt követő oldalak); Casper Bjerregaard Eskildsen, *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, 20 EC Tax Review, Issue 3, 114–120. o.; lásd részletesen még: Stadie, H., in: Rau/Dürrwächter, *UStG*, 2. § 812. és azt követő megjegyzések (állapot: 174. módosítás – 2017. október).

Eltérő álláspont ellenben: van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*, (2007) 16 EC Tax Review, Issue 1, 34. (41.) o.

- 14 Lásd az írásbeli észrevételek 56. és azt követő pontjait.
- 15 2008. szeptember 16-ii Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 49. és azt követő pontok).
- 16 Ezt jól mutatja, amikor valamely országban a csoport adólevonást eszközöl, mivel a verseny torzulásának feltételezése miatt elutasítják az adómentességet. A szolgáltatás igénybevevőjének tagállamában viszont a fordított adózási mechanizmus alapján megállapítják a csoport tagjának az adómentességét, mivel ebben az országban a verseny torzulása nem áll fenn.
- 17 Lásd ebben az értelemben: 2019. november 20-ii Infohős ítélet (C-400/18, EU:C:2019:992, 36. pont); 2017. szeptember 21-ii Bizottság kontra Németország ítélet (C-616/15, EU:C:2017:721, 56. pont); 2008. december 11-ii Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet (C-407/07, EU:C:2008:713, 37. pont). Lásd még: Mischo főtanácsnok Taksatorringen ügyre vonatkozó indítványa (C-8/01, EU:C:2002:562, 118. pont).
- 18 Az Aviva ügyre vonatkozó indítványom (C-605/15, EU:C:2017:150, 20. és azt követő pontok); a DNB Banka ügyre vonatkozó indítványom (C-326/15, EU:C:2017:145, 51. pont).
- 19 Lásd az észrevételek 11. pontját.
- 20 E tekintetben lásd: Mischo főtanácsnok Taksatorringen ügyre vonatkozó indítványa (C-8/01, EU:C:2002:562, 125. és azt követő pontok) – „el kell ismernünk, hogy ennek [a piacnak a] megjelenése meglehetősen sajátos”. Lásd még: az Aviva ügyre vonatkozó indítványom (C-605/15, EU:C:2017:150, 67. pont).
- 21 Lásd többek között: 2006. szeptember 28-ii Bizottság kontra Ausztria ítélet (C-128/05, EU:C:2006:612, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- A héairányelv szerinti adómentességekkel összefüggésben lásd még: 2017. szeptember 21-ii Aviva ítélet (C-605/15, EU:C:2017:718, 30. pont); 2017. szeptember 21-ii Bizottság kontra Németország ítélet (C-616/15, EU:C:2017:721, 49. pont); 2016. október 5-ii TMD ítélet (C-412/15, EU:C:2016:738, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 22 Kifejezetten így a héairányelv 132. cikke szerinti adómentességekkel kapcsolatban: 2017. szeptember 21-ii Aviva ítélet (C-605/15, EU:C:2017:718, 30. pont).
- 23 2019. november 20-ii Infohős ítélet (C-400/18, EU:C:2019:992, 30. pont); 2017. május 4-ii Bizottság kontra Luxemburg ítélet (C-274/15, EU:C:2017:333, 50. pont); 2013. november 28-ii MDDP ítélet (C-319/12, EU:C:2013:778, 25. pont); 2013. március 21-ii PFC Clinic ítélet (C-91/12, EU:C:2013:198, 23. pont); 2008. december 11-ii Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet (C-407/07, EU:C:2008:713, 30. pont); 2007. június 14-ii Horizon College ítélet (C-434/05, EU:C:2007:343, 16. pont); 2002. június 20-ii Bizottság kontra Németország ítélet (C-287/00, EU:C:2002:388, 47. pont).
- 24 Lásd: 2019. november 20-ii Infohős ítélet (C-400/18, EU:C:2019:992, 48. pont); 2003. november 20-ii Taksatorringen ítélet (C-8/01, EU:C:2003:621, 64. pont).
- 25 2019. november 20-ii Infohős ítélet (C-400/18, EU:C:2019:992, 47. pont).

26 Lásd: 2003. november 20-ai Taksatorringen ítélet (C-8/01, EU:C:2003:621, 59. pont); Mischo főtanácsnok Taksatorringen ügyre vonatkozó indítványa (C-8/01, EU:C:2002:562, 131. és azt követő pontok).

27 A visszaélősszerű gyakorlat fennállásával kapcsolatos héajogi bizonyítási terhet illetően lásd például: 2019. július 10-ai Kuršu zeme ítélet (C-273/18, EU:C:2019:588, 35. és 38. pont).