

Ideiglenes változat

LAILA MEDINA

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2022. január 27.(1)

C?269/20. sz. ügy

Finanzamt T

kontra

S

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Hozzáadottérték?adó (h?a) – Héacsoportok – Héacsoport egyik tagjának adóalanyként való kijelölése – A héacsoporton belüli szolgáltatásnyújtások – Héacsoport egyik, nemzeti közjogi alapítvány tagja által nyújtott szolgáltatások – Ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás – A gazdasági tevékenység mellett hatóságként folytatott tevékenység)

1. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelme a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(2) 4 cikke (4) bekezdésének, valamint 6 cikke (2) bekezdése els? mondata b) pontjának értelmezésére vonatkozik, és az S nemzeti közjogi alapítvány és a Finanzamt T (adóhatóság, T, Németország; a továbbiakban: Finanzamt) közötti jogvita keretében terjesztették el?. A jogvita a következ?kre vonatkozik: egyrészt az S?nek (anyavállalatként betöltött szerepében) a részére takarítási szolgáltatásokat nyújtó vállalattal a hozzáadottérték?adó (h?a) szempontjából egyetlen adóalanyként történ? kijelölésére; másrészt arra a kérdésre, hogy az S részére az általa hatóságként folytatott (és a közhatalom gyakorlása során feladatát képez?) tevékenységeinek ágába tartozó célra ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás ezen irányelv 6. cikke (2) bekezdésének els? mondata b) pontjával összhangban a h?a hatálya alá tarthat?e?

2. A jelen indítvány az általam a C?141/20. sz. Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie ügyben 2022. január 13?án ismertetett párhuzamos indítvánnyal együttesen olvasandó, különösen amiatt, hogy a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) V. tanácsa által a jelen ügyben el?terjesztett els? kérdés tárgya megegyezik a C?141/20. sz. ügyben a Bundesfinanzhof XI. tanácsa által el?terjesztett els? kérdésével.

I. Jogi háttér

3. A hatodik irányelv 2007. január 1-jétől a 2006/112/EK(3) irányelv váltotta fel. Időbeli hatálya folytán a jelen eljárásban a hatodik irányelv marad alkalmazandó.

4. A hatodik irányelv 2. cikke rögzítette, hogy „hozzáadottértékadó alá tartozik: 1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

5. Ezen irányelv 4. cikke a következőkről rendelkezett:

„(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 összefűznek.

(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 ügyletekkel 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 előbbieken megnevezett szervek minden esetben adóalanyoknak minősülnek a D. mellékletben felsorolt tevékenységeket illetően, amennyiben e tevékenységek terjedelme nem elhanyagolható.

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

6. A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első mondatának b) pontja kimondta, hogy ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

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

II. Az alapeljárásbeli jogvita alapjául szolgáló tényállás és az elzotes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

7. Az S, az alapeljárás felperese német közjogi alapítvány és egy orvostudományi karral is rendelkező egyetem fenntartója. A felperes adóalanynak minősül, és ellenérték fejében nyújt szolgáltatásokat (betegellátás). Emellett közjogi jogi személyként hatóságként lát el feladatokat (a hallgatók képzése), amelyek tekintetében nem minősül adóalanynak.
8. Az S adócsoporton belüli anyavállalata (*Organträgerin*) mind egy orvostudományi karnak, mind az U?GmbH?nak. Az S az általa ellenérték fejében végzett gazdasági tevékenységek vonatkozásában a héa hatálya alá tartozik, míg a hatósági jogköre gyakorlásával végzett tevékenységek vonatkozásában héamentességet élvez.
9. A Finanzamt T nem vitatott bizonyítékai szerint az S az U?GmbH anyavállalata. Az U?GmbH takarítási, higiéniai és mosodai szolgáltatásokat, valamint betegszállítási szolgáltatásokat nyújtott az S?nek. Az U?GmbH takarítási szolgáltatásait S helyiségeiben, azaz az orvostudományi kar által elfoglalt épületegyüttes egészében végezte, amelyben a kórtermeken kívül folyosók és m?t?k, el?adótermek és laborok is találhatóak. Míg a kórházi terület a betegellátást szolgálja és az S gazdasági tevékenységi ágába tartozik, addig többek között az el?adótermeket és laboratóriumokat a hallgatók képzésére használják, és így az S hatóságként folytatott tevékenységeinek ágába tartoznak.
10. A hatóságként folytatott tevékenységeket szolgáló terület hányada a teljes takarítandó terület 7,6%-a volt. A vitatott évben (2005) az U?GmbH az S számára végzett valamennyi takarítási szolgáltatásért összesen 76 085,48 euró díjat kapott. Az egyetem orvosi tevékenységére vonatkozó héabevallásokban az S az U?GmbH által a részére nyújtott valamennyi szolgáltatást az adózási egység (héacsoport) keretében nyújtott, nem adóköteles belső szolgáltatásnak tekintette.
11. Egy 2005-re vonatkozó adómegállapítási határozatban a Finanzamt T (külső ellenőrzés eredményeként) azt állapította meg, hogy az S különböző tevékenységi ágai egyetlen egységes vállalkozást alkottak, amelyről közös héabevallást kellett benyújtani, és ebből következően csak egy adómegállapítást kellett kiadni. Ebben a vonatkozásban a Finanzamt T az U?GmbH által az S?nek a hatóságként folytatott tevékenysége vonatkozásában nyújtott takarítási szolgáltatásokat adózási egységen (héacsoport) belül nyújtott szolgáltatásoknak tekintette. A takarítási szolgáltatások az S esetében „vállalkozás[ától] idegen” tevékenységet szolgáltattak, és így esetében az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; a továbbiakban: UStG) 3. §a (9a) bekezdésének 2. pontja (amely a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első mondatának b) pontját ülteti át) értelmében természetbeni juttatásnak minősülnek. Mivel az U?GmbH által az S?nek nyújtott takarítási szolgáltatásokért a vitatott évben a teljes díjazás 76 065,48 euró volt, a Finanzamt T – figyelembe véve, hogy a teljes takarított területnek az S hatóságként folytatott tevékenysége ágára eső hányada 7,6% volt – azt állapította meg, hogy a hatóságként folytatott tevékenységre használt terület takarítására 5 782,50 euró jutott. Az általa 525,66 euróban megállapított haszonkulcs levonása után a Finanzamt T a természetbeni juttatás vonatkozásában az adóalapot 5257 euróban állapította meg, és így a forgalmi adó összegét 841,12 euróval megemelte.
12. Az S?nek az ezen adómegállapítással szemben előterjesztett panaszát ugyanezen Finanzamt elutasította. A Niedersächsisches Finanzgericht (alsó?szászországi pénzügyi bíróság, Németország) előtti elsőfokú eljárásban azonban e bíróság helyt adott az S keresetének. E bíróság álláspontja szerint nem volt vitatott, hogy az S mint anyavállalat és az U?GmbH mint leányvállalat adózási egységet alkot (héacsoport). Ez az adózási egység az S hatóságként folytatott tevékenységének ágát is magában foglalja. A természetbeni juttatás az UStG 3. §a (9a) bekezdésének 2. pontja szerinti feltételei nem teljesültek.
13. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatot az alapeljárásban a Finanzamt T által a

Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) elé terjesztett felülvizsgálati kérelemmel (*Revision*) összefüggésben hozták.

14. E kérelem összefüggésében a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) V. tanácsa úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzotes 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 lehetőséggel, hogy együtt, egyetlen adóalanyként kezeljék azokat a területükön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek:

a) hogy az említett alanyok közül azon alany tekintetében kell az egyetlen adóalanyként való kezelésnek megvalósulnia, amely ezen alanyok valamennyi ügylete tekintetében adóalanynak minősül, vagy úgy:

b) hogy az egyetlen adóalanyként való kezelésnek feltétlenül – és ezáltal jelentős mértékű adóbevételkiesés elviselése mellett is – az egymással szoros kapcsolatban álló alanyoktól elkülönül, külön a héával összefüggő célokra létrehozandó fiktív adóalanynak minősül? héacsoporthoz kell vezetnie?

2. Amennyiben az első 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 ítélkezési gyakorlatából (az Európai Unió Bíróságának 2009. február 12-i VNLTO-ítélete, C515/07, 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 adóalany,

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?”

III. Elemzés

A. A felek érvelésének rövid összefoglalása

1. Az első kérdés

15. 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, ha valamely tagállam héaalanyként nem magát a héacsoportot (adózási egység, *Organkreis*), hanem e csoport egy meghatározott tagját, azaz annak anyavállalatát (*Organträger*) jelöli ki.

16. A német kormány az első kérdéssel kapcsolatban a C-141/20. sz. párhozamos ügyben(4) felhozottakhoz hasonló érveket ad el. Lényegében az állítja, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében biztosított lehetőség, amely szerint együtt, egyetlen adóalanyként lehet kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag

függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek, gyakorolható oly módon, hogy az egyetlen adóalanyként való kezelés (kizárólag) ezen alanyok egyikére (az anyavállalatra) vonatkozik, amely ezen alanyok valamennyi ügylete tekintetében adóalanynak minősül.

17. Az első kérdésre vonatkozó elemzésében a Bizottság ugyanazokat az érveket hozza fel, mint amelyeket a C-141/20. sz. párhuzamos ügyben benyújtott. Lényegében eladja, hogy a nemzeti jogban elírt azon követelmény, hogy kizárólag a héacsoport anyavállalata válik a csoport adóalanyává a többi tag kizárásával, ellentétes a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével.

2. Második kérdés

18. Második kérdésével az elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy valamely olyan jogalany esetében, amely egyrészt gazdasági tevékenységet végez, amelynek vonatkozásában adóalanynak minősül, másrészt pedig olyan tevékenységet végez, amelyet hatóságként folytat, és amelyre vonatkozóan a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdése szerint héamentességet élvez, a gazdasági tevékenységi ága által a hatóságként folytatott tevékenysége érdekében ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtást a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése alapján meg lehet-e adóztatni.

19. A német kormány úgy véli, hogy erre a kérdésre igenlő választ kell adni. E kormány lényegében eladja, hogy valamely olyan adóalany esetében, amely egyrészt gazdasági tevékenységet folytat, amelynek során a hatodik irányelv 2. cikke 1. pontjának értelmében vett ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtást végez, és egyidejűleg olyan hatósági tevékenységet végez, amelynek tekintetében ezen irányelv 4. cikkének (5) bekezdése szerint nem minősül adóalanynak, akkor a gazdasági tevékenységi ága által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első mondatának b) pontja alapján megadóztatható.

20. A német kormány különösen arra hivatkozik, hogy hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első mondatának a) pontjában követett megközelítéstől eltérően a „nem gazdasági” szükségleteket úgy kell tekinteni, mint amelyek a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése b) pontja első mondatának értelmében vett „vállalkozásidegen célok” körébe tartoznak, ennek megfelelően pedig e rendelkezés hatálya alá kell, hogy tartozzanak.

21. Ebben a vonatkozásban e kormány azt állítja, hogy megközelítésének nem mond ellent a Bíróságnak a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első mondatának a) pontjában foglalt, ezen irányelv 17. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett „vállalkozásidegen célok” fogalmára vonatkozó ítélkezési gyakorlata.(5)

22. Másodlagosan, abban az esetben, ha a természetbeni juttatás megadóztatása a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első mondatának b) pontja szerint nem megengedett, a német kormány eladja, hogy valamely – az S-hez hasonló – jogalanynak a nem gazdasági tevékenységi ágába tartozó tevékenységekkel összefüggésben nyújtott szolgáltatások tekintetében ezen adóztatás mindenképpen igazolt a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének második mondata alapján, amely szerint a tagállamoknak lehetőségük van eltérni ezen irányelv e rendelkezéseitől.

23. A Bizottság szerint nincs szükség a második kérdés megválaszolására olyan válaszadásához, amely hasznos lenne az elterjesztő bíróság számára az alapügy eldöntéséhez.

B. Értékelés

24. A jelen ügyben a Bíróság el?tt két f? probléma áll: (i) az a kérdés, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében kit kell valamely héacsoport adóalanyaként kijelölni (az els? el?terjesztett kérdés); és (ii) hogyan kell kezelni a héa szempontjából valamely mind az állami, mind a magánszektorban tevékenyked? jogi személy szolgáltatásnyújtásait, ha ez a személy adózási egységet (héacsoportot) alkot egy másik személlyel. A kérdés közelebbbr?l az, hogy valamely héacsoport egyik tagja által olyan közjogi jogalany részére nyújtott takarítási szolgáltatások, amelynek tevékenységei nem adókötelesek – és amely ugyanakkor e héacsoport tagja és anyavállalata – úgy min?sülnek?e mint: (a) nem adóköteles bels? szolgáltatásnyújtás a héacsoport keretében; vagy (b) „ingyenesen” végzett szolgáltatásnyújtás (természetbeni juttatás), amely héaköteles (a második el?terjesztett kérdés).

1. Az els? problémáról (az els? el?terjesztett kérdés)

25. Az els? el?terjesztett kérdés az egyetlen adóalanynak a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése szerinti héacsoport keretében való kijelölésére vonatkozik. Ez a kérdés lényegében megfelel a C?141/20. sz. párhuzamos ügyben el?terjesztett els? kérdésnek.

26. A 2022. január 13?án abban az ügyben ismertetett párhuzamos indítványomban lényegében a következ?ket fejtettem ki: (i) a héacsoport tagjai nem veszítik el „adóalany” jogállásukat, amennyiben nem hagynak fel az önálló gazdasági tevékenység folytatásával; (ii) amikor a tagállamok a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdése által a számukra nyújtott lehet?séggel élve meghatározzák a héacsoportra vonatkozó konkrét feltételeket és részletes szabályokat, a héacsoport fogalmának természetét, illetve az említett rendelkezés célját alapjaiban nem változtathatják meg. Továbbá ezen irányelv átültetésekor és a 4. cikk (4) bekezdéséb?l fakadó jogok érvényesítésére vonatkozó rendelkezések meghatározásakor a tagállamok jogszabályai nem eredményezhetik azt, hogy megfosztanak e jogok el?nyeit?l bizonyos héacsoportokat és személyeket, amelyek egyébként teljesítik a hatodik irányelv vonatkozó követelményeit (ami gyakorlatilag mind a jelen ügyben, mind a C?141/20. sz. ügyben érintett személyek esetében megvalósul); (iii) a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének célja az adóvisszaélések megelőzése és az adócsalás és adókikerülés elleni küzdelem, valamint a csoporton belüli ügyletek héa alól történ? mentesítése útján az adminisztratív teend?k egyszerűsítése.

27. Ennek eredményeképp abban az indítványban arra a következtetésre jutottam, hogy a hatodik irányelv e rendelkezését úgy kell értelmezni, hogy: (i) az *lehet?vé teszi*, hogy egymással szoros kapcsolatban lév? személyeket, akik valamely héacsoport tagjai, a héakötelezettségek szempontjából egyetlen adóalanyként kezeljenek; ugyanakkor azonban (ii) azzal *ellentétes* az olyan tagállami szabályozás (mint például az UStG 2. §?a (2) bekezdésének 2. pontja), amely a csoport többi tagjának kizárásával egyedül a csoport anyavállalatát – amely a szavazati jogok többségével és többségi részesedéssel rendelkezik az adóalanyok csoportjában – jelöli ki a héacsoport képvisel?jeként, valamint e csoport adóalanyaként.

28. Ugyanez a következtetés alkalmazható a jelen ügyben, amennyiben a német jog vonatkozó rendelkezése ugyanaz, mint a C?141/20. sz. ügyben (azaz az UStG 2. §?a (2) bekezdésének 2. pontja).

29. Amint azt a párhuzamos indítványomban kifejtem, úgy vélem, hogy az UStG fenti rendelkezése nyilvánvalóan meghaladja az egymással kapcsolatban álló vállalatok adózásának egyszerűsítését annak kimondásával, hogy az anyavállalat min?sül az adóalanynak. Az UStG

ilyen megszövegezése figyelmen kívül hagyja el?ször is az egymással kapcsolatban álló vállalatok önálló jogi személyiségét, másodsor pedig az azokra esetlegesen közjogi szervezetként (mint amilyen az S alapítvány az alapügyben) jellemző sajátosságokat. Ezenfelül az UStG fenti rendelkezése korlátozza az adózási egységnek (héacsoportnak) a képviselője megválasztására irányuló szabadságát.

30. Amint arra a Bizottság rámutatott, a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdése által követett adminisztratív könnyítés célja, hogy az adóhatóságok felé történő eljárás érdekében kijelöljék az adóalanyt, amelynek be kell nyújtania az adóbevallást és meg kell fizetnie a héát. Ebben a vonatkozásban a héacsoport e rendelkezés értelmében egyetlen adóalanyt hoz létre, amely felelős a csoport adóbevallásának benyújtásáért, anélkül azonban, hogy megszüntetné a csoport tagjainak adókötelezettségét.

31. A német közjogi alapítvány S és az U?GmbH társaság adózási egységként (héacsoport) kapcsolódtak egymáshoz.

32. Az UStG 2. §a (2) bekezdésének 2. pontja szerint az a jogi személy (a leányvállalat), amely egy másik személy (az anyavállalat) vállalkozásába pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok folytán betagozódott, *gazdasági tevékenységét nem önállóan folytatja*. A német jogban az ilyen leányvállalatot, amely – önmagában tekintve – adóalany, e kapcsolatok alapján végső soron az anyavállalat (szervezeti egységhez hasonló) részének tekintik.

33. Ez a felfogás hatással van mind a leányvállalat és az anyavállalat között, mind az e vállalatok által harmadik személyek irányában folytatott tevékenységekre; a német jog nem a leányvállalatot, hanem az anyavállalatot tekinti az e tranzakciók után héa fizetésére kötelezett adóalanynak.

34. Itt a C?141/20. sz. párhuzamos ügyre vonatkozó indítványomra hivatkozom (71–80. pont), amelyben az általam bemutatott gyakorlati példa szemléltette, hogy az az UStG 2. §a (2) bekezdésének 2. pontja miért minősül a hatodik irányelv helytelen átültetésének.

35. Amint arra a Bizottság rámutatott, az alapügy tényállásában az UStG 2. §a (2) bekezdésének 2. pontja a hatodik irányelv alapján további problémákat vet fel. A jelen ügyben az S – az anyavállalat – olyan tevékenységeket folytató hatóság, amelyek közül némelyik adóköteles, némelyik pedig nem. A leányvállalat, az U?GmbH héaköteles takarítási szolgáltatást nyújt mind a hatóság által folytatott adóköteles tevékenységekhez, mind pedig e hatóság saját, nem adóköteles tevékenységeihez. Az UStG 2. §a (2) bekezdése 2. pontjának alkalmazása folytán, mivel a leányvállalat a továbbiakban nem tekinthető adóalanynak, hanem egyszeri szervezeti egységnek, az egyébként adóköteles tevékenységei tekintetében már nem tud héát számlázni.

36. Úgy gondolom, hogy önálló adóalanyként az U?GmbH takarítótársaság az adóbevallásában mind az S adóköteles tevékenységeihez, mind a nem adóköteles tevékenységeihez nyújtott szolgáltatások után felszámított héát feltüntette. Valójában e hatóság a nem adóköteles tevékenységei céljára nyújtott szolgáltatások után felszámított héát nem vonhatja le.(6)

37. A héacsoportra vonatkozóan benyújtott héabevallás a csoporthoz tartozó valamennyi tag egyéni bevallásának összesítése kell, hogy legyen. Ezért a továbbiakban nem szükséges a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első mondatának b) pontja szerinti szolgáltatások nyújtását külön feltüntetni a nyilvántartásokban, mivel az ezeknek megfelelő szolgáltatásokat természetbeni juttatásként teljesítették. Következésképpen, ha a német jog szempontjából a takarítótársaságot a hatóság szervezeti egységének tekintik, akkor a takarítási szolgáltatásainak teljesítése érdekében megvásárolt árukra vonatkozó héának arányban kell állnia a hatóság nem gazdasági

tevékenységével.

38. Ebből következik, hogy a német rendelkezések nem csupán egyszeresítést jelentenek, hanem további adóterhet rónak a személyekre és a héacsoportokra, és összeegyeztethetetlenek a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével.

39. Ha az anyavállalatnak a leányvállalatokért az UStG 2. §a (2) bekezdésének 2. pontjával összhangban viselt kizárólagos adókötelezettsége kizárt, mert uniós jogot sért, akkor a leányvállalatoknak adót kell fizetniük az ügyleteik után.

40. Amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutatott,(7) amennyiben megállapítást nyer, hogy az S (az anyavállalat) és az U GmbH (a leányvállalat) között nem áll fenn adózási egység (héacsoport), akkor az U GmbH-nek héát kellene fizetnie az általa például egy hatóság vagy egyéb olyan vállalkozások részére végzett tevékenységek után, amelyek nem rendelkeznek semmilyen adólevonási joggal.

41. Végezetül kitérnék az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés és az előzetes döntéshozatalra utaló határozat némiképp – amint arra a jogirodalom is rámutatott – meglepő(8) megfogalmazására, amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság (a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság] V. tanácsa) óva int attól, hogy az első kérdésre adott válasz a b) lehetőségnek megfelelő (azaz a jelen indítványban általam javasolt válasz) legyen, a „jelentős mértékű adóbevételkiesés mellett” azt is hozzátéve, hogy „az első kérdésre adott válasz a Németországi Szövetségi Köztársaság adóbevételei szempontjából nagy jelentőséggel bír”, és hogy „a[z erre a] kérdésre a b) lehetőségnek megfelelően adott válasz az adó szempontjából jelentős következményekkel járna”.

42. Elegendő rámutatni, hogy évek óta komoly kételyek merülnek fel a német héacsoportszabályozás (adózási egység) és a hatodik irányelv összeegyeztethetősége kapcsán a nemzeti ítélkezési gyakorlatban, az uniós ítélkezési gyakorlatban (például a 2015. július 16-ii Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet [C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496]) és a jogirodalomban egyaránt.(9) Így Németországnak elegendő ideje volt arra, hogy lépéseket tegyen héacsoportszabályozás kapcsán azonosított problémák orvoslása érdekében. Egy tagállam bizonyára nem maradhat közömbös és hagyhatja figyelmen kívül az ilyen ítélkezési gyakorlatot és jogirodalmat, ezek után azzal érvelve, hogy ha a Bíróság megállapítja, hogy szabályozása összeegyeztethetetlen az uniós joggal, akkor jelentős adóbevételről esne el.(10) Mindenesetre valóban történt már néhány konkrét lépés a helyes irányba, a német héacsoportszabályozás reformja felé.(11)

43. Ezért úgy vélem, hogy az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre lényegében a b) lehetőséggel megegyező választ kell adni, azaz hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében a tagállamok számára biztosított lehetőséggel úgy kell élni, hogy az egyetlen adóalanyként való kezelésnek az egymással szoros kapcsolatban álló alanyoktól elkülönül, külön a héával összefüggő célokra létrehozandó fiktív adóalanynak minősülő héacsoporthoz kell vezetnie.

2. A második problémáról (a második előterjesztett kérdés)

44. Az előterjesztő bíróság a második kérdésre adandó választ az első kérdésre adott igenli választól tette függővé,(12) ugyanakkor kizárta annak lehetőségét, hogy a német adózási egység a hatodik irányelvvel összeegyeztethetőnek minősüljön abban az esetben, ha az első kérdésre adott válasz nemleges. Az első kérdésre általam javasolt válaszra tekintettel a második kérdés elméleti és szükségtelen az alapügy eldöntéséhez.

45. A teljesség kedvéért azonban a következő megjegyzéseket fűzöm a második elterjesztett kérdéshez.

46. Ezzel a kérdéssel az elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ,(13) hogy az alapügyben az S (mint hatóság) a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése értelmében megadóztható-e.

47. Egyrészt a 2009. február 12-i Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítéletében (C-515/07, EU:C:2009:88, 38 pont; a továbbiakban úgy is mint: VNLTO ítélet) a Bíróság tisztázta, hogy „[a hatodik irányelv] 6. cikke (2) bekezdése [első mondata] a) pontjának nem célja olyan szabályt megállapítani, amely szerint a HÉA-szabályok hatályán kívül eső tevékenységeket [például a nem gazdasági ügyleteket(14)] e rendelkezés értelmében »vállalkozásidegen célból« végzett tevékenységeknek lehet tekinteni. Az ilyen értelmezés következménye ugyanis az lenne, hogy az irányelv 2. cikkének 1. pontját megfosztaná értelmétől.”

48. Véleményem szerint ez a megállapítás értelemszerűen alkalmazandó a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első mondatának b) pontja vonatkozásában.

49. Másrészt szem előtt kell tartani, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első mondatának b) pontja csak az „ingyenesen végzett” szolgáltatásnyújtás útján teljesített ügyletekre vonatkozik, amelyeket a héa szempontjából ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásként kell kezelni.(15)

50. Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanakkor az következik, hogy az alapügyben az U-GmbH a takarítási szolgáltatásaiért a vitatott évben díjazást kapott az S-től – mind annak gazdasági tevékenységével, mind hatósággént folytatott tevékenységével összefüggésben.(16)

51. Amint az alapügyben hozott elsőfokú határozatában a Niedersächsisches Finanzgericht (alsó-szászországi pénzügyi bíróság) megállapította, a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első mondatának b) pontja szerint a „vállalkozásidegen” célokra végzett tevékenységek az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtások *saját*, illetve alkalmazottai *szükségleteinek kielégítésére*.

52. Ezzel szemben valamely vállalkozás tevékenységi ága akkor tartozik a *szoros értelemben vett nem gazdasági tevékenységek* (nem pedig a vállalkozásidegen célokra végzett tevékenységek) körébe, ha – akárcsak a jelen ügyben – valamely közjogi jogi személy a közhatalmi tevékenységi ágba tartozó szolgáltatást nyújt.

53. Ebből következik, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első mondatának b) pontja mindenképpen alkalmazhatatlan az S hatósággént folytatott, azaz nem gazdasági tevékenységeire.

IV. Végkövetkeztetések

54. Azt javaslom, hogy a Bíróság a következő választ adja a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre:

Első kérdés:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése lehet-e vétezi, hogy bizonyos

személyeket – amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek – héacsoportként, a héakötelezettségek szempontjából egyetlen adóalanyként kezeljenek.

A hatodik irányelv fenti rendelkezése ugyanakkor nem zárja ki, hogy e héacsoport valamennyi tagja továbbra is független adóalany maradjon.

Mindazonáltal a hatodik irányelv ugyanezen rendelkezésével ellentétesek az olyan nemzeti rendelkezések, amelyek elírják, hogy csak a héacsoport anyavállalata válik a héacsoport adóalanyává, míg e csoport többi tagja nem adóalany.

Második kérdés:

Az első kérdésre adott válaszból következik, hogy a második kérdésre nem szükséges válaszolni. Mindenesetre ezen irányelv 6. cikke (2) bekezdése első mondatának b) pontja az S hatóságként folytatott tevékenységeire, azaz nem gazdasági tevékenységeire nem alkalmazható.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EKG hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv).

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.).

4 Lásd ezen érvek összefoglalására: az arra az ügyre vonatkozó indítványom 24–28. pontja.

5 A 2009. február 12-i Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítéletre (C-515/07, EU:C:2009:88) és a 2016. szeptember 15-i Landkreis Potsdam-Mittelmark ítéletre (C-400/15, EU:C:2016:687) hivatkozik.

6 A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első mondatának b) pontja.

7 Lásd az előzetes döntéshozatalra előterjesztett határozat 28. pontját.

8 Lásd például: Grambeck, H.-M., *Umsatzsteuerliche Organschaft – jetzt im Doppelpack beim EuGH*, USt direkt digital, NWB KAAAH-56792, II szakasz.

9 Lásd a C-141/20. sz. ügyre vonatkozó párhuzamos indítványom 8. lábjegyzetét (nemzeti ítélezési jog) és 9. lábjegyzetét (jogirodalom).

10 Ezenfelül analógia állapítható meg a Bíróság ítélezési gyakorlatával, amely szerint „[...] az adóbevételek csökkenése nem tekinthető olyan nyomós közérdeknek, amely igazolhatná az alapvető szabadságok egyikével elvileg ellentétes intézkedést”. Lásd: 2004. szeptember 7-i Manninen ítélet (C-319/02, EU:C:2004:484, 49. pont).

11 A különleges tartományi és szövetségi munkacsoport „A héa adózási egység reformjáért” már elvégezte a munkáját. Lásd:

<https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern/zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in> (2021. április).

12 A második kérdés úgy kezdődik, hogy „Amennyiben az első kérdésre az a) választ kell

adni”, lásd a jelen indítvány 14. pontját.

13 A második kérdés összefoglalására lásd a jelen indítvány 18. pontját.

14 Lásd ebben a vonatkozásban: 2008. március 13-i Securenta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 30. pont); 2016. szeptember 15-i Landkreis Potsdam-Mittelmark ítélet (C-400/15, EU:C:2016:687, 30. pont), valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

15 2005. január 20-i Hotel Scandic Gåsabäck ítélet (C-412/03, EU:C:2005:47, 24. pont).

16 Lásd a jelen indítvány 10. és 11. pontjait.