



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2014. március 13.*

„Adózás — Hozzáadottérték-adó — Az adólevonási jog keletkezése és hatálya — A társaság valamely tag által történő megszüntetése — E társaság ügyfélköre egy részének megszerzése — Más társaságba történő nem pénzbeli hozzájárulás — Előzetesen felszámított adó megfizetése — Lehetséges levonás”

A C-204/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2013. április 18-án érkezett, 2013. február 20-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Saarlouis**

és

Heinz Malburg között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: A. Borg Barthet tanácselnök, S. Rodin és F. Biltgen (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- H. Malburg képviseletében K. Koch Rechtsanwalt,
- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében C. Soulay és A. Cordewener, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: német.

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, 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 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 4. cikke (1) és (2) bekezdésének, valamint 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Finanzamt Saarlouis (a saarlouisi adóhivatal, a továbbiakban: Finanzamt) és H. Malburg között valamely tag által, az adótanácsadó polgári jogi társaság természetbeni megosztása során az ügyfélkör egy része átvételekor előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonásához való jog tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A [héa] alá tartozik:

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

- 4 A hatodik irányelv 4. cikke előírja:

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

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

[...]”

- 5 A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

- a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [héa], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog”.

A német jog

- 6 A forgalmi adóról szóló 2003. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 2003, BGBI 2003 I., 2645. o. a továbbiakban: UStG) 1. §-a (1) bekezdése 1. pontjának első mondata értelmében a héa hatálya alá tartoznak a vállalkozó által belföldön, ellenszolgáltatás fejében, vállalkozási tevékenysége keretében teljesített értékesítések és más ügyletek.
- 7 Az UStG 2. §-a (1) bekezdésének első mondata értelmében vállalkozó az, aki önállóan ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet folytat. A vállalkozás az UStG 2. §-a (1) bekezdésének második mondata értelmében felöleli a vállalkozó ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységének egészét. Ugyanezen rendelkezés harmadik mondata értelmében „ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységen” kell érteni minden jövedelemszerzési céllal végzett állandó tevékenységet akkor is, ha hiányzik a nyereségszerzés szándéka, vagy ha személyek csoportja kizárólag a csoport tagjai irányában fejt ki tevékenységét.
- 8 Az UStG 15. §-a (1) bekezdése első mondata 1. pontja értelmében a vállalkozó előzetesen felszámított adóként levonhatja a törvény alapján azon szolgáltatások után fizetendő adót, amelyet valamely más vállalkozó teljesített a vállalkozása számára. Mindazonáltal az UStG 15. §-a (2) bekezdése első mondatának 1. pontja szerint kizárt az adólevonás olyan értékesítések és szolgáltatások tekintetében, amelyeket a vállalkozó adómentes ügyletekhez használ fel.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 9 1994. december 31-ig H. Malburg 60%-os tulajdonrészrel rendelkezett a Malburg & Partner német jog hatálya alá tartozó polgári jogi társaságban (a továbbiakban: régi társaság), a másik két tag 20–20%-os tulajdonrészrel rendelkezett. 1994. december 31-én a régi társaságot oly módon szüntették meg, hogy a tagok mindegyike átvette az ügyfélkör egy részét. 1995. január 1-jétől a másik két tag szabadfoglalkozású egyéni adótanácsadóként tevékenykedett tovább.
- 10 1994. december 31-én H. Malburg új polgári jogi társaságot (a továbbiakban: új társaság) alapított, amelyben 95%-os tulajdonrészrel rendelkezett. Az első fokú bíróságnak a kérdést előterjesztő bíróságra kötelező megállapításai szerint H. Malburg a régi társaság megszüntetését követően megszerzett ügyfélkört ingyenesen az új társaság használatába adta, gazdasági tevékenység céljából történő felhasználásra.
- 11 2003. szeptember 24-i ítélettel az első fokú bíróság megállapította, hogy a régi társaság 1994. december 31-én természetbeni megosztás révén megszüntetésre került. A Finanzamt az 1994. évre vonatkozóan héamegállapító határozatot címzett a régi társaságnak az ügyfélkör átruházása okán. Az 1994. évre vonatkozó adómegegyeztető határozat jogerőssé vált, és az esedékes adók megfizetésre kerültek.
- 12 A H. Malburg által képviselt régi társaság az előbbivel szemben 2004. augusztus 16-án számlát bocsátott ki 1 548 968,53 euróról az „1994. december 31-i természetbeni megosztásra” hivatkozva, és külön feltüntetve a héát.
- 13 A 2004 augusztusára vonatkozó előzetes héabevallásában H. Malburg levonta a 232 345,28 euró héát, amelyet az ügyfélkör megszerzése címén számláztak ki neki. A Finanzamt elutasította e héalevonást.
- 14 H. Malburg a Finanzamt e határozatával szemben kifogást nyújtott be, és 2004-re vonatkozó éves héabevallást nyújtott be, amelyben az ügyfélkör szóban forgó megszerzése címén előzetesen felszámított héán kívül, az új társaság számára végzett ügyvezetői tevékenységből származó 44 990 euró összegű bevételt vallott be. A Finanzamt elutasította e kifogást azzal az indokkal, hogy

H. Malburg nem használta fel a kérdéses ügyfélkört a saját vállalkozásában. A Finanzamt szerint az ezen ügyfélkör által alkotott gazdasági eszközt az új társaság használta fel, azaz a H. Malburg vállalkozásától eltérő vállalkozás. Az utóbbi tehát nem vonhatja le az előzetesen felszámított héát.

- 15 H. Malburg keresetet indított ez ügyben a Finanzgericht des Saarlandes előtt, amely helyben hagyta a keresetét.
- 16 „Felülvizsgálati” keresete alátámasztására a Finanzamt úgy érvel, hogy a Finanzgericht des Saarlandes határozata jogellenes, és a Bíróság által a C-280/10. sz. Polski Trawertyn ügyben 2012. március 1-jén hozott ítéletben megállapított elvek nem alkalmazhatók az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, mivel az nem az előzetesen felszámított hea közkereseti társaság által történő levonását, hanem az előzetesen felszámított hea egyik alapító társasági tag általi levonását érinti.
- 17 A Bundesfinanzhofnak az ügyet elbíráló XI. tanácsa megállapítja, hogy inkább azon álláspont felé hajlik, amely szerint H. Malburg jogosult az ügyfélkör megszerzése okán előzetesen felszámított hea levonására.
- 18 Így először is, a hatodik irányelv Bíróság értelmezése szerinti rendelkezéseinek megfelelően a vállalkozó levonhatja az előzetesen felszámított héát, ha szolgáltatásokat vesz igénybe a vállalkozása keretében és e szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel (lásd különösen a C-137/02. sz. Faxworld-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5547. o.] 24. pontját; a C-63/04. sz. Centralan Property ügyben 2005. december 15-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-11087. o.] 52. pontját; a C-257/11. sz. Gran Via Moinești ügyben 2012. november 29-én hozott ítélet 23. pontját és a C-285/11. sz. Bonik-ügyben 2012. december 6-án hozott ítélet 29. pontját).
- 19 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az előkészítő tevékenységeket a gazdasági tevékenységek közé kell sorolni (lásd különösen a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítélet 28. pontját és a fent hivatkozott Gran Via Moinești ügyben hozott ítélet 26. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot), mivel a hea semlegességének elve megköveteli, hogy a vállalkozás érdekében teljesített és működésének megkezdését szolgáló első beruházási kiadások gazdasági tevékenységnek minősüljenek.
- 20 A jelen ügyben és attól függetlenül, hogy H. Malburg vállalkozói minősége adott esetben eredhet-e az új társaságnál betöltött ügyvezetői tisztségből is – amelyet a héabevallása szerint a vitatott 2004-es évben töltött be –, a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy az ügyfélkör megszerzésével – amelyet ezt követően ingyenesen átadott az új társaságnak a gazdasági tevékenysége céljából történő felhasználásra – H. Malburg már az új társaság számára végzett előkészítő tevékenység folytán vállalkozói tevékenységet végzett.
- 21 Ezenkívül az ügyfélkört H. Malburgra, mint a szolgáltatás címzettjére is átruházták. Ugyanis a saját nevében és a saját javára szerezte meg az ügyfélkört a természetbeni megosztás útján, és csak ezt követően adta azt ingyenesen az új társaság használatába.
- 22 Végül, a jelen ügyben teljesül a törvény alapján a beszerzési ügylet után fizetendő héának az UStG 15. §-a (1) bekezdése első mondatának 1. pontja szerinti feltétele is. Az ügyfélkör H. Malburg részére történő értékesítése tekintetében ugyanis a Finanzamt héafizetési kötelezettséget állapított meg a régi társasággal szemben az 1994-es év vonatkozásában, és ezt az adót meg is fizették.
- 23 Ezen elméletet nem zárja ki, hogy H. Malburg az új társaság tagjaként ingyenesen az új társaság használatába adta a megszerzett ügyfélkört, és e tekintetben nem került sor adóztatandó értékesítési ügyletre, és így főszabály szerint hiányzott a szükséges közvetlen kapcsolat a beszerzési ügylet és az adóköteles értékesítési ügylet között. A Bíróság a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítéletében úgy ítélte meg, hogy a közös héarendszerre vonatkozó rendelkezéseket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé sem a társaság tagjai,

sem pedig a társaság számára azt, hogy az e tagok által a szóban forgó társaság bejegyzését megelőzően a társaság érdekében és gazdasági tevékenysége céljából viselt beruházási költségek után fizetett hía levonásának jogát érvényesítsék. Márpedig analógia útján ez alkalmazandó a jelen ügyre.

- 24 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a Bundesfinanzhof V. tanácsa nem osztja ezen értelmezést, és hogy e tanács megállapítja, hogy a Bíróság által a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítéletben megállapított indokolás nem ültethető át a jelen ügyre. Így, különösen a vitatott ügylet szerinte nem minősül a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyletben vitatott „beruházási ügyletnek”. Ugyanis e tanács szerint a jelen ügyben nem a tárgyi eszköz új társaság által történő megszerzése kérdéses, hanem csak az ezen eszköz e társaság használatába adása. Továbbá, H. Malburg „értékesítési ügylete” esetében nem olyan adóköteles ügyletről van szó, mint a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyletben, hanem olyan szolgáltatásról, amely eleve nem adóztatható.
- 25 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint kétséges a hatodik irányelv rendelkezéseinek pontos értelmezése.
- 26 E körülmények között a Bundesfinanzhof úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ügy kell-e értelmezni a [hatodik irányelv] 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját a semlegesség elvére figyelemmel, hogy egy adótanácsadó polgári jogi társaság olyan tagja, aki csak abból a célből szerzi meg a polgári jogi társaságtól az ügyfélkör egy részét, hogy azt ezt követően közvetlenül a meghatározó részesedésével újonnan alapított adótanácsadó polgári jogi társaságnak adja át ingyenesen gazdasági tevékenység céljából történő felhasználásra, jogosult lehet az ügyfélkör megszerzésével kapcsolatban előzetesen felszámított adó levonására?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 27 A kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját a semlegesség elvére figyelemmel úgy kell-e értelmezni, hogy egy adótanácsadó polgári jogi társaság tagja, aki csak abból a célből szerzi meg e társaságtól az ügyfélkör egy részét, hogy azt ezt követően közvetlenül a meghatározó részesedésével újonnan alapított adótanácsadó polgári jogi társaságnak adja át ingyenesen az említett ügyfélkör gazdasági tevékenység céljából történő felhasználására, anélkül hogy az utóbbi az újonnan alapított társaság vagyonába kerülne, jogosult lehet a kérdéses ügyfélkör megszerzésével kapcsolatban előzetesen felszámított hía levonására.
- 28 Így, amint az a jelen ítélet 23. és 24. pontjából kitűnik, a kérdést előterjesztő bíróság különösen azt vizsgálja, hogy a Bíróság által a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben, a gazdasági tevékenység céljából viselt beruházási költségek után előzetesen felszámított adó olyan közkereseti társaság által történő levonása tárgyában hozott ítéletben adott értelmezés alapjául szolgáló indokolás, amelynek jövőbeni tagjai megfizették az előzetesen felszámított adót, alkalmazható-e analógia útján az olyan helyzetre, mint amilyen az alapügyben szerepel.
- 29 Előzetesen meg kell állapítani, hogy – amint az a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítélet 26. pontjából és a főtanácsnoknak az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyre vonatkozó indítványa 63. pontjából kitűnik – sajátos az ezen ügy alapjául szolgáló tényállás. Így a jövőbeni társaság tagjai az alkalmazandó nemzeti szabályozás értelmében nem voltak jogosultak a társaság bejegyzését és híaalanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően a társaság szükségletei tekintetében és gazdasági tevékenysége céljából viselt beruházási költségek után fizetett hía levonására azon tény okán, hogy a szóban forgó nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás apportálása adómentes ügylet. A Bíróság az így

minősített tényekre tekintettel megállapította, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben az említett nemzeti szabályozás nemcsak a hivatkozott társaság számára nem teszi lehetővé, hogy a szóban forgó tárgyi eszköz után fizetett hea levonásának jogát érvényesítse, hanem a beruházási költségeket viselő tagok számára sem teszi lehetővé, hogy e jogot érvényesítsék.

- 30 A fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítéletében a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 9., 168. és 169. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé sem a társaság tagjai, sem pedig a társaság számára azt, hogy az e tagok által a szóban forgó társaság bejegyzését és heaalanyként történő nyilvántartásba vételét megelőzően a társaság érdekében és gazdasági tevékenysége céljából viselt beruházási költségek után fizetett hea levonásának jogát érvényesítsék.
- 31 E fejleményekre tekintettel kell ezt követően vizsgálni, hogy a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítéletben szereplő helyzetre jellemző tényezők analógia útján alkalmazandók-e az olyan helyzetben, mint amilyen az alapügyben szerepel.
- 32 Az előterjesztett kérdés megválaszolása érdekében először is emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése szerint adókötelesek és adott esetben az ezen irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjában előírt előzetesen felszámított adó levonására jogosítanak a gazdasági tevékenységek, és különösen azon tevékenységek, amelyek bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalják magukban.
- 33 Emlékeztetni kell arra, hogy egyrészt a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez felhasználó adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni az olyan termékek és szolgáltatások után belföldön fizetendő, illetve megfizetett héát, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog.
- 34 Így, amint a Bíróság már kimondta, a konkrét beszerzési ügyletnek főszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a hea levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a hea levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen (lásd a C-104/12. sz. Becker-ügyben 2013. február 21-én hozott ítélet 19. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 35 Márpedig meg kell állapítani a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben, hogy a két jövőbeni tag által teljesített értékesítési ügylet, azaz ingatlan apportálása a társaságba e társaság gazdasági tevékenysége céljából viselt beruházási költségek címén nem vitatottan a hea hatálya alá tartozott, de ezen adó alól mentes ügyletnek minősült. Ezzel szemben az alapeljárásban az értékesítési ügylet nem tartozik a hea hatálya alá, az ügyfélkörnek az új társaság számára történő ingyenes használatba adása nem tekinthető a hatodik irányelv szerinti „gazdasági tevékenységnek”.
- 36 Ugyanis az ügyfélkörnek az új társaság használatába adása „ingyenes”, tehát nem tartozik a hatodik irányelv 2. cikke (1) bekezdésének hatálya alá, amely kizárólag az ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra vonatkozik, sem pedig a hatodik irányelv 4. cikke (1) és (2) bekezdésének hatálya alá, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását érinti.
- 37 Ennélfogva a jelen ügyben nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti levonásra jogosító értékesítési ügylet között.

- 38 A Bíróság azonban elismeri, hogy az adóalany akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások ezen adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen költségek ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (a C-98/98. sz. Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4177. o.] 31. pontja, a C-465/03. sz. Kretztechnik-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4357. o.] 36. pontja és a fent hivatkozott Becker-ügyben hozott ítélet 20. pontja). Ez az eset állhat fenn különösen, ha megállapításra kerül, hogy az adóalany maga a kérdéses ügyfélkört az újonnan alapított társaság ügyvezetőjeként végzett tevékenysége keretében szerezte meg, és hogy az ezen megszerzésből eredő költségeket az ügyvezetői tevékenységéhez kapcsolódó általános költségek részének kell tekinteni.
- 39 Mindazonáltal, amint az a jelen ítélet 20. pontjából kitűnik, a kérdést előterjesztő bíróság önmaga is elutasította ezen feltevést az érvelése során, így a Bíróságnak e tekintetben nem kell határoznia.
- 40 Másodszor, meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság azt vizsgálja, hogy az adósemlegesség elvére tekintettel nem alkalmazható-e analógia útján a jelen ügyre a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítélet.
- 41 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság többször is úgy ítélte meg, hogy az adósemlegesség elve visszatükröződik az adólevonások rendszerében, amely rendszer arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenységeinek keretében megfizetendő vagy megfizetett héaterhe alól. A közös héarendszer következtében az összes gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet – bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye –, feltéve, hogy az említett tevékenységek maguk is héakötelesek (lásd különösen a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1985., 655. o.] 19. pontját, valamint a C-32/03. sz. Fini H ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1599. o.] 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 42 Az adósemlegesség elve nem alkalmazható tehát az olyan helyzetre, mint amilyen az alapügyben szerepel, miközben, amint az a jelen ítélet 35. és 36. pontjából kitűnik, a társaság ügyfélkörének ingyenes használatba adása nem a héa hatálya alá tartozó ügylet.
- 43 Továbbá, amint a Bíróság már megállapította, az adósemlegesség elve nem elsődleges jogi szabály, hanem egy értelmezési elv, amelyet együttesen kell alkalmazni az általa korlátozott elvvel (a C-44/11. sz. Deutsche Bank ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 45. pontja). Nem teszi tehát lehetővé a későbbi levonás hatályának kiterjesztését a hatodik irányelv egyértelmű rendelkezésével szemben. A fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyet illetően, úgy tűnt, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás alkalmazása nem tette lehetővé sem a társaság jövőbeni tagjai számára, sem pedig a társaság számára, hogy sikeresen hivatkozzanak a semlegesség elvére.
- 44 Harmadszor, meg kell állapítani, hogy a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló jogvitában szereplő tényállás más szempontokból is eltér az alapeljárásban vitatott helyzettől. Így az utóbbiban az új társaságot már megalapították, amikor H. Malburg megszerezte az ügyfélkört, és a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló helyzettel ellentétben, nem került sor nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás, a jelen ügyben az ügyfélkör, e társaság vagyonába történő apportálására. Végül, nem az újonnan alapított társaság kérte a valamely tag által előzetesen, a társaság tevékenységét előkészítő aktusa keretében megfizetett héa levonását.
- 45 Ennélfogva a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítéletben a Bíróság által elfogadott értelmezés alapjául szolgáló érvelés nem ültethető át az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetre.

- 46 E következtetést megerősíti az a körülmény, amint azt a német kormány megállapítja, hogy az ügyfélkör ingyenes használatba adása nem hasonlítható a nemzeti jogban lehetséges egyéb jogi megoldásokhoz, amelyek ugyanezen jog szerint levonásra jogosítanak, de amelyeket H. Malburg önhatalmúan nem választott. A fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítéletben szereplő jogvita alapjául szolgáló nemzeti jogszabályokkal ellentétben, amelyek nem teszik lehetővé a felperes számára az adósemlegesség elvének alkalmazását, úgy tűnik tehát, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabályok főszabály szerint nem ellentétesek az adósemlegesség elvének alkalmazásával az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amelyet az a körülmény jellemez, hogy a felperes másként is dönthetett volna.
- 47 A fenti összes megfontolásra tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját a héasemlegesség elvére figyelemmel úgy kell értelmezni, hogy egy adótanácsadó polgári jogi társaság tagja, aki csak abból a célból szerzi meg e társaságtól az ügyfélkör egy részét, hogy azt ezt követően közvetlenül a meghatározó részesedésével újonnan alapított adótanácsadó polgári jogi társaságnak adja át ingyenesen az említett ügyfélkör gazdasági tevékenység céljából történő felhasználására, anélkül hogy az utóbbi az újonnan alapított társaság vagyonába kerülne, nem jogosult a kérdéses ügyfélkör megszerzésével kapcsolatban előzetesen felszámított hea levonására.

A költségekről

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

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

Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját a hozzáadottértékadó-semlegesség elvére figyelemmel úgy kell értelmezni, hogy egy adótanácsadó polgári jogi társaság tagja, aki csak abból a célból szerzi meg e társaságtól az ügyfélkör egy részét, hogy azt ezt követően közvetlenül a meghatározó részesedésével újonnan alapított adótanácsadó polgári jogi társaságnak adja át ingyenesen az említett ügyfélkör gazdasági tevékenység céljából történő felhasználására, anélkül hogy az utóbbi az újonnan alapított társaság vagyonába kerülne, nem jogosult a kérdéses ügyfélkör megszerzésével kapcsolatban előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonására.

Aláírások