



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2024. július 11.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 2. cikk 1. pontja – A 4. cikk (4) bekezdésének második albekezdése – Adóalanyok – A tagállamok azon lehetősége, hogy »héacsoportnak« nevezett egyetlen adóalanyként tekintsék azokat a személyeket, akik jogilag függetlenek, de pénzügyileg, gazdaságilag és szervezetileg szorosan kapcsolódnak egymáshoz – A héacsoporton belüli szolgáltatásnyújtások – Az ilyen szolgáltatások adóztatása – A héalevonásra nem jogosító szolgáltatások igénybevevője – Az adóbevétel-kiesés kockázata”

A C-184/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2023. március 22-én érkezett, 2023. január 26-i határozatával terjesztett elő

a **Finanzamt T**

és

az **S**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: C. Lycourgos tanácselnök, O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (előadó), S. Rodin és L. S. Rossi bírák,

főtanácsnok: A. Rantos,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az S képviseletében R. J. Schwerin és D. Sommerfeld Rechtsanwälte,
- a német kormány képviseletében M. J. Möller és A. Hoesch, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

– az Európai Bizottság képviselőjében B. Eggers és M. Herold, meghatalmazotti minőségben, a főtanácsnok indítványának a 2024. május 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikke 1. pontjának és 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Finanzamt T (adóhatóság, Németország) és az S, egy német közjogi alapítvány között ezen alapítványnak a hozzáadottérték-adó (héta) 2005. adóév tekintetében történő megfizetése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 2007. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. Mindazonáltal tényállása megvalósulásának időpontjára figyelemmel az alapügyre továbbra is a hatodik irányelv vonatkozik.
- 4 A hatodik irányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezett:
„A [héta] alá tartozik:
1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;
[...]
- 5 Ezen irányelv 4. cikke előírta:
„(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 [helyesen: az államok, a régiók, a megyék és a települések] 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.

[...]

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

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

[...]

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

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

7 Ugyanezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja így rendelkezett:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

b) a kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, avagy az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő intézmények, kórházak, rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok [helyesen: kórházak, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok] és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek.”

8 A hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése értelmében:

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

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [héta], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

9 A 2006/112 irányelv 11. cikke előírta:

„A hozzáadottérték-adóval [héta] 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.

Az első albekezdésben meghatározott lehetőséggel élő tagállam bármely olyan intézkedést elfogadhat, amely szükséges annak elkerüléséhez, hogy e rendelkezés alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést.”

A német jog

10 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény) alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: UStG) 2. §-ának (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

[...]

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

11 Az UStG 3. §-a (9a) bekezdésének 2. pontja a következőképpen rendelkezik:

„Ellenérték fejében történő egyéb szolgáltatásnyújtásnak minősül:

[...]

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

Az alapeljárás tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az S egy német közjogi alapítvány, amely anyavállalata mind egy orvostudományi kart is irányító egyetemnek, mind az U-GmbH társaságnak.

13 A 2005-ös évben az U-GmbH társaság takarítási, higiéniai és mosodai szolgáltatásokat, valamint betegszállítási szolgáltatásokat nyújtott az S-nek. A takarítási szolgáltatásokat az orvostudományi kar által elfoglalt épületegyüttes egészében végezték, amelyben a kórtermeken kívül folyosók és műtők, előadótermek és laborok is találhatóak.

- 14 Az épületegyüttesben S gazdasági tevékenységet folytat, amely tekintetében héaalany, az előadótermeket és ezen épületegyüttes más részeit azonban diákképzési tevékenységeihez használja, amelyet hatóságként végez, és amelyek vonatkozásában a héa tekintetében nem minősül adóalanyak. Az említett épületegyüttesnek az utóbbi tevékenységek tekintetében használt aránya az ugyanezen épületegyüttes teljes területének 7,6%-át teszi ki.
- 15 2005. november 3-án egy ellenőrzést követően az adóhatóság helyesbítette az S 2005. évre vonatkozó héamegállapító határozatát.
- 16 Először is, mivel az S létesítményei egyetlen vállalkozást alkottak, amelynek az S volt az anyavállalata, az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy egyetlen héabevallást kell készíteni, következésképpen egyetlen adómegeállapító határozatot kell kibocsátani.
- 17 Másodsor, az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja értelmében az U-GmbH által az S részére nyújtott takarítási szolgáltatások a felperes és az U-GmbH által alkotott adózási egység (*Organschaft*) keretében teljesített szolgáltatások, következésképpen e szolgáltatások nem tartoznak a héa hatálya alá.
- 18 Az adóhatóság azonban azt is megállapította, hogy amennyiben e szolgáltatásokat az S olyan tevékenységei vonatkozásában végezték, amelyek tekintetében nem minősült adóalanyak, azokat „vállalkozásidegen célból” nyújtották, és azok „ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősülő ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtást” keletkeztettek az S számára az UStG 3. §-a (9a) bekezdése 2. pontjának megfelelően, amely a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontját ültette át.
- 19 Ennek alapján az adóhatóság megemelte az S által fizetendő héa összegét.
- 20 Az S e határozattal szemben közigazgatási panaszt nyújtott be, amelyet elutasítottak.
- 21 A Finanzgericht (pénzügyi bíróság, Németország) helyt adott az S által e héaemeléssel szemben indított keresetnek. E tekintetben úgy ítélte meg, hogy az S anyavállalatot és az U-GmbH-t egyetlen vállalkozásba tömörítő adózási egység (*Organschaft*) az S hatósági jogkörében gyakorolt tevékenységeire terjedt ki, és hogy nem teljesültek az UStG 3. §-a (9a) bekezdésének 2. pontjában előírt feltételek.
- 22 Az adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország), a kérdést előterjesztő bírósághoz. Az pedig előzetes döntéshozatal céljából a Bírósághoz fordult annak megállapítása érdekében, hogy az adózási egységre vonatkozó német szabályozás összeegyeztethető-e az uniós joggal, és hogy alkalmazható-e a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja.
- 23 Ezen előzetes döntéshozatal iránti kérelem vezetett a 2022. december 1-jei Finanzamt T (Héacsoport belső szolgáltatásai) ítélethez (C-269/20, EU:C:2022:944). Ebben az ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésével nem ellentétes az, hogy valamely tagállam valamely héacsoport egyetlen adóalanyaként az anyavállalatát jelöli ki, amennyiben ezen anyavállalat az e csoporthoz tartozó más jogalanyokkal szemben érvényesíteni tudja akarátát, és azzal a feltétellel, hogy e kijelölés nem jár az adóbevétel-kiesés kockázatával. A Bíróság azt is megállapította, hogy az uniós jogot úgy kell értelmezni abban az esetben, ha egy olyan szerv, amely olyan gazdasági tevékenységeket folytat, amelyek tekintetében héaalany, és a közhatalmi jogkörök gyakorlásának keretében olyanokat, amelyek tekintetében az ezen irányelv

4. cikkének (5) bekezdése alapján nem minősül héaalany, hogy az e csoporthoz tartozó jogalany által ez utóbbi tevékenységekkel összefüggésben teljesített szolgáltatásnyújtás az említett irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja alapján nem adóztatható.

- 24 A kérdést előterjesztő bíróság szükségesnek tartja, hogy ugyanezen alapeljárás keretében ismét a Bírósághoz forduljon azzal a kérdéssel, hogy az ugyanazon héacsoportba tartozó személyek közötti ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatások a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése és 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében a héa hatálya alá tartoznak-e. Úgy véli, hogy e tekintetben bizonytalanság áll fenn, figyelemmel a Bíróság által a 2022. december 1-jei Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie ítélet (C-141/20, EU:C:2022:943) 77–80. pontjában kifejtettekre.
- 25 E bíróság azt is vizsgálja, hogy az „adóbevétel-kiesés veszélyének” elkerülése érdekében, tekintettel a 2022. december 1-jei Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie ítéletből (C-141/20, EU:C:2022:943) és a 2022. december 1-jei Finanzamt T (Héacsoport belső szolgáltatásai) ítéletből (C-269/20, EU:C:2022:944) eredő elvekre, mindenesetre nincs-e helye az ilyen szolgáltatások héakötelezettségének abban az esetben, ha a szolgáltatások igénybevevője nem vagy csak részben jogosult a fizetendő vagy előzetesen megfizetett adó levonására.
- 26 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Azt eredményezi-e több személy [hatodik irányelv] 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése szerint egyetlen adóalannyá történő összevonása, hogy az e személyek közötti, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtások nem tartoznak ezen irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a [héa] hatálya alá?
- 2) Az e személyek közötti, ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatások mindenképpen a héa hatálya alá tartoznak-e, ha a szolgáltatás igénybevevője nem (vagy csak részben) jogosult az előzetesen felszámított adó levonására, mivel ellenkező esetben fennáll az adóbevétel-kiesés veszélye?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 27 Két kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját és 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az ugyanazon héacsoportba tartozó személyek között ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatások héakötelesek, és figyelembe kell-e venni azt a körülményt, hogy e szolgáltatások igénybevevője nem vonhatja le a fizetendő vagy előzetesen megfizetett héát, mivel az ilyen helyzet az adóbevétel-kiesés veszélyével járna.
- 28 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.
- 29 Ezen irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében „adóalany” minősül, aki az e cikk (2) bekezdésében meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

- 30 Ezenkívül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a szolgáltatás kizárólag akkor tartozik a héa alá, ha annak nyújtója és igénybevevője között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös teljesítésekre kerül sor, úgy hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (lásd ebben az értelemben: 2019. január 24-i Morgan Stanley & Co International ítélet, C-165/17, EU:C:2019:58, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 Annak megállapításához, hogy fennáll-e ilyen jogviszony, meg kell vizsgálni, hogy a szolgáltatásnyújtó önálló gazdasági tevékenységet végez-e, különösen amennyiben viseli a tevékenységéből eredő gazdasági kockázatot (lásd ebben az értelemben: 2014. szeptember 17-i Skandia America [USA], filial Sverige ítélet, C-7/13, EU:C:2014:2225, 25. pont; 2019. január 24-i Morgan Stanley & Co International ítélet, C-165/17, EU:C:2019:58, 35. pont).
- 32 Azon kérdést illetően, hogy az ugyanazon héacsoport tagjai között nyújtott szolgáltatások héakötelesek-e, a kérdést előterjesztő bíróság által megfogalmazott kérdésekre tekintettel meg kell állapítani, hogy a Bíróság e kérdésről nem határozott a 2022. december 1-jei Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie ítéletben (C-141/20, EU:C:2022:943).
- 33 Ezen ítéletnek különösen a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott 77–80. pontjában ugyanis a vizsgált kérdés az volt, hogy valamely tagállam „katagorizálás útján” minősíthet-e adott jogalanyokat a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése és 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdése értelmében vett nem önállóknak, ha ez utóbbiak pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból valamely héacsoport anyavállalatának minősülnek.
- 34 Az említett ítélet 23. és 28–30. pontjából kitűnik, hogy ezt a kérdést a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet benyújtó bírósággal egyező kérdést előterjesztő bíróság annak értékelése céljából tette fel, hogy az adózási egység (*Organschaft*) német rendszere mindenesetre „igazolható-e” a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése első albekezdésével összefüggésben értelmezett 4. cikke (1) bekezdésével.
- 35 Következésképpen a 2022. december 1-jei Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie ítéletből (C-141/20, EU:C:2022:943) eredő ítélkezési gyakorlat nem határozza meg az azon kérdésre adandó választ, hogy az ugyanazon héacsoport tagjai között nyújtott szolgáltatások a héa hatálya alá tartoznak-e.
- 36 E kérdés megválaszolásához ezzel szemben figyelembe kell venni azt, hogy e tagok ugyanazon héacsoporthoz tartoznak, és a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében előírt különös szabályokat (lásd ebben az értelemben: 2021. március 11-i Danske Bank ítélet (C-812/19, EU:C:2021:196, 22. pont).
- 37 E rendelkezés szövege szerint minden tagállamnak 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.
- 38 Ezenkívül az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében foglalt szabályozás végrehajtása magában foglalja, hogy az e rendelkezés alapján elfogadott nemzeti szabályozás lehetővé teszi, hogy az ilyen kapcsolatban álló jogalanyokat ne tekintsék a héa szempontjából különálló adóalanyoknak annak érdekében, hogy egyetlen adóalanyként minősüljenek, és hogy ha az említett rendelkezést valamely tagállam alkalmazza, az ugyanezen rendelkezés értelmében vett alárendelt jogalanyt

vagy jogalanyokat nem lehet a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanyok vagy adóalanyoknak tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2008. május 22-i Ampliscientifica és Amplifin ítélet, C-162/07, EU:C:2008:301, 19. pont; 2022. december 1-jei Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie ítélet, C-141/20, EU:C:2022:943, 45. pont; 2022. december 1-jei Finanzamt T [Héacsoport belső szolgáltatásai] ítélet, C-269/20, EU:C:2022:944, 39. pont).

- 39 Következésképpen a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében véve az egyetlen adóalanyval való azonos tekintet alá vétel kizárja, hogy a héacsoport tagjai továbbra is külön héabevallásokat nyújtsanak be, és a csoporton belül és kívül továbbra is adóalanyoknak minősüljenek, mivel csak az egyetlen adóalany jogosult az említett bevallások benyújtására. E rendelkezés tehát szükségszerűen feltételezi, hogy amennyiben azt valamely tagállam alkalmazza, az átültető nemzeti szabályozás biztosítja, hogy egyetlen adóalanyról legyen szó, és hogy a csoportnak csak egy héaszáma legyen (lásd ebben az értelemben: 2008. május 22-i Ampliscientifica és Amplifin ítélet, C-162/07, EU:C:2008:301, 19. és 20. pont; 2022. december 1-jei Finanzamt T [Héacsoport belső szolgáltatásai] ítélet, C-269/20, EU:C:2022:944, 40. pont).
- 40 Amint arra a főtanácsnok az indítványának 44. és 45. pontjában rámutatott, ebből az következik, hogy a héacsoporthoz tartozó szolgáltatót, amennyiben a tagállam ilyen rendszert vezetett be, egyénileg nem lehet a héacsoportból álló adóalanytól elkülönülő adóalanynak tekinteni, így nem kell meghatározni, hogy e szolgáltató teljesíti-e a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében előírt önállóság feltételét, ha e csoport egy másik jogalany részére ellenérték fejében szolgáltatást nyújt. Ennélfogva az ilyen szolgáltatásnyújtás nem tartozhat a héa hatálya alá ezen irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében.
- 41 Végül meg kell állapítani, hogy a 2006/112 irányelv 398. cikkével létrehozott héabizottság az ezen irányelv 11. cikkében említett héacsoport tekintetében azonos elemzést fogadott el az e bizottság 2021. november 22-i 119. üléséből eredő iránymutatásokban, amelyek megállapítják, hogy a héacsoport egyetlen adóalanyként való kezelése kizárja, hogy e csoport tagjai a héa szempontjából továbbra is külön adóalanyokként működjenek a csoportjukon belül és kívül. Az ilyen dokumentum, bár nem rendelkezik kötelező erővel, mégis segítséget jelent a hatodik irányelv értelmezéséhez (lásd analógia útján: 2020. október 8-i Weindel Logistik Service végzés (C-621/19, EU:C:2020:814, 48. pont).
- 42 Hasonlóképpen, a közös hozzáadottérték-adóról szóló 2006/112/EK irányelv 11. cikkében engedélyezett héa-csoportképzési lehetőségről szóló, a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek címzett bizottsági közleménynek (COM(2009)325 végleges) „A csoporton belüli értékesítésről és szolgáltatásnyújtásról” szóló 3.4.3. pontja pontosítja, hogy az ugyanazon héacsoport tagjai közötti, ellenérték fejében végzett ügyletek a héa szempontjából nem léteznek.
- 43 Ami azt a kérdést illeti, hogy különbséget kell-e tenni azon különös eset között, amikor az ilyen szolgáltatás nyújtója nem hivatkozhat a fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonásához való jogra, mivel ebben az esetben fennáll „az adóbevétel-kiesés veszélye”, előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a héacsoport keretében a fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot magának a csoportnak, nem pedig a tagjainak biztosítják.

- 44 Egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában hivatkozott 2022. december 1-jei Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie ítéletben (C-141/20, EU:C:2022:943) és a 2022. december 1-jei Finanzamt T (Héacsoport belső szolgáltatásai) ítéletben (C-269/20, EU:C:2022:944) az adóbevétel-kiesés veszélye elkerülésének szükségességére vonatkozó feltétel a jelen ügy keretében vizsgált kérdéstől eltérő kérdésre vonatkozott.
- 45 Amint ugyanis a 2022. december 1-jei Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie ítélet (C-141/20, EU:C:2022:943) 60. pontjából és a 2022. december 1-jei Finanzamt T (Héacsoport belső támogatásai) ítélet (C-269/20, EU:C:2022:944) 53. pontjából kitűnik, e kérdés az volt, hogy a tagállam kijelölheti-e nem magát a héacsoportot, hanem e csoport anyavállalatát annak érdekében, hogy az betöltse az egyetlen adóalany szerepét. Amint arra a jelen ítélet 23. pontja emlékeztet, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy ez az eset állhat fenn, ha e kijelölés az adóbevételeket illetően ugyanarra az eredményre vezet, mint abban az esetben, ha a héacsoport maga is ezen adó alanya (lásd ebben az értelemben: 2022. december 1-jei Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie ítélet, C-141/20, EU:C:2022:943, 57–59. pont; 2022. december 1-jei Finanzamt T [Héacsoport belső szolgáltatásai] ítélet, C-269/20, EU:C:2022:944, 50–52. pont).
- 46 Ezzel szemben az „adóbevétel-kiesés veszélye”, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésében hivatkozik, *a priori* nem a héacsoportra vonatkozó, valamely tagállam jogára jellemző különös feltételek alkalmazásából ered, hanem a hatodik irányelvben előírt közös héarendszer alkalmazásából és az abban előírt, a fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonására vonatkozó szabályok alkalmazásából.
- 47 A fentiekre tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját és 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az ugyanazon héacsoportba tartozó személyek között ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtások nem tartoznak a héa hatálya alá, még abban az esetben sem, ha az e szolgáltatások igénybevevője által fizetendő vagy megfizetett héa előzetesen nem vonható le.

Az ítélet időbeli hatályának korlátozásáról

- 48 A német kormány azt kérte a Bíróságtól, hogy korlátozza a jelen ítélet időbeli hatályát, amennyiben a Bíróság igenlő választ ad az első vagy a második kérdésre.
- 49 A kérdést előterjesztő bíróság által feltett két kérdésre adott válaszra tekintettel e kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

- 50 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i

77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontját és 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

a valamely tagállam által egyetlen adóalanyként kijelölt, jogilag független, azonban pénzügyileg, gazdaságilag és szervezetenként szorosan egymáshoz kapcsolódó személyek által létrehozott csoporthoz tartozó személyek között ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatások nem tartoznak a hozzáadottérték-adó (héta) hatálya alá, még abban az esetben sem, ha az e szolgáltatások igénybevevője által fizetendő vagy megfizetett héa előzetesen nem vonható le.

Aláírások