



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. március 1-je¹

C-605/15. sz. ügy

Minister Finansów
kontra
Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S. A. w Warszawie

(a Naczelny Sąd Administracyjny [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adójog – Hozzáadottértékadó-jog – Önálló csoport adómentessége a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján – Biztosítási szolgáltatásokra történő alkalmazás – Határokon átnyúló csoportokra történő alkalmazás – A versenytorzulás hiányának értékelése – Közvetlen hatállyal bíró irányelvi rendelkezés további konkretizálására irányuló tagállami kötelezettség”

I. Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapján a Bíróság ismételten a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv² (a továbbiakban: héairányelv) 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjával foglalkozik. Ez a rendelkezés a még nem tisztázott adómentességek egyike. Ezzel az adómentességgel, valamint tényállási feltételeivel a Bíróság az elmúlt évtizedekben összesen csak három alkalommal³ foglalkozott. Jelenleg azonban négy ügy⁴ is folyamatban van a Bíróság előtt, amelyek ezen adómentesség különböző szempontjait érintik.

2. A jelen ügghöz hasonló DNB Banka ügyben⁵ elsődlegesen arról kell döntenie, hogy tulajdonképpen mi tekinthető csoportnak a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében. A jelen eljárás tárgya azonban a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának tárgyi (biztosításokra történő kiterjesztése) és területi (ügynevezett határokon átnyúló csoportok) hatálya, valamint a versenytorzulás hiányának meghatározása. Továbbá arra is választ kell adni, hogy a jelen ügyben a tagállam az adómentességet a szó szerinti megfogalmazásán túlmenően köteles-e nemzeti jogába átültetni.

¹ Eredeti nyelv: német.

² HL 2006. L 347., 1. o.

³ 1989. június 1-ji Stichting Uitvoering Financiële Acties ítélet (348/87, EU:C:1989:246); 2003. november 20-i Taksatorringen-ítélet (C-8/01, EU:C:2003:621); 2008. december 11-i Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet (C-407/07, EU:C:2008:713).

⁴ A jelen eljárás mellett a C-274/15. sz. Bizottság kontra Luxemburg ügy, a C-326/15. sz. DNB Banka ügy és a C-616/15. sz. Bizottság kontra Németország ügy.

⁵ Bírósági ügyszám: C-326/15.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

3. Az Unióban a héairányelv alapján vetik ki a héát. A héairányelv 11. cikkének (1) bekezdése az alábbi lehetőséget biztosítja a tagállamok számára:

„A hozzáadottérték-adóval 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.”

4. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében azonban a tagállamok mentesítik a héa alól a következő ügyleteket:

„azon szolgáltatások[at], 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”.

5. A héairányelv 131. cikke általános rendelkezést tartalmaz a fentebb említett adómentességre vonatkozóan:

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

B. A nemzeti szabályozás

6. A hozzáadottérték-adóról szóló, 2004. március 11-i törvény (egységes szerkezetbe foglalt változat; a Lengyel Köztársaság hivatalos lapja 2011., 177. sz., 1054. szám, módosításokkal; a továbbiakban: héatörvény) 43. cikke (1) bekezdésének 21. pontja a következőképpen rendelkezik:

„Adómentesek: azon szolgáltatások, amelyeket személyek önálló csoportjai nyújtanak olyan tagjaiknak, akik tevékenysége adómentes vagy tevékenységük tekintetében nem minősülnek adóalanyoknak, annak érdekében, hogy tagjaiknak az említett adómentes vagy az adó hatálya alá nem tartozó tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtsanak, feltéve hogy e csoportok kizárólag az általuk közös érdekből közösen eszközölt kiadások egyes tagokra eső egyedi részének megfelelő összeg erejéig követelik meg tagjaiktól a kiadások megtérítését, és hogy az adómentesség nem befolyásolja hátrányosan a versenyfeltételeket.”

III. Az alapjogvita

7. Az Aviva-cégcsoport (a továbbiakban: cégcsoport) biztosítási szolgáltatásokat nyújt, valamint többek között nyugdíjbiztosítási tevékenységet végez Európában. A cégcsoport egyik fő tevékenységi körét a hosszú távú megtakarítások, alapkezelés és biztosítások képezik. A cégcsoport azt fontolja, hogy közös szolgáltatási központokat hoz létre az Európai Unió kiválasztott tagállamaiban, és hogy e tevékenységet

európai gazdasági egyesülés⁶ (a továbbiakban: EGE) formájában végzi. Az EGE tagjai kizárólag a cégcsoport olyan társaságai lehetnek, amelyek a biztosítási ágazatban folytatnak gazdasági tevékenységet, mint például a varsói Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S. A. (Aviva Életbiztosító Társaság Rt., a továbbiakban: Aviva).

8. A közös szolgáltatási központok a biztosítási tevékenységnek a csoport tagjai (az EGE tagjai) általi gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat hivatottak nyújtani. Ezek különösen humánerőforrás-szolgáltatások, pénzügyi és számviteli szolgáltatások, informatikai szolgáltatások, adminisztratív szolgáltatások, ügyfélszolgálati szolgáltatások és új termékek kifejlesztésével kapcsolatos szolgáltatások lehetnek.

9. Az EGE tagjainak adómentes, illetve az adó hatálya alá nem tartozó tevékenységeket kell folytatniuk. Fennáll azonban a lehetősége annak, hogy néhányuk (köztük az Aviva) kiegészítő vagy melléktevékenységként adóztatott tevékenységeket is folytat (például területek alkalmi bérbeadása, továbbszámolás, egyéb kiegészítő szolgáltatások nyújtása). Az EGE-szolgáltatásokat kizárólag a csoport Európai Unióban székhellyel rendelkező társaságai számára nyújtják majd. Az említett tevékenységeket, amelyeket az EGE-nek kell végeznie, jelenleg a cégcsoport tizenkét államban székhellyel rendelkező egyes társaságai látják el.

10. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint az EGE szolgáltatásainak a cégcsoport társaságai – köztük lengyelországi székhelyű társaságok – általi igénybevétele végeredményben főszabály szerint nem jár a cégcsoport keretében külső szolgáltatóktól eszközölt beszerzések mennyiségének változásával. Az EGE nem szerezhetsz nyereséget tevékenységéből, mert ez ellentétes az EGE-ről szóló rendelet 3. cikkével, amelynek értelmében az EGE célja saját nyereségszerzés nem lehet.

11. Az Aviva ilyen körülmények között fordult a pénzügyminiszterhez (a továbbiakban: adóhatóság) írásbeli értelmezést kérve azon kérdéssel kapcsolatban, hogy a héatörvény 43. cikke (1) bekezdésének 21. pontja alapján héamentes lesz-e az (Unióban, de nem Lengyelországban székhellyel rendelkező) EGE említett tevékenysége. Az Aviva különösen azt szerette volna megtudni, hogy az EGE lengyelországi székhelyű tagjai, amelyek társaságokként a biztosítási ágazatban folytatnak gazdasági tevékenységet, ezért nem lesznek-e kötelesek a fordított adózási mechanizmusnak megfelelően felszámítani és bevallani az EGE által rájuk hárított költségek után fizetendő héat. Az Aviva véleménye szerint erre a kérdésre igenlő választ kell adni.

12. 2013. március 14-i egyedi értelmező határozatában az adóhatóság tévesnek ítélte a társaság álláspontját. Megállapította, hogy nem teljesült az adómentességnek a héatörvény 43. cikke (1) bekezdésének 21. pontjában szereplő utolsó feltétele, mégpedig hogy az nem befolyásolja hátrányosan a versenyfeltételeket.

13. Az adóhatóság a Bíróság ítélkezési gyakorlatára – különösen a Taksatorringen-ítéletre –⁷ hivatkozott. Megállapította, hogy a szóban forgó esetben a verseny torzulásának valós veszélye áll fenn. Ha az EGE adómentességet alkalmaz, akkor kiváltságos piaci helyzetbe kerül.

14. A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (varsói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) (a továbbiakban: elsőfokú bíróság) előtt indított keresetében az Aviva az adóhatóság értelmező határozatának megsemmisítését kérte. Az elsőfokú bíróság 2013. december 30-i ítélete szerint az EGE minden feltételt teljesít a héatörvény 43. cikke (1) bekezdésének 21. pontja szerinti adómentesség alkalmazásához. Az adóhatóság felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő az elsőfokú bíróság ítéletével szemben.

⁶ Az európai gazdasági egyesülésről szóló 2137/85/EGK rendelet (HL L 199., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 83. o.) értelmében.

⁷ 2003. november 20-i Taksatorringen-ítélet (C-8/01, EU:C:2003:621).

IV. A Bíróság előtti eljárás

15. Az időközben az ügyben eljáró varsói Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) az EUMSZ 267. cikk alapján 2015. november 17-én a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

1. Összeegyeztethető-e a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének a héairányelv 131. cikkével összefüggésben értelmezett f) pontjával, valamint a tényleges érvényesülés, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével a személyek önálló csoportjának héamentességére vonatkozó olyan nemzeti szabályozás, amely nem határoz meg a verseny torzulásának hiányára vonatkozó feltétel teljesülésével kapcsolatos kritériumokat vagy eljárást?
2. Milyen kritériumok alapján kell megítélni, hogy teljesül-e a versenytorzulás hiányának a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában előírt feltétele?
3. Jelentősséggel bír-e a második kérdésre adandó válasz szempontjából, hogy a személyek önálló csoportja különböző tagállamok jogrendjei alá tartozó tagoknak nyújt szolgáltatásokat?

16. E kérdésekhez az Aviva, a Lengyel Köztársaság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, Hollandia, az Egyesült Királyság, valamint az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket, amelyek – az Egyesült Királyság, valamint Hollandia kivételével – részt is vettek a 2016. december 7-én tartott tárgyaláson.

V. Jogi értékelés

A. A második és harmadik kérdésről

17. A második és harmadik kérdés a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szereplő feltételekre irányul, ezért először azokat együttesen vizsgálom. Ezzel kapcsolatban a kérdést előterjesztő bíróság végső soron arra keres választ, hogyan kell értelmezni a „versenytorzulás” hiányával kapcsolatos tényállási feltételt, valamint a „csoport” tényállási feltételt, amennyiben a csoport határokon átnyúló szolgáltatásokat nyújt tagjai számára.

18. Ennek érdekében először arra a kérdésre kell választ adni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség tárgyi hatálya alá tartozik-e az Avivához hasonló biztosítótársaságokból álló csoport (lásd ezzel kapcsolatban az 1. pontot). Emellett azt is egyértelművé kell tenni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség határokon átnyúló hatással bír-e (lásd ezzel kapcsolatban a 2. pontot), valamint hogyan kell értelmezni a „versenytorzulással” kapcsolatos (negatív) tényállási elemet (lásd ezzel kapcsolatban a 3. pontot).

1. A rendelkezés tárgyi hatályáról

a) A rendelkezés szövege, valamint értelme és célja

19. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának szövege nem határozza meg, hogy az adómentességet biztosító rendelkezés tárgyi hatálya alá az összes vagy csak bizonyos csoportok tartoznak-e. Az adómentesség értelme és célja alapján azonban feltehetőleg megadható a megfelelő válasz.

20. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának célja – Mischo főtanácsnok véleményével⁸ és a Bíróság ítélkezési gyakorlatával⁹ összhangban – álláspontom szerint a következő: Meg kell akadályozni, hogy versenyhátrányba kerüljön az a vállalkozás, amelynek például a nem megfelelő mérete miatt kívülről kell beszereznie a szolgáltatásokat, azzal a vállalkozással szemben, amely a saját munkavállalói révén vagy héacsoport keretében tud szolgáltatásokat igénybe venni.

21. A mentesség által kompenzálendő versenyhátrány az alábbiak szerint keletkezik: Aki bizonyos szolgáltatásokat adómentesen nyújt, viselnie kell az előzetes szolgáltatások miatt felszámított héát. Ezt a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség nélkül akkor is viselnie kellene, amikor együttműködik más szakmabeliekkel valamely, a szóban forgó (adómentes) szolgáltatások teljesítéséhez szükséges tevékenységeket átvállaló közös struktúrán keresztül. Az adómentességnek a közösen nyújtott előzetes szolgáltatásokra történő kiterjesztése révén a végső szolgáltatás adómentessége ugyanolyan hozzáadott értékre terjed ki, mint az olyan versenytárs esetében, aki az előzetes szolgáltatást a saját alkalmazottai révén veszi igénybe. Ezáltal a végső fogyasztó akkor is részesül az adómentességben, amikor adómentes tevékenységet folytató vállalkozásokból álló csoport nyújt olyan előzetes szolgáltatásokat, amelyek közvetlenül a végső fogyasztó részére nyújtott adómentes szolgáltatás részét képezik. A Bizottságnak a tárgyaláson kifejtett véleményétől eltérően a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja nem ellentétes a semlegesség elvével, mivel az olyan adóalanyok versenyhátrányát küszöböli ki, akik megosztják egymással erőforrásaikat.

22. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adómentességeket szigorúan kell értelmezni, az értelmezés során azonban figyelembe kell venni a rendelkezés célját és értelmét, valamint érvényesülését.¹⁰ Ha a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának az a célja, hogy más adómentességeket kiterjesszen, felmerül az a kérdés, hogy mely csoportokra terjed ki a rendelkezés, figyelembe véve a csoport tagjai által végzett, adómentessé teendő tevékenység célját.

23. A biztosítási szolgáltatásokat azért mentesítik a héa alól, mert az ügyletet már biztosítási adó terheli, amelyet szintén a fogyasztóknak kell viselniük.¹¹ Ezáltal megszüntetik a két adónem között a *végső szolgáltatás nyújtásakor* felmerülő közvetlen halmozódást. A halmozódás megszüntetése a végső szolgáltatás nyújtásakor nem jelenti feltétlenül az előzetes szolgáltatás, mint a jelen ügyben az EGE által az Aviva részére nyújtott szolgáltatás adómentességét.

24. Ugyanez vonatkozik a banki szolgáltatások adómentességére is. Az adómentesség célja a Bíróság szerint elsősorban az adóalap, valamint a levonható héaösszeg meghatározásával kapcsolatos nehézségek enyhítése.¹² Az előzetes szolgáltatások tekintetében azonban ez a cél sem releváns, mivel az EGE által az Aviva részére nyújtott szolgáltatások esetén az Aviva által végzett adómentes tevékenységre tekintettel az adólevonás egyébként sem jöhet számításba. Ennélfogva a jelen esetben nem áll fenn elhatárolási probléma.

⁸ Mischo főtanácsnok Taksatorringen-ügyre vonatkozó indítványa (C-8/01, EU:C:2002:562).

⁹ 2008. december 11-i Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet (C-407/07, EU:C:2008:713).

¹⁰ 2013. március 21-i PFC Clinic ítélet (C-91/12, EU:C:2013:198, 23. pont); 2010. június 10-i Future Health Technologies ítélet (C-86/09, EU:C:2010:334, 30. pont); 2007. június 14-i Horizon College ítélet (C-434/05, EU:C:2007:343, 16. pont); 2002. június 20-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-287/00, EU:C:2002:388, 47. pont); 2013. november 28-i MDDP-ítélet (C-319/12, EU:C:2013:778, 25. pont).

¹¹ 1999. február 25-i CPP-ítélet (C-349/96, EU:C:1999:93, 23. pont); 2013. január 17-i BGŻ Leasing ítélet (C-224/11, EU:C:2013:15, 67. pont).

¹² 2007. április 19-i Velvet & Steel Immobilien ítélet (C-455/05, EU:C:2007:232, 24. pont); 2011. március 10-i Skandinaviska Enskilda Banken ítélet (C-540/09, EU:C:2011:137, 21. pont); 2014. június 12-i Granton Advertising ítélet (C-461/12, EU:C:2014:1745, 30. pont).

b) Rendszertani értelmezés

25. Rendszertani szempontból megállapítható, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja a héairányelv 131. cikkétől eltérően nem tartalmaz általános rendelkezést az összes adómentességre vonatkozóan. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja nem a IX. cím (Adómentességek) 1. fejezetének „Általános rendelkezések” alcíme alatt szerepel.

26. A jogalkotó a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját a 2. fejezetben az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” alcím alatt helyezte el. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja alá tartozó adómentességek célja az, hogy az ilyen termékek és egyéb szolgáltatások fogyasztóit közjóléti célból mentesítsék a héateher alól, vagy azért, mert ezeket a szolgáltatásokat jellemzően rászorulóknak részére nyújtják (például g) pont – szociális gondozás), vagy azért, hogy az alapvető egészségügyi kezelések költségeit ne növeljék (például b) és c) pont), vagy azért, hogy a társadalom számára szükséges oktatás költségeit csökkentsék (például i) és j) pont).

27. E közhasznú célú adómentességek tekintetében érthető módon bizonyos körülmények között olyan előzetes szolgáltatásokat is mentesíteni kell az adó alól, amelyeket egy ilyen vállalkozások által létrehozott csoport munkamegosztáson alapuló együttműködés keretében nyújt, és amelyek ezen adómentes tevékenységek gyakorlásához közvetlenül szükségesek. Ez annál is inkább érvényes, mivel a közhasznú ágazatokban a héacsoport (héairányelv 11. cikke) intézménye ritkábban alkalmazható.

28. Ez nem ellentétes – a Bizottság véleményével ellentétben – a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontja keletkezéstörténetével sem. A Bizottság érvei kizárólag a Bizottság által javasolt és a jogalkotási eljárásban elvetett, orvosok által létrehozott csoport adómentességére vonatkoznak. A jogalkotó ezt a javaslatot ugyanis a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának hatályos változatában foglaltakra terjesztette ki. A kiterjesztés azonban nem változtatta meg a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának rendszertani helyét. Ezt a rendszertani helyet a hatodik irányelv átdolgozásaként a héairányelv sem változtatta meg 2006-ban.

29. A jogalkotó nyilvánvalóan nemcsak az orvosok, hanem például az oktatási intézmények csoportjára is ki akarta terjeszteni az adómentességet. A jogszabály keletkezésének története azonban nem támasztja alá, hogy a bankok vagy biztosítók csoportjaira is ki akarta volna terjeszteni az adómentességet. A Bíróság maga is jelentőséget tulajdonít az adómentességre vonatkozó rendelkezések értelmezésekor azok rendszertani helyének.¹³

30. Amint azt a Németországi Szövetségi Köztársaság előadta, néhány évvel ezelőttig az a nézet látszott érvényesülni a Bizottságban is, hogy a jogalkotónak a banki és biztosítási ágazatra is ki kellene terjesztenie az adómentességet,¹⁴ amit a Tanács – amint azt a Bizottság a tárgyaláson elismerte – nem fogadott el. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának rendszertani helyét illetően az adómentesség tág értelmezése nem mehet szembe a jogalkotó e döntésével.¹⁵ Ehelyett rá kell bízni az európai jogalkotóra, hogy szeretné-e kiterjeszteni a héairányelv 135. cikke szerinti adómentességeket.

¹³ 2016. október 5-i TMD-ítélet (C412/15, EU:C:2016:738, 32. és azt követő pontok).

¹⁴ Lásd a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv biztosítás és pénzügyi szolgáltatások tekintetében történő módosításáról szóló javaslat (COM(2007) 747 végleges) 2. oldalát, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 11. cikkében engedélyezett hea-csoportképzési lehetőségről szóló, a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek címzett bizottsági közlemény (COM(2009) 325 végleges) 4. oldalát.

¹⁵ Ez még inkább érvényes, mivel az adómentesség tág értelmezését a Bíróság ítélkezési gyakorlata elutasítja. Ezzel kapcsolatban lásd a fenti 22. pontot.

31. Ez az értelmezés nem ellentétes a Taksatorringen-ítélettel¹⁶ sem. Bár ez az ítélet biztosítótársaságok csoportjával foglalkozott, a Bírósághoz azonban csak a „verseny torzításával” kapcsolatos tényállási elem értelmezésével kapcsolatban fordultak, ebből kifolyólag a Bíróság kizárólag arra adott választ.¹⁷

c) A semlegesség elve megsértésének hiánya

32. A biztosítókból álló csoportok adómentességének elutasítása nem ellentétes a héasemlegesség elvével. A semlegesség elve egyfelől azt jelenti, hogy az adóbevételekre jogosultat adóbeszedés formájában segítő adóalanyt (a vállalkozást) – a magáncélú végső fogyasztáson kívül – mentesíteni kell a héateher alól, amennyiben a vállalkozási tevékenység célja (főszabály szerint) adóköteles tevékenység folytatása.¹⁸ Ez a jelen esetben nem releváns. Másrészről ezen elvvel ellentétes többek között az, hogy a héafelszámítás tekintetében eltérő bánásmódban részesüljenek az ugyanolyan ügyleteket teljesítő gazdasági szereplők.¹⁹

33. A héairányelv 132. cikkének hatálya alá tartozó, illetve hatályán kívül eső csoportok eltérő kezelésének alapját a közhasznú tevékenység képezi. Ez a megkülönböztető tényező a semlegesség elvére figyelemmel nem kifogásolható.

34. Az adómentesség megszorító, adólevonási jog nélküli értelmezését támasztja alá az is, hogy alaposabban megvizsgálva az adómentesség torzíthatja a versenyt. Bizonyos körülmények között ugyanis arra ösztönöz, hogy az előzetesen felszámított héateherhet úgynevezett „visszaszervezés”, vagyis a tevékenységeknek a saját vállalkozás keretei között történő megszervezése révén csökkentsék, mivel a végső fogyasztó esetén az adómentesség mértéke a részére szolgáltatást nyújtó vállalkozás előzetesen felszámított héateherhétől függ. Ez ellentétes bizonyos módon azzal az elvvel, hogy a gazdasági szereplőknek meg kell tudniuk választani azt a szervezeti formát, amely gazdasági szempontból a legjobban megfelel a számukra, anélkül hogy felmerülne annak kockázata, hogy a tevékenységük kizárásra kerül valamely adómentességből.²⁰

35. Ennek eredményeképpen a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának rendszertani helyéből és céljából az a következtetés vonható le, hogy a rendelkezést szigorúan kell értelmezni, és nem alkalmazható a jelen ügyben szereplő biztosítótársaságok csoportjára.

2. Valamely csoport adómentességének határokon átnyúló hatásáról

a) Általános megjegyzések

36. Abban az esetben, ha a Bíróság eltérő álláspontot képvisel, azt kell eldönteni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség valamely határokon átnyúló csoport által más tagállamokban (vagy harmadik országokban) letelepedett tagjai részére nyújtott szolgáltatásokra is kiterjed-e. Ez a kérdés abban az esetben is felmerül, ha magának a csoportnak a székhelye található egy harmadik országban.

¹⁶ Lásd: 2003. november 20-i Taksatorringen-ítélet (C-8/01, EU:C:2003:621).

¹⁷ 2003. november 20-i Taksatorringen-ítélet (C-8/01, EU:C:2003:621, 47. és azt követő pontok), ugyanez igaz az 1989-ben született ítéletére is (1989. június 15-i Stichting Uitvoering Financiële Acties ítélet, 348/87, EU:C:1989:246), amely ügyben egy alapítvány csoportként kívánta igénybe venni az adómentességet, és azt a Bíróság más okok miatt elutasította. Az, hogy egy alapítvány – mint önállósult vagyontömeg – valóban személyekből álló „csoportnak” nevezhető-e, több mint kétséges.

¹⁸ Lásd: 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 48. pont); 2007. február 8-i Investrand-ítélet (C-435/05, EU:C:2007:87, 22. pont); 2010. december 22-i RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 38. pont).

¹⁹ 1999. szeptember 7-i Gregg-ítélet (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. pont); 2008. október 16-i Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ítélet (C-253/07, EU:C:2008:571, 30. pont); 1998. június 11-i Fischer-ítélet (C-283/95, EU:C:1998:276, 22. pont).

²⁰ 2006. május 4-i Abbey National ítélet (C-169/04, EU:C:2006:289, 68. pont); 2007. június 21-i Ludwig-ítélet (C-453/05, EU:C:2007:369, 35. pont); 2008. április 3-i J. C. M. Beheer ítélet (C-124/07, EU:C:2008:196, 28. pont).

37. Első pillantásra a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának szövege nem korlátozza a csoport tagjainak és magának a csoportnak az illetőségét kizárólag egyetlen tagállam területére.

38. A jogalkotó viszont a héairányelv más rendelkezéseinek alkalmazási körét kifejezetten kizárólag egyetlen tagállam területére korlátozta. Így a héairányelv 11. cikkének (1) bekezdése szerint valamely tagállam kizárólag „ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat” kezelheti egyetlen adóalanyként. A héairányelv 283. cikke (1) bekezdésének c) pontja is előír ilyen területi korlátozást, miszerint a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás nem vonatkozik arra az adóalanyra, aki „nem abban a tagállamban [telepedett le], amelyikben a héát meg kell fizetni”.

39. Ebből viszont azt a következtetést lehetne levonni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját határokon átnyúló esetekben is alkalmazni kellene. Másrészt viszont a héairányelv tartalmaz olyan rendelkezéseket, amelyek kifejezetten az adóalanyok határokon átnyúló bevételeire vonatkoznak (lásd a héairányelv 148. cikkének e) pontját – „elsődlegesen fizető nemzetközi forgalmat lebonyolító légiforgalmi vállalatok”). A szöveg ilyen irányú értelmezése tehát nem szükségszerűen kötelező.

40. A fenti értelmezés azonban alaposabban megvizsgálva ellentétes a rendelkezés keletkezéstörténetével (a b) pont), az adómentességek rendszerével (a c) pont), a héairányelv 11. cikke (1) bekezdésének értelmezésével (a d) pont), valamint a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában szereplő versenyjogi klauzulával (az e) pont). Végezetül az alapvető szabadságok sem követelik meg a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség kiterjesztését a határokon átnyúló csoportokra (az f) pont). Továbbá ez az értelmezés lehetővé tenné a különböző adómértékek, illetve adórendszerek kihasználását (a g) pont).

b) Az adómentesség keletkezésének története

41. Első pillantásra nem ismerhető fel, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja a belföldi csoportokra korlátozódik. A korábbi jogszabály – a hatodik irányelv²¹ – felidézése azonban megmagyarázza, hogy a héairányelv 11. cikkével ellentétben miért nem található ilyen korlátozás a rendelkezés szövegében.

42. A héairányelvet megelőző jogszabályban 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. 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.

43. Ennélfogva a hatodik irányelvre tekintettel megállapítható, hogy valamely belföldi adómentesség kizárólag a belföldön letelepedett csoportok, illetve belföldi tagjaik szolgáltatásaira terjed ki.

²¹ 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.).

c) Az adómentességek rendszere a héairányelvben

44. Ezt a megszorító értelmezést támasztja alá az adómentességek rendszere is a héairányelv IX. címében. Ebben az összefüggésben csak a 4–8. és a 10. fejezet tartalmazza a határokon átnyúló ügyletekre vonatkozó egyes adómentességeket. Különösen a 7. fejezet szabályozza kifejezetten a határokon átnyúló (fuvarozási) szolgáltatásokat.

45. Ez a rendszer sem erősíti meg, hogy az adómentességek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontján keresztül kiterjeszthetők a határokon átnyúló csoportokra. Ez különösen érvényes, ha a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontján keresztül nem csak a héairányelv 132. cikkének (1) bekezdése szerinti adómentességeket kellene kiterjeszteni (lásd ezzel kapcsolatban fentebb a 19. és azt követő pontokat.).

d) A héairányelv 11. cikkével kapcsolatos értelmezési ellentmondás

46. Ezen túlmenően a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának tág értelmezése ellentmondana a héairányelv 11. cikkében foglalt szabályozás értelmezésének. E rendelkezés lehetővé teszi, hogy a tagállamok egyetlen adóalanyként kezelhessék azon „ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat”, amelyeket valamely csoporton keresztül bizonyos kapcsolatok „egymással szorosan összefűznek”.

47. Ha két vállalkozás egymással oly módon hoz létre egy csoportot, hogy az egyik többségi részesedést szerez a csoportban, akkor a csoport által e vállalkozás részére nyújtott szolgáltatások esetében a héairányelv 11. cikke nem fejtene ki határokon átnyúló hatást. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség ezzel szemben határokon átnyúlóan gyakorolna hatást. Míg a csoport jellegére vonatkozóan kevesebb követelményt előíró szabályozás határokon átnyúló héamentességet eredményezne, a szigorúbb feltételeket támasztó szabályozás ugyanakkor nem.

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

49. 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 valamely héacsoport létrehozását 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.

e) A versenytorzítás hiányának értékelése

50. Az a tény is a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség egyetlen tagállamra történő területi korlátozását támasztja alá, hogy az adómentesség a megfogalmazás szerint nem eredményezheti a verseny torzulását.

51. A Bíróságnak a héairányelv 13. cikkének (1) bekezdésével kapcsolatban az Isle of Wight Council ítéletben már választ kellett adni arra a kifejezett kérdésre, hogy a „verseny torzulása” kifejezést valamely meghatározott helyi piac vonatkozásában vagy a tagállam területének egésze vonatkozásában kell értelmezni. A Bíróság azt a választ adta a kérdésre, hogy a verseny torzulását nem valamely meghatározott helyi piac vonatkozásában kell értékelni.²²

²² 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 53. pont).

52. A Bíróság ezt azzal indokolta,²³ hogy sok helyi piac felügyelete a versenyfeltételek gyakran összetett gazdasági elemzés alapján végzett szisztematikus előzetes értékelését feltételezi, amelyeknek a meghatározása különösen bonyolultnak bizonyulhat, ha azok körülhatárolása nem esik feltétlenül egybe a helyhatóságok illetékességi területével. Ez a helyzet így veszélyeztetheti az adósemlegesség és a jogbiztonság elvét.

53. A versenytorzulás különböző tagállamokban (vagy akár az egész világon) való fennállásának az értékelését az adóhatóságok még kevésbé tudják elvégezni, mint a saját államukban a több helyi piac értékelését. E tekintetben a Bíróságnak a héairányelv 13. cikkével kapcsolatos álláspontja a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja esetében is alkalmazható.

54. Ha azonban – a héairányelv 13. cikke vagy 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti – versenytorzulást az adóhatóságok csak a saját tagállamuk vonatkozásában tudják értékelni, akkor valamely csoportot elvben csak az ugyanebben az államban letelepedett tagjai tekintetében tud ellenőrizni arra nézve, hogy az adómentes szolgáltatásnyújtás nem eredményezi-e a verseny torzulását.

55. Ugyanez a probléma áll fenn – amire a Németországi Szövetségi Köztársaság a tárgyaláson utalt is – minden további tényállási elem vonatkozásában. A csoport és a tag székhelye szerinti tagállamnak is meg kellene állapítani, hogy például a tagok adómentes tevékenységének gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatások nyújtására került-e sor. A jelen esetben az egymásnak ellentmondó döntések veszélyét nem lehet figyelmen kívül hagyni.

56. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentességet aligha az Unió jelenlegi jogsegélyrendszerére alapították, ezért nem feltételezhető, hogy a jogalkotó az uniós jogsegély jelenlegi formái alapján kiterjeszthette az adómentességet a határokon átnyúló csoportra. Mindettől eltekintve az Unió jogsegélyrendszere legalábbis a harmadik államokat érintő tényállások tekintetében (lásd ezzel kapcsolatban lentebb a 62. és azt követő pontokat) nem oldja meg a problémát.

f) Az alapvető szabadságok figyelembevétele a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának értelmezésénél

57. Ez a szigorú értelmezés az alapvető szabadságokkal sem ellentétes. Az értelmezés során azt is figyelembe kell venni, hogy valamely uniós jogi aktust – amennyire lehetséges – úgy kell értelmezni, hogy megfeleljen az elsődleges jognak.²⁴ Az alapvető szabadságok kizárólag akkor korlátozhatók, ha azt nyomós közérdek igazolja. Ezenkívül szükséges az is, hogy a korlátozás alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.²⁵

58. A szolgáltatásnyújtás szabadságának a jelen ügyben lehetséges korlátozása – a héairányelv 11. cikke értelmében vett héacsoport hatásainak területi korlátozásához hasonlóan – alkalmas az adóztatási joghatóság érintett tagállamok közötti megosztásának fenntartására.²⁶ Továbbá annak szükségessége, hogy biztosítsák az adóellenőrzések hatékonyságát,²⁷ szintén igazolja a szolgáltatásnyújtás szabadságának a jelen ügyben lehetséges korlátozását.

23 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505, 49. és azt követő pontok).

24 2009. november 19-i Sturgeon és társai ítélet (C-402/07 és C-432/07, EU:C:2009:716, 48. pont); 2010. szeptember 16-i Chatzi-ítélet (C-149/10, EU:C:2010:534, 43. pont); 2016. február 15-i N.-ítélet (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet (C-371/10, EU:C:2011:785, 42. pont); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 47. pont); 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 35. pont).

26 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).

27 2010. október 26-i Schmelz-ítélet (C-97/09, EU:C:2010:632, 57. pont); 2009. január 27-i Persche-ítélet (C-318/07, EU:C:2009:33, 52. pont).

59. Mindaddig, amíg a héairányelv 11. cikkének alkalmazási körében a szolgáltatásnyújtás helye lehet egy olyan másik tagállamban, amelyben nem feltétlenül létezik héacsoport, és amíg valamely héacsoport hatása nem terjeszthető ki a tagállamok területi határain túlra, addig a másik tagállam héabevételét nem befolyásolják hátrányosan.

60. Ugyanez vonatkozik a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának alkalmazási területére is. Egy adott tagállam adóhatósága mindaddig, amíg csak ebben a tagállamban vizsgálhatja a versenytorzulás fennállását és a többi tényállási elemet, függ e tényállási elemeknek egy másik tagállam általi értékelésétől. Ha azonban a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség nem terjeszthető ki a határokon átnyúló csoportokra, a tagállam héabevételét nem tudja befolyásolni egy másik tagállam.

61. Ehhez járul még az a tény, hogy a héairányelv 131. cikke szerint biztosítani kell ezen adómentesség helyes és egyszerű alkalmazását. Az utóbbit azonban gyakorlatilag ki lehet zárni tekintettel arra, hogy az adóhatóságnak a verseny torzulását nemzetközi vagy uniós szinten kellene értékelni, illetve több adóhatóságnak – esetleg egymásnak ellentmondó – különböző értékeléseket kellene alapul venni. Éppen ez utóbbi eredményezne versenytorzulást.²⁸ E tekintetben az alkalmazás és az ellenőrzés jelentős gyakorlati nehézségei is a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség kiterjesztő értelmezése ellen szólnak.²⁹

g) A harmadik országokkal és az adó mértékével kapcsolatos kérdések

62. Ezenkívül a „csoport” kifejezés tág értelmezése egy – különösen a világméretű cégcsoportok esetében – nagyon könnyen létrehozható adóoptimalizálási modellt eredményez. E cégcsoportoknak ugyanis az Európában működő vállalataikkal egy harmadik, héát nem alkalmazó országban (például az Egyesült Államokban) kellene csak létrehozniuk egy csoportot, amely harmadik felektől szerzi be az összes olyan szolgáltatást, amelyet korábban Európából héával terhelten szereztek be, anélkül hogy egy teljesen mesterséges megállapodásról lehetne szó.

63. Mivel a szolgáltatásnyújtás helye általában az Egyesült Államok lenne, amely nem vet ki héát, az ilyen ügylet nem lenne adóztatandó, és nem 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. Függetlenül annak kérdésétől, hogyan vizsgálhatják ebben az esetben az érintett tagállamok a versenytorzulás hiányát vagy az egyéb tényállási elemeket (lásd ezzel kapcsolatban fentebb az 50. és azt követő pontokat), kevés erőfeszítéssel csökkenthető lenne az uniós szintű héabevétel. A héairányelv 11. cikke szerinti héacsoport útján (lásd ezzel kapcsolatban fentebb a 46. és azt követő pontokat) azonban ilyen eredményt nem lehetne elérni.

64. Még ha a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának hatása teleologikusan az Unió területén létrehozott csoportokra terjedne is ki, az összes csoport a legalacsonyabb héamértéket alkalmazó országban telepedhetne le az előzetesen felszámított héateher leghatékonyabb módon történő minimálisra csökkentése érdekében. Hasonló probléma ösztönözte arra a jogalkotót, hogy a héairányelv

²⁸ 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.

²⁹ Lásd ezzel kapcsolatban a VDP Dental Laboratory és Staatssecretaris van Financiën egyesített ügyekre vonatkozó indítványom (C-144/13, C-154/13 és C-160/13, EU:C:2014:2163, 60. pont), a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás keretében az alapvető szabadságok korlátozásának indoklásával kapcsolatban lásd továbbá a 2010. október 26-i Schmelz-ítéletet (C-97/09, EU:C:2010:632, 57. és azt követő pontok) – a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozására vonatkozó indok az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítása érdekében.

34. cikkében az úgynevezett csomagküldő cégek tekintetében küszöbértéket vezessen be annak megakadályozása érdekében, hogy az összes csomagküldő cég a legalacsonyabb héamértéket alkalmazó országban telepedjen le.³⁰ Aligha feltételezhető azonban, hogy a jogalkotó az önálló csoportok által és a részükre nyújtott szolgáltatások esetében ilyen eredményt kívánt volna elérni.

h) Következtetés

65. Következésképpen az alapvető szabadságokra is figyelemmel a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját szigorúan úgy kell értelmezni, hogy az adómentesség kizárólag a csoport által egy (és ugyanazon) tagállam területén letelepedett tagjainak nyújtott szolgáltatásokra terjed ki.

3. A versenytorzulás hiányának értelmezéséről

66. Ha azonban a Bíróság álláspontja szerint a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja kiterjed a határokon átnyúló csoportokra is, tisztázni kell, hogy milyen kritériumok alapján kell értékelni, mikor nem áll fenn a verseny torzulása a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében.

67. Amint azt a Bíróság már kifejtette,³¹ a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja révén kompenzálni kell a *versenyhátrányt* azzal szemben, aki e (csoport) szolgáltatásokat a munkavállalói révén vagy héacsoport keretében veszi igénybe. Ha azonban a szóban fogó adómentesség versenyhátrányt kompenzál, az adómentesség biztosítása egyúttal nem eredményezheti a verseny torzulását. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti versenyjogi klauzulának ennél fogva igen szűk értelme van,³² ezért eléggé megszorítóan kell értelmezni.

68. A megszorító értelmezés egyik kiindulópontjául a Bíróság ítélkezési gyakorlata szolgál, amely szerint a verseny torzulása akkor állapítható meg,³³ ha valós veszélye áll fenn annak, hogy a mentesség önmagában – azonnal vagy a jövőben – versenytorzulást eredményezhet. Ehhez azt kell vizsgálni, hogy a csoport az adómentesség nélkül is számíthat-e a tagjaira ügyfélként.³⁴

69. Valamely csoportot a tagok általában csak akkor hoznak létre, ha biztosak benne, hogy a tagok igénybe is veszik a csoport szolgáltatásait. Bizonyára ez a megfelelő együttműködés valódi oka. Ennélfogva ezen értelmezés alapján az a következtetés vonható le, hogy főszabály szerint feltételezhető, hogy valamely csoport létrehozása a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében nem eredményezi a verseny torzulását.

70. A versenytorzulás hiányával kapcsolatos tényállási elem célja a visszaélések megelőzése (lásd a héairányelv 131. cikkét). Így az adómentességet különösen nem szabad rendeltetésellenesen alkalmazni. Végső soron a nemzeti bíróságnak kell ezt az értékelni, amelynek azonban a kritériumok egységes alkalmazása érdekében segítséget kell adni.

30 A végső fogyasztó részére történő szolgáltatásnyújtás helye általában a feladás megkezdése szerinti ország (származási ország), és így arra ténylegesen ezen ország adómértéke vonatkozik. Bizonyos küszöbértékek elérésétől a héairányelv ezért ettől eltérően a szolgáltatásnyújtás helyeként a rendeltetési helyet írja elő a fentebb említett hatás elkerülése érdekében.

31 2008. december 11-i Stichting Centraal ítélet (C-407/071, EU:C:2008:713, 37. pont); Mischo főtanácsnok Taksatorringen-ügyre vonatkozó indítványa (C-8/01, EU:C:2002:562, 118. pont).

32 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”.

33 Lásd: 2003. november 20-i Taksatorringen-ítélet (C-8/01, EU:C:2003:621, 64. pont).

34 Lásd: 2003. november 20-i 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).

71. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentesség rendeltetésellenes alkalmazásának jele lehet, hogy a csoport ugyanazokat a szolgáltatásokat ellenszolgáltatás fejében nyújtja a csoporthoz nem tartozók részére, és ennyiben – a szinergikus hatásokat kihasználva – a piacon tevékenykedik. Ebben az esetben a verseny torzulásának valós veszélye állhat fenn. Egy másik jel lehet, hogy kizárólag a héateher optimalizálása (versenyelőny szerzése tetszőleges külső szolgáltatásoknak valamely csoportba történő áthelyezése révén), nem pedig a versenyhátrány elkerülésére irányuló kölcsönös együttműködés áll előtérben. Szintén jel lehet, hogy a csoport nem kifejezetten a tagok igényeihez igazított szolgáltatásokat nyújt, ezért azokat akár másoktól is igénybe vehetnék.

4. Következtetés

72. A második és a harmadik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a nemzeti adómentesség adóalanyok olyan csoportjaira vonatkozik, amelyek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja alapján adómentes tevékenységet folytatnak. Emellett az is megállapítható, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében vett csoport által nyújtott szolgáltatások főszabály szerint nem eredményezik a verseny torzulását. A személyek önálló csoportja azonban csak ugyanazon, vagyis a saját jogrendje alá tartozó tagoknak nyújthat adómentesen szolgáltatásokat.

B. Az első kérdésről

73. A Lengyel Köztársaság a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának szövegét szinte szó szerint átvette. Az első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ, hogy a nemzeti jogalkotónak ezenkívül elő kell-e írnia további feltételeket vagy eljárást a versenytorzulás hiányának vagy fennállásának értékelésével kapcsolatban. Az irányelvi rendelkezés szövegének további konkretizálására vonatkozó esetleges kötelezettségről van szó. A kérdést előterjesztő bíróság a tényleges érvényesülés, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével indokolta a kérdést.

1. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának közvetlen hatálya

74. A további konkretizálás kötelezettsége a tagállamok számára biztosított átültetési mozgásteret feltételez. A Németországi Szövetségi Köztársaság szerint fennáll ez a kötelezettség, mivel a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja nem pontos és feltétel nélküli, az Egyesült Királyság szerint azonban nincs átültetési mozgástér, mert a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja közvetlen hatállyal bír.

75. Amint azt a DNB Banka ügyre vonatkozó indítványomban³⁵ kifejtettem, a „versenytorzulás” (negatív) tényállási elem meghatározatlan jogi fogalom, nem biztosít *absztrakt* szabályozási mozgásteret a nemzeti jogalkotó számára. A rendelkezés akkor kellően pontos ahhoz, hogy megfeleljen a jogbiztonság elvének, ha „egyértelműen fogalmaz meg valamely kötelezettséget”.³⁶

76. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja eleget tesz a *lex certa* követelményének, és – amint azt a DNB Banka ügyre vonatkozó indítványomban³⁷ részletesen kifejtettem – kellően pontos és feltétel nélküli ahhoz, hogy közvetlen hatályt válthasson ki.³⁸

35 Bírósági ügyszám: C-326/15 – 17. és azt követő pontok.

36 Lásd ebben a tekintetben: 1994. február 23-i Comitato di coordinamento per la difesa della cava és társai ítélet (C-236/92, EU:C:1994:60, 10. pont); 1996. szeptember 17-i Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio és társai ítélet (C-246/94–C-249/94, EU:C:1996:329, 19. pont); 1997. május 29-i Klattner-ítélet (C-389/95, EU:C:1997:258, 33. pont); 2010. július 1-jei Gassmayr-ítélet (C-194/08, EU:C:2010:386, 45. pont).

37 Bírósági ügyszám: C-326/15 – 17. és azt követő pontok.

38 Lásd: 2003. november 20-i Taksatorringen-ítélet (C8/01, EU:C:2003:621, 58–65. pont).

2. További átültető intézkedés szükségessége?

77. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának szinte szó szerinti átvételével a nemzeti jogába – első pillantásra – a Lengyel Köztársaság eleget tett átültetési kötelezettségének. A nemzeti jogszabály a héairányelvhez hasonlóan csupán azt írja elő, hogy az adómentesség nem befolyásolhatja hátrányosan a versenyfeltételeket. A nemzeti bíróság szerint ez arra a kétségre ad okot, hogy a tagállamnak az átültetési kötelezettsége teljesítésekor további pontos feltételeket kellett volna-e előírni a törvényben.

78. Ezzel a kéttel azonban nem tudok egyetérteni. Ebben a tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a héairányelv 13. cikkének (1) bekezdésével kapcsolatban, amely szintén a versenytorzulás hiányát írja elő, és közvetlen hatállyal rendelkezik,³⁹ már több alkalommal elutasította a részletes átültetési kötelezettséget. A Bíróság ezzel kapcsolatban különösen azt állapította meg, hogy a tagállam nem írhat elő további feltételeket a nemzeti átültető jogszabályban. A tagállam azonban a neki leginkább megfelelőnek tűnő jogalkotási technikát választhatja. Ily módon például megteheti, hogy az irányelv által használt szövegnek, illetve azzal egyenértékű kifejezésnek a nemzeti adójogszabályokba történő beillesztésére szorítkozik.⁴⁰

79. Ugyanez a véleményem a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjával kapcsolatban is. Amint azt a DNB Banka ügyre vonatkozó indítványomban⁴¹ kifejtettem, az adómentesség kellően pontos és feltétlen, ezáltal közvetlen hatállyal rendelkezik. Továbbá a Lengyel Köztársaság a rendelkezést megfelelően átültette. Nem releváns tehát, hogy a jogalkalmazók szempontjából esetleg kívánatosabb lenne egy konkrétabb átültető rendelkezés.

80. Ennélfogva nem kifogásolható a Lengyel Köztársasággal szemben, hogy nemzeti joga nem határozza meg konkrétan a versenytorzulás hiányát. Ez különösen érvényes, mivel egy közvetlen hatállyal bíró irányelv további konkretizálása növeli az irányelv megsértésének kockázatát, ezáltal a tagállam kötelezettségsegési eljárás veszélyének teszi ki magát.

81. Ennélfogva azt a választ kell adni a kérdést előterjesztő bíróságnak, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének a héairányelv 131. cikkével összefüggésben értelmezett f) pontjával, valamint a tényleges érvényesülés, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével összeegyeztethető a jelen ügyben szereplőhöz hasonló, a személyek önálló csoportjának héamentességére vonatkozó olyan nemzeti szabályozás, amely nem határoz meg a verseny torzulásának hiányára vonatkozó feltétel teljesülésével kapcsolatos kritériumokat vagy eljárást.

VI. Végkövetkeztetések

82. Mindezek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a következő választ adja a varsói Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) által előterjesztett kérdésekre:

Mindenekelőtt megállapítható, hogy a nemzeti adómentesség adóalanyok olyan csoportjaira vonatkozik, amelyek a héairányelv 132. cikkének (1) bekezdése alapján adómentes tevékenységet folytatnak. Ennélfogva a biztosítótársaságok csoportjai nem tartoznak a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának hatálya alá.

39 A hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második franciabekezdésével kapcsolatban lásd: 1989. október 17-i Comune di Carpaneto Piacentino és társai ítélet (231/87 és 129/88, EU:C:1989:381, 32. és 33. pont); 2006. június 8-i Feuerbestattungsverein Halle ítélet (C-430/04, EU:C:2006:374, 31. pont).

40 Lásd különösen: 1989. október 17-i Comune di Carpaneto Piacentino és társai ítélet (231/87 és 129/88, EU:C:1989:381, 18. és 23. pont); 1990. május 15-i Comune di Carpaneto Piacentino és társai ítélet (C-4/89, EU:C:1990:204, 14. pont); 2000. december 14-i Fazenda Pública ítélet (C-446/98, EU:C:2000:691, 31. pont).

41 Bírósági ügyszám: C-326/15 – 17. és azt követő pontok.

1. Nem ellentétes a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjával az olyan nemzeti szabályozás, amely nem határoz meg a verseny torzulásának hiányára vonatkozó feltétel teljesülésével kapcsolatos kritériumokat vagy eljárást.
2. Általánosságban megállapítható, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében vett csoport által nyújtott szolgáltatások nem eredményezik a verseny torzulását. Ezt a feltételt megszorítóan kell értelmezni abban az értelemben, hogy a rendelkezés célja a visszaélések megelőzése.
3. A személyek önálló csoportja csak ugyanazon, vagyis a saját jogrendje alá tartozó tagoknak nyújthat adómentesen szolgáltatásokat.