



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2020. március 11. *

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (Héa) – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 2. és a 6. cikk – Hatály – Adóköteles ügyletek – Ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás – Személyzetnek az anyavállalat által a leányvállalathoz történő kirendelése – A leányvállalat által a felmerült költségekre korlátozott visszatérítés”

A C-94/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (semmitőszék, Olaszország) a Bírósághoz 2019. február 6-án érkezett, 2018. november 27-i határozatával terjesztett elő

a **San Domenico Vetraria SpA**

és

az **Agenzia delle Entrate**

között,

a **Ministero dell'Economia e delle Finanze**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: P. G. Xuereb tanácselnök, T. von Danwitz és A. Kumin (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és S. Mortoni, 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: olasz.

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. és 6. cikkének, valamint a hozzáadottérték-adó (héta) semlegessége elvének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a San Domenico Vetraria SpA és az Agenzia delle Entrate (adóhatóság, Olaszország) között, a San Domenico Vetraria által – egy vezető kirendelése okán – az Avir SpA anyavállalata számára visszatérített összegek után fizetett héának a 2005-ös adóévben történő levonása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A hatodik irányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A [héta] alá tartozik:

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

[...]”

- 4 Ezen irányelv 6. cikke (1) bekezdésének első albekezdése a következőket mondja ki:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az (5) cikk [helyesen: 5. cikk] szerint nem minősül termékértékesítésnek.”

Az olasz jog

- 5 A 2003. szeptember 10-i decreto legislativo n. 276 – Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 (a 2003. február 14-i 30. sz. törvényben meghatározott, a foglalkoztatással és a munkaerőpiaccal kapcsolatos felhatalmazások végrehajtásáról szóló 276. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet) (a GURI 2003. október 9-i 235. számának rendes melléklete) 30. cikke szerint:

„1. Kirendelés esete akkor áll fenn, ha valamely munkáltató saját érdekének kielégítése érdekében egy vagy több munkavállalót egy adott munkavégzési tevékenység elvégzése céljából egy másik jogalany rendelkezésére bocsát.

2. Kirendelés esetén a munkáltató továbbra is felelős a munkavállalót megillető járandóságok kezeléséért és jogainak biztosításáért.”

- 6 Az 1988. március 11-i legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) (az állam éves és többéves költségvetésének kialakítására vonatkozó szabályokról szóló 67. sz. törvény [1988. évi költségvetési törvény]) (a GURI 1988. március 14-i 61. számának rendes melléklete) 8. cikkének (35) bekezdése előírja:

„A [héta] alkalmazása szempontjából nem bírnak relevanciával a munkavállalók olyan kölcsönzései vagy kirendelései, amelyek esetében kizárólag a vonatkozó költségeket térítik meg.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 7 A 2004. év során az Avir egyik vezetőjét a leányvállalatához, a San Domenico Vetrariahoz rendelte ki annak érdekében, hogy ez utóbbi egyik telephelyének igazgatói posztját töltsse be. Ennek keretében a San Domenico Vetraria az anyavállalatától olyan számlákat kapott, amelyek a kiküldött vezetőt terhelő költségeknek megfelelő összegeknek feleltek meg. Az e kiküldetéssel kapcsolatos költségek Avirának történő visszatérítése során a San Domenico Vetraria héát számított fel a levonási jog későbbi gyakorlása céljából.
- 8 Az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy e visszatérítések nem tartoznak a héa hatálya alá, mivel nem a leányvállalat és az anyavállalat közötti szolgáltatásnyújtásra vonatkoztak, így utólagos adómegállapítást végzett az e címen levont héa visszatérítése érdekében.
- 9 A San Domenico Vetraria által az utólagos adómegállapítás ellen indított keresetet az elsőfokú és a fellebbviteli bíróság elutasította. A kérdést előterjesztő bíróság különösen úgy vélte, hogy az e társaság által fizetett összegek – arra vonatkozó bizonyítékok hiányában, hogy a kirendelt alkalmazott nagyobb összeget kapott volna, vagy az anyavállalatnál már ellátott funkcióktól eltérő funkciókat látott volna el – a 67. sz. törvény 8. cikkének (35) bekezdése értelmében csak a költség-visszatérítésekre vonatkoztak.
- 10 A San Domenico Vetraria felülvizsgálati kérelme alapján eljáró Corte suprema di cassazione (semmtörvényszék, Olaszország) úgy véli, hogy az a kérdés, hogy a személyzetnek a vonatkozó költségek megtérítése ellenében történő kiküldése adókötelesnek tekinthető-e, döntő jelentőséggel bír az alapügy megoldása szempontjából.
- 11 E tekintetben e bíróság pontosítja, hogy a 67/88. sz. törvény 8. cikke (35) bekezdésének megfelelően abban az esetben, ha a visszatérített összeg megegyezik a kiküldött személyzet vonatkozásában felmerült költségek összegével, a kiküldetési ügylet nem adóköteles, mivel a héa szempontjából nem releváns. Ugyanakkor továbbra is kétséges, hogy a héa hatálya alól ki van-e zárva az olyan szolgáltatás, mint a személyzetnek a kapcsolódó szolgáltatások költségeinek megtérítése ellenében történő kiküldetése.
- 12 Az említett bíróság szerint ugyanis az alapügyben szóban forgóhoz hasonló kiküldetés gazdasági jellege láthatóan abból ered, hogy a jelen ítélet 5. pontjában említett törvényerejű rendelet 30. cikke alapján szükséges a kiküldő munkáltató különleges érdeke, nevezetesen a közös szervezet jobb funkcionálisának biztosítása az anyavállalat és a leányvállalat számára. Végül ezen érdek fennállása nem vitatott a jelen ügyben.
- 13 Egyébiránt az a körülmény, hogy az ilyen kiküldetés ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtáshoz vezet, következhet a kiküldő társaság által fizetett – a jelen esetben nem elhanyagolható – összegből, amely megegyezik a munkavállalók által viselendő kiadások és terhek összegével.

- 14 A Corte suprema di cassazione (semmtörvényszék) ezenkívül úgy véli, hogy úgy tűnik, a nemzeti szabály indokolatlan egyenlőtlen bánásmódot eredményez, a személyzet kiküldése és a munkaerő rendelkezésre bocsátása között, amely hatással lehet az adósemlegesség elvére, mivel az utóbbi ügylet mindig adóköteles szolgáltatással jár.
- 15 E körülmények között a Corte suprema di cassazione (semmtörvényszék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [hatodik irányelv] 2. és 6. cikkét, valamint az adósemlegesség elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek alapján a [héta] szempontjából nem releváns az anyavállalat személyzetének olyan kölcsönzése vagy kirendelése, amely csupán az ezzel kapcsolatos költségeknek a leányvállalat általi megtérítése ellenében valósul meg?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 16 Az előterjesztett kérdés megválaszolása érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében héaköteles az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.
- 17 A hatodik említett irányelv 6. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szerint szolgáltatásnyújtás „minden olyan tevékenység, amely [...] nem minősül termékértékesítésnek”.
- 18 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy nem vitatott, hogy az Avir adóalany, és hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatásnyújtás, vagyis az Avir egyik vezetőjének a leányvállalata, a San Domenico Vetraria részére történő kiküldetése az érintett országban történt.
- 19 Azt kell tehát még meghatározni, hogy e szolgáltatásnyújtás a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében „ellenszolgáltatás fejében” történt-e.
- 20 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a héarendszer keretében az adóköteles műveletek feltételezik, hogy a felek között ár vagy ellenérték kikötését tartalmazó ügylet jött létre. Ily módon, amennyiben a szolgáltatásnyújtó tevékenysége kizárólag szolgáltatások közvetlen ellenszolgáltatás nélkül történő nyújtásából áll, nem létezik adóalap, e szolgáltatások tehát nem tartoznak a héa alá (2016. június 22-i Český rozhlas ítélet, C-11/15, EU:C:2016:470, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 21 Ebből következik, hogy valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében” teljesítettnek, és ezért csak akkor adóköteles, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. Erről van szó abban az esetben, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn (lásd ebben az értelemben: 2016. június 22-i Český rozhlas ítélet, C-11/15, EU:C:2016:470, 21. és 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. november 22-i MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet, C-295/17, EU:C:2018:942, 39. pont; 2019. július 3-i UniCredit Leasing ítélet, C-242/18, EU:C:2019:558, 69. pont).
- 22 A jelen esetben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az tűnik ki, hogy a kirendelésre az Avir és a San Domenico Vetraria közötti szerződéses jogviszony alapján került sor.

- 23 Egyébiránt úgy tűnik, hogy e jogviszony keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik, azaz egyrészt az Avir egyik vezetőjének a San Domenico Vetrariahoz történő kirendelése, másrészt pedig az utóbbi által az előbbinek kiszámlázott összegek megfizetése.
- 24 A Bizottság vitatja azonban az e két szolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását, úgy érvelve, hogy az Avir által viselt terheket meghaladó díjazás megállapításának hiányában az alapügyben szóban forgó kirendelésre nem ellenértékben való részesülés érdekében került sor.
- 25 Ez az érvelés elfogadhatatlan.
- 26 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy akkor áll fenn közvetlen kapcsolat, ha a két szolgáltatás kölcsönösen függ egymástól (lásd ebben az értelemben: 1994. március 3-i Tolsma ítélet, C-16/93, EU:C:1994:80, 13–20. pont; 1997. október 16-i Fillibeck ítélet, C-258/95, EU:C:1997:491, 15–17. pont), azaz az egyik szolgáltatást csak akkor nyújtják, ha a másik szolgáltatásnyújtásra is sor kerül, és viszont (lásd ebben az értelemben: 1988. november 23-i Naturally Yours Cosmetics ítélet, 230/87, EU:C:1988:508, 14. pont; 1994. június 2-i Empire Stores ítélet, C-33/93, EU:C:1994:225, 16. pont).
- 27 Ennélfogva, ha bizonyítást nyer – aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata –, hogy a San Domenico Vetraria által, az anyavállalata által a részére kiszámlázott összegek kifizetése feltétele volt annak, hogy az anyavállalat kiküldje az ügyvezetőt, és hogy a leányvállalat csak a kiküldetés ellentételezéseként fizette meg ezen összegeket, meg kell állapítani, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn a két szolgáltatás között.
- 28 Következésképpen az ügyletet úgy kell tekinteni, mint amelyet ellenérték fejében teljesítettek, és mivel a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontjában szereplő többi feltétel szintén a héa hatálya alá tartozik.
- 29 E tekintetben nem releváns az ellenérték összege, különösen az a tény, hogy az ellenérték egyenlő, magasabb vagy alacsonyabb azon költségeknél, amelyek az adóalanynál a szolgáltatásnyújtás során merültek fel (lásd ebben az értelemben: 2005. január 20-i Hotel Scandic Gåsabäck ítélet, C-412/03, EU:C:2005:47, 22. pont; 2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az ilyen körülmény nem olyan jellegű ugyanis, amely befolyásolja a teljesített szolgáltatásnyújtás és az átvett ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot (2016. június 2-i Lajvér ítélet, C-263/15, EU:C:2016:392, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 30 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a héa szempontjából nem releváns az anyavállalat által személyzetnek a leányvállalata részére történő olyan kölcsönzése vagy kirendelése, amely csupán az ehhez kapcsolódó költségek visszatérítése ellenében valósul meg, amennyiben egyrészt a leányvállalat által az anyavállalata javára fizetett összegek, másrészt pedig e kölcsön vagy kirendelés kölcsönösen függenek egymástól.

A költségekről

- 31 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 (hetedik 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 úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a hozzáadottérték-adó szempontjából nem releváns az anyavállalat által személyzetnek a leányvállalata részére történő olyan kölcsönzése vagy kirendelése, amely csupán az ehhez kapcsolódó költségek visszatérítése ellenében valósul meg, amennyiben egyrészt a leányvállalat által az anyavállalata javára fizetett összegek, másrészt pedig e kölcsön vagy kirendelés kölcsönösen függenek egymástól.

Aláírások