

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2013. július 18.(*)

„Hozzáadottérték-adó – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 17. cikk és a 13. cikk B. része d) pontjának 6. alpontja – Adómentességek – Az előzetesen megfizetett adó levonása – Nyugdíjalapok – A »befektetési alapok kezelésének« fogalma”

A C-26/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Gerechtshof te Leeuwarden (Hollandia) a Bírósághoz 2012. január 18-án érkezett, 2012. január 3-i határozatával terjesztett elő az előtte

a Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

és

az Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen tanácselnök, J. Malenovský, U. Löhmus, M. Safjan (előadó) és A. Prechal bírák,

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. február 6-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand képviselőiben E. M. van Kasteren, O. L. Mobach és C. Evers belastingadviseurs,
- a holland kormány képviselőiben B. Koopman és C. Wissels, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőiben H. Walker, O. Thomas és L. Christie, meghatalmazotti minőségben, segítők: R. Hill barrister,
- az Európai Bizottság képviselőiben L. Lozano Palacios és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2013. április 18-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes 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 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke B. része d) pontja 6. alpontjának és a 17. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (a továbbiakban: PPG) és az Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (a továbbiakban: Inspecteur) között folyamatban lévő jogvitában nyújtották be, amelynek tárgya egy 2001. január 1-je és 2002. december 31. közötti időszakra vonatkozó, hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) utólagos megállapításáról szóló határozat.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

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

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

4 Az irányelv 6. cikke (4) bekezdésének értelmében:

„Azon adóalanyokat, amelyek a szolgáltatások nyújtásakor saját nevükben járnak el, de harmadik személyek javára tevékenykednek, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maguk kapták és nyújtották volna.”

5 Az irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja a következőképpen határozza meg a termékértékesítések adóalapját: minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az eladó a vevőtől, a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell.

6 A hatodik irányelv 13. cikkének B. része elírja:

„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:

a) a biztosítási és viszontbiztosítási ügyletek, beleértve az ehhez tartozó biztosítási ügynöki és közvetítői szolgáltatásokat;

[...]

d) a következő ügyletek:

[...]

6. a tagállamok által meghatározott különleges befektetési alapok [helyesen: a tagállamok által

meghatározott befektetési alapok] kezelése;

[...]"

7 A hatodik irányelv 17. cikke így rendelkezik:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

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

b) [...]

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a héának az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető].

[...]"

A holland jog

8 A forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény (Wet op de Omzetbelasting 1968, a továbbiakban: törvény) 2. cikke kimondja:

„A vállalkozás számára beszerezett termékeket és szolgáltatásokat, a vállalkozás Közösségen belüli termékbeszerzéseit, valamint a vállalkozásnak szánt termékimportot terhelő adó levonandó a teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után fizetendő adóból.”

9 A törvény 11. cikke értelmében:

„(1) Rendeletben megállapítandó feltételek mellett mentesülnek az adó alól:

[...]

a következő [...] szolgáltatások:

[...]

3. a befektetési alapok és befektetési vállalkozások által kollektív befektetések céljából gyűjtött vagyon kezelése;

[...]"

10 A törvény 15. cikke így rendelkezik:

„(1) A gazdasági szereplő által levont, 2. cikk szerinti adó a következő:

a) azon adó, amelyet a bevallási időszakban felszámítottak a más vállalkozások által a vállalkozás részére teljesített termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozóan szabályszerűen kiállított számlán;

[...]

c) a bevallási időszakban a következők után fizetendő adó:

[...]

a vállalkozás részére teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások;

[...]

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 Törvényi kötelezettségének eleget téve a PPG a vállalatainál alkalmazott munkavállalók javára nyugdíjkonstrukciót hozott létre a Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (a továbbiakban: nyugdíjalap) keretében. A holland jogszabályoknak megfelelően e nyugdíjalap jogi és adózási szempontból elkülönül a PPG-től. A nyugdíjjáruélékokat nem a munkavállalók fizetik, hanem teljes egészében a PPG.

12 Amint a PPG és a holland kormány a tárgyaláson megerősítette, a tényállás idején alkalmazandó holland jog szerint a foglalkoztatók választhattak, hogy maguk hoznak létre ilyen alapot, vagy kötelezettségeik teljesítésével valamely biztosítótársaságot bízzák meg, amely részére járulékot fizetnek, és amely felelős a nyugdíjas alkalmazottak nyugdíjainak kifizetéséért. Nem volt azonban olyan választási lehetőségük, amely alapján belső nyugdíjkonstrukciót tarthattak volna fenn.

13 A PPG egyik leányvállalata, a PPG Industries Fiber Glass BV, holland illetőségű szolgáltatókkal szerződéseket kötött a nyugdíjakkal kapcsolatos adminisztrációs feladatok ellátása és a nyugdíjalap vagyonnevelése tárgyában. E leányvállalat fizette az e szerződésekkel kapcsolatos költségeket, de azokat nem hárította át a nyugdíjalapra. A PPG előzetesen felszámított adóként levonta az említett, 2001 és 2002 folyamán felmerült költségekre vonatkozó hűa összegét, azaz 139 304,23 eurót.

14 A PPG-vel szemben a 2001. január 1-je és 2002. december 31. közötti időszak vonatkozásában utólagos hűamegállapításról szóló határozatot hoztak. A jogorvoslati kérelem alapján eljáró Inspecteur e határozatot hatályában fenntartotta. A Rechtbank Leeuwarden elutasította az Inspecteur határozata ellen benyújtott keresetet. A PPG fellebbezést nyújtott be ezen ítélet ellen a Gerechtshof te Leeuwardenhez.

15 E bíróság előtt a felek azt vitatják, hogy jogszerűen járt-e el az Inspecteur, amikor utólagosan kivetette az érintett személy által levont hűát.

16 A PPG e kérdésre nemleges választ ad, és azt állítja, hogy a tagvállalatainál alkalmazott munkavállalók nyugdíjaival kapcsolatos költségek a vállalkozás általános költségei, így a törvény 15. cikkének (1) bekezdése alapján levonás tárgyát képezi az a hűa, amelyet vele szemben felszámítottak. Másodlagosan a PPG előadja, hogy a törvény 11. cikke (1) bekezdése i) pontjának 3. alpontjában foglalt mentesség alkalmazandó a munkavállalók nyugdíjaival összefüggésben az érintett személy részére nyújtott szolgáltatásokra.

17 Az Inspecteur előadja, hogy a PPG nem minősülhet azon szolgáltatások igénybevevőjének,

amelyeket ? maga adott át a nyugdíjalapnak anélkül, hogy annak ellenértékét kiszámlázta volna, következésképpen nincs joga levonni azt a héát, amelyet vele szemben ebben a körben felszámítottak. A héamentességgel kapcsolatos másodlagos kérdés tekintetében az Inspecteur álláspontja az, hogy a nyugdíjalap nem min?síthet? „befektetési alapnak”.

18 Ilyen körülmények között a Gerechtshof te Leeuwarden úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az az adóalany, amely a nemzeti nyugdíjszabályozás el?írásai szerint önálló nyugdíjalapot hozott létre annak érdekében, hogy a nyugdíjalaphoz csatlakozott jelenlegi és korábbi munkavállalói öregségi nyugdíját biztosítsa, levonhatja-e a [hatodik irányelv] 17. cikke alapján az ezen öregséginyugdíj-rendszer m?ködtetésével és a nyugdíjalap igazgatásával kapcsolatban részére teljesített szolgáltatások után [általa fizetett] adót?

2) A [hatodik irányelv] 13. cikke B. része [d)] pontjának 6. alpontja értelmében vett »befektetési alapnak« tekintend?-e az a nyugdíjalap, amelyet azzal a céllal hoztak létre, hogy az a lehető legkisebb költség mellett tegye lehetővé a nyugdíjalap tagjainak járó öregségi nyugdíj kifizetését, és amelybe a tagok vagy azok nevében mások t?két vittek és fektettek be, és amelynek hozama felosztásra kerül?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az els? kérdésr?l

19 A kérdést el?terjeszt? bíróság az els? kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkét akként kell-e értelmezni, hogy az az adóalany, amely a jelenlegi és korábbi munkavállalói nyugdíjjogosultságának a biztosítása érdekében jogi és adózási szempontból elkülönült jogalany formájában nyugdíjalapot hozott létre, jogosult az ezen alap kezelésével és m?ködésével kapcsolatos szolgáltatások után általa fizetett héa levonására.

20 E kérdés megválaszolása el?tt bevezetésképpen emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv által bevezetett levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerül? esedékes vagy megfizetett héa terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös héarendszer tehát biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhét illet?en a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy e tevékenységek f?szabály szerint maguk is héakötelesek (lásd a C-153/11. sz. Klub-ügyben 2012. március 22-én hozott ítélet 35. pontját és a C-550/11. sz. PIGI-ügyben 2012. október 4-én hozott ítélet 21. pontját).

21 Ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen az el?zetesen felszámított héa levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen, a konkrét beszerzési ügyletnek f?szabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel (lásd a C-98/98. sz. Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4177. o.] 24. pontját és a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-1361. o.] 26. pontját).

22 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások költségei az adóalany általános költségeinek részét képezik, és e minőségükben az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen szolgáltatások ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (lásd a C-104/12. sz. Becker-ügyben 2013. február 21-én hozott ítélet 20. pontját).

23 Mindkét esetben a közvetlen és azonnali kapcsolat létezése azt feltételezi, hogy az igénybe vett szolgáltatások költségeit beépítik az egyes értékesítési ügyletek, illetve az adóalany által a gazdasági tevékenysége körében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árába (lásd a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10413. o.] 60. pontját, a C-118/11. sz. Eon Aset Menidjunt ügyben 2012. február 16-án hozott ítélet 48. pontját, valamint a C-651/11. sz. X-ügyben 2013. május 30-án hozott ítélet 55. pontját).

24 Azt kell tehát megvizsgálni, hogy annak ellenére, hogy a PPG által létrehozott alap t?le jogi és adózási szempontból elkülönül, a jelen esetben alátámasztja-e a közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását a szóban forgó ügyletek összes körülménye.

25 E tekintetben az alapügyben nem vitatott, hogy a PPG a szóban forgó szolgáltatásokat azért vette igénybe, hogy biztosítsa az alkalmazotti nyugdíjakkal kapcsolatos adminisztrációs feladatok ellátását és az említett nyugdíjak biztosítására létrehozott nyugdíjalap vagyonkezelését. Az alap létrehozásával a PPG annak a törvényi kötelezettségnek tett eleget, amely ?t foglalkoztatóként terhelte, és mivel a PPG által ennek keretében igénybe vett szolgáltatások költségei az általános költségei részét képezik, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, ezek a költségek e minőségükben a PPG által el?állított termékek árának alkotóelemei (lásd ebben az értelemben a C-465/03. sz. Kretztechnik-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4357. o.] 36. pontját).

26 E körülmények között úgy lehet tekinteni, hogy az el?zetesen igénybe vett szolgáltatások kizárólagos oka az adóalany adóköteles tevékenységeiben rejlik, és hogy fennáll a közvetlen és azonnali kapcsolat.

27 Az el?zetesen megfizetett adó levonásához való jog hiányában az adóalany azon jogalkotói döntés miatt, hogy a nyugdíjakat a foglalkoztató és a nyugdíjalap jogi elkülönítése révén kell megóvni, nemcsak az adólevonási rendszer alkalmazásából ered? adóel?nyt?l esne el, hanem még a héasemlegességet sem lehetne biztosítani.

28 E megállapítást nem cáfolja meg az a tárgyaláson hivatkozott lehet?ség sem, hogy az adóalany alkalmazottai javára szóló nyugdíjkonstrukció biztosítására vonatkozó törvényi kötelezettség teljesíthet? más módon is, minthogy jogi és adózási szempontból elkülönült jogalany formájában nyugdíjalapot hoznak létre. Az ellenkez? álláspont ugyanis egyet jelentene azzal, hogy korlátoznák az adóalanyok számára biztosított azon jogot, hogy megválasszák azt a szervezeti struktúrát, és azokat a szerz?déses feltételeket, amelyeket a legmegfelel?bbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterhek csökkentéséhez (lásd e tekintetben a C-277/09. sz. RBS Deutschland Holdings ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-13805. o.] 53. pontját).

29 A fentiek alapján az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkét akként kell értelmezni, hogy az az adóalany, amely a jelenlegi és korábbi munkavállalói nyugdíjjogosultságának a biztosítása érdekében jogi és adózási szempontból elkülönült jogalany formájában olyan nyugdíjalapot hozott létre, mint az alapügybeli, jogosult az ezen alap

kezelésével és működésével kapcsolatos szolgáltatások után általa fizetett h a levonására, feltéve hogy a közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását a szóban forgó ügyletek összes körülménye alátámasztja.

A második kérdésről

30 A kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 6. alpontját akként kell-e értelmezni, hogy e rendelkezés értelmében vett „befektetési alapnak” tekintendő-e az a nyugdíjalap, amelyet azzal a céllal hoztak létre, hogy az a lehető legkisebb költség mellett tegye lehetővé a nyugdíjalap tagjainak járó  regegei nyugdíj kifizetését, és amelybe a tagok vagy azok neveben mások t k t vittek és fektettek be, és amelynek hozama felosztásra kerül.

31 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kit nik, hogy a második kérdést csak arra az esetre tett k fel, ha az első kérdésre nemleges válasz adandó. Továbbá e második kérdés lényegében megegyezik azzal a kérdéssel, amelyre a B ros g a C-424/11. sz., Wheels Common Investment Fund Trustees és társai égben 2013. március 7- n hozott ítéletében már választ adott.

32 E körülmények között a második kérdést nem szükséges megválaszolni.

A költségekről

33 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 B ros g el  terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a B ros g (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 17. cikkét akként kell értelmezni, hogy az az adóalany, amely a jelenlegi és korábbi munkavállalói nyugd jogosults g nak a biztosítása érdekében jogi és adózási szempontból elkülönült jogalany formájában olyan nyugdíjalapot hozott létre, mint az alapügybeli, jogosult az ezen alap kezelésével és működésével kapcsolatos szolgáltatások után általa fizetett hozzáadottérték-adó levonására, feltéve hogy a közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását a szóban forgó ügyletek összes körülménye alátámasztja.

Al ir sok

* Az eljárás nyelve: holland.