



Határozatok Tára

LAILA MEDINA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2022. január 13.¹

C-141/20. sz. ügy

**Finanzamt Kiel
kontra
Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH**

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Héa – Héacsoportok – Héacsoport egyik tagjának adóalanyként való kijelölése – Önálló gazdasági tevékenység – Larentia + Minerva ítélet (C-108/14 és C-109/14)”

1. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) jelen ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelme a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikke (1) és (4) bekezdésének, valamint 21. cikke (1) bekezdése a) pontjának és (3) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.² A kérelmet a Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (a továbbiakban: NGD) és a Finanzamt Kiel (kieli adóhatóság, Németország, a továbbiakban: Finanzamt) között egy hozzáadottértékadó-csoport (héacsoport) adóalanyként való kijelölése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

2. A héacsoport a héa alkalmazásában a hatodik héairányelv által előírt jogi fikció, amely lehetővé teszi, hogy az ilyen csoportot saját jogon bejegyzett egyetlen héaalanyként kezeljék. Célja a héaszabályok betartásának egyszerűsítése (azaz a vállalatcsoportok héabevallásának jelentős mértékű könnyítése, amelyek számára így elegendő egyetlen, a csoport valamennyi tagjának tevékenységét magában foglaló konszolidált héabevallást benyújtani) és az adóvisszaélések elleni küzdelem. Ezenkívül a csoport tagjai között történő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után nem kell héát felszámítani.

3. Ugyanakkor a jogirodalomban a német héacsoport-szabályozást a Grimm-mesékhez hasonlítják: „[ez a szabályozás] [az egyik] mérgezett almára emlékeztet, amit a gonosz királynő adott a bájos Hófehérkének. Bár könnyítési intézkedésnek szánták, a csoportos héaalanyiság a német adóhatósági ellenőrzések egyik fő célpontjává vált [...], ami számos bírósági eljáráshoz

¹ Eredeti nyelv: angol.

² A 2000. október 17-i 2000/65/EK tanácsi irányelvvvel (HL 2000. L 269., 44. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 338. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) (a továbbiakban: hatodik irányelv).

vezetett [...], bürokratikus útvesztőt eredményezve az adófizetők számára, akik gyakorta tévednek el azt latolgatva, hogy vajon az úgynevezett héacsoportjuk mekkora valószínűséggel lesz képes állni a sarat az ellenőrzések során”³.

4. A jelen indítványt az általam egy párhuzamos ügyben (C-269/20. sz. ügy, Finanzamt T) ismertetendő másik indítvánnyal együttesen kell értelmezni, különösen amiatt, hogy a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) XI. tanácsa által a jelen ügyben előterjesztett első kérdés tárgya megegyezik a C-269/20. sz. ügyben a Bundesfinanzhof V. tanácsa által előterjesztett első kérdés tárgyával.

I. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. A hatodik irányelvet 2007. január 1-jei hatállyal a 2006/112/EK tanácsi irányelv⁴ váltotta fel. Időbeli hatálya folytán a jelen eljárásban a hatodik irányelv marad alkalmazandó.

6. A hatodik irányelv „Adóalanyok” című 4. cikke a következőkről rendelkezett:

„(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.

[...]

7. A hatodik irányelvnek „Az adó fizetésére kötelezett személy” című 21. cikke különösen a következőkről rendelkezett:

„(1) A belföldi forgalomban a hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személy a következő:

a) azon adóalany, aki adóköteles termékértékesítést vagy adóköteles szolgáltatásnyújtást végez, a b) és c) pontban említett esetek kivételével.

[...]

³ Müller-Lee, J., Imhof, P., „VAT group requirements: a German fairy tale”, *International Tax Review*, 2014., 48. o. A héacsoportok kapcsán általánosságban lásd: Pfeiffer, S., *VAT Grouping from a European Perspective*, IBFD Doctoral Series, 34. szám, 2015.

⁴ 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.).

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett esetekben a tagállamok elrendelhetik, hogy az adó fizetésére kötelezett személy helyett valaki más legyen együttesen és egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért.

[...]

B. A nemzeti jog

8. Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) „Vállalkozó, vállalkozás” című 2. §-a a következőkről rendelkezik:

„(1) Vállalkozó, aki önállóan ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet folytat. A vállalkozás felöleli a vállalkozó ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységének egészét. Ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységen kell érteni minden jövedelemszerzési céllal végzett állandó tevékenységet akkor is, ha hiányzik a nyereségszerzés szándéka, vagy ha személyek csoportja kizárólag a csoport tagjai irányában fejt ki tevékenységét.

(2) Az ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet nem önállóan folytatják,

[...]

2. ha a jogi személy a tényleges kapcsolatok összeségét tekintve pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból betagozódott az anyavállalat vállalkozásába (adózási egység, *Organschaft*). Az adózási egység joghatásai a vállalkozás [németországi] részei közötti belső szolgáltatásnyújtásra korlátozódnak. Ezeket a részeket egyetlen vállalkozásként kell kezelni. Ha az anyavállalat vezetése külföldön található, a vállalkozás gazdaságilag legjelentősebb [németországi] részét kell vállalkozónak tekinteni.

[...]

II. Az alapeljárásbeli jogvita alapjául szolgáló tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9. A felek közötti jogvita tárgyát az képezi, hogy 2005-ben (a továbbiakban: a vitatott év) a hea szempontjából adózási egység állt-e fenn az A mint anyavállalat és az alapeljárás felpereseként eljáró NGD mint leányvállalat között.

10. Az NGD a német jog szerinti, 2005. augusztus 29-én kelt közjegyzői okirattal alapított Gesellschaft mit beschränkter Haftung (korlátolt felelősségű társaság). Tagjai az A (51%-ban) és a C e.V. (49%-ban). Az A közjogi szervezet, a C e.V. pedig egy bejegyzett egyesület. Az NGD egyedüli ügyvezetője E volt, aki A-nak az egyedüli ügyvezetői pozícióját is betöltötte, továbbá a C e.V. elnökségének tagja is volt.

11. Mielőtt az NGD-t megalapították volna, társasági szerződésének két változatát is benyújtották a Finanzamt részére annak érdekében, hogy ez utóbbi foglaljon állást a tekintetben, hogy adózási egység áll-e fenn az A és a C e.V. között. A Finanzamt arról tájékoztatta az NGD-t, hogy a bemutatott társasági szerződések közül kizárólag a második változat felel meg a pénzügyi betagozással kapcsolatban alkalmazandó követelményeknek. Az NGD megalapítására végül a

társasági szerződés első változata alapján került sor. A társasági szerződés második változatának közjegyzői okiratba foglalására és annak a cégjegyzékbe történő bejegyzésére csak 2010-ben került sor.

12. Az NGD-nél végzett külső ellenőrzés során a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy az NGD és az A a vitatott évben a hea szempontjából nem alkotott adózási egységet, mivel az NGD pénzügyileg nem tagolódott be az A vállalatba. Bár az A 51%-os többségi részesedéssel rendelkezett az NGD jegyzett tőkéjében, a társasági szerződés rendelkezései folytán nem birtokolta a szavazati jogok többségét, így döntéseit nem volt képes az NGD-vel szemben érvényre juttatni.

13. 2013. december 30-án az NGD benyújtotta a 2005-re vonatkozó héabevallását. E bevallásban az NGD fenntartással élt az általa az A-val alkotott adózási egység fennállására vonatkozó utólagos ellenőrzés során hozott bármely megállapítással szemben.

14. A Finanzamt 2014. május 30-án hozott határozatával megerősítette a külső ellenőrzést végző könyvvizsgáló álláspontját, amelynek eredményeképpen az utólagos ellenőrzésre vonatkozóan tett fenntartást megszüntette.

15. Az NGD részéről az e határozattal szemben benyújtott panaszt a Finanzamt 2017. február 3-án mint megalapozatlant elutasította, arra hivatkozva, hogy az NGD és az A vállalat között pénzügyi betagolódás hiányában nem jött létre adózási egység.

16. Ugyanakkor a Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (schleswig–holsteini pénzügyi bíróság, Németország) a 2018. február 6-án hozott ítéletével helyt adott az NGD e határozattal szemben benyújtott keresetének, és e társaság héafizetési kötelezettségét 0 euróban állapította meg. E bíróság szerint az A anyavállalatba történő pénzügyi betagolódás feltételének az NGD társasági szerződésének első, a vitatott év során hatályban lévő változata is eleget tett. A Finanzamt így tévesen állapította meg az adózási egység hiányát. E tekintetben a bíróság a 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, a továbbiakban: Larentia + Minerva ítélet) 45. és 46. pontjára hivatkozott. Ennek folyományaként a bíróság megállapította, hogy a Finanzamt által megfogalmazott azon követelmény, amely szerint az anyavállalatnak az NGD vonatkozásában nemcsak többségi részesedéssel, hanem a szavazati jogok többségével is rendelkeznie kell, túllépte a visszaélészerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok megvalósításához szükséges mértéket.

17. A Finanzamt felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a fenti ítélettel szemben a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság, azaz az előterjesztő bíróság).

18. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) XI. tanácsa előzetesen rámutatott, hogy ha az alapeljárásban tárgyalt jogvitát kizárólag az alkalmazandó nemzeti jog figyelembevételével kellene eldönteni, akkor a jogorvoslati kérelem megalapozott volna. Ennek az az oka, hogy az adózási egységként történő minősítés a pénzügyi betagolódáshoz kötődő feltétel teljesülésének függvénye, ehhez pedig az szükséges, hogy az anyavállalat rendelkezzen a szavazati jogok többségével. A Larentia + Minerva ügyben hozott ítéletet követően a szabályozás nem változott. A német jog továbbra is megköveteli az anyavállalat és a leányvállalat közötti alá-fölrendeltségi viszonyra vonatkozó követelmény teljesülését, annak ellenére, hogy a Bíróság az említett ítéletében pontosításokkal szolgált e tekintetben.

19. Mindezek alapján a kérdést előterjesztő bíróság elsősorban arra keresi a választ, hogy az adózási egységre (*Organschaft*) vonatkozó német szabályozás összeegyeztethető-e az uniós joggal, és hogy – különösen – az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondatában előírt pénzügyi betagolódás feltétele fenntartható-e ebben a formában.⁵ Másodsorban arra keresi a választ, hogy igazolhatja-e a hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdésének és (4) bekezdése első albekezdésének együttes értelmezése az adózási egységre vonatkozó német szabályozást.⁶

20. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) XI. tanácsa tanácsa ezért úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Úgy kell-e értelmezni [a hatodik irányelv] 21. cikke (1) bekezdésének a) pontjával és (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését, hogy e rendelkezések feljogosítják a tagállamokat arra, hogy a héacsoport (adózási egység) helyett a héacsoport egyik tagját (az anyavállalatot) jelöljék ki adóalanynak?
- 2) Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén: e tekintetben lehet-e hivatkozni [a hatodik irányelv] 21. cikke (1) bekezdésének a) pontjával és (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésére?
- 3) A [Larentia + Minerva ítélet 44. és 45. pontja] szerint elvégzendő azon vizsgálat során, hogy az [UStG] 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondatában foglalt, a pénzügyi betagolódásra vonatkozó követelmény a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok szempontjából szükséges és megfelelő jogszerű intézkedésnek minősül-e, szigorú vagy megengedő mércét kell-e alkalmazni?
- 4) Úgy kell-e értelmezni [a hatodik irányelv] 4. cikkének (1) bekezdését és (4) bekezdésének első albekezdését, hogy e rendelkezések feljogosítják a tagállamokat arra, hogy általánosítás útján úgy tekintsék, hogy valamely személy [a hatodik irányelv] 4. cikkének (1) bekezdése értelmében nem önálló, ha e személy pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból be van tagolódva egy másik vállalat (anyavállalat) vállalatába olyan módon, hogy az anyavállalat érvényesíteni tudja az akaratát e személlyel szemben, és ezáltal meg tudja akadályozni e személy eltérő akaratnyilvánítását?”

III. Elemzés

21. A Bíróság kérésének megfelelően csak az első és a negyedik előterjesztett kérdésre összpontosítok.

A. A felek érvelésének rövid összefoglalása

22. Írásbeli észrevételeket nyújtott be az NGD, a német és az olasz kormány, valamint az Európai Bizottság.

⁵ Ezek a kérdések az első három előterjesztett kérdés körébe tartoznak.

⁶ Erre a kérdésre a negyedik előterjesztett kérdés körében keresik a választ.

1. Az első előterjesztett kérdésről

23. Az NGD álláspontja szerint az előterjesztő bíróság helyesen mutatott rá, hogy a Larentia + Minerva ítélet 44. és 45. pontja szerint – annak megállapítása érdekében elvégzendő vizsgálat, hogy a pénzügyi betagolódás német jogban előírt követelménye a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok szempontjából szükséges és megfelelő-e – csak annyiban releváns, amennyiben az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondata nem ellentétes az uniós joggal (azáltal, hogy az adóalany kijelölését az uniós jogtól eltérően szabályozza). Ezen álláspont elfogadása esetén pedig a Finanzamt által benyújtott felülvizsgálati kérelmet további vizsgálat nélkül el kell utasítani azon az alapon, hogy a szóban forgó rendelkezés ellentétes az uniós joggal.

24. A német kormány vitatja az első kérdés elfogadhatóságát. Arra hivatkozik, hogy az alapeljárás tárgyául szolgáló jogvita kimenetele szempontjából, amely lényegében annak megállapítására vonatkozik, hogy az NGD és az A anyavállalat között elégséges pénzügyi betagolódás áll-e fenn, vagy sem, nem releváns.

25. Másodlagosan észrevételeket terjeszt elő mind az arra vonatkozó kérdéssel kapcsolatban, hogy az adózási egység (*Organschaft*) nemzeti szabályozása megfelel-e az uniós jognak, mind pedig az arra vonatkozó kérdéssel kapcsolatban, hogy e szabályozás keretében jogszerű-e a héacsoport egy meghatározott tagjának a héacsoportot képviselő egyetlen adóalanyként való kijelölése.

26. A fenti pontban szereplő kérdés kapcsán, az adózási egységre vonatkozó, az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondatában foglalt német szabályozás minden tekintetben megfelel a hatodik irányelvnek az ezen irányelv 21. cikke (1) bekezdése a) pontjával és (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésében foglaltaknak, amely szerint a héacsoport valamennyi tagját egyetlen adóalanyként kell tekinteni és azoknak közös héabevallást kell benyújtaniuk. Az a körülmény, hogy a nemzeti jog szerint ezeket a szerepeket nem maga az adózási egység (héacsoport), hanem annak anyavállalata tölti be, az uniós jognak való megfelelés szempontjából nem jár következményekkel.

27. A jelen indítvány 25. pontjában szereplő második kérdés kapcsán a német kormány rámutat, hogy a héacsoport adózására vonatkozó szabályozás bevezetése opcionális a tagállamok számára, továbbá e rendszer részletszabályainak megállapítása azok diszkrecionális jogkörébe tartozik.

28. Ezt az álláspontot támasztják alá a hatodik irányelv előkészítő munkálatai is. Ezenfelül az anyavállalat egyetlen adóalanyként való kijelölése azért is helyénvaló, mert az anyavállalat – a hierarchiában magasabb szinten álló szervezatként – az egyetlen olyan jogalany, amely képes hatékonyan teljesíteni az adókötelezettségeket az egész csoport vonatkozásában. Az adóteher kapcsán semmiképpen sem jelent különbséget, ha egyetlen adóalanyként a héacsoportot vagy annak anyavállalatát jelölik ki.

29. Az olasz kormány arra hivatkozik, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni mint amely feljogosítja a tagállamokat arra, hogy egyetlen adóalanyként kezeljenek önállóan működőnek tekintett vállalatot – még ha pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból közeli kapcsolatban áll is más vállalatokkal –, amennyiben azt az adócsalás, adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célokkal kapcsolatos megfontolások indokolják.

30. A Bizottság lényegében azon a véleményen van, hogy bár a héacsoport anyavállalata lehet a csoport adóalanya és egyetlen kapcsolattartója, a német jogban előírt azon követelmény, hogy az ilyen anyavállalatnak az adott csoporton belül rendelkeznie kell a szavazati jogok többségével, ellentétes a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével.

2. A negyedik előterjesztett kérdésről

31. Az NGD véleménye szerint erre a kérdésre nemleges választ kell adni, azaz a hatodik irányelv nem jogosítja fel a tagállamokat arra, hogy kategorizálás útján állapítsák meg egyes egységek önállóságának hiányát, ha azok pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból betagolódtak a héacsoport anyavállalatába.

32. A német kormány először is előadja, hogy a harmadik előterjesztett kérdés szintén elfogadhatatlan, mivel nem ad lehetőséget következtetések levonására annak kapcsán, hogy teljesül-e a pénzügyi betagolódás követelménye abban az esetben, ha – miként a jelen ügyben is – az anyavállalat ugyan többségi részesedéssel rendelkezik, a szavazati jogok többségét azonban nem birtokolja. Ennélfogva álláspontja szerint a kérdés az alapeljárás tárgyául szolgáló jogvita vonatkozásában nem döntő jelentőségű.

33. A kormány másodszor előadja, hogy amennyiben a Bíróság a szóban forgó kérdést elfogadhatónak találja, akkor arra igenlő választ kell adni. Ennek az az oka, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése és (4) bekezdésének első albekezdése feljogosítja a tagállamokat, hogy kategorizálás útján megállapítsák valamely jogalany 4. cikk (1) bekezdése szerinti önállóságának hiányát abban az esetben, ha az pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból olyan módon tagolódott be egy másik vállalatba (az anyavállalatba), hogy az utóbbi vállalat érvényesíteni tudja az akaratát az előbbivel szemben, és ezáltal meg tudja akadályozni, hogy e személy attól eltérően járjon el. Ebben az összefüggésben a német kormány azt is hozzáteszi, hogy a tagállamok a fenti rendelkezés átültetésekor bizonyos mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek annak meghatározása tekintetében, hogy a jogalanyok a gazdasági tevékenység gyakorlása során milyen mértékű önállósággal rendelkeznek.

34. Az olasz kormány lényegében arra hivatkozik, hogy a negyedik előterjesztett kérdés elfogadhatatlan, mivel nem áll összefüggésben az alapügy tényállásával. Ugyanakkor, ha a Bíróság azt elfogadhatónak találja, azt akként kell megválaszolni, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdését nem lehet úgy értelmezni, hogy az kizárhatná a jogi értelemben önálló gazdasági tevékenységet folytató jogalanyok adóalanyként történő kezelését, még akkor sem, ha az adott jogalany pénzügyi, gazdasági és szervezeti értelemben olyan szoros kapcsolatban áll egy másik jogalanyal, hogy azon jogalany vonatkozásában függő helyzet vagy gazdasági betagolódás jön létre.

35. A Bizottság – mivel valamennyi előterjesztett kérdésre együttesen reagált – e kérdés kapcsán külön nem nyújtott be észrevételeket.

B. Értékelés

1. Elfogadhatóság

36. A német kormány vitatja az első és a negyedik előterjesztett kérdés elfogadhatóságát (lásd a jelen indítvány 24. és 32. pontját), míg az olasz kormány előadja, hogy a negyedik kérdés nem elfogadható.

37. Véleményem szerint érvelésüket el kell utasítani. Egyfelől az előterjesztett kérdésekre adandó válaszok nyilvánvalóan szükségesek az alapügy eldöntéséhez. Másfelől az a körülmény, hogy a Bundesfinanzhof két tanácsa (szövetségi pénzügyi bíróság; a jelen ügyben a XI. tanács, a C-269/20. sz. ügyben pedig az V. tanács) a hatodik irányelv releváns rendelkezései kapcsán egymással teljes mértékben ellentétes értelmezés adott,⁷ arra mutat, hogy valóban szükség van a Bíróság e rendelkezések vonatkozásában adandó iránymutatására. Ezt tükrözik a nemzeti bíróság e két magas szinten eljáró tanácsának ítélkezési gyakorlatában látható jelentős eltérések is (különösen annak kapcsán, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését miként kell a nemzeti jogban végrehajtani). Ezt emelik ki a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) által az e két ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatali kérelemben idézett jogirodalmi munkák is.

2. A jogvita érdeméről

38. Első kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelvnek az ezen irányelv 21. cikke (1) bekezdése a) pontjával és (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 4. cikke (4) bekezdése második albekezdését, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam héaalanyként nem magát a héacsoportot (*Organkreis*), hanem e csoport egyik tagját, közelebbről e csoport anyavállalatát (*Organträger*) jelöli ki.

39. Negyedik kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelvnek az ezen irányelv 4. cikke (4) bekezdése első albekezdésével összefüggésben értelmezett 4. cikke (1) bekezdését, hogy az feljogosítja a tagállamokat arra, hogy kategorizálás útján állapítsák meg az egyes szervezetek önállóságának hiányát, ha e szervezetek pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból betagolódtak valamely héacsoport anyavállalatába.

40. Célszerű együttesen vizsgálni ezeket a kérdéseket, az azok mögött meghúzódó problémák elemzését pedig három lépésben végzem el. Első lépésként azokat a feltételeket vizsgálom, amelyek teljesülését az uniós jog a héacsoport létrejöttéhez megköveteli. Második lépésként a már létrejött és működő héacsoportnak és tagjainak jogi helyzetére térek ki, ideértve a csoport és az adóhatóság viszonyát, továbbá azt, hogy melyik tag köteles a csoport nevében a héakötelezettség teljesítésére. A záró harmadik lépésben megvizsgálom, hogy a német kormány eltérhet-e az uniós jogtól a héacsoportok tekintetében, hogy a héacsoportokra vonatkozó szabályozását fenntarthassa.

⁷ Lásd többek között: Geraats, M., „Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19”, *Steuernachrichten*, 3/2021. szám, 87. o.

a) Bevezető megjegyzések

41. Németországban – az előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra utaló határozatában foglalt határozott megállapításokkal összhangban – az adózási egység fennállását igazoló érvelés fogalmilag és történelmileg, valamint a német jog általános rendszerének szempontjából a gazdasági tevékenység folytatásának önálló jellegéhez kötődik.

42. Már évek óta komoly kétségek fogalmazódnak meg mind a német bíróságok ítélkezési gyakorlatában,⁸ mind pedig a jogirodalomban⁹ annak kapcsán, hogy az UStG vonatkozó rendelkezései összhangban állnak-e a hatodik irányelvvel. Amint az a jelen indítványomból is kitűnik majd, ezek a kétségek indokoltak.

43. A Bíróság jelen ügyben releváns ítélkezési gyakorlatának egy része a 2006/112 irányelv 11. cikkéhez kapcsolódik, mivel a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének szövege megfelel e rendelkezés szövegének.

44. Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy valamely jogi rendelkezés hatályának vizsgálatakor annak szövegét, kontextusát és céljait egyaránt figyelembe kell venni.¹⁰

b) Első lépés: Az uniós jog héacsoportokra vonatkozóan előírt feltételei

45. A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének szövege a következő: „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.”

46. Általánosságban a hatodik irányelv meglehetősen korlátozott iránymutatással szolgál a tagállamok számára arra nézve, hogy a héacsoportra vonatkozó szabályozást a nemzeti jogukban miként hajtsák végre. Számos részletszabályozási kérdés a tagállamok diszkrecionális jogkörébe tartozik, amely magában rejti azt a kockázatot, hogy megzavarja a héaszabályok egységes alkalmazását az Európai Unióban. Ezen a helyzeten a 2006/112 irányelv sem javított. Valóban komoly eltérések figyelhetők meg a tagállamok között.¹¹

⁸ Lásd: Geraats, M., i. m., 87. o. Bizonyos mértékig ezt tükrözi a Larentia + Minerva ítélet, valamint a 2021. április 15-i M-GmbH ügyben hozott ítélet (C-868/19, EU:C:2021:285; a továbbiakban: M-GmbH ítélet) alapjául szolgáló előzetes döntéshozatali kérelem is.

⁹ Az előterjesztő bíróság a következőkre hivatkozik: Birkenfeld, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, 120. és 126. o. Magam is idézhetem a következőket: Stadie in Rau/Dürrwächter (szerk.), *Umsatzsteuergesetz*, § 2, 2011. július, 915. és 993. pont, Reiss in Reiss/Kraeusel/Langer, *UStG*, § 2 *UStG*, 98.6. és 98.17. pont, Klenk in Sölch/Ringleb, *UStG*, § 2 *UStG*, 89. pont, Korn in Bunjes, *UStG*, § 2 *UStG*, 2013, 110. pont, Scharpenberg in Hartmann/Metzenmacher, *UStG*, § 2 *UStG*, 325. pont, Radeisen in Schwarz/Widmann/Radeisen, *UStG*, § 2 *UStG*, 2011, 179. pont, Meyer in Offerhaus/Söhn/Lange, *UStG*, § 2 *UStG*, 2011, 64. pont, Korf, *MwStR*, 2016, 257. o., valamint Lange, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2016., 297., 299. és 302. o. Lásd még: Rust, M., *Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft, Sächsischer Steuerkreis*, 2021.

¹⁰ 2009. október 29-i NCC Construction Danmark ítélet (C-174/08, EU:C:2009:669, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

¹¹ Lásd: Gryziak, B., „VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis”, *International VAT Monitor*, 32. kötet, 2021., 205. o. Lásd: A Bizottság Közleménye a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek a közös [héta]-rendszeréről szóló 2006/112/EK irányelv 11. cikkében [a hatodik irányelv korábbi 4. cikkének (4) bekezdése] engedélyezett héa-csoportképzési lehetőségről (COM(2009) 325 végleges, 1. o.).

47. Ami konkrétan a német szabályozást (az UStG-t) illeti, az e jogszabályt érintő probléma lényegében az, hogy a hatodik irányelv szerint az egymással héa szempontjából szoros kapcsolatban álló önálló társaságok pusztán e kapcsolat miatt nem veszítik el adóalanyiságukat. A héacsoport koncepciója semmilyen módon nem eredményezi, hogy e csoport valamennyi tagjának helyét e csoport egyetlen tagja venné át.

1) A vitatott rendelkezések kontextusa és szövege

48. A Bíróság már egyértelművé tette, hogy „a hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében, illetve a [2006/112 irányelv] 9. cikkének (1) bekezdésében alkalmazott kifejezések, különösen az »az a személy« kifejezés, az »adóalany« fogalmának egy *tág* és a gazdasági tevékenység gyakorlásának önállóságára összpontosító *meghatározást* adnak abban az értelemben, hogy héaalanyknak kell tekinteni valamennyi természetes és akár közjogi, akár magánjogi jogi személyt, még a jogi személyiséggel nem rendelkező szervet is, amelyek objektív módon eleget tesznek az e rendelkezésben foglalt kritériumoknak”¹².

49. Ezenfelül az érintett személynek a saját nevében, a saját érdekében és a saját felelőségére kell eljárnia, továbbá viselnie kell az általa bárhol önállóan végzett tevékenységekben rejlő gazdasági kockázatot.¹³

50. A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint továbbá az „adóalany” gazdasági tevékenységét bárhol önállóan végzi, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

51. Tekintve, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése, valamint annak 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdése meghatározza a „gazdasági tevékenységet [...] *önállóan végez*”¹⁴ kifejezés terjedelmét, a 4. cikk (4) bekezdésének második albekezdésében a „héacsoport fogalmára” tett utalás megköveteli e fogalom akként történő értelmezését, hogy az konkrétizálja a gazdasági tevékenység *önálló* végzésének fogalmát.

52. Másként fogalmazva, a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdése közelebbről meghatározza az „önállóan” kifejezést, majd a második albekezdésben utalást tesz a héacsoport fogalmára, amelynek végrehajtását a diszkrecionális végrehajtási jogkörük keretében a tagállamokra ruházták.

53. A héacsoport fogalmának a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésébe való beemelése megköveteli, hogy e fogalmat az irányelv általános rendszerével összhangban az önállóság fogalmának konkrét megjelenési formájaként értelmezzük. Ezen irányelv 4. cikkének (4) bekezdése szerint a jogilag független alanyokat is lehet együtt, egyetlen adóalanyként kezelni olyan helyzetben, amelyben az adókötelezettség az adott személyek közti megfelelő kapcsolat hiányában a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint másként nem lenne indokolható.

54. Ezek után fontos, hogy összehasonlítsuk az UStG releváns rendelkezéseinek szövegét a hatodik irányelv releváns rendelkezéseinek szövegével.

¹² Lásd: 2016. október 12-i Nigl és társai ítélet (C-340/15, EU:C:2016:764, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), kiemelés tőlem.

¹³ Lásd e tekintetben: 2000. január 27-i Heerma ítélet (C-23/98, EU:C:2000:46, 18. pont); 2007. október 18-i van der Steen ítélet (C-355/06, EU:C:2007:615, 23. pont).

¹⁴ Kiemelés tőlem.

55. Az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondatát illetően, ez a rendelkezés figyelmen kívül hagyja, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdése nem támaszt további feltételeket a héacsoport különböző tagjaiból álló adóalany jogi helyzete tekintetében. Ez utóbbi rendelkezés azt sem írja elő, hogy a csoportnak a csoport nevében és javára eljáró tagja kizárólag olyan anyavállalat lehet, amely mind a társasági részesedés, mind a szavazati jogok többségével rendelkezik, ahogyan nem ír elő egyéb feltételt sem az egyes jogi személyek feletti tulajdonjogban rejlő jogképességéhez, tulajdonjogához vagy egyéb jogaihoz kötődően.

56. A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése rögzíti, hogy „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”.

57. Ezzel szemben az UStG 2. §-ának (2) bekezdése azt írja elő, hogy „az ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet nem önállóan folytatják [...] 2. ha a jogi személy a tényleges kapcsolatok összességét tekintve [(i)] pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból betagolódott [(ii)] az anyavállalat vállalkozásába [(iii)] (adózási egység). Az adózási egység joghatásai a vállalkozás [németországi] részei közötti belső szolgáltatásnyújtásokra korlátozódnak. E részeket egyetlen vállalkozásként kell kezelni. [...]”¹⁵

58. Egyértelmű, hogy a hatodik irányelvet átültető német intézkedés túlságosan korlátozó, mivel előírja, hogy a héacsoport (és – az átültetés eredményeképpen – az anyavállalat) az egyetlen adóalany, míg a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdése ennél általánosabb a tekintetben, hogy csak annyit tesz lehetővé, hogy a héával összefüggésben egyetlen adóalanyként lehet kezelni az olyan alanyokat, amelyek függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással összefűznek.

59. A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének szövege a következő: „minden államnak jogában áll együtt, *egyetlen adóalanyként kezelni* [(iii)] azon belföldön letelepedett *alanyokat* [(i)], amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással *szorosan összefűznek* [(ii)”.¹⁶

60. A szövegelemzés rávilágít a különbségekre a „jogi személy” és az „alany” (i);¹⁷ „a leányvállalatnak az anyavállalatba történő *betagolódása*” és a „független alanyokat egymással szorosan *összefűző* kapcsolatok” (ii); továbbá az „egyedül az anyavállalat” és „a héacsoport” mint egyetlen adóalany között (iii).

61. A német rendelkezés és a hatodik irányelv tényleges szövege vonatkozásában elvégzett fenti összehasonlítás mindhárom eleme azt mutatja, hogy az UStG túllép a hatodik irányelvben előírtakon.

62. E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy amikor a tagállamok a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdése által a számukra nyújtott lehetőséggel élve meghatározzák a héacsoportra vonatkozó konkrét feltételeket és részletes szabályokat, a

¹⁵ Kiemelés tőlem.

¹⁶ Kiemelés tőlem.

¹⁷ Lásd: Larentia + Minerva ítélet (45. és 46. pont).

héacsoport fogalmának természetét,¹⁸ illetve az említett rendelkezés célját¹⁹ alapjaiban nem változtathatják meg. Hasonlóság fedezhető fel a Bíróság ítélkezési gyakorlatával²⁰ a tekintetben, hogy a hatodik irányelv átültetése, és azon részletes szabályok meghatározása során, amelyek pontosítják azokat a jogokat, amelyek a héacsoportokat és az alanyokat ezen irányelv 4. cikkének (4) bekezdése alapján megilletik, a tagállamok nem foszthatnak meg bizonyos, az említett irányelvben előírt vonatkozó követelményeknek megfelelő héacsoportokat és alanyokat e jogok által biztosított előnytől (amire valójában a jelen ügyben és a C-269/20. sz. ügyben szóban forgó személyek tekintetében sor kerül). Amint az a jogirodalomban is megállapítást nyert, a tagállamoknak a héa-csoportképzési lehetőség alkalmazásakor figyelembe kell venniük a szóban forgó irányelv szerint számukra fenntartott jogalkotási szabadság terjedelmét annak érdekében, hogy ne lépjék túl azt.²¹

63. Az UStG és a nemzeti ítélkezési gyakorlat túlságosan korlátozó jellege már egy másik, a héacsoportokkal összefüggő helyzetben is felmerült: a jelen ügy Bíróság elé terjesztését követően a Bíróságnak lehetősége nyílt állást foglalni a tekintetben, hogy az UStG jogellenesen zárta ki, hogy olyan társulások váljanak valamely héacsoport tagjává, amelyeket nem kizárólag az anyavállalat vállalkozásába pénzügyileg betagolódott jogi személyek alkotnak. A Bíróság ezt az M-GmbH ítéletben mondta ki.

c) Második lépés: A megalapított és működő héacsoport és tagjai jogi helyzetéhez kötődő szabályok, ideértve a csoport és az adóhatóság viszonyát

64. A hatodik irányelvnek a héacsoport és tagjai jogi helyzetéhez kapcsolódó rendelkezéseiből az következik, hogy a héacsoporthoz tartozó személyek egyénileg is adóalanyok maradnak. A héakötelezettségek valamennyi személy vonatkozásában egyénileg (vagyis a héacsoport körén kívül) állnak fenn. A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése szerint alapított héacsoport kizárólag a héa kezelésének egyszerűsítését szolgálja. A gyakorlatban ez azt jelenti, hogy az adóhatóságnak egyetlen, a csoporthoz tartozó valamennyi adózó egyéni bevallásának összesítéséből álló héabevallást kell kapnia.

1) Jogalkotási előzmények

65. A második irányelv²² elfogadásához vezető bizottsági javaslat²³ „A” mellékletének = a (javaslat szerinti 2. cikkre utaló) 2. pontjában az uniós jogalkotó megállapította, hogy ezen irányelv szerint az adózási egység fennállása nem tekinthető azonosnak az önállóság hiányával.

66. Ez a pont megállapítja, hogy „a »saját nevében« kifejezés különösen a munkáltatójukhoz munkaszerződéssel kapcsolódó, bérből és fizetésből élők – beleértve a saját otthonukban dolgozókat – adóztatásának kizárását célozza. Ez a megfogalmazás azt is lehetővé teszi a

¹⁸ Lásd e tekintetben: 2001. október 4-i „Goed Wonen” ítélet (C-326/99, EU:C:2001:506, 34. pont); 2012. július 5-i DTZ Zadelhoff ítélet (C-259/11, EU:C:2012:423, 34. pont).

¹⁹ Sterzinger, C., Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, 139. o.

²⁰ Lásd analógia útján: 2001. június 26-i BECTU ítélet (C-173/99, EU:C:2001:356, 52. és azt követő pontok).

²¹ Korf, R., „Organschaft – quo vadis?”, *Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht*, 2008, 179. o.

²² A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó szabályozásának összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer szerkezete és alkalmazási eljárásai – szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL, angol nyelvű különkiadás, I. fejezet, 1967., 1303. o.).

²³ A közös hozzáadottértékadó-rendszer alkalmazásának formájára és módjára vonatkozóan a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó szabályozásának összehangolásáról szóló második irányelvre vonatkozó COM(1965) 144 végleges tanácsi javaslat (amelyet a Bizottság terjesztett a Tanács elé) (COM(1965) 144 végleges).

tagállamok számára, hogy ne különálló adóalanyokként, hanem egyetlen adóalanyként kezeljék azokat az alanyokat, akik jogi szempontból függetlenek, azonban gazdasági, pénzügyi vagy szervezeti kötelékek útján kapcsolódnak egymáshoz. Azonban annak a tagállamnak, aki javaslatot tesz az adóalanyok ilyen kezelésének bevezetésére, a 13. cikk szerinti konzultációt kell lefolytatnia”.

67. Kétségtelen, hogy a második irányelv elfogadása idején az volt a cél, hogy az uniós jogra tekintettel legitimálják a német adózási egységre vonatkozó rendszerhez hasonló tagállami szabályozásokat annak érdekében, hogy ne legyen szükség a héacsoport fogalmának a német jogban való bevezetésére.

68. A fent hivatkozott, második irányelvre vonatkozó bizottsági javaslat „Ad 2. cikk” pontja a következőket mondta ki:

„Bizonyos tagállamokban a jelenleg hatályos jogszabályok szerint egyetlen adóalanyként tekintik azokat az alanyokat, akik jogilag függetlenek, de gazdasági, pénzügyi és szervezeti kapcsolatok révén szervesen kötődnek egymáshoz, amelynek eredményeképpen a köztük lebonyolított ügyletek általánosságban nem minősülnek adóköteles ügyleteknek. Erre tekintettel az adózási egységet alkotó vállalkozásokra ugyanazok a feltételek vonatkoznak, mint az egyetlen jogi személyt alkotó integrált vállalkozásokra.

Meg kell jegyezni, hogy ha a héarendszert helyesen alkalmazzák, akkor a fent említett adórendszer nem nyújt versenyelőnyt az olyan adórendszerekkel szemben, amelyek az adózási egység tagjait különálló adóalanyokként kezelik.

E körülmények között nem tűnik úgy, hogy bármilyen jelentős hátrány adódna abból, hogy egyes tagállamok továbbra is egyetlen adóalanyként tekintik az adózási egységet, míg mások nem. Ugyanakkor az előbbi esetben az érintett tagállamnak előzetesen konzultációt kell lefolytatnia annak vizsgálata érdekében, hogy a javasolt szabályozás nem vezet-e zavarokhoz a tagállamok közti versenyben [COM(65) 144 végleges, 7. és 8. o.]”

69. A második irányelv helyébe a hatodik irányelv lépett, a fenti érvek pedig továbbra is helytállóak (ahogyan a hatodik irányelv helyébe lépő 2006/112 irányelv esetében is).

70. A hatodik irányelv 4. cikkének jogalkotási előzményeiből egyértelműen következik, hogy az adózási egység koncepciója nem jár azzal, hogy a csoportot alkotó tagoknak meg kell szüntetniük önálló gazdasági tevékenységüket, továbbá hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése nem zárja ki, hogy egy adott vállalat a héa szempontjából adóalany maradjon, még ha egy másik társaság irányítása alá vagy tulajdonába kerül is.

2) Gyakorlati példa a héacsoporra

71. E tekintetben tanulságos a Bizottság által felvázolt leegyszerűsített példa, amely egy csupán két tagból álló héacsoportot mutat be. Az „A” vállalat a „B” vállalat anyavállalata; „B” 100 EUR értékben árut vásárol harmadik fél adóalanyoktól, amely után 20 EUR héa vonható le (20%-os héakulcs mellett). „B” önköltségi áron továbbértékesíti az árut „A”-nak. Ezt követően „A” 200 EUR-ért értékesíti az árut nem adóalany természetes személyeknek, és 40 EUR héát számláz. A héacsoportot alkotó különböző vállalatok által fizetendő héa meghatározására úgy kerül sor, mintha e csoport részéről egyetlen kifizetés történe.

72. (i) „B” 20 EUR-t vont le a harmadik felektől vásárolt áruk után (mínusz 20 EUR); (ii) „B” az árut önköltségi áron értékesíti „A” részére és 20 EUR-t kap (plusz 20 EUR); (iii) „A” a „B”-től történő áruvásárlást lekönnyveli, és levon 20 EUR-t (mínusz 20 EUR); „A” lekönnyveli az áruknek a harmadik felek részére történő továbbértékesítése során felszámolt héát ($200 \times 20\% = 40$; azaz plusz 40 EUR). Ebből következően a héacsoport által fizetendő héa összesen 20 EUR.

73. Az „A” teljesíti a héacsoport tagjait terhelő adókötelezettségeket, és megfizeti az esedékes héát. Az (ii) és a (iii) szerinti adóalanyok között teljesült ügyletek teljes mértékben közömbösítik egymást. A „B” által az „A” részére teljesített áruértékesítés során a „B” által felszámolt héa összege azonos az „A” által levonható héa összegével. Ennek megfelelően ezeket az ügyleteket a héacsoport által fizetendő héa összegének meghatározásakor nem kell figyelembe venni. A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdésével összhangban az „A” önálló gazdasági tevékenységet végez. Adóalanyként az „A” 40 EUR héát kapott. Az „A” az árukat végső fogyasztók részére értékesítette, és a beszerzés vonatkozásában 20 EUR előzetesen felszámított adót tudott levonni. Ezen ügylet tekintetében „A”-nak 20 EUR héát kell fizetnie. A „B” vállalatnak a továbbértékesítési ügylet vonatkozásában nem keletkezik héafizetési kötelezettsége, mivel az ügylet önköltségi áron zajlott.

74. A héacsoport valamennyi tagja együttesen és egyetemlegesen felelős a csoport héafizetési kötelezettségéért akkor is, ha a gyakorlatban csak a csoport kapcsolattartó tagja fizeti meg a héatarozás (együttes) összegét. A hatodik irányelv a héacsoportok vonatkozásában a csoport által fizetendő héa tekintetében nem szabályozza a felelősség tagok közti megosztását, ahogyan ennek a felelősségnek a részleteiről sem rendelkezik.

75. A hatodik irányelv által létrehozott héarendszerrel összhangban a héa vonatkozásában valamennyi adóalany felelős a saját kötelezettségeiért. Tekintve, hogy (a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésében előírtak szerint) a héacsoport tagjai nem veszítik el egyéni adóalanyiságukat, a héakötelezettségeknek a héacsoport tagjai közötti megosztása a szerződésekre és a jogellenes károkozásra vonatkozó nemzeti jog tárgyát képezi.

76. A hatodik irányelv szerinti héacsoport-szabályozással ellentétben az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontjában előírt szabályozás szerint valamely héacsoport tagjai nem tekinthetők tovább adóalanyoknak – még akkor sem, ha továbbra is önállóan, ellenérték fejében teljesítenek termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat, illetve ha mindegyikük a hatodik irányelv 2. cikke értelmében vett adóalanyként jár el.

77. E tekintetben osztom a Bizottság véleményét, mely szerint e nemzeti szabályozási rendszerben a fenti példa szerinti „B” vállalatot (egyáltalán) nem vennék figyelembe héaalanyként. Egyszerűen az „A” vállalat leányvállalataként kezelnék. A „B” ugyanakkor a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdésével összhangban adóalanyként eljárva vásárol árukat. A héacsoport egyetlen adóalanya az „A” lenne. Azonban a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése nem ad lehetőséget arra, hogy a „B”-t a héacsoport tagjaként a továbbiakban ne tekintsék adóalanynak, amennyiben ezen irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében továbbra is önállóan folytat gazdasági tevékenységet.

78. Éppen ezért fontos szem előtt tartani, hogy a héacsoport tagjai nem veszítik el „adóalany” jogállásukat, amennyiben nem hagynak fel az önálló gazdasági tevékenység folytatásával. Amint arra a fentiekben rámutattam, a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése nem zárja ki, hogy valamely társaság adóalany maradjon olyan helyzetben is, amelyben egy másik társaság irányítása alatt áll, illetve részben vagy egészben ez utóbbi társaság tulajdonában van.

79. Ha egy héacsoport több önálló tagja együtt egyetlen adóalanyt alkot, akkor kell lennie egy kapcsolattartónak, amely a csoport héakötelezettségeit az adóhatóság felé teljesíti. Ezt a feladatot elláthatja az anyavállalat (ahogyan azt a német jog előírja). Ugyanakkor (a Bizottsághoz hasonlóan) úgy vélem, hogy az a követelmény, amely szerint az anyavállalatnak a héacsoporttal összefüggésben az adózási egységben a leányvállalat tekintetében a szavazati jogok többségével és többségi részesedéssel kell rendelkeznie, nem áll összhangban a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével.

80. Amint azt fentebb már említettem, az anyavállalat teljesítheti a héacsoportot alkotó különböző adóalanyok adókötelezettségeit. Ugyanakkor a hatodik irányelvvel összhangban nem áll fenn olyan kötelezettség, amely szerint az adóhatóság felé kizárólag a héacsoport anyavállalata lehet a csoportot képviselő kapcsolattartó. Példának okáért, a fenti 71–73. pontban bemutatott leegyszerűsített példában lehetséges, hogy a „B” vállalat nagyobb likviditással rendelkezik. Ennek megfelelően a csoport többi, esetlegesen kisebb likviditással rendelkező tagjainak érdeke fűződik ahhoz, hogy a csoport héafizetési kötelezettségét a „B” teljesítse. A tagok a kapcsolattartónak az adóhatóság felé történő eljárásáért fizetendő díjazás vonatkozásában szerződéses megállapodást is köthetnek.

3) *Az uniós jog arra vonatkozó követelményei, hogy ki minősül a héacsoport adóalanyának*

81. Közleményében²⁴ a Bizottság „fiktív adóalanyként” utal a héacsoportokra.

82. Az előterjesztő bíróság tehát – amint látni fogjuk – helyesen tekinti irrelevánsnak, hogy a német jogalkotó a nemzeti jogban mindeddig még nem határozta meg külön társasági formaként a héacsoportot.

83. A Bizottság fent említett vitaanyagában szereplő eszmefuttatás szerint: „a héacsoportot a héával összefüggésben létrehozott olyan »fiktív adóalanyként« lehet leírni, amelynek megítélésében a gazdasági tartalom elsőbbséget élvez a jogi formával szemben. A héacsoport az adóalanyok egy különös típusa, amely csak a [héával összefüggésben] létezik. Alapja a társaságok közötti tényleges pénzügyi, gazdasági és szervezeti kötelék. Noha a csoport minden tagja megőrzi jogi formáját, a héa szempontjából a héacsoport mint formáció elsőbbséget élvez a polgári jogi vagy társasági jogi formákkal szemben” – ez helyesen mutat rá az uniós héaszabályozás elsőbbségére a nemzeti polgári, illetve társasági joggal szemben (ugyanerre az álláspontra helyezkedett az előterjesztő bíróság is, lásd az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 58. pontját).

84. Amint azt maga az előterjesztő bíróság is megjegyezte, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából mindenekelőtt az következik, hogy ha valamely tagállam a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdéséből eredő hatáskörét gyakorolja, akkor az átültető nemzeti jogszabálynak lehetővé kell tennie, hogy az adóalany egyetlen adóalanyként minősüljön, és a csoport egésze egyetlen adószámmal rendelkezzen.²⁵ Bár az ítélkezési gyakorlatból nem következik, hogy annak konkrét alanyként kell lennie, a Bíróság a későbbiekben leszögezte, hogy héacsoport fennállása esetén maga a csoport felelős a héakötelezettségért.²⁶

²⁴ Lásd: a COM(2009) 325 végleges bizottsági közlemény 3.2 pontjának második albekezdését.

²⁵ 2008. május 22-i Ampliscientifica és Amplifin ítélet (C-162/07, EU:C:2008:301, 20. pont).

²⁶ 2014. szeptember 17-i Skandia America (USA), filial Sverige ítélet (C-7/13, EU:C:2014:2225, 29, 35. és 37. pont, valamint a rendelkező rész).

85. Így az uniós jog szerint maga a héacsoport, nem pedig egyedül ezen csoport anyavállalata, azaz annak valamely konkrét tagja az ezen adó megfizetésére kötelezett személy, ahogyan azt a német jog előírja. Kétségtelen, hogy a német jogirodalomnak egy tekintélyes része rámutatott arra, hogy az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondata éppen emiatt ellentétes a hatodik irányelvvel.²⁷

86. Úgy vélem továbbá, hogy az UStG fenti rendelkezése nyilvánvalóan meghaladja az egymással kapcsolatban álló vállalatok adózásának egyszerűsítését annak kimondásával, hogy az anyavállalat minősül az adóalanynak. Az UStG ilyen megszüvegezése figyelmen kívül hagyja – először is – az egymással kapcsolatban álló vállalatok önálló jogi személyiségét, – másodsor – pedig az azokra esetlegesen közjogi szervezetként jellemző sajátosságokat (ezt a C-269/20. sz. ügyre vonatkozó párhuzamos indítványomban is kiemelem). Ezenfelül az UStG fenti rendelkezése korlátozza az adózási egységnek (héacsoportot) a képviselője megválasztására irányuló szabadságát.

4) Az adósemlegesség elvének esetleges megsértése

87. Az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja ellentétes lehet az adósemlegesség elvével is, amelyből az következik, hogy „a gazdasági szereplőknek meg kell tudniuk választani azt a szervezeti formát, amely kizárólag gazdasági szempontból a legjobban megfelel a számukra, anélkül hogy felmerülne annak kockázata, hogy a tevékenységük kizárásra kerüljön a hatodik irányelv[ben] [...] rögzített adómentességéből”²⁸.

88. A Bíróság főszabály szerint megállapította, hogy a hea szempontjából „nem bír jelentőséggel a gyártó vagy a szolgáltatást nyújtó személye, valamint [...] a jogi forma [...]”²⁹, amennyiben a hatodik irányelv másként nem rendelkezik, vagy az ítélkezési gyakorlatból más nem következik.

89. Ebben az összefüggésben egyetértek Mengozzi főtanácsnokkal: „Számomra is nehezen érthető, hogy a jogi formától vagy a vállalkozások jogi személyiségének fennállásától, illetve fenn nem állásától függő megkülönböztetés mennyiben szükséges és megfelelő az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelem érdekében. [...] [A]z ilyen megkülönböztetés [...] az adósemlegesség elvével is ellentétes. [...] Márpedig a gazdasági szereplők ezen előnyöktől azon jogi forma miatti megfosztása, amely révén valamely gazdasági szereplő a tevékenységét végzi, azt eredményezi, hogy eltérően kezelünk olyan hasonló tevékenységeket, amelyek tehát egymással versenyeznek, figyelmen kívül hagyva azt a tényt, hogy a heaalany jellemzője éppen a gazdasági tevékenység, nem pedig a jogi forma. [...] A héacsoport mechanizmusának elő kell mozdítania az adósemlegességet, a gazdasági realitás tükrözése révén. [...] [A]z nem eredményezheti mesterséges megkülönböztetések kialakítását a gazdasági szereplők által tevékenységük folytatása érdekében választott jogi formától függően”³⁰. Ennek megfelelően – a fenti, a jogi formához és a jogi személyiséghez kapcsolódó feltételekhez hasonló módon – úgy vélem, hogy az UStG által a jelen ügyben előírtakhoz hasonló feltételek (kizárólag a csoportban a leányvállalat tekintetében a többségi szavazati jogokkal és többségi részesedéssel rendelkező anyavállalatnak a csoport

²⁷ Lásd a jelen indítvány 8. és 9. pontját.

²⁸ 2008. április 3-i J. C. M. Beheer ítélet (C-124/07, EU:C:2008:196, 28. pont valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még például: 1999. szeptember 7-i Gregg ítélet (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. pont); 2003. október 23-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-109/02, EU:C:2003:586, 23. pont).

²⁹ Lásd e tekintetben: 2011. november 10-i The Rank Group ítélet (C-259/10 és C-260/10, EU:C:2011:719, 46. pont); 2005. február 17-i Linne Weber és Akritidis ítélet (C-453/02 és C-462/02, EU:C:2005:92, 25. pont).

³⁰ Lásd Mengozzi főtanácsnok Larentia + Minerva ügyben 2015. március 26-án ismertetett indítványát (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:212, 80–83. pont).

képviselőjeként és a csoport adóalanyaként való kijelölése, a csoport többi tagjának kizárásával), úgy tűnik, túllépik a hatodik irányelvben megfogalmazott célok elérése érdekében szükséges és arányos mértéket.

d) Harmadik lépés: Hivatkozhat-e a német kormány a szabályozási rendszerének igazolása érdekében az uniós jog héacsoportora vonatkozó szabályai alóli kivételre?

90. Az uniós jog általános szabálya, hogy az adóalany a hatodik irányelv szerint meghatározott alanynak kell lennie, ennek megfelelően azt fogom elemezni, hogy a német szabályozás, amely előírja, hogy az adó megfizetéséért felelős alany kizárólag az anyavállalat lehet, a visszaélésszerű adózási gyakorlatok megelőzését szolgálja-e.

91. Amint arra a Bíróság a Larentia + Minerva ítéletben (40. pont) rámutatott, „a hatodik irányelv elfogadásához vezető bizottsági javaslat (COM(73) 950 végleges^[31]) indokolásából kitűnik, hogy ezen irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének elfogadásával az uniós jogalkotó az adminisztráció egyszerűsítése végett, és a visszaélések, így például annak megakadályozása érdekében, hogy egy vállalkozást több adóalanyra osszanak fel azért, hogy mindegyikőjük részesülhessen valamely különös szabályozás előnyeiből, lehetővé kívánta tenni a tagállamok számára azt, hogy adóalanyként kezeljék azokat, akiknek függetlensége pusztán jogi formalitás”.

92. A Bíróság megállapította továbbá, hogy „a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha a nemzeti szabályozás a héacsoport létrehozásának az e rendelkezésben biztosított lehetőségét kizárólag a jogi személyiséggel rendelkező és az e csoport anyavállalatával alárendeltségi viszonyban álló szervezetnek tartja fenn, kivéve ha e két követelmény a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok szempontjából szükséges és megfelelő intézkedésnek minősül” (a Larentia + Minerva ítélet 46. pontja).³²

93. A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének célja az adóvisszaélések megelőzése és az adócsalás és adókikerülés elleni küzdelem, valamint a csoporton belüli ügyletek héa alól történő mentesítése útján az adminisztratív eljárások egyszerűsítése.

94. A fenti rendelkezés célja tehát a héacsoport azon egyetlen adóalanyának meghatározása, amely köteles a csoport nevében az adóbevallás benyújtására és a héa megfizetésére, anélkül azonban, hogy ezzel a csoport többi tagjának adókötelezettségét megszüntetné. Ez a rendelkezés azonban nem szól a szóban forgó csoport különböző tagjainak egyetemleges felelősségéről. Ebben a vonatkozásban ugyanakkor a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján egyértelmű, hogy a tagállamok elrendelhetik, hogy az adó fizetésére kötelezett személy helyett valaki más legyen együttesen és egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért. Ebből az következik, hogy a héacsoportnak a héacsoport nevében eljáró tagja szintén együttes és egyetemleges felelősséggel tartozhat a szóban forgó adó megfizetéséért.

95. Amint arra az előterjesztő bíróság rámutatott, a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének a) pontja kizárólag arra jogosítja fel a tagállamokat, hogy további személyeket jelöljenek ki a héa megfizetéséért egyetemlegesen felelős személyekként. Azt azonban nem teszi lehetővé számukra,

³¹ A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös [héa]rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó bizottsági javaslat (HL 1973. C 80., 1. o.).

³² Lásd még: M-GmbH ítélet, 47. pont.

hogy adófizetésre kötelezett személyként más személyt jelöljenek ki, mint magát a héacsoportot. Az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy tagállamok nem jogosultak arra, hogy kiegészítő feltételeket fűzzenek a 2006/112 irányelv 11. cikkéhez (következésképpen pedig a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdéséhez).³³

96. Az előterjesztő bíróság ezután arra keresi a választ, hogy a Bíróság által a *Larentia + Minerva* ítéletben alkalmazott megközelítést úgy kell-e értelmezni, hogy az adócsalás és adókikerülés megelőzése érdekében a tagállamok jogosultak arra, hogy a héacsoportnak a héacsoport nevében eljáró tagjaként kizárólag a csoport anyavállalatát jelöljék ki. Az előterjesztő bíróság kifejti, hogy a szavazati jogok többségével való rendelkezésre vonatkozó feltétel célja az volt, hogy adókötelezettségük teljesítésének biztosítása érdekében megkönnyítse a héacsoport tagjai közötti együttműködést.

97. Úgy vélem (és így véli a Bizottság is), hogy az anyavállalat részéről a szavazati jogok többségével való rendelkezésre vonatkozó feltétel célja nem a visszaélés elkerülése vagy az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem.

98. Először is, amint azt a jelen ügyben a Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (schleswig-holsteini pénzügyi bíróság) megállapította, az alapeljárásban semmilyen érv nem merült fel az uniós jog szerinti állítólagos indoklás, nevezetesen a visszaélés elkerülése, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem vonatkozásában, és a bíróság elé terjesztett iratok sem tartalmaztak semmit, ami a jelen ügyben héacsoportot alkotó vállalatok ilyen magatartását valószínűsítene.

99. Másodszor, egyetértek az előterjesztő bíróság következő kijelentésével: „nem látható be, hogy az a tény, mely szerint [maga] a héacsoport helyett a héacsoport egy [konkrét] tagját jelölik ki adóalanyként, miként szolgálhatja a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megelőzését, illetve az adócsalás vagy adókikerülés elleni küzdelmet, tekintettel arra, hogy [...] egyetemlegesen felelős adósokként az adott csoport valamennyi tagja [mindenképpen] felelős a szóban forgó adó megfizetéséért. Jogosan merül fel tehát a kétely a tekintetben, hogy ez az indoklás elégséges-e az eltérő szabályozáshoz” (az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 56. pontja). Az előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra utaló határozatában arra is rámutat, hogy „a nemzeti jogban az adózási egység célja nem az adminisztratív egyszerűsítés, hanem a szükségtelen adminisztratív munka elkerülése a gazdaságban”.

100. Végül rá kívánok mutatni arra, hogy a Bíróság már elutasított hasonló érveket, például a német kormány által felvetetteket az M-GmbH ítéletben, amelyben a Bíróság megállapította, hogy az adókikerülés célja nem jelent elégséges indokot a túlságosan korlátozó német héacsoport-szabályozás igazolásához.

101. A Bíróság ebben az ítéletben megállapította, hogy „visszaélésszerű gyakorlat megállapításához az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja ezen adóelőny megszerzése [...], tehát az adócsalásnak vagy adókikerülésnek a [2006/112 irányelv] 11. cikke (2) bekezdése [amely cikk megfelel a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének] szerinti kockázata nem lehet pusztán elméleti”³⁴.

³³ Lásd e tekintetben: M-GmbH ítélet 53. pont

³⁴ Lásd: M-GmbH ítélet 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

102. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következően tehát konkrét indokolás szükséges annak bizonyításához, hogy a német szabályozás szerint a héacsoportok vonatkozásában az UStG-ben előírt korlátozó feltételek valóban az adócsalás vagy az adóelkerülés célját szolgálják. Úgy vélem, hogy – az M-GmbH ítélet alapjául szolgáló ügyhöz hasonlóan – a német kormány e tekintetben felhozott érvei a jelen ügyben sem meggyőzőek.

IV. Véggkövetkeztetések

103. Azt javaslom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és negyedik kérdésekre a következő választ adja:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az lehetővé teszi, hogy egymással szoros kapcsolatban lévő személyeket, akik valamely héacsoport tagjai, a héakötelezettségek szempontjából egyetlen adóalanyként kezeljék.

Ugyanakkor e rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely a csoport többi tagjának kizárásával egyedül a csoport anyavállalatát – amely a leányvállalat tekintetében a szavazati jogok többségével és többségi részesedéssel rendelkezik az adóalanyok csoportjában – jelöli ki a héacsoport képviselőjeként, valamint e csoport adóalanyaként.