

C-868/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. november 27.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. november 21.

Felperes:

M-GmbH

Alperes:

Finanzamt für Körperschaften

Az alapeljárás tárgya

2006/112 irányelv – 11. cikk – A 11. cikk (1) bekezdése személyi hatálya nemzeti rendelkezéssel történő korlátozásának megengedhetősége – Az ilyen rendelkezés 11. cikk (2) bekezdése szerinti igazolhatóságának feltételei

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 1) Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv – a továbbiakban: héairányelv – 11. cikkének (1) bekezdését, hogy azzal ellentétes az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény) – a továbbiakban: UStG – 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja szerinti rendelkezés, amennyiben ezzel az olyan személyegyesítő társaságnak (a jelen ügyben egy

GmbH & Co. KG-nek), amelynek az anyavállalat mellett nem csak olyan személyek a tagjai, amelyek az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja szerint pénzügyi szempontból betagolódtak az anyavállalat vállalkozásába, megtiltják, hogy egy héajogi adózási egység keretében leányvállalatnak minősüljön?

- 2) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adandó igenlő válasz esetén:
 - a) Az arányosság és a semlegesség elvének figyelembevételével úgy kell-e értelmezni a héairányelv 11. cikkének (2) bekezdését, hogy az igazolhatja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésben megjelölt típusú személyegyesítő társaságnak a héajogi adózási egységből történő kizárását, mivel a személyegyesítő társaságok esetében a nemzeti jog szerint nem áll fenn alaki követelmény a társasági szerződések megkötése és módosítása tekintetében, és a pusztán szóbeli megállapodások esetében egyedi esetekben bizonyítási nehézségek merülhetnek fel a leányvállalat pénzügyi betagolódásának fennállása tekintetében?
 - b) Kizárja-e a héairányelv 11. cikke (2) bekezdésének alkalmazását, ha a nemzeti jogalkotó az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozására irányuló szándékot nem rögzítette már az intézkedés elfogadásakor?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, különösen a 11. cikk

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény), különösen a 2. §

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 A felperes a PD GmbH & Co. KG egyetemes jogutódja. Ennek tagjai a releváns időszakban az A-GmbH mint beltág, valamint a D-GbR, C, D, E urak és az M-GmbH mint kültagok voltak. A társasági szerződés szerint minden tag egy szavazattal rendelkezett; ettől eltérően az M-GmbH hat szavazattal rendelkezett. Néhány kivételtől eltekintve a társaság valamennyi határozatát egyszerű többséggel hozták.
- 2 A PD GmbH & Co. KG beltagja és az M-GmbH ügyvezetője a releváns időszakban azonos volt. Ezenkívül kiterjedt üzleti viszonyok álltak fenn a PD GmbH & Co. KG és az M-GmbH között.

- 3 Miután a PD GmbH & Co. KG 2017 decemberére nem nyújtott be az alperesnél előzetes héabevallást, az alperes a 2018. május 9-i határozatával becsléssel állapította meg az adóalapot, és egyúttal késedelmi pótlékot számított fel. Ez ellen a PD GmbH & Co. KG – eredménytelen panaszt követően – keresetet indított a kérdést előterjesztő bíróság előtt.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 4 A felperes azt az álláspontot képviseli, hogy a PD GmbH & Co. KG és az M-GmbH között 2017 decemberétől az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja értelmében vett adózási egység állt fenn. Következésképpen a 2017. decemberi valamennyi ügyletet és adóösszeget nem a PD GmbH & Co. KG-nek, hanem az M-GmbH-nak kell betudni, és ez utóbbinak kellett volna benyújtania a szóban forgó előzetes bevallást.
- 5 Ezzel szemben az alperes úgy véli, hogy 2017 decemberében nem állt fenn adózási egység a PD GmbH & Co. KG és az M-GmbH között. A PD GmbH & Co. KG pénzügyi szempontból nem tagolódott be az M-GmbH-ba. E betagolódás a nemzeti jog szerint azt feltételezi, hogy a személyegyesítő társaság tagjai az anyavállalat mellett csak olyan személyek legyenek, amelyek az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja szerint pénzügyi szempontból betagolódtak az anyavállalat vállalkozásába. Ennélfogva a pénzügyi szempontból betagolódo személyegyesítő társaság tagjai nem lehetnek természetes személyek. Mivel a PD GmbH & Co. KG kültagjai között az M-GmbH mellett természetes személyek is vannak, a pénzügyi betagolódásuk nem lehetséges.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

Az ügy értékelése a nemzeti jog alapján

- 6 Az a kérdés merül fel az ügyben, hogy fennállnak-e az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja értelmében vett adózási egység feltételei. Ebben az esetben nem a PD GmbH & Co. KG, hanem az anyavállalat (a jelen ügyben az M-GmbH) minősülne vállalkozásnak, így csak az M-GmbH lett volna köteles a 2017 decemberére vonatkozó héabevallás benyújtására.
- 7 Az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja szerint: *„Az ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet nem önállóan folytatják, [...] ha a jogi személy a tényleges kapcsolatok összességét tekintve pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból betagolódo az anyavállalat vállalkozásába (adózási egység). Az adózási egység joghatásai a vállalkozás belföldi részei közötti belső szolgáltatásnyújtásokra korlátozódnak. E részeket egyetlen vállalkozásként kell kezelni.”*
- 8 Ennélfogva csak „jogi személyek” lehetnek leányvállalatok. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország; a továbbiakban: BFH) ötödik tanácsa teleologikus kiterjesztés keretében megállapította, hogy a személyegyesítő

társaságok is tekintetbe jönnek leányvállalatként, ha az anyavállalat mellett csak olyan személyek a tagjaik, amelyek az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja szerint pénzügyi szempontból betagolódtak az anyavállalat vállalkozásába. Ezek nem lehetnek természetes személyek.

- 9 Mivel a PD GmbH & Co. KG tagjai között természetes személyek is voltak, a keresetet a nemzeti jog szerint el kellene utasítani, jóllehet – a PD GmbH & Co. KG nem vitatottan fennálló gazdasági és szervezeti betagolódása mellett – a PD GmbH & Co. pénzügyi betagolódásának egyéb feltételei teljesültek. E betagolódás ugyanis megköveteli, hogy az anyavállalat többségi határozatokkal érvényesíteni tudja az akaratát a leányvállalatban. A jelen ügyben ez a helyzet, mivel a PD GmbH & Co. KG taggyűlésének határozathozatalai tekintetében az M-GmbH mint anyavállalat rendelkezett a szavazatok többségével (hat szavazat a tizenegyből), és ezáltal érvényesíteni tudta az akaratát a PD GmbH & Co. KG-ben.

Az ügy megítélése az uniós jog alapján

- 10 A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak a tekintetben, hogy a nemzeti jog szerinti eredmény összeegyeztethető-e a héairányelv 11. cikke szerinti rendelkezésekkel.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

- 11 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 11. cikkének (1) bekezdése nem biztosítja kifejezetten azt a lehetőséget a tagállamok számára, hogy a héacsoport létrehozásához egyéb feltételeket írassanak elő a gazdasági szereplők számára; a tagállamok különösen nem követelhetik meg, hogy a héacsoport tagjai kizárólag jogi személyiséggel rendelkező szervezetek legyenek (lásd: 2015. július 16-i Larentia + Minerva ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 38. pont; 2013. április 25-i Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 35. pont; 2013. április 9-i Bizottság kontra Írország ítélet, C-85/11, EU:C:2013:217, 36. pont). A Larentia + Minerva ítélet indokolásából minden bizonnyal arra lehet következtetni, hogy csak akkor megengedett, hogy a tagállamok a héairányelv 11. cikkének (1) bekezdése szerinti rendelkezéseket a nemzeti jogba való átültetés során korlátozzák, ha a héairányelv 11. cikkének (2) bekezdése szerinti feltételek fennállnak, vagy ha a Bíróság pontosításra vonatkozó jogkört biztosított a tagállamoknak. A személyi hatály tekintetében a Bíróság mindazonáltal nem biztosított a tagállamoknak ilyen, pontosításra vonatkozó jogkört. Ebből bizonyára arra lehet következtetni, hogy a héairányelv 11. cikke (1) bekezdése személyi hatályának korlátozása csak a héairányelv 11. cikkének (2) bekezdése szerinti esetekben lehetséges.
- 12 A BFH héakérdésekben illetékes tanácsai mindazonáltal eltérő jogi álláspontot képviselnek azzal kapcsolatban, hogyan kell végrehajtani a Bíróságnak a Larentia + Minerva ítéletben szereplő rendelkezéseit.

- 13 A BFH tizenegyedik tanácsa a Bíróságnak a Larentia + Minerva ítéletben szereplő rendelkezéseit korlátlanul kötelezőnek tekintette. A Bíróság megállapításainak megfelelően e tanács úgy értelmezi a héairányelv 11. cikkét, „*hogy azzal ellentétes az, ha a nemzeti szabályozás az egyetlen hozzáadottértékadó-alanynak tekinthető személyek csoportja 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, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia*” (2015. július 16-i Larentia + Minerva ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, a rendelkező rész 2. pontja). Ebből minden bizonnyal arra lehet következtetni, hogy a tizenegyedik tanács az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontjában szereplő „leányvállalat” tényállási elem jogi formától függő bármely korlátozását összeegyeztethetetlennek tekinti a héairányelv 11. cikke (1) bekezdésével, amennyiben nem állnak fenn kivételesen a 11. cikk (2) bekezdésében szereplő feltételek.
- 14 Ezzel szemben a BFH ötödik tanácsa azt az álláspontot képviseli, hogy a jogbiztonság okából szükséges a héairányelv 11. cikkének (1) bekezdésében szereplő „alanyok” fogalomnak a fenti 7. pont értelmében vett korlátozása. A jogbiztonság akkor lenne érintett, ha a személyegyesítő társaságokat kötelezően az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja értelmében vett leányvállalatoknak kellene tekinteni. A személyegyesítő társaságok esetében ugyanis – a jogi személyekkel ellentétben – a nemzeti jog szerint különbség áll fenn a szavazati jogok jogi szempontból biztonságos meghatározhatósága tekintetében, amely szavazati jogok az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondata szerint szükséges pénzügyi betagolódás megítélése szempontjából jelentőséggel bírnak.
- 15 A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak a tekintetben, hogy a Larentia + Minerva ítélet alapján megengedett-e a jogbiztonság uniós jogi elvének ilyen figyelembevétele a héairányelv 11. cikke (1) bekezdése személyi hatályának korlátozása céljából.
- 16 Egyfelől a héairányelv 11. cikke (1) bekezdésében szereplő „alanyok” fogalom korlátozhatóságának Bíróság általi vizsgálata minden bizonnyal már véglegesen megtörtént azzal az eredménnyel, hogy az ilyen korlátozás csak a 11. cikk (2) bekezdése szerinti esetekben lehetséges (lásd a fenti 10. pontot). Ezzel a Bíróság bizonyára arról is véglegesen döntött, hogy lehetséges-e korlátozás kizárólag a jogbiztonság elvének figyelembevételével.
- 17 Másfelől nem megengedett, hogy valamely tagállam az uniós jogból eredő kötelezettségek nemteljesítésének igazolása végett kifogásként belső jogrendszerének rendelkezéseire, gyakorlatára vagy helyzeteire hivatkozzon (így kifejezetten például: 2019. november 12-i Bizottság kontra Írország ítélet, C-261/18, EU:C:2019:955, 89. pont). Ez lenne azonban a helyzet, ha – ahogy a

BFH ötödik tanácsa feltételezi – a nemzeti társasági jog lehetővé tenné a héairányelv 11. cikkének (1) bekezdése szerinti rendelkezések korlátozását.

- 18 Ettől eltekintve a jogbiztonság elvének a BFH ötödik tanácsa által feltételezett megsértése a személyegyesítő társaságok esetében bizonyára egyébként sem állna fenn.
- 19 E tekintetben figyelembe kell venni egyfelől, hogy a jogbiztonság uniós jogi elvének célja nem a hatóság védelme a jogi normák alkalmazása során, hanem a norma által érintett adóalany védelme. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ez az elv megköveteli az uniós jog által a magánszemélyek számára biztosított jogok kellően pontos, világos és előre látható végrehajtását, ezáltal lehetővé téve az érintett személyek számára, hogy pontosan megismerhessék a jogaikat és kötelezettségeiket, és ezeknek megfelelően járjanak el, valamint hogy adott esetben a nemzeti bíróságok előtt hivatkozassanak azokra (lásd: 2019. október 7-i Safeway ítélet, C-171/18, EU:C:2019:839, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Mindazonáltal az, hogy a személyegyesítő társaságok esetében fennállnak-e a pénzügyi betagolódás feltételei, az adóalany előtt ismert, így nem áll fenn jogbizonytalanság számára.
- 20 Másfelől az a feltételezés, hogy a szóbeli megállapodások – amelyek csak személyegyesítő társaságok esetében megengedettek, jogi személyek esetében azonban nem – jogi szempontból nagyobb bizonytalansággal járnak, mint az írásbeli megállapodások, és ezért adott a jogbiztonság elvének megsértése, kétségesnek tűnik, mivel ez azt eredményezné, hogy a szóbeli megállapodások a héa szempontjából teljesen irrelevánsak lennének. Ilyen messzemenő következtetés azonban bizonyára nem vonható le a jogbiztonság uniós jogi elvéből.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés a) pontjáról

- 21 A Bíróság megállapította, hogy a héairányelv 11. cikkének (2) bekezdése értelmében vett intézkedéseket az uniós jog tiszteletben tartásával kell elfogadni, és hogy csak e fenntartás mellett van a tagállamoknak lehetőségük arra, hogy szűkítsék a 11. cikk (1) bekezdésében előírt szabályozás hatályát az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása céljából (lásd: 2013. április 25-i Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 38. pont). Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés e fenntartás értelmezésére vonatkozik.
- 22 A BFH ötödik tanácsa által támasztott követelmények sérthetnék az arányosság és a semlegesség uniós jogi elvét.
- 23 Az arányosság elve azt feltételezi, hogy a nemzeti intézkedés alkalmas a követett cél elérésére, és nem haladja meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket. Ezen intézkedést különösen nem lehet úgy alkalmazni, hogy az veszélyeztesse a héa semlegességét, amely a héa uniós szabályozás által bevezetett közös rendszerének

egyik alapelvét képezi (lásd: 2007. szeptember 27-i Collée ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 24 A héasemlegesség elve különösen azt tiltja, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a héra kivetése során (lásd: 2018. november 29-i Mensing ítélet, C-264/17, EU:C:2018:968, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 25 Ilyen körülmények alapján a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak a tekintetben, hogy az olyan személyegyesítő társaságoknak a héajogi adózási egységből való kizárása, amelyeknek az anyavállalat mellett nem csak olyan személyek a tagjai, amelyek az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja szerint pénzügyi szempontból betagolódtak az anyavállalat vállalkozásába, a semlegesség elve arányos korlátozásának minősül-e. Az ügyletek tekintetében ugyanis héajogi szempontból nem különböztethetők meg egyfelől az olyan személyegyesítő társaságok, amelyeknek az anyavállalat mellett csak olyan személyek a tagjai, amelyek az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja szerint pénzügyi szempontból betagolódtak az anyavállalat vállalkozásába, másfelől pedig az olyan személyegyesítő társaságok, amelyek esetében nem ez a helyzet. Továbbá e társaságok azonos ügyletek végzése esetén közvetlen versenyben állnak egymással.
- 26 Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak a tekintetben, hogy a héairányelv 11. cikkének (2) bekezdése értelmében vett olyan tagállami intézkedés, amely az olyan személyegyesítő társaságoknak az adózási egységből való általános kizárását eredményezi, amelyeknek az anyavállalat mellett nem csak olyan személyek a tagjai, amelyek az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja szerint pénzügyi szempontból betagolódtak az anyavállalat vállalkozásába, nem haladja-e meg az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozásával kapcsolatos cél eléréséhez szükséges mértéket. Nem tűnik kizártnak, hogy rendelkezésre állnak enyhébb jogalkotói eszközök, amelyek ugyanúgy alkalmasak arra, hogy védelmet nyújtsanak az adócsalással vagy adókikerüléssel szemben. Így elképzelhető lenne például, hogy az adózási egység csak kérelemre vagy az adóhatóság általi engedélyezést követően fejthesse ki joghatásait.
- 27 Végül a követett célt (adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása) és a semlegesség elvének korlátozását kell egymáshoz viszonyítva mérlegelni. Ennek során figyelembe kell venni, hogy a német szabályozás az olyan személyegyesítő társaságoknak a leányvállalatok köréből történő általános kizárását írja elő, amelyeknek az anyavállalat mellett nem csak olyan személyek a tagjai, amelyek az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja szerint pénzügyi szempontból betagolódtak az anyavállalat vállalkozásába, függetlenül attól, hogy a konkrét esetben a pénzügyi betagolódás feltételei vitatottak vagy nehezen megállapíthatók-e. Ezenkívül a héairányelv 11. cikke (2) bekezdésének alkalmazása végső soron kizárólag azon a feltételezésen alapul, hogy a szóbeli megállapodások jogi szempontból nagyobb bizonytalanságot eredményeznek, mint az írásbeli megállapodások, és ezáltal fennáll az adócsalás vagy adókikerülés

veszélye. Ez a feltételezés azonban kétséges (lásd a fenti 19. pontot). Ezenkívül – például a Közösségen belüli termékértékesítés vagy az exportértékesítés esetétől eltérően – az adózási egység esetében nem áll fenn határokon átnyúló tényállás, amelynek tekintetében esetleg különös nehézségek állnak fenn a tényállás megállapítása során. Az adózási egység joghatásai ugyanis a vállalkozás belföldi részei közötti belső szolgáltatásnyújtásokra korlátozódnak (az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának második mondata). Ez megfelel a héairányelv 11. cikkének (1) bekezdésében foglalt uniós jogi rendelkezésnek.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés b) pontjáról

- 28 Ezenkívül kétséges, hogy a héairányelv 11. cikkének (2) bekezdése által megkövetelt intézkedéseket a jogalkotónak azzal a felismerhető szándékkal kellett-e elfogadnia, hogy azok alkalmasak legyenek az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozására, és ehhez szükségesek legyenek, vagy elegendő, ha az intézkedés – a jogalkotó által követett céltól függetlenül – objektív módon alkalmas az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozására, és ehhez objektív módon szükséges.
- 29 A héairányelv 11. cikke (2) bekezdésének szövege („*intézkedést elfogadhat annak elkerüléséhez, hogy*”) arra utal, hogy az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozásának a jogalkotói intézkedés célzott következményének kell lennie. A 11. cikk (2) bekezdésének angol és francia nyelvi változata megerősíti ezt.
- 30 A jogi formának a leányvállalatokra vonatkozó, az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondatában előírt korlátozásának bevezetése során a jogalkotó mindazonáltal nem az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozásával kapcsolatos célt követte. Ahogy a törvény indokolásából következik, a korlátozás alapjául valójában az a feltételezés szolgált, hogy a személyegyesítő társaságok a polgári jogi szerkezetük alapján nem alkalmasak arra, hogy valamely anyavállalatba betagolódjanak. Az UStG későbbi módosításai során sem vettek figyelembe ilyen célt.
- 31 Ezenkívül a célkitűzés utólagos kiegészítése nem egyeztethető össze a héairányelv 11. cikke (2) bekezdésének szövegével. Emellett szól az is, hogy a héairányelv 11. cikkének (1) bekezdése az adózási egységre vonatkozó tagállami szabályozás bevezetése előtt a héa-bizottsággal folytatott konzultációt ír elő. A konzultációra vonatkozó e követelmény sérülne, ha a nemzeti jogalkotó utólag az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozásával kapcsolatos célra hivatkozhatna.