

C-141/20. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. március 23.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzhof (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. december 11.

Alperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Finanzamt Kiel

Felperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél:

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

Az alapeljárás tárgya

Forgalmi adó – 77/388 irányelv – A tagállam azon joga, hogy a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében előírt jogkövetkezmenytől eltérjen – A magánszemély azon lehetősége, hogy a nemzeti jogkövetkezmény uniós joggal való összeegyeztethetlenségére hivatkozzon – A nemzeti eltérés szükségességének értékelése során alkalmazandó mérce – A tagállamok azon joga, hogy az ilyen eltérést a 77/388 irányelv 4. cikkének (1) bekezdésére vagy (4) bekezdésének első albekezdésére alapozzák

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 tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer:

- egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvnek (a továbbiakban: 77/388/EGK irányelv) a 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 77/388/EGK irányelvnek a 21. cikke (1) bekezdésének a) pontjával és (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésére?
 - 3) A Bíróság 2015. július 16-i Larentia + Minerva ítéletének (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 44. és azt követő pont) 46. pontja szerint elvégzendő azon vizsgálat során, hogy az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény) 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondatában foglalt, a pénzügyi betagolódásra vonatkozó követelmény a visszaélészerű 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 77/388/EGK 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 77/388/EGK irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében nem önálló, ha e személy pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból be van tagolódva egy másik vállalat (anyavállalat) vállalkozásába olyan módon, hogy az anyavállalat érvényesíteni tudja az akaratát e személlyel szemben, és ezáltal meg tudja akadályozni e személy eltérő akaratnyilvánítását?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelv, különösen az A. melléklet 2. pontja

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv, különösen a 4. és 21. cikk

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

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

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 A felek arról vitáznak, hogy 2005-ben (a vitatott évben) fennállt-e héajogi adózási egység A mint anyavállalat és a felperes mint leányvállalat között.
- 2 A felperes egy korlátolt felelősségű társaság. Tagjai A (51%-ban) és a C. e. V. (49%-ban). A egy közjogi szervezet. A C. e. V. egy bejegyzett egyesület. A felperes egyedüli ügyvezetője a vitatott évben E volt, aki egyúttal A egyedüli ügyvezetője és a C. e. V. ügyvezető elnöke volt.
- 3 A felperesnél végzett helyszíni ellenőrzés keretében az alperes arra a következtetésre jutott, hogy a vitatott évben nem állt fenn adózási egység a felperes és A között, mivel a felperes pénzügyi szempontból nem tagolódott be A vállalkozásába. Jóllehet A a felperes tőkéjében 51%-os többségi részesedéssel rendelkezett, a társasági szerződésben szereplő rendelkezések értelmében nem rendelkezett a szavazati jogok többségével, tehát nem volt képes határozatokat hozni a felperesnél.
- 4 A Finanzgericht (pénzügyi bíróság, Németország) az ezt követően benyújtott keresetnek helyt adott. Ez ellen irányul a kérdést előterjesztő bíróságnál benyújtott felülvizsgálati kérelem.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

A nemzeti jog szerinti értékelés

- 5 A nemzeti jog szerint a felülvizsgálati kérelem megalapozott lenne, mivel az adózási egységhez az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondata szerint egyébek mellett szükséges, a szavazati jogok többségének formájában megvalósuló pénzügyi betagolódás nem áll fenn.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésére vonatkozó előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 6 A Bíróság a Larentia + Minerva ítéletben (EU:C:2015:496) a rendelkező rész 2. pontjában többek között azt állapította meg, hogy a 77/388 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 az e csoport anyavállalatával alárendeltségi viszonyban álló szervezetnek tartja fenn, kivéve ha e követelmény a visszaélészerű 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.

- 7 A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint kétséges, hogy eltérhetnek-e tagállamok a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében előírt jogkövetkezménytől, és ha igen, milyen feltételekkel. Ebből következik az **előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés.**
- 8 A Bíróságnak a Larentia + Minerva ítélet (EU:C:2015:496) 41. és 42. pontjában kifejtett érvelése alapján a vitatott évben – a visszaélészerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozása, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem céljából – a héacsoporttól eltérő adóalany meghatározása a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése szerinti kivétel keretében jogszerű lehetett.
- 9 Ez ellen szólhat a 2014. szeptember 17-i Skandia America (USA) ítélet (C-7/13, EU:C:2014:2225), amely szerint – amennyiben ilyen fennáll – a héacsoport köteles a héát megfizetni, valamint a 2008. május 22-i Ampliscientifica és Amplifin ítélet (C-162/07, EU:C:2008:301) 20. pontja, amely szerint a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése szükségszerűen feltételezi, hogy az átültető nemzeti jogszabályban egyetlen adóalanyról van szó.
- 10 Ezenkívül a 77/388 irányelv 21. cikke (1) bekezdésének a) pontja a tagállamok azon jogköre ellen szólhat, hogy az uniós jog által meghatározott adóalany helyett más személyt határozzanak meg az adó fizetésére kötelezett személynek. E rendelkezésből nem állapítható meg ilyen jogkör. A 77/388 irányelv 21. cikkének (3) bekezdése csak további, együttesen és egyetemlegesen felelős személyek megállapítását teszi lehetővé.
- 11 Az sem állapítható meg, hogy mennyiben szolgálhatná a visszaélészerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozását, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelmet, ha a héacsoport helyett a csoport valamely tagját tekintik az adó fizetésére kötelezett személynek. Ennélfogva kétséges, hogy ez az indok lehetővé teszi-e egyáltalán az eltérést.
- 12 Amennyiben a Bíróságnak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott válasza szerint az uniós joggal ellentétes az, hogy egy tagállam a héacsoport helyett a csoport valamely tagját jelöli ki adóalanyként, a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint kétséges továbbá, hogy egy magánszemély hivatkozhat-e a nemzeti jogkövetkezmény uniós joggal való összeegyeztethetlenségére. Ebből következik az **előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés.**

- 13 Az ilyen jog ellen szól, hogy a Bíróság a Larentia + Minerva ítélet (EU:C:2015:496) rendelkező részének 3. pontjában megállapította, hogy a 77/388 irányelv 4. cikkének (4) bekezdése nem tekinthető közvetlen hatállyal rendelkezőnek, és nem teszi lehetővé az adóalanyoknak, hogy arra a tagállamukkal szemben hivatkozzanak abban az esetben, ha annak jogszabályai nem összeegyeztethetők e rendelkezéssel, és nem értelmezhetők annak megfelelő módon.
- 14 Mindazonáltal az Ampliscientifica és Amplifin ítélet (EU:C:2008:301) 20. pontjából más következhet (lásd a fenti 9. pontot).
- 15 Ezenkívül a magánszemélyek esetlegesen hivatkozhatnak a 77/388 irányelv 21. cikke (1) bekezdésének a) pontjára, mivel az eltérő adóalanyi meghatározásából az következik, hogy mást jelölnek ki az adó fizetésére kötelezett személynek.
- 16 Annak vizsgálata keretében továbbá, hogy a pénzügyi betagolódásra vonatkozó nemzeti feltétel szükséges-e a Larentia + Minerva ítélet (EU:C:2015:496) 45. és azt követő pontjai értelmében, az uniós jog szempontjából kétséges, hogy milyen szigorú a nemzeti eltérés szükségességének vizsgálata során alkalmazandó mérce. Erre vonatkozik az **előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés**.
- 17 A nemzeti jog szerint ugyanis az anyavállalat a leányvállalatot terhelő adófizetési kötelezettséggel kapcsolatos jogait az e társasággal szemben indított kereset útján érvényesítheti. Ennélfogva lehetséges, hogy szigorú megközelítés esetén a nemzeti szabályozás nem szükséges.
- 18 A kérdést előterjesztő bíróság nem hagyja figyelmen kívül, hogy a Bíróság a Larentia + Minerva ítélet (EU:C:2015:496) 46. pontjában a nemzeti bíróságok számára írta elő az elvégzendő vizsgálatot. Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság csak akkor tudja elvégezni a rá háruló vizsgálatot, ha eldöntötték, milyen mércét kell alkalmazni a szükségesség vizsgálata során.
- 19 A 2013. április 25-i Bizottság kontra Svédország ítéletben (EU:C:2013:263) a Bíróság kifejtette, hogy a Bizottság nem bizonyította meggyőzően, hogy a Svéd Királyság által hozott intézkedés az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre tekintettel nem megalapozott. Ez a tagállamok eltérésre vonatkozó jogkörének nagyon megengedő értelmezése mellett szólhat.
- 20 Egyébként az arányosság elvének keretében a Bíróság az állandó ítélkezési gyakorlatban az Unió vagy a tagállamok tevékenységének vizsgálatát attól teszi függővé, hogy valamely szabályozás túllép-e az elérni kívánt cél megvalósításához (feltétlenül) szükséges mértéken (lásd például: 2017. november 23-i di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 25. pont; 2017. december 14-i Avon Cosmetics ítélet, C-305/16, EU:C:2017:970, 44. pont; 2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 46. és azt követő pontok, 52. pont; 2019. május 8-i EN.SA. ítélet, C-712/17, EU:C:2019:374, 33. pont; 2019. május 8-i

A-PACK CZ ítélet, C-127/18, EU:C:2019:377, 26. és 27. pont). Ez a szükségesség inkább szigorú vagy nagyon szigorú követelménye mellett szólhat.

- 21 Mindazonáltal esetleg figyelembe lehet venni azt, hogy a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése a 77/388 irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében foglalt elv alóli kivételnek minősül. A kivétel alóli kivételeket, amelyek a kivételre vonatkozó szabálytól eltérően az általános szabályhoz vezetnek vissza, a 77/388 irányelv 4. cikke esetében sem szűken, hanem tágan kell értelmezni (lásd: 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet, C-288/07, EU:C:2008:505, 60. pont; 2009. június 4-i SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft ítélet, C-102/08, EU:C:2009:345, 67. és azt követő pont), ami másfelől a szükségesség inkább megengedő vizsgálata mellett szól.
- 22 Ezenkívül meg kell határozni, hogy a jogbiztonság elve vagy az adminisztráció egyszerűsítésének célja milyen mértékben vehető figyelembe a vizsgálat során. A Bíróság ezeket nem említette a Larentia + Minerva ítéletének (EU:C:2015:496) 46. pontjában; ráadásul a nemzeti jog szerint az adózási egység nem az adminisztráció egyszerűsítésére, hanem a gazdaságban szükségtelen adminisztratív munka elkerülésére irányul.
- 23 A kérdést előterjesztő bíróság annak megállapítására is hajlik, hogy a jogbiztonság elve, valamint az adózási egység célja főszabály szerint nem igazolhat a betagolódásra vonatkozó érdemi követelményeket. Ha ugyanis például a pénzügyi betagolódáshoz nem követelnék meg a szavazati jogok többségét, hanem elegendő lenne a társasági részesedések többsége, e jellemző legalább annyira megállapítható lenne jogbiztonságot nyújtó módon, mint a szavazati jogok többsége. Az adminisztráció egyszerűsítése, illetve a gazdaságban szükségtelen adminisztratív munka elkerülése ugyanígy bekövetkezne.

A 77/388 irányelv 4. cikkének (1) bekezdésére és (4) bekezdésének első albekezdésére vonatkozó előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 24 A kérdést előterjesztő bíróság szükségesnek tartja, hogy a 77/388 irányelv 4. cikkének (1) bekezdésére és (4) bekezdésének első albekezdésére vonatkozóan előzetes döntéshozatal céljából egy további kérdést terjesszen elő, mivel az adózási egység indokolásával kapcsolatos nemzeti megközelítés fogalmilag, rendszertanilag és történetileg az önállóság jellemzőjéhez kapcsolódik, és ennél fogva e megközelítést – mint jogszerű értelmezést, illetve általánosítást – a 77/388 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése vagy (4) bekezdésének első albekezdése igazolhatja. Ebből következik az **előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdés**, amelyet a bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 1–3. kérdéstől teljesen függetlenül terjeszt elő.
- 25 A német adózási egység kezdetben azon a feltételezésen alapult, hogy a leányvállalatnak nincs „saját akarata”. A „saját akarat” hiányában fennálló önállósággal való eredeti indokolás a kérdést előterjesztő bíróság véleménye

- szerint egyértelmű párhuzamot mutat azon megfontolásokkal, amelyeket a Bíróság a 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítéletben (C-276/14, EU:C:2015:635, 30. és azt követő pontok) és a 2015. október 29-i Saudacor ítéletben (C-174/14, EU:C:2015:733, 60., 63. és 67. pont) az önállóság vizsgálata során figyelembe vett. Ott a Bíróság fennálló alárendeltségi viszonyból (lásd: Gmina Wrocław ítélet, EU:C:2015:635, 33., 34. és 36. pont), valamint szervezeti kapcsolatból (Saudacor ítélet, EU:C:2015:733, 67. pont) indult ki.
- 26 Hasonlóképpen, annak vizsgálata során, hogy valamely természetes személy a 77/388 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése és (4) bekezdésének első albekezdése értelmében önállónak minősül-e, „alárendeltségi viszonyról” van szó (lásd: 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, 18. és azt követő pontok; 2019. június 13-i IO ítélet, C-420/18, EU:C:2019:490, 32. pont, 38. és azt követő pont).
- 27 A Gmina Wrocław ítélet (EU:C:2015:635, 35. pont) figyelembevételével a kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint nem kizárt, hogy az alárendeltségi viszonyra vonatkozó, az adózási egység fennállásához Németország által meghatározott (igen szigorú) kritériumok uniós jogi igazolása nem a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében, hanem ezen irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében és 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdésében található. Lehetséges, hogy az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése vagy 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdése megengedi, hogy Németország a leányvállalatot – ahogy az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontjában előírták – az anyavállalattal fennálló alárendeltségi viszonya alapján az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében ne tekintse önállónak.
- 28 E tekintetben kétséges, hogy a tagállamok meghatározhatják-e, hogy jellemzően mely esetekben kell abból kiindulni, hogy valamely személy nem rendelkezik „saját akarattal”, és következésképpen nem minősül önállónak a 77/388 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében. A hatályos német UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondatában így járnak el.
- 29 A Bíróság elismerte, hogy a gazdasági szereplők által könnyen alkalmazható és a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságok által könnyen ellenőrizhető általános szabályok kialakítása a jogalkotó számára jogszerű célnak minősül, még akkor is, ha e szabályok tekintetében bizonyos pontatlanság áll fenn (lásd: 2015. február 24-i Sopora ítélet, C-512/13, EU:C:2015:108, 35. és 36. pont; 2017. március 7-i RPO ítélet, C-390/15, EU:C:2017:174, 57. és azt követő pont, 60. pont). Mivel az adóalany meghatározása esetében olyan szabályozásról van szó, amely pénzügyi terheket vonhat maga után, az érdekelteknek képeseknek kell lenniük arra, hogy – mielőtt valamely ügyletet megkötnek – pontosan megismerhessék a velük szemben előírt kötelezettségek terjedelmét (lásd: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 72. pont; 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 48. pont).

- 30 Az önállóság hiányára vonatkozó Németország által elvégzett általánosítás ennél fogva az uniós jog szempontjából jogszerű lehet. Ha ugyanis a német bíróságok annak – a 77/388 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése alapján szükséges – vizsgálatát, hogy valamely jogi személy saját akarattal nem rendelkezőnek minősül-e, és ennél fogva a körülmények összessége alapján nem önálló, a törvény által meghatározott tényállási elemekhez való kapcsolás nélkül végeznék el, ez alkalmas lehetne arra, hogy az eljáró személyeket bizonytalanságban tartsák az adójogi kötelezettségeik tekintetében.
- 31 A kérdést előterjesztő bíróság nem hagyja figyelmen kívül, hogy a 77/388 irányelv 4. cikkének (1) bekezdésében szereplő önállóság ismérve esetében uniós jogi fogalomról van szó, ami felveti azt a kérdést, hogy az általánosításra vonatkozó esetleges jogkör megilleti-e a nemzeti jogalkotót is.
- 32 A rendszertani értelmezés emellett szólhat, mivel a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdése szintén „alárendeltségi viszonyból” indul ki, amelynek tekintetében az alárendeltség az önállóság hiányára utal. Ez egy általános jogelvet is kifejezhet.
- 33 Ezenkívül emellett szólhat a történeti értelmezés: A 67/228 irányelv A. mellékletének 2. pontjából levezethető lenne, hogy az adózási egység az önállóság hiányának egyik esete volt. Úgy tűnik, hogy a 67/228 irányelv A. melléklete többek között arra szolgált, hogy az uniós jog szempontjából legitimálja az adózási egységre vonatkozó németországi szabályozást. Ez még ma is jelentőséggel bírhat.
- 34 Végül a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése nem szól ezen értelmezés ellen; a szabályozás különösen nem veszíti el a célját: Jelentős különbségek vannak ugyanis mind a tényállás, mind a jogkövetkezmények tekintetében a héacsoport tagjainak az e rendelkezésben előírt együttes adóztatása és a német adózási egység között.