

C?162/07. sz. ügy

Ampliscientifica Srl

és

Amplifin SpA

kontra

Ministero dell'Economia e delle Finanze

és

Agenzia delle Entrate

(a Corte suprema di cassazione [Olaszország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?irányelv – Adóalanyok – A 4. cikk (4) bekezdésének második albekezdése – Anyavállalat és leányvállalatai – Az egyetlen adóalanyra vonatkozó szabály tagállami alkalmazása – Feltételek – Következmények”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – Adóalanyok*

(77/388 tanácsi irányelv, 4. cikk, (4) bekezdés, második albekezdés)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – A hozzáadottérték?adó egyszer?sített bevallásának és fizetésének rendszere*

(77/388 tanácsi irányelv)

1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése olyan rendelkezés, amelynek tagállami alkalmazása feltételezi ez utóbbinak a hozzáadottérték?adóval foglalkozó tanácsadó bizottsággal folytatott el?zetes konzultációját és olyan nemzeti szabályozás elfogadását, amely lehetővé teszi, hogy a belföldön letelepedett és jogilag független, azonban egymással szoros pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatban álló jogalanyokat, különösen a társaságokat, ne külön hozzáadottértékadó?alanyoknak, hanem egyetlen adóalanyoknak tekintsék, amely egyetlen hozzáadottértékadó?azonosítószámmal rendelkezik, és ezért egyedül jogosult a hozzáadottértékadó?bevallás aláírására. A hozzáadottérték?adóval foglalkozó tanácsadó bizottsággal folytatott el?zetes konzultáció hiányában az említett szempontoknak megfelelő nemzeti szabályozás a 77/388 hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében el?írt eljárási követelmény megsértésével járó átültetésnek min?sülne.

(vö. 23. pont és a rendelkez? rész 1. pontja)

2. Az adósemlegesség elvével nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely arra korlátozódna, hogy a hozzáadottértékadó egyszerűsített bevallása és fizetése alkalmazásának lehetősége mellett döntő adóalanyokat eltérően kezeli aszerint, hogy az anyavállalat legkésőbb a bevallás naptári évét megelőző naptári év elejétől kezdve több mint 50%-ban részesedik-e az alárendelt jogalanyok részvényeiből vagy üzletrészeiből, vagy e feltételeknek ezzel szemben csak ezen időpont után felel meg. Ezenkívül sem a joggal való visszaélés tilalmának elvével, sem az arányosság elvével nem ellentétes az ilyen szabályozás.

(vö. 32. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2008. május 22.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Adóalanyok – A 4. cikk (4) bekezdésének második albekezdése – Anyavállalat és leányvállalatai – Az egyetlen adóalanyra vonatkozó szabály tagállami alkalmazása – Feltételek – Következmények”

A C-162/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (Olaszország) a Bírósághoz 2007. március 26-án érkezett, 2006. november 30-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Ampliscientifica Srl**,

az **Amplifin SpA**

és

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

az **Agenzia delle Entrate**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, U. Løhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh és A. Arabadjiev (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. január 30-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- az Ampliscientifica Srl és az Amplifin SpA képviselőjében M. Garavoglia avvocato,
- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: G. De Bellis avvocato dello Stato,
- a ciprusi kormány képviselőjében E. Syméonidou, meghatalmazotti min?ségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében C. Gibbs, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: I. Hutton barrister,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében A. Aresu és M. Afonso, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 Ezt a kérelmet az Ampliscientifica Srl (a továbbiakban: Ampliscientifica) és az Amplifin SpA (a továbbiakban: Amplifin), valamint a Ministero dell'Economia e delle Finanze és az Agenzia delle Entrate között az 1990. és az 1991. évre vonatkozó, az Amplifint érint? utólagos hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) megállapítása tárgyában folyamatban lév? eljárás keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése kimondja:

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

4 A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„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 összef?znek.”

5 A hatodik irányelv 27. cikke (1) bekezdése a következ?ket írja el?:

„A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag minden tagállamot felhatalmazhat arra, hogy ezen

irányelv?l eltér? különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszerűsítésére, vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására. Az adókivetés egyszerűsítésére szolgáló intézkedések a végs? fogyasztás stádiumában esedékes adó összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.”

6 A hatodik irányelv 29. cikke létrehozta a hozzáadottérték-adóval foglalkozó tanácsadó bizottságot.

A nemzeti szabályozás

A 633. sz. köztársasági elnöki rendelet

7 Az 1979. január 29?i 24. sz. köztársasági elnöki rendelettel (1979. január 31?i 30. sz. GURI) módosított, a hozzáadottérték-adó létrehozásáról és szabályozásáról szóló, 1972. október 26?i 633. sz. köztársasági elnöki rendelet (az 1979. január 31?i 292. sz. GURI rendes melléklete) 73. §-ának harmadik bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„A pénzügyminiszter rendelettel megállapíthatja annak eljárását, hogy az anyavállalat a leányvállalatok bevallásait milyen módon nyújthatja be az adójogi illet?sége szerinti hivatalban, és hogy a [...] kifizetéseket milyen módon eszközöljék ugyanezen hivatalban az anyavállalat és a leányvállalatok által fizetend? teljes, a levonható túlfizetéseket nem tartalmazó összeg tekintetében. Az anyavállalat által is aláírt bevallásokat az említett társaságok egyéb kötelezettségeinek és felel?sségének a sérelme nélkül a leányvállalat adójogi illet?sége szerinti hivatalban is be kell nyújtani. Ellen?rzött társaság az a társaság, amely részvényeinek vagy üzletrészeinek több mint 50%-át az el?z? naptári év elejét?l kezdve más társaság birtokolja.”

Az 1979. december 13?i miniszteri rendelet

8 Az említett 73. §-ának harmadik bekezdésében el?írt felhatalmazást az 1989. december 18?i miniszteri rendelettel (1989. december 28?i 301. sz. GURI) módosított, a hozzáadottérték-adó területén a leányvállalatok kifizetéseire és bevallásaira vonatkozó szabályokról szóló, 1979. december 13?i miniszteri rendelet (1979. december 19?i 344. sz. GURI, a továbbiakban: 1979. évi rendelet) hajtotta végre. Az 1979. évi rendelet rendszerezi és egyszerűsíti az anyavállalatok és leányvállalatok kifizetésére és bevallására vonatkozó eljárásokat azáltal, hogy lehetővé teszi az anyavállalatnak, hogy bizonyos mértékig eljárjon a leányvállalata vagy leányvállalatai nevében.

9 Az 1979. évi rendelet 2. §-a alapján „csak azok a társaságok [...] min?sülnek leányvállalatnak, amelynek részvényeit vagy üzletrészeit az anyavállalat vagy egyéb, ez utóbbi által a jelen cikk értelmében ellen?rzött társaság az el?z? naptári év kezdetét?l fogva a t?ke több mint 50%-ában birtokolja”.

10 Az 1979. évi rendelet 3. §-a kimondja tehát, hogy az anyavállalatnak a „leányvállalat képvisel?i által is aláírt” bevallásában „fel kell tüntetni [...] a leányvállalatok HÉA-számát, valamint az azok tekintetében illetékes [HÉA]?hivatalt”.

11 Az 1979. évi rendelet 5. §-ának első bekezdése a következ?ket írja el?:

„Az az anyavállalat, amely e rendeletre kíván hivatkozni, a leányvállalatai éves bevallását az adójogi illet?sége szerinti [HÉA]?hivatalba is be kell nyújtania. Ezeket az anyavállalat képvisel?je által is aláírt bevallásokat mellékleteikkel együtt a leányvállalatoknak a tekintetükben illetékes [HÉA]?hivatalhoz is be kell nyújtaniuk. A leányvállalat bevallásaiban a megfelelő HÉA-számmal fel kell tüntetni az anyavállalatot.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

12 Az alapügy az Ampliscientifica által az 1990. évre és az Amplifin által az 1990. és 1991. évre benyújtott adóbevallásokat (a továbbiakban: vitatott bevallások) érinti; az Ampliscientifica és az Amplifin az Amplifin-csoport keretében alapított, olasz jog hatálya tartozó társaságok, amelyek tevékenysége új tudományos eszközök kutatásából és fejlesztéséből áll.

13 Az 1998 februárjában alapított Ampliscientifica tőkéjének több mint 50%-át az Amplaid Spa jegyezte, amely utóbbiban az Amplifin részesedése 99% volt. Az Ampliscientifica 1993 folyamán megszüntette a tevékenységét. Az 1990. év tekintetében az Amplifin az 1979. évi rendeletben elírt bevallást nyújtott be a milánói HÉA-hivatalhoz, miután a számvitelében olyan HÉA-tartozást mutatott ki, amely korábban az Ampliscientificát terhelte. Az 1991. év tekintetében ugyanígy járt el egyik leányvállalata, az 1990 novemberében alapított és az ingatlanágazatban működő Ampliare Srl esetében is, ami azt eredményezte, hogy jelentős HÉA-túlfizetés került az ő javára átcsoportosításra.

14 A milánói HÉA-hivatal úgy ítélte meg, hogy az Amplifinnek nem volt joga a vitatott bevallások benyújtására, mivel az 1979. évi rendelet 2. §a azon kapcsolatok fennállására vonatkozóan, amelyek lehetővé teszik az egyszerűsített HÉA-fizetési eljárás alkalmazását, úgy rendelkezik, hogy az anyavállalat és a leányvállalatok közötti kapcsolatnak a bevallás évét megelőző „naptári év kezdetétől” kell fennállnia. Ezért az 1990. év (az Ampliscientifica HÉA-tartozása) és az 1991. év (az Ampliare Srl HÉA-túlfizetése) tekintetében helyesbítő határozatokat adott ki.

15 Az Ampliscientifica és az Amplifin a Commissione tributaria provinciale di Milano elött vitatta e határozatokat, amely az 1996. november 5-én külön ítéleteiben helyt adott kérelmeknek.

16 A milánói HÉA-hivatal fellebbezést nyújtott be a Commissione tributaria della Lombardia elött, amely az 1999. május 31-én és november 17-én ítéleteiben helyt adott e fellebbezésnek, mivel az 1979. évi rendelet alapján azon a véleményen volt, hogy a leányvállalatok tőkéjében való részesedés időszaka vonatkozó feltételt nem vette figyelembe az Amplifin, amelynek még nem volt joga a vitatott bevallásokat benyújtani. Az Ampliscientifica és az Amplifin felülvizsgálati kérelmet nyújtottak be a Corte suprema di cassazione elött, amely úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé elzetes döntéshozatalra:

„(1) [A] [...] hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének [második albekezdését] úgy kell-e értelmezni, mint nem kell-e pontos rendelkezést, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az e pontban elírt rendszert csak kölcsönös pénzügyi, gazdasági és jogi kapcsolatban álló jogalanyok sajátos esetén alkalmazza, vagy pedig úgy, mint kell-e pontos rendelkezést, amely – amennyiben már a tagállam elfogadta ezt a rendszert – kötelezővé teszi e rendszernek valamennyi, a fent hivatkozott kapcsolatban álló jogalany tekintetében történő alkalmazásának elírását?

2) Az első kérdésre adandó választól függetlenül, az időbeli korlátok azon értelemben történő elírása, hogy a kapcsolatnak a rendszer alkalmazási feltételeként már meghatározott ideje fenn kell állnia, anélkül hogy az érdekelt adóalanyok bizonyíthatnák a kapcsolat létrehozásának érvényes gazdasági indokát, az irányelv céljához, illetve a joggal való visszaélés tilalmának elvéhez viszonyítva aránytalan eszköznek minősül-e, amennyiben e szabályozás egyébként a HÉA-semlegesség elvével ellentétesnek minősíthető?”

Az elzetes döntéshozatalra utalt kérdésekről

17 Az els? kérdés azon a feltevésen alapul, miszerint az 1979. évi rendelet, amelynek alapján az alapügyben szóban forgó utólagos HÉA?megállapításra sor került, valamennyi tagállam hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében elismert azon lehet?ségének min?sül, hogy az e tagállamban letelepedett és jogilag független több jogalanyt egyetlen HÉA?alanynak tekintsen, ha e jogalanyokat kölcsönösen szoros pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolat köti össze. Más szóval az 1979. évi rendelet ? legalábbis részben ? a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének átültetésére vonatkozó intézkedés.

18 E tekintetben el?ször is hangsúlyozni kell, hogy e rendelkezést – amint a szövegéb?l is kit?nik – csak a hozzáadottérték-adóval foglalkozó tanácsadó bizottsággal folytatott konzultációt követ?en lehet alkalmazni. Bizonyos azonban, hogy az 1979. évi rendelet esetében az Olasz Köztársaság nem végezte el az említett konzultációt.

19 Másodszor fontos megjegyezni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében el?írt szabály alkalmazása magában foglalja azt, hogy az e rendelkezés alapján elfogadott nemzeti szabályozás lehet?vé teszi, hogy az egymással pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatban álló jogalanyokat, különösen a társaságokat, ne külön HÉA?alanynak, hanem egyetlen adóalanynak lehessen tekinteni. Így, ha az említett rendelkezést valamely tagállam alkalmazza, az ugyanezen rendelkezés értelmében vett alárendelt jogalanyt vagy jogalanyokat nem lehet a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanynak vagy adóalanyoknak tekinteni (lásd e tekintetben a C?355/06. sz. van der Steen?ügyben 2007. október 18?án hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 20. pontját). Ebb?l következik, hogy az egyetlen adóalannyal való azonos tekintet alá vétel kizárja, hogy az említett alárendelt jogalanyok továbbra is külön HÉA?bevallásokat írjanak alá, és a csoporton belül és kívül továbbra is adóalanyoknak min?süljenek, mivel csak az egyetlen adóalany jogosult az említett bevételek aláírására.

20 A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése tehát szükségszer?en feltételezi, hogy amennyiben azt valamely tagállam alkalmazza, az átültet? nemzeti jogszabályban egyetlen adóalanyról van szó, és hogy a csoportnak csak egy HÉA?száma van. E tekintetben utalni kell arra, hogy a fenti megállapításokra nem lehet hatással az a körülmény, hogy a hatodik irányelvben a HÉA egyéni azonosítószámra kifejezetten csak az említett irányelv 28h. cikke bevezetésével történik utalás, amely az 1991. december 16?i 91/680/EGK tanácsi irányelvben (HL L 376., 1. o.; magyar nyelv? kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) kiegészítette a hatodik irányelvet az új 22. cikk (1) bekezdésének c)–e) pontjával, vagyis az alapügyben szóban forgó adóéveket követ?en, mivel egy ilyen szám felhasználása mind a gazdasági szerepl?k, mind a tagállamok adóhivatalai tekintetében annak a szükségességéb?l fakad, hogy a HÉA?köteles ügyletek megvalósítóit azonosítani lehessen. E 28h. cikkb?l következ? pontosítások így csak meger?sítenek egy már korábban meglév?, a közösségi HÉA?rendszer helyes m?ködéséhez kapcsolódó szabályt.

21 A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését ezért meg kell különböztetni az egyszer?sített HÉA?bevallásra és HÉA?fizetésre vonatkozó intézkedés bevezetéséb?l, amely lehet?vé teszi különösen az ugyanazon csoporton belüli társaságoknak, hogy külön adóalanyok maradjanak, még ha a HÉA?t az anyavállalat is számolja el.

22 E megállapítások és az olasz kormány által a tárgyaláson, valamint a 2002/5456. sz. jogsértési eljárás keretében a Bizottsághoz intézett 2003. július 24?i levélben kifejtett vélemény fényében, miszerint az 1979. évi rendelet nem a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének átültetésére vonatkozó intézkedés, a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell

meghatározni, hogy a vitatott bevallásokra alkalmazandó nemzeti szabályozás megfelel-e a jelen ítélet 19. és 20. pontjában említett feltételeknek, mely vizsgálat során hangsúlyozni kell, hogy amennyiben ez lenne a helyzet, az a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében elírt eljárási követelmény, vagyis a hozzáadottérték-adóval foglalkozó tanácsadó bizottsággal folytatott konzultáció megsértésével járó átültetésnek minősülne.

23 Az első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése olyan rendelkezés, amelynek tagállami alkalmazása feltételezi ez utóbbinak a hozzáadottérték-adóval foglalkozó tanácsadó bizottsággal folytatott elzates konzultációját és olyan nemzeti szabályozás elfogadását, amely lehetővé teszi, hogy a belföldön letelepedett és jogilag független, azonban egymással szoros pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatban álló jogalanyokat, különösen a társaságokat, ne külön HÉA-alanyoknak, hanem egyetlen adóalanynak tekintsék, amely egyetlen HÉA-azonosítószámmal rendelkezik, és ezért egyedül jogosult a HÉA-bevallás aláírására. A nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben felmerült, megfelel-e e szempontoknak, mely vizsgálat során hangsúlyozni kell, hogy a HÉÁ-val foglalkozó tanácsadó bizottsággal folytatott elzates konzultáció hiányában az e szempontoknak megfelel nemzeti szabályozás a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésében elírt eljárási követelmény megsértésével járó átültetésnek minősülne.

A második kérdés?

24 A második kérdés lényegében arra vonatkozik, hogy az 1979. évi rendeletben az anyavállalatok számára az e rendeletben bevezetett egyszerűsített eljárás alapján történő HÉA-bevallásra és HÉA-fizetésre elírt határidő sérti-e az arányosságnak, a joggal való visszaélés tilalmának és az adósemlegességnek az elvét. Ahhoz, hogy ezen intézkedés elnyeit élvezhesse, az anyavállalatnak legkésőbb a bevallás naptári évét megelőző naptári év elejétől kezdve az alárendelt jogalanyok, úgy mint a leányvállalatok részvényeinek vagy üzletrészeinek több mint 50%-át birtokolnia kell.

25 Először is az adósemlegesség elvét illetően emlékeztetni kell arra, hogy ezen elv, amely a közös HÉA-rendszer egyik alapelvét jelenti (lásd különösen a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.] 59. pontját), kizárja egyrészt, hogy a hasonló és így egymással versenyhelyzetben lévő árukat a HÉA szempontjából eltérően kezeljék (a C-283/95. sz. Fischer-ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-3369. o.] 21. és 27. pontja, valamint a C-481/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. május 3-án hozott ítélet 22. pontja), másrészt, hogy a hasonló és ezáltal egymással versenyhelyzetben lévő gazdasági ügyleteket a HÉA szempontjából eltérően kezeljék (a C-109/02. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2003. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-12691. o.] 20. pontja; a C-382/02. sz. Cimber Air-ügyben 2004. szeptember 16-án hozott ítélet [EBHT 2004., I-8379. o.] 24. pontja és a C-97/06. sz. Navicon-ügyben 2007. október 18-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 21. pontja).

26 Azonban az a nemzeti szabályozás, amely arra korlátozódna, hogy az egyszerűsített HÉA-bevallás és HÉA-fizetés alkalmazásának lehetősége mellett dönt adóalanyokat eltérően kezel az alapján, hogy a szóban forgó jogalanyok a jelen ítélet 24. pontjában említettél rövidebb vagy hosszabb idejű konkrét tőkejellegű kapcsolatban vannak-e, valamennyi gazdasági szereplőre egyformán alkalmazandó lenne, függetlenül attól, hogy az ügyleteik vagy áruik tekintetében egymással versenyhelyzetben vannak-e. Az adósemlegesség elvével nem ellentétes az ilyen szabályozás, amely objektíve indokolt különbséget vezet be azon jogi intézkedés valós gazdasági tartalmának a vizsgálata céljából, amely lehetővé teszi az egyszerűsített HÉA-bevallás és HÉA-fizetés igénybevételét. Amint a jelen ítélet 22. pontjában szerepel, a kérdést elterjeszt?

bíróság feladata annak meghatározása, hogy a vitatott bevallásokra alkalmazandó nemzeti szabályozás ilyen intézkedésnek minősül-e.

27 Ami a joggal való visszaélés tilalmának elvét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az különösen a HÉA területén arra irányul hogy a közösségi jogi szabályozás alkalmazását ne lehessen oly módon kiterjeszteni, hogy az vonatkozzon a gazdasági szereplők visszaélésszerű magatartására is, vagyis azon ügyletekre, amelyeket nem a rendes kereskedelmi ügyletek keretében hajtanak végre, hanem kizárólag abból a célból, hogy csalárd módon részesüljenek a közösségi jog által biztosított előnyökben (a C/255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I/1609. o.] 69. és 70. pontja).

28 Ezen elv így ahhoz vezet, hogy megakadályozza a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodásokra irányuló magatartásokat (lásd e tekintetben a C/196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I/7995. o.] 55. pontját).

29 Ezenkívül fontos hangsúlyozni, hogy az adókijátszás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat (a fent hivatkozott Halifax-ügyben hozott ítélet 71. pontja).

30 E tekintetben meg kell állapítani, hogy nem ütközik a joggal való visszaélés tilalmának az elvébe az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben felmerült, és amely a gazdasági szereplőknek előírja, hogy a tevékenységük és ügyleteik bizonyos folytonosságán keresztül bizonyítsák, hogy az egyszerűsített HÉA-bevallásra és HÉA-fizetésre vonatkozó intézkedés alkalmazásával nem kizárólag adóelőnyt kívánnak szerezni, különösen azáltal, hogy az anyavállalat számláiban HÉA-tartozást vagy HÉA-követelést számolnak el, ami azzal járna, hogy az első esetben csökkenne az adóztatható eredménye, a második esetben pedig közvetlen követelése lenne az adóhatóság felé, hanem ez egy hosszú távú gazdasági döntés eredménye.

31 Ami végül az arányosság elvét illeti, meg kell állapítani, hogy az a nemzeti szabályozás, amely az 1979. évi rendelethez hasonlóan egy-két éves időszakot állapít meg arra, hogy az adóalanyok egyszerűsített eljárás szerinti HÉA-bevallást és HÉA-fizetést eszközölhessenek, a visszaélések és a fiktív jogügyletek elleni küzdelem célkitűzésére tekintettel tiszteletben tartja az arányosság elvét. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az időpont hiánya ezzel szemben esetleg azzal a következménnyel járna, hogy lehetővé válna az *ad hoc* jellegű jogi struktúrák létrehozását igazoló ügyletek megvalósítása. Márpedig az ilyen nemzeti szabályozás azzal a veszéllyel járna, hogy kedvez a visszaéléseknek és az adókijátszásoknak, amelyek megakadályozása pontosan a közösségi jogszabály egyik célja (lásd e tekintetben a C/494/04. sz. Heintz van Landewijck ügyben 2006. június 15-én hozott ítélet [EBHT 2006., I/5381. o.] 42. és 43. pontját, valamint a C/374/06. sz. BATIG-ügyben 2007. december 13-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 39. pontját).

32 A második kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az adósemlegesség elvével nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely arra korlátozódna, hogy a hozzáadottérték-adó egyszerűsített bevallása és fizetése alkalmazásának lehetősége mellett dönt adóalanyokat eltérően kezelni aszerint, hogy az anyavállalat legkésőbb a bevallás naptári évét megelőző naptári év elejétől kezdve több mint 50%-ban részesedik-e az alárendelt jogalanyok részvényeiben vagy üzletrészeiben, vagy e feltételeknek ezzel szemben csak ezen időpont után felel meg. A nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben felmerült, ilyen intézkedésnek minősül-e. Ezenkívül sem a joggal való visszaélés tilalmának elvével, sem az arányosság elvével nem ellentétes az ilyen szabályozás.

A költségekről

33 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **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 albekezdése olyan rendelkezés, amelynek tagállami alkalmazása feltételezi ez utóbbinak a hozzáadottértékadóval foglalkozó tanácsadó bizottsággal folytatott előzetes konzultációját és olyan nemzeti szabályozás elfogadását, amely lehetővé teszi, hogy a belföldön letelepedett és jogilag független, azonban egymással szoros pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatban álló jogalanyokat, különösen a társaságokat, ne külön hozzáadottértékadó-alanynak, hanem egyetlen adóalanynak tekintsék, amely egyetlen hozzáadottértékadó-azonosítószámmal rendelkezik és ezért egyedül jogosult a hozzáadottértékadó-bevallás aláírására. A nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben felmerült, megfelel-e az említett szempontoknak, mely vizsgálat során hangsúlyozni kell, hogy a hozzáadottérték-adóval foglalkozó tanácsadó bizottsággal folytatott előzetes konzultáció hiányában az e szempontoknak megfelelő nemzeti szabályozás a 77/388 hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében előírt eljárási követelmény megsértésével járó átültetésnek minősülne.**

2) **Az adósemlegesség elvével nem ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely arra korlátozódna, hogy a hozzáadottérték-adó egyszeresített bevallása és fizetése alkalmazásának lehetősége mellett döntő adóalanyokat eltérően kezeli aszerint, hogy az anyavállalat legkésőbb a bevallás naptári évét megelőző naptári év elejétől kezdve több mint 50%-ban részesedik-e az alárendelt jogalanyok részvényeiből vagy üzletrészeiből, vagy e feltételeknek ezzel szemben csak ezen időpont után felel meg. A nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben felmerült, ilyen intézkedésnek minősül-e. Ezenkívül sem a joggal való visszaélés tilalmának elvével, sem az arányosság elvével nem ellentétes az ilyen szabályozás.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: olasz.