

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2013. április 9.(*)

„Tagállami kötelezettségszegés – Adózás – 2006/112/EK irányelv – 9. és 11. cikk – Nem adóalanyok olyan csoportba tartozását lehet?vé tév? nemzeti szabályozás, amely egyetlen h?aalanynak min?sülhet”

A C-85/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 258. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2011. február 24-én

az **Európai Bizottság** (képviseli: R. Lyal, meghatalmazotti min?ségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

Írország (képviseli: D. O'Hagan, meghatalmazotti min?ségben, segít?i: G. Clohessy SC és N. Travers BL, kézbesítési cím: Luxembourg)

alperes ellen,

támogatják:

a **Cseh Köztársaság** (képviselik: M. Smolek és T. Müller, meghatalmazotti min?ségben),

a **Dán Királyság** (képviseli kezdetben: C. Vang, kés?bb: V. Pasternak Jørgensen, meghatalmazotti min?ségben, kézbesítési cím: Luxembourg),

a **Finn Köztársaság** (képviselik: H. Leppo és S. Hartikainen, meghatalmazotti min?ségben),

Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (képviseli: H. Walker, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: M. Hall barrister)

beavatkozók,

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, K. Lenaerts elnökhelyettes, A. Tizzano, J. Malenovský, M. Berger tanácselnökök és E. Jaraši?nas tanácselnök (el?adó), Juhász E., J.-C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby és A. Prechal bírák,

f?tanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezet?: L. Hewlett f?tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. szeptember 5-i tárgyalásra,

a f?tanácsnok indítványának a 2012. november 27-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Keresetében az Európai Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy Írország – mivel megengedi, hogy nem adóalanyok is egyetlen hozzáadottértékadó-alanynak min?sül? csoport (a továbbiakban: héa, illetve héacsoport) tagjai legyenek – nem teljesítette a közös hozzáadottértékadó-rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 9. és 11. cikkéb?l ered? kötelezettségeit.

Jogi háttér

Az uniós jog

2 A héairányelv „Adóalanyok” cím? III. cikkében található ezen irányelv 9–13. cikke.

3 Az említett irányelv 9. cikke értelmében:

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

»Gazdasági tevékenység« a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermel?ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték? tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítása.

(2) Az (1) bekezdésben említett személyeken kívül adóalanynak kell tekinteni minden olyan személyt, aki eseti alapon új közlekedési eszközt értékesít úgy, hogy azt az eladó, a megrendelő vagy ezek képviselőjében harmadik személy egy, a tagállamon kívüli, de a Közösség területén belüli területre ad fel vagy fuvaroz el.”

4 Ugyanezen irányelv 10. cikke el?írja, hogy azon feltétel, mely szerint az adóalany a gazdasági tevékenységet önállóan végzi, kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben ?ket munkaadójukhoz munkaszerz?dés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely a munkakörülmények, a díjazás és a munkavállaló felel?ssége tekintetében alá-fölérendeltségi viszonyt teremt.

5 A héairányelv 11. cikke ekképp rendelkezik:

„A [héabizottsággal] folytatott konzultáció után minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összef?znek.

Az els? albekezdésben meghatározott lehet?séggel él? tagállam bármely olyan intézkedést elfogadhat, amely szükséges annak elkerüléséhez, hogy e rendelkezés alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést.”

6 A szóban forgó irányelv 12. cikke el?írja, hogy a tagállamok adóalanynak tekinthetnek bármely olyan személyt, aki a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében meghatározott

ügyletek valamelyikét, különösen az épületek, illetve építési telkek értékesítését, eseti jelleggel folytatja.

7 A héairányelv 13. cikke értelmében az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek és egyéb közjog által szabályozott szervek, f?szabály szerint, nem min?sülnek adóalanynak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak.

Az ír jog

8 A hozzáadottérték-adóról szóló 2010. évi, egységes szerkezetbe foglalt törvény (Value Added Tax Consolidation Act 2010) 15. cikke, amely lényegében átvette a hozzáadottérték-adóról szóló, módosított 1972. évi törvény (Value Added Tax Act 1972) 8. cikke (8) bekezdésének rendelkezéseit, ekképp rendelkezik:

„(1) A (2) bekezdés sérelme nélkül, amennyiben az adóhatóság meggy?z?dött arról, hogy két vagy több belföldön letelepedett személyt, amelyek legalább egyike adóalanynak, szoros pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok f?znek össze, és szükségesnek vagy célszer?nek t?nik, hogy a hatékony és eredményes adóigazgatás (beleértve az adóbeszedést is) céljából ekként járjon el, e törvény alapján az adóhatóság, akár e személyek kérelmére, vagy e nélkül:

(a) minden egyes érintett személy részére címzett írásbeli értesítéssel egyetlen adóalanynak tekintheti ?ket, és ezt követ?en az így értesített személyeket a [héa]csoportban részt vev? tagnak tekintheti mindaddig, amíg ezen albekezdés hatálya kiterjed rájuk azzal, hogy a 65. cikket a [héa]csoport valamennyi tagjára alkalmazni kell, és

(i) e személyek közül egy személy, akit az adóhatóság ennek megfelel?en értesít, felel?sséggel tartozik azért, hogy a [héa]csoport a jelen törvény rendelkezéseit betartja, és

(ii) a [héa]csoport tevékenységével kapcsolatos, e törvényb?l ered? valamennyi jogot és kötelezettséget ennek megfelel?en kell megállapítani,

valamint

(b) a [héa]csoport valamennyi tagját egyetemlegesen felel?snek tekintheti a jelen törvényben foglaltak, és azon el?írások teljesítéséért (beleértve az adófizetésre vonatkozó szabályokat is), amelyek e személyek mindegyikére vonatkoznak, és nem teljesítésük e törvény szerint bírságot von maga után, illetve amelyek abban az esetben vonatkoznának rájuk, ha e személyek – a jelen cikk rendelkezései hiányában – egyenként lennének kötelesek megfizetni az adóhatóság részére a felszámított adó teljes összegét, valamennyi érintett személy vonatkozásában.”

A pert megel?z? eljárás és a Bíróság el?tti eljárás

9 2008. szeptember 23-án a Bizottság felszólító levelet küldött Írországnak, amelyben felhívta e tagállam figyelmét arra, hogy a héairányelv 9. és 11. cikkével ellentétes lehet az akkor hatályos, módosított 1972. évi hozzáadottértékadó-törvény 8. cikkének (8) bekezdése, amelynek értelmében a nem adóalanynak személyek – amint azt jelenleg a 2010. évi, egységes szerkezetbe foglalt hozzáadottértékadó-törvény 15. cikke el?írja – héacsoport tagjai lehetnek. Az EK 226. cikknek megfelel?en a Bizottság felhívta e tagállamot észrevételei megtételére.

10 2009. január 23-i levelükben az ír hatóságok azt állították, hogy a szóban forgó nemzeti rendelkezések összeegyeztethet?k a héairányelvvel.

11 Mivel e választ nem tartotta kielégít?nek, a Bizottság 2009. november 23-án indokolással ellátott véleményyt küldött, amelyre Írország 2010. január 27-én válaszolt, fenntartva a felszólító

levélre küldött válaszában el?adottakat.

12 A Bizottság ilyen körülmények között a jelen kereset benyújtása mellett döntött.

13 A Bíróság elnöke 2011. július 4-i és szeptember 27-i végzésével megengedte egyrészt a Cseh Köztársaság, a Dán Királyság és a Finn Köztársaság, másrészt Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának beavatkozását Írország kérelmeinek támogatása végett.

14 2012. január 27-i levelében Írország az Európai Unió Bíróságának eljárási szabályzata 16. cikkének 3. §-a alapján azt kérte, hogy az ügyben a nagytanács határozzon.

A keresetről

Az elfogadhatóságról

A felek érvei

15 Írország els?dlegesen azt kéri, hogy a Bíróság mint elfogadhatatlant utasítsa el a keresetet. E tekintetben arra hivatkozik, hogy a kereset tárgya meghaladja azt a kifogást, amelyet a Bizottság a közigazgatási eljárásban felhozott. Ugyanis, míg felszólító levelében és az indokolással ellátott véleményében a Bizottság azt r?tta fel vele szemben, hogy nem adóalany személyek számára lehet?vé teszi, hogy valamely héacsoporthoz csatlakozhassanak, jelenleg azt kifogásolja, hogy az ilyen személyek ilyen csoport tagjai lehetnek, ami azt vonja maga után, hogy a létez? engedélyezett héacsoportok összetételét nem csak szabályozni és ellen?rizni kell, hanem folyamatos ellen?rzést kell gyakorolni felettük annak biztosítása érdekében, hogy tagjaik – amennyiben tevékenységüket külön-külön vizsgálnák – egyénileg továbbra is adóalanyok min?sülhessenek.

16 A Bizottság ellentmond ezen elfogadhatatlansági kifogásnak, és arra hivatkozik, hogy többször is kinyilvánította, hogy a héairányelv 11. cikkében az „alanyokra” történ? utalás kizárólag az adóalanyokra vonatkozik, amib?l tehát az következik, hogy a nem adóalanyok nem lehetnek héacsoport tagjai. Ezenfelül, amennyiben a Bíróság úgy ítélné meg, hogy a Bizottság kiterjesztette az eljárás tárgyát, az elfogadhatatlanság szerinte csak részleges lehet.

A Bíróság álláspontja

17 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az EUMSZ 258. cikk alapján el?terjesztett kereset tárgyát behatárolja a pert megel?z?, e rendelkezés szerinti eljárás. A keresetet emiatt ugyanazokra az indokokra és jogalapokra kell alapozni, mint az indokolással ellátott véleményt. Ez a követelmény mindazonáltal nem terjedhet odáig, hogy minden esetben teljesen azonosan kelljen kifejtteni az indokolással ellátott vélemény rendelkez? részében megjelölt kifogásokat és a keresetlevélben foglalt kérelmeket, amennyiben a Bizottság az eljárásnak az indokolással ellátott véleményben meghatározott tárgyát nem terjeszti ki vagy nem változtatja meg (lásd többek között a C-139/00. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6407. o.] 18. és 19. pontját, valamint a C-458/08. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2010. november 18-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-11599. o.] 43. és 44. pontját).

18 A jelen ügyben, bár a Bizottság a „to be members of a VAT group” (héacsoport tagjainak lenni) kifejezést használta kereseti kérelmének rendelkez? részében, ugyanakkor pedig a „to join a VAT group” (héacsoportba csatlakozni) kifejezést alkalmazta az indokolással ellátott véleményben megfogalmazott kifogásban, ez egyáltalán nem módosította a keresetnek az általa meghatározott tárgyát. Az e kifejezések közötti eltérés ugyanis semmiféle hatással nincs a hivatkozott kötelezettségszegés tartalmára, amely – amint az a keresetlevélben, valamint az

indokolással ellátott véleményben is kifejtésre került – abban a tényben áll, hogy a héairányelvet átültet? ír szabályozás lehet?vé teszi nem adóalanyok héacsoportba történ? tartozását, a felperes szerint ezzel megsértve az említett irányelv 9. és 11. cikkét.

19 Következésképpen az Írország által emelt elfogadhatatlansági kifogást el kell utasítani.

Az ügy érdemér?

A felek érvei

20 Keresetének alátámasztására a Bizottság arra hivatkozik, hogy a héairányelv 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a nem héaalanyok nem tartozhatnak valamely héacsoportba.

21 A Bizottság ugyanis azt állítja, hogy a héairányelv 11. cikke lehet?vé teszi, hogy több személyt együttesen egyetlen adóalanynak min?sítsenek, azzal a feltétellel, hogy e személyek mindegyike egyénileg héaalanyok min?sül. E cikk kivételt képez azon általános szabály alól, amely úgy rendelkezik, hogy minden egyes adóalanyt a héára vonatkozó szabályok alkalmazása tekintetében külön egységként kell kezelni. E kivételt tehát megszorítóan kell értelmezni. Bár nem vitatott, hogy az említett cikk az „alanyokra” vonatkozik, abból a tényb?l, hogy a valamely héacsoportba tartozó alanyokat „egyetlen” adóalanyként kell kezelni, az következik, hogy e csoport minden egyes tagjának magának is adóalanynak kell lennie. Hasonlóképpen, a „csoportos adóalanyiság” fogalma azt jelenti, hogy az érintett alanyoknak a héa közös rendszere szempontjából azonos körbe kell tartozniuk.

22 Egyébiránt a Bizottság szerint, ha az „alanyok” kifejezést úgy kellene érteni, mint amely korlátozás nélkül vonatkozik valamennyi személyre, akkor valamely héacsoport teljes egészében nem adóalanyokból is állhatna, ami ellentétes lenne a héa közös rendszerével.

23 A héairányelv 11. cikkének Bizottság általi értelmezése megfelel ezen irányelv célkit?zésének, amint az a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet 1. kötet 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) elfogadásához vezet? javaslat indokolásából is kit?nik, amely szerint egyfel?l egyszer?síteni kívánták az adminisztrációt az adófizet?k és az adóigazgatás számára, másfel?l pedig el kívánták kerülni a visszaéléseket annak megakadályozásával, hogy azokat az alanyokat, amelyek valójában nem önálló kereskedelmi egységek, különböz? adóalanyokként kezeljék. Ugyanis a nem adóalanyok bevonása valamely héacsoportba sem az adminisztráció egyszer?sítéséhez, sem a visszaélések elkerüléséhez nem járul hozzá.

24 Sem a héairányelv 11. cikkének szövege, sem annak el?készít? dokumentumai nem utalnak arra, hogy e rendelkezés arra irányulna, hogy módosítsa az „adóalany” fogalmát, és hogy az adóalanyok jogait és kötelezettségeit más alanyokra is kiterjessze. Márpedig a Bizottság szerint ez lenne az eredménye, ha nem adóalanyok is tartozhatnának valamely héacsoportba, mivel az ilyen csoporton belül végzett beszerzések a héa szempontjából figyelmen kívül maradnak, ami lehet?vé teszi egyrészt, hogy nem adóalanyok számára a héa felszámítása nélkül lehessen termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást végezni, másrészt pedig azt, hogy a szóban forgó csoport tekintetében az e személyek részére nyújtott szolgáltatások után el?zetesen felszámított héát visszatéríttessék, ami nettó héavesztességhez vezetne és ellentétes lenne a héa közös rendszerével.

25 A Bizottság szerint tehát a héairányelv 11. cikkét nem szó szerint kell értelmezni, hanem azt egyrészt közvetlen összefüggései, nevezetesen a héairányelv III. címe, és különösen ennek 9.

cikke – amelynek értelmében az adóalany az a személy, aki gazdasági tevékenységet végez –, másrészt pedig általánosabban az említett irányelv szerkezetének fényében.

26 Jóllehet a Bíróságnak még nem nyílt alkalma, hogy a jelen ügyben felvetett kérdésre döntsön, a Bizottság álláspontját közvetve alátámasztja a C-162/07. sz., Ampliscientifica és Amplifin ügyben 2008. május 22-én hozott ítéletének (EBHT 2008., I-4019. o.) 19. pontja, valamint Van Gerven főtanácsnoknak a C-60/90. sz. Polysar Investments Netherlands ügyben 1991. június 20-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-3111. o.) alapjául szolgáló ügyre vonatkozó indítványa.

27 Írország ezen érvek összességét vitatva azt állítja, hogy a héairányelv 11. cikkének a Bizottság által adott értelmezése nem egyeztethető össze e rendelkezés szó szerinti értelmével. A „persons” (alanyok) szó, és nem a „taxable persons” (adóalanyok) kifejezés alkalmazása szerinte az uniós jogalkotó által engedélyezett választásból ered. Az indokolással ellátott véleményben kifejtett azon álláspont, miszerint a „taxable” kifejezés a szóismétlés elkerülése végett maradt ki, nem hihető, figyelemmel azon tényre, hogy az említett irányelv elfogadása során az „any” szó bekerült az angol nyelvi változatba a „single taxable person” kifejezés és a „persons” szó közé.

28 A héairányelv 11. cikkének célja annak lehetnévé tétele a tagállamok számára, hogy egyetlen adóalanyként kezeljenek több alanyt, amennyiben bizonyos minimális feltételek teljesülnek, amit a tagállamoknak kell értékelniük. Ezen egyetlen adóalany kizárólag akkor létezik a héára vonatkozó szabályok alkalmazása tekintetében, ha az említett irányelvnek az adóalany általános fogalmát meghatározó 9. cikke értelmében gazdasági tevékenységet végez. A Bizottság állításával ellentétben a héairányelv III. címében található 11. cikke egyáltalán nem tűnik az e meghatározástól való eltérésnek. Ráadásul a „csoportos adóalanyiság” fogalma nem szolgálhat az említett 11. cikk értelmezésének alapjául, mivel ennek szövegében ez nem szerepel, és az e rendelkezés által érintett személyek nem alkotnak csoportot, hanem a héaigazgatás szempontjából megszűnik önállóságuk, hogy kizárólag egyetlen adóalanynak minősüljenek.

29 Bár valamely héacsoport egy vagy több nem adóalanyt is magában foglalhat, ez Írország szerint nem jelenti azt, hogy valamely tagállamnak hatáskörében állna egy kizárólag ilyen személyekből álló csoportot egyetlen adóalanynak minősíteni, aminek nem lenne semmi értelme, és ezt az ír szabályozás is kizárja.

30 Írország vitatja a Bizottság azon megállapítását, miszerint az az értelmezés, amelyet a Bizottság adott a héairányelv 11. cikkének, megfelel e cikk célkitűzéseinek. Írország megjegyzi, hogy bár az adminisztratív egyszerűsítés és a visszaélések elleni küzdelem ott szerepel e célkitűzések között, nem csak ezek a szóban forgó cikk indokai, amint az annak második bekezdéséből is kitűnik. Mindenesetre a követett célkitűzések nem teszik lehetővé annak meghatározását, miképpen kell értelmezni az „alanyok” kifejezést. A Bizottság állításával ellentétben azon tény, hogy nem adóalanyok is részét alkothatják valamely héacsoportnak, bizonyos körülmények között nem csak összeegyeztethető lehet az adminisztratív egyszerűsítéssel és a visszaélések megelőzésével, hanem szükséges is lehet ezek érdekében.

31 A Bizottság azon érvét illetően, miszerint az „adóalany” fogalma nem terjeszthető ki, Írország azt állítja, hogy ez az érv nem megalapozott, mivel az a tény, hogy valamely nem adóalany számára lehetnévé teszik, hogy valamely héacsoport részét alkossa, éppen úgy, mint az a tény, hogy valamely, adóköteles értékesítéseket nem végző adóalany számára lehetnévé teszik azt, hogy ilyen csoport részét alkossa, nem módosítja e fogalom terjedelmét. Ha a héairányelv 11. cikke bizonyos körülmények között azzal a hatással is járhat, hogy kiterjeszti valamely héacsoport tagjának jogait és kötelezettségeit, ténylegesen éppen ez lenne e rendelkezés tárgya, nevezetesen a megfelelően engedélyezett héacsoport részét alkotó valamennyi alany egységes adóügyi kezelése. Ezenfelül, a héairányelv 11. cikkének második bekezdése lehetnévé teszi a tagállamok számára, hogy intézkedéseket fogadjanak el az olyan adócsalás és adóelkerülés ellen,

amelynek a héacsoport lehet az elkövetője.

32 Írország azt állítja továbbá, hogy ha valamely héacsoportot engedélyeztek, az a jogalany, amely nem volt adóalany, a héa szempontjából úgy tartozik ebbe a csoportba, hogy közben minden más tekintetben megőrizi jogi önállóságát. Írország megjegyzi, kétségtelen, hogy semmiféle héa nem kerül felszámításra, miközben ezen egység termékeket vagy szolgáltatásokat szerez meg e csoport egy másik tagjától, ellenben nem gazdasági tevékenységei figyelembevételre kerülnek, amikor az említett csoport levonáshoz való jogának meghatározásáról lesz szó, hasonlóképpen, mintha a vállalkozás szerkezetileg egyetlen alanyból állna. Az a tény, hogy valamely nem adóalany, mint például egy holding számára nem teszik lehetővé, hogy valamely héacsoport tagja legyen, véleménye szerint azt jelenti, hogy megtagadják a levonáshoz való jogot azon mód okán, ahogyan a jogalany a társasági jog tekintetében szerkezetileg felépül.

33 Végül Írország azt állítja, hogy – a Bizottság állításával ellentétben – a Bíróság ítélkezési gyakorlata semmiképp nem támasztja alá a héairányelv 11. cikkének a Bizottság által adott értelmezését.

34 Írországhoz hasonlóan a Cseh Köztársaság, a Dán Királyság, a Finn Köztársaság, valamint az Egyesült Királyság úgy ítéli meg, hogy sem a héairányelv 11. cikkének megfogalmazása és célkitűzései, sem a héa közös rendszere, sem pedig a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem támasztja alá a Bizottság álláspontját.

A Bíróság álláspontja

35 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy valamely közösségi rendelkezés tartalmának meghatározása során tekintettel kell lenni mind annak megfogalmazására, mind összefüggéseire és céljaira (a C-174/08. sz. NCC Construction Danmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10567. o.] 23. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 A jelen ügyben, a héairányelv 11. cikke első bekezdésének megfogalmazásából az következik, hogy az irányelv lehetővé teszi minden tagállam számára, hogy több alanyt egyetlen adóalanynak minősítsenek, amennyiben ezek ugyanebben a tagállamban letelepedettek, és ugyan jogilag függetlenek, de kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűzik őket. Szövege értelmében e cikk az alkalmazását nem rendeli egyéb feltételek alá, különösen pedig azon feltétel alá, hogy az említett alanyok egyénileg rendelkezzenek a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének értelmében vett adóalanyisággal. Az „alanyok” szó és nem az „adóalanyok” kifejezés alkalmazásával e cikk nem tesz különbséget az adóalanyok és a nem adóalanyok között.

37 Meg kell állapítani, hogy a héairányelv 11. cikke a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdéséből ered. Márpedig, míg 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 (HL 1967. 71., 1303. o.) A. mellékletének 2. pontja, amely a héacsoport fogalmát bevezette az uniós jogba, megengedte a tagállamoknak, hogy „ne külön adóalanyoknak, hanem egyetlen adóalanynak tekintsék” azokat az alanyokat, amelyeket kölcsönös gazdasági, pénzügyi és szervezeti kapcsolatok egymással szervesen összefűznek, a „külön adóalanyként” kifejezést a hatodik irányelv említett 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének szövegében elhagyták.

38 Egyébiránt, míg a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését a héairányelv 11. cikke különböz nyelvi változatainak nagyobb része hasonló megszövegezéssel vette át, e cikk angol nyelvi változatában hozzátették az „any” (bármely) kifejezést, így e rendelkezés releváns része a következőképpen szól: „[...] each Member State may regard as a

single taxable person any persons established in the territory of that Member State [...]” ([...] a tagállamok egyetlen adóalanynak tekinthetnek e tagállam területén letelepedett valamennyi személyt [...]).

39 E későbbi szerkesztési módosításokból nem tűnik ki, hogy az uniós jogalkotónak a hatodik irányelv, majd később a héairányelv elfogadása során az lett volna a szándéka, hogy kizárja azt, hogy a nem adóalanyok héacsoport tagjai lehessenek, és hogy az „alanyok” szó az „adóalanyok” kifejezés helyett a szóismétlés elkerülése végett került volna alkalmazásra. Az a tény, hogy a héairányelv egyéb rendelkezései, amelyek nem az irányelvnek az „adóalany” fogalmának szentelt III. címébe tartoznak, az „alanyok” kifejezést az adóalanyok megjelölésére használja, nem vezethet eltérő megállapításhoz, mivel e kifejezés a héairányelv 11. cikkétől eltérő szövegkörnyezetben kerül alkalmazásra.

40 Meg kell továbbá állapítani, hogy – a Bizottság állításával ellentétben – az „egyetlen adóalanyként” kifejezésből nem lehet arra a következtetésre jutni, hogy a héairányelv 11. cikke kizárólag arra irányul, hogy lehetővé tegye, hogy több adóalanyt egyetlen egységként kezeljenek, mivel e kifejezések nem e cikk alkalmazásának egyik feltételére, hanem annak eredményére vonatkoznak, amelynek lényege, hogy több alanyt egyetlen adóalanynak kell tekintetni. Az említett cikk megfogalmazása sem szolgálhat alapul a Bizottság azon érvének, miszerint e cikk az arról rendelkező általános szabály alól jelent kivételt, hogy minden egyes adóalanyt külön egységként kell kezelni, ily módon ugyanezen cikket megszorítóan kell értelmezni, sem pedig azon érvének, miszerint a csoportos adóalanyiság fogalmából az következik, hogy az ebben részt vevő alanyok valamennyien ugyanabba a kategóriába tartoznak, mivel a „csoportos adóalanyiság” kifejezés nem szerepel e cikkben.

41 Következésképpen a héairányelv 11. cikkének megfogalmazásából nem következik, hogy a nem adóalanyok nem lehetnek valamely héacsoport tagjai.

42 A Bizottság ugyanakkor arra hivatkozik, hogy a héairányelv 11. cikkének megfogalmazásán túl az általa adott értelmezés e cikk összefüggéseiből, célkitűzéseiből, valamint a Bíróság ítélezési gyakorlatából következik. Azt kell tehát megvizsgálni, hogy a Bizottság által ezen álláspont alátámasztására felhozott érvek azt bizonyítják-e, hogy az említett 11. cikket úgy kell értelmezni, hogy a nem adóalanyok nem tartozhatnak valamely héacsoportba.

43 Először is meg kell állapítani, hogy a Bíróságnak az e kérdésre vonatkozó ítélezési gyakorlatára – amelyre a Bizottság utal – a jelen ügyben nem lehet hasznosan hivatkozni, mivel nem a szóban forgó kérdés a tárgya a fent hivatkozott Polysar Investments Netherlands ügyben, valamint a fent hivatkozott Ampliscientifica és Amplifin ügyben hozott ítéleteknek.

44 Másodsorban a héairányelv 11. cikkének összefüggéseit illetően meg kell állapítani, hogy ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése tartalmazza az „adóalany” fogalmának általános meghatározását. E cikk (2) bekezdése és a szóban forgó irányelv 10., 12. és 13. cikke pontosítják e fogalmat, vagy ebbe beleértve, vagy a tagállamok számára lehetővé téve, hogy ebbe beleértssék azokat a személyeket is, akik nem felelnek meg ennek az általános meghatározásnak, mint például az egyes ügyleteket alkalmi jelleggel végző alanyokat, illetve kizárva belőle az egyéb alanyokat, mint például a munkavállalókat vagy az önkormányzatokat. Következésképpen a héairányelv III. címének szerkezetéből nem lehet arra a következtetésre jutni, hogy az olyan alany, aki nem felel meg az említett általános meghatározásnak, szükségszerűen ki van zárva az irányelv 11. cikkében említett alanyok közül.

45 A héairányelv III. címében foglalt 9. cikk (1) bekezdése és a 11. cikk közötti kapcsolatot illetően meg kell állapítani, hogy e cikkek együttes olvasata – a Bizottság állításával ellentétben – nem teszi lehetővé azon következtetés levonását, hogy a 11. cikkben szereplő alanyoknak

egyéniileg meg kell felelniük az adóalany említett irányelv 9. cikke (1) bekezdésében foglalt általános meghatározásának. E két rendelkezés egybevetése ugyanis – mint azt Írország és a beavatkozók állítják – nem zárja ki, hogy éppen ezek az alanyok azok, akiknek – tekintettel az egymással szorosan összefüggő kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatokra – együttesen meg kell felelniük e meghatározásnak.

46 Következésképpen nem állja meg a helyét a Bizottság azon érvelése, miszerint a héairányelv 11. cikkének összefüggéseire figyelemmel e cikket úgy kell értelmezni, hogy a nem adóalanyok nem lehetnek valamely héacsoport tagjai.

47 Harmadsorban a héairányelv 11. cikke által követett célkitűzéseket illetően a hatodik irányelv elfogadásához vezet javaslat indokolásából (COM(73) 950) az tűnik ki, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének – amelynek helyébe a héairányelv 1. cikke lépett – 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 mindegyikük részesülhessen valamely különös szabályozás elnyeiben, lehetővé kívánta tenni a tagállamok számára azt, hogy az adóalanyiságot ne kapcsolják szisztematikusan a pusztán jogi függetlenség fogalmához.

48 Márpedig nem tűnik úgy, hogy a tagállamok azon lehetősége, hogy egyetlen adóalanynak tekintsenek egy olyan csoportot, amely olyan alanyokat is magában foglal, amelyeket önmagukban nem lehetne adóalanynak minősíteni, ellentétes lenne az említett célkitűzésekkel. Épp ellenkezőleg – amint azt Írország és a beavatkozók is állítják – nem zárható ki, hogy az ilyen alanyok jelenléte valamely héacsoportban hozzájárul az adminisztráció egyszerűsítéséhez mind e csoport, mind pedig az adóigazgatás számára, és lehetővé teszi bizonyos visszaélések elkerülését, sőt, jelenlétük elengedhetetlen is lehet e célok elérése érdekében, amennyiben egyedül ez alapozza meg azt a szoros kapcsolatot pénzügyi, gazdasági és szervezeti téren, amelynek az ugyanezen csoportot alkotó alanyok között fenn kell állnia ahhoz, hogy őket egyetlen adóalanynak lehessen minősíteni.

49 Ezenfelül meg kell állapítani, hogy még ha az ilyen lehetőség önmagában visszaélésekhez is vezethet, a héairányelv 11. cikkének második bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy bármely olyan intézkedést megtegyenek, amely szükséges annak elkerüléséhez, hogy az első bekezdés alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést.

50 Következésképpen a Bizottság nem bizonyította, hogy a héairányelv 11. cikkének célkitűzései azt az értelmezést támasztják alá, miszerint a nem adóalanyok nem tartozhatnak valamely héacsoportba.

51 A fenti megfontolások összességére figyelemmel a Bizottság keresetét el kell utasítani.

A költségekről

52 Az eljárási szabályzat 138. cikkének (1) bekezdése értelmében a Bíróság a pereszeses felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Az Európai Bizottságot, mivel pereszeses lett, Írország kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére. Az említett eljárási szabályzat 140. cikkének (1) bekezdésével összhangban, az eljárásba beavatkozó tagállamok maguk viselik saját költségeiket, ezért a Cseh Köztársaság, a Dán Királyság, a Finn Köztársaság és az Egyesült Királyság maguk viselik saját költségeiket.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A keresetet elutasítja.**
- 2) **Az Európai Bizottságot kötelezi a költségek viselésére.**
- 3) **A Cseh Köztársaság, a Dán Királyság, a Finn Köztársaság, és Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága maguk viselik saját költségeiket.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.