

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2016. október 12.(*)

„Elzeter döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 4. cikk (1) és (4) bekezdése – 2006/112/EK irányelv – 9. és 11. cikk – Az »adóalany« fogalma – Termékeiket közös márkanév alatt és egy társaságon keresztül forgalmazó polgári jogi társaságok – A »független vállalkozások« fogalma – Az adóalanynak történő minősítés megtagadása – Visszaható hatály – 77/388 hatodik irányelv – 25. cikk – 2006/112 irányelv – 272. és 296. cikk – A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszer – Az átalányrendszerrel történő kizárás – Visszaható hatály”

A C-340/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság, Ausztria) a Bírósághoz 2015. július 7-én érkezett, 2015. június 29-i határozatával terjesztett el az elte

Christine Nigl és társai

és

a Finanzamt Waldviertel

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen tanácselnök, M. Vilaras (előadó), J. Malenovský, M. Safjan és D. Šváby bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. április 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- Christine Nigl és társai képviseletében H. Nigl Rechtsanwalt és J. Auer,
 - az osztrák kormány képviseletében C. Pesendorfer, S. Pfeiffer és F. Koppensteiner, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és M. Wasmeier, meghatalmazotti minőségben,
- a előtanácsnok indítványának a 2016. június 30-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzeter döntéshozatal iránti kérelem a 2004. április 26-i 2004/66/EK irányelvvel (HL

2004. L 168., 35. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv), valamint a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv (HL 2006. L 347 1. o., a továbbiakban: héa-irányelv) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a három, borászati tevékenységgel foglalkozó polgári jogi társaságban társult Nigl család és a Finanzamt Waldviertel (Waldviertel adóhivatala, Ausztria; a továbbiakban: adóhatóság) egyrészt az hozzáadottértékadó (héa) alanyiság meghatározása, másrészt a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszernek e polgárjogi társaságokkal szembeni megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A hatodik irányelv

3 A hatodik irányelv „Adóalanyok” című 4. cikke e következőképpen rendelkezik:

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

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

[...]

(4) Az (1) bekezdésben használt »önállóan« fogalom kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben őket munkaadójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely, tekintettel a munkakörülményekre, a díjazásra és a munkavállaló felelősségére, alárendeltségi viszonyt teremt.

A 29. cikk szerinti konzultációra is figyelemmel minden államnak jogában áll együtt, egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek.

[...]

4 A hatodik irányelvnek „A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszer” című 25. cikke előírja:

„(1) Azon mezőgazdasági termelők, amelyek esetén az általános szabályok alapján történő [héa]-szabályozás vagy a 24. cikk szerinti egyszerűsített szabályozás alkalmazása nehézségeket okozna, az átalányadót fizető mezőgazdasági termelők által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított [héa] terhének kiegyenlítéseként a tagállamok az e cikk szerinti átalányadózási rendszert alkalmazhatják.

[...]

(9) Minden tagállamnak megvan a lehetősége arra, hogy az átalányadózási rendszer alól kivonja a mezőgazdasági termelők meghatározott csoportját, valamint azon mezőgazdasági termelőket, amelyeknél a [héa] általános szabályozása, vagy adott esetben a 24. cikk (1) bekezdése szerinti egyszerűsített szabályozás nem okoz igazgatási nehézségeket.

[...]

A héairányelv

5 A héairányelv III. címébe foglalt, „Adóalanyok” című 9. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

6 Ezen irányelv 10. cikke kimondja:

„A 9. cikk (1) bekezdése szerinti azon feltétel, mely szerint az adóalany a gazdasági tevékenységet »önállóan végzi«, kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben őket munkaadójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely a munkakörülmények, a díjazás és a munkavállaló felelőssége tekintetében alá-fölérendeltségi viszonyt teremt.

7 Az említett irányelv 11. cikke elírja:

„A [héával] foglalkozó bizottsággal [...] 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 összefűznek.”

8 Ugyanezen irányelv 296. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) Azokra a mezőgazdasági termelőkre, amelyek esetében az általános héaszabályozás vagy adott esetben az 1. fejezetben megállapított különös szabályozás alkalmazása nehézségeket okozna, a tagállamok, az ebben a fejezetben foglaltaknak megfelelően, a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után elzetesen felszámított héát kiegyenlítő átalányadózási rendszert alkalmazhatnak.

(2) A tagállamok kizárhatják a térítésiátalányrendszerből a mezőgazdasági termelők meghatározott csoportjait, valamint azokat a mezőgazdasági termelőket, amelyek esetében az általános héaszabályozás, vagy adott esetben a 281. cikkben meghatározott egyszerűsített szabályozás alkalmazása nem jelent igazgatási nehézségeket.”

Az osztrák jog

9 Az Umsatzsteuergesetz 1994 (az 1994. évi héatörvény; a továbbiakban: UStG) „Vállalkozó, vállalkozás” című 2. cikke ekképp rendelkezik:

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

(2) A kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet nem önállóan folytatják:

1) ha természetes személyek önállóan vagy együtt vállalkozásba szerveződnek úgy, hogy kötelesek követni a vállalkozó utasításait;

2) amennyiben valamely jogi személy úgy van alárendelve valamely vállalkozónak, hogy nem rendelkezik önálló akaráttal. Valamely jogi személy akkor van úgy alárendelve egy vállalkozó akaratának, hogy nem rendelkezik önálló akaráttal (leányvállalat), ha, a ténybeli körülmények összességére figyelemmel pénzügyi, gazdasági és szervezeti tekintetben integrálódik a vállalkozásba.

[...]

10 Az UStG 22. cikke úgy rendelkezik, hogy azok a vállalkozók vonatkozásában, amelyek nem kötelesek könyvelést vezetni, és amelyek mezőgazdaság és erdőgazdálkodási tevékenység keretében valósítanak meg ügyleteket, az ezen ügyletek után fizetendő adó az adóalap 10%-ában kerül rögzítésre, mivel ez a kötelezettség a Bundesabgabenordnung (szövetségi adókodeks) 124. és 125. cikke értelmében a mezőgazdasági tevékenység forgalmának szintjétől és értékétől függ.

11 Ezenfelül, az Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (általános polgári törvénykönyv) 1175. cikke előírja, hogy a polgári jogi társaságot két vagy több személy alkotja, akik szerződés útján úgy döntenek, hogy közös célt követve közös tevékenységet folytatnak. Az ilyen szerződésnek nincsenek alaki követelményei.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 1998 óta az alapügy felperesei borászati tevékenységet folytatnak három polgári jogi társaságon keresztül, e társaságok mindegyike különböző helyeken található szőlőültetvényeket művelnek, és mindegyikük héaalany. E polgári jogi társaságok közül az elsőnek Martin Nigl és Christine Nigl a tagjai, a másodiknak Gisela Nigl (idősebb) és Josef Nigl, a harmadiknak pedig Martin Nigl és Gisela Nigl (ifjabb). A három polgári jogi társaság létrehozásakor semmiféle írásbeli szerződés megkötésére nem került sor.

13 A magas minőségű bor iránti megemelkedett kereslet kielégítése céljából – amely szegmenset Martin Nigl irányít – az alapügy felperesei 2001-ben létrehozták a WeinGut Nigl GmbH-t (a továbbiakban: kereskedelmi társaság). E társaság elsősorban más polgári jogi társaságok üzemeiből származó bort vásárol fel a viszonteladóknak történő továbbértékesítés céljából, illetve ezeket a borokat a végső fogyasztók számára forgalmazza az érintett polgári jogi társaságok nevében és javára. Egyébiránt a vele szerződéses viszonyban álló szőlőtermelőktől származó beszerzésekből készít bort, és egy étteremmel rendelkező szállodát is üzemeltet.

14 A társaságok nyilatkozatokat tettek a hatóságok, köztük az adóhatóság felé, amely utóbbi e társaságokat mint vállalkozásokat független adóalanyoknak minősítette a forgalmi adó, és közös

vállalkozásoknak a nyereségadó tekintetében.

15 A három polgári jogi társaság bevételeit és kiadásait elkülönítve könyvelik, mindegyik saját bankszámláján keresztül, a nyereséget az egyes társaságok tagjai között osztják szét, és e társaságoknak nincs közös bankszámlája vagy vagyona. Minden egyes társaság külön m?vel a hozzá tartozó vagy bérelt sz?l?területeket, fizetett munkavállalókat alkalmaz és saját felszerelésekkel, mint például traktorokkal vagy gépekkel rendelkezik. Az üzemeltetéshez szükséges eszközök 15–20%-át a kereskedelmi társaság központilag szerzi be, majd azokat elosztja a polgári jogi társaságok között a termelt bor mennyiségének függvényében. Az épületek üzemeltetési költségeit, valamint a gáz és áramköltségeket év végén a kereskedelmi társaság kiszámlázza.

16 A borkészítést az egyes üzemek elkülönülten végzik, a palackozást azonban egy közös üzemben. A polgári jogi társaságok által el?állított bort Weingut Nigl közös márkanev alatt forgalmazza a kereskedelmi társaság, azt közösen rögzített áron értékesítik, mivel ez utóbbi társaság a beszerzési árakat a saját eladási árak csökkentése alapján határozza meg. Sem a reklám, sem a honlap, sem pedig a tarifák nem utalnak a különböz? üzemekre vagy termel? polgárjogi társaságokra. Végül, a kereskedelmi társaság végez minden adminisztratív tevékenységet a három polgári jogi társaság javára.

17 2012?ig az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az üzemeltetést négy adóalany, nevezetesen a három polgári jogi társaság és a kereskedelmi társaság végezte.

18 A 2012. év folyamán végzett adóellen?rzés során az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a polgári jogi társaságok közötti gazdasági és szervezeti szoros kölcsönhatásokra figyelemmel, e társaságok 2005?öt követ?en e társaságok egységes személyegyesülést alkottak. Az adóhatóság szerint csak egy bevételi forrás létezik, amelynek bevételeit e három polgári jogi társaság tagjai között kell elosztani.

19 A héa tekintetében az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy 2005?re visszamen? hatállyal két adóalany vállalkozás létezett, nevezetesen a három polgári jogi társaság tagjaiból álló egységes személyegyesülés, illetve a kereskedelmi társaság. Az adóhatóság a héára vonatkozó adómegállapító határozatokat küldött a három polgári jogi társaság minden tagjának, és a kereskedelmi társaságnak, majd 2018. július 18?i határozatában korlátozta a három polgári jogi társaság héaazonosító számát.

20 Következésképpen az adóhatóság megkérd?jelezte a polgári jogi társaságok által élvezett, a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös átalányrendszert.

21 A Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság, Ausztria), amelyhez annak meghatározása céljából nyújtottak be keresetet, hogy az alapügy felperesei mint független vállalkozások négy vagy csak egy borászati üzemet m?ködtettek, arra emlékeztet, hogy az osztrák jogban minden szervezet, amely mint olyan jelenik meg harmadik személyekkel szemben, és amely függetlenül nyújt szolgáltatásokat, a héaszabályozás értelmében rendelkezik azzal a képességgel, hogy adóalany legyen, még ha jogképességgel nem rendelkezik? személyegyesülés?l van is szó.

22 E bíróság ezenfelül megállapítja, hogy már döntött úgy – anélkül, hogy az Osztrák Köztársaság kikérte volna a hatodik irányelv 29. cikkében szerepl?, héával foglalkozó bizottság véleményét –, hogy a nyereségadó tekintetében közös vállalkozások egyike sem min?sül egységes vállalkozásnak a forgalmi adó szempontjából, a közöttük fennálló jogviszonyoktól vagy kapcsolatoktól függetlenül.

23 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és elzeter döntéshozatal céljából a következ kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Három önálló vállalkozásnak (adóalanynak) minősül-e három olyan személyegyesülés, amelyek egyetlen család különböz tagjaiból állnak, e minőségükben a beszállítóikkal és a hatóságokkal szemben kifelé önálló magatartást tanúsítanak, két gazdasági eszköz kivételével saját termelési tényezőkkel rendelkeznek, a termékeiket azonban nagyrészt egy olyan tétársaságon keresztül értékesítik közös márkanév alatt, amelynek üzletrészei a személyegyesülések tagjai, valamint további családtagok tulajdonában állnak?

2) Amennyiben a három személyegyesülés nem minősül három önálló vállalkozásnak (adóalanynak),

a) az értékesít tétársaságot vagy

b) a három személyegyesülés tagjaiból álló személyegyesülést, amely e minőségében sem a beszerzési oldalon, sem az értékesítési oldalon nem jelenik meg a piacon, vagy

c) a három személyegyesülésb és a tétársaságból álló személyegyesülést, amely e minőségében sem a beszerzési oldalon, sem az értékesítési oldalon nem jelenik meg a piacon,

kell önálló vállalkozásnak tekinteni?

3) Amennyiben a három személyegyesülés nem minősül három önálló vállalkozásnak (adóalanynak), a vállalkozói (adóalanyi) minőség megvonása

a) visszamenleges hatállyal,

b) csak a jövőre nézve vagy

c) egyáltalán nem

megengedett, ha a személyegyesüléseket az adóhatóság a vizsgálatai alapján elször önálló vállalkozásoknak (adóalanyoknak) ismerte el?

4) Amennyiben a három személyegyesülés három önálló vállalkozásnak (adóalanynak) tekintend, ezek bortermelőként és így mezgazdasági termelőként térítési átalányban részesül mezgazdasági termelőnek minősülnek, ha ezek a gazdaságilag együttműköd személyegyesülések önmagukban a mezgazdasági termelőkre vonatkozó térítésátalányrendszer hatálya alá tartoznak ugyan, azonban a tétársaság, a három személyegyesülés tagjaiból álló önálló személyegyesülés vagy a tétársaságból és a három személyegyesülés tagjaiból álló önálló személyegyesülés az üzemnagyság vagy a jogi forma alapján a nemzeti jog szerint ki van véve a térítésátalányrendszer hatálya alól?

5) Amennyiben a mezgazdasági termelőkre vonatkozó térítésátalányrendszer alkalmazása a három személyegyesülés esetében kizárt, ez a kizárás

a) visszamenleges hatállyal,

b) csak a jövőre nézve vagy

c) egyáltalán nem érvényes?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

24 Elzeten meg kell állapítani, hogy azon időszak tekintetében, amelynek vonatkozásában az adóhatóság megállapította, hogy a három polgári jogi társaság egységes személyegyesülést alkotott, tehát a 2005-től 2012-ig terjedő időszak tekintetében a hatodik irányelv, illetve a héairányelv releváns rendelkezéseit kell alkalmazni.

Az első kérdésről

25 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdését és (4) bekezdésének első albekezdését, illetve a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdését és 10. cikkét, hogy több, az alapügyben szereplőkhöz hasonló olyan polgári jogi társaságot, amelyek mint ilyenek, szállítóikkal, a hatóságokkal és bizonyos mértékben ügyfeleikkel szemben függetlenekként jelennek meg, és amelyek közül mindegyik maga biztosítja saját termelését, lényegében saját termelési eszközei felhasználásával, de amelyek termékeik nagy részét egy olyan társaságon keresztül közös márkanév alatt értékesítik, amelynek üzletrészei e polgári jogi társaságok tagjainak, valamint az érintett család egyéb tagjainak tulajdonában vannak, független héaalany vállalkozásoknak kell minősíteni.

26 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése, illetve a héairányelv 9. cikke értelmében az minősül adóalanynak, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére (lásd többek között: 1987. március 26-ai Bizottság kontra Hollandia ítélet, 235/85, EU:C:1987:161, 6. pont; 2008. szeptember 16-ai Isle of Wight Council és társai ítélet, C-288/07, EU:C:2008:505, 27. pont, valamint 2009. október 29-ai Bizottság kontra Finnország ítélet, C-246/08, EU:C:2009:671, 35. pont).

27 A hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében, illetve a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésében alkalmazott kifejezések, különösen az „az a személy” kifejezés az „adóalany” fogalmának egy tag és a gazdasági tevékenység gyakorlásának önállóságára összpontosító meghatározást adnak abban az értelemben, hogy héaalanynak kell tekinteni valamennyi természetes és akár közjogi, akár magánjogi jogi személyt, még a jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet is, amelyek objektív módon eleget tesznek az e rendelkezésben foglalt kritériumoknak (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 29-ai Gmina Wrocław ítélet, C-276/14, EU:C:2015:635, 28. pont).

28 Annak megállapítása céljából, hogy valamely gazdasági tevékenységet függetlenül végeznek-e, meg kell vizsgálni, hogy az érintett személy a tevékenységeit a saját nevében, saját javára és saját felelősségére végzi-e, valamint azt, hogy ez a személy viseli-e az e tevékenységek végzésével kapcsolatos gazdasági kockázatot (2000. január 27-ai Heerma ítélet, C-23/98, EU:C:2000:46, 18. pont; 2007. október 18-ai van der Steen ítélet, C-355/06, EU:C:2007:615, 23. pont, valamint 2015. szeptember 29-ai Gmina Wrocław ítélet C-276/14, EU:C:2015:635, 34. pont).

29 Ezen elemek fényében kell válaszolni az első kérdésre.

30 Az a körülmény, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló polgári jogi társaságok, amelyek elkülönülten művelnek a tulajdonukban álló vagy szintén elkülönülten bérelt színpadot, amelyek mindegyike szinte kizárólag saját termelési eszközöket használ és saját munkavállalókat alkalmaz, és amelyek mint ilyenek, függetlenekként jelennek meg szállítóik, a hatóságok és bizonyos mértékben ügyfeleik előtt, azt a tényt igazolják, hogy e társaságok mindegyike saját nevében,

saját javára és saját felelősségére végez tevékenységet.

31 Ezen összefüggésben az ilyen polgári jogi társaságok és egy tőketársaság közötti együttműködés, különösen ami termékeik közös márkanév alatt történő forgalmazását illeti, nem elegendő ahhoz, hogy meg lehessen kérni e polgári jogi társaságoknak a tőketársasággal szembeni függetlenségét.

32 Az a körülmény ugyanis, hogy e polgári jogi társaságok tevékenységük egy részét közössé teszik, és azt egy harmadik társaságra bízzák, az említett tevékenységek megszervezésének körébe tartozó döntés, és nem teszi lehetővé azt a következtetés levonását, hogy e polgári jogi társaságok nem függetlenül gyakorolják tevékenységeiket vagy nem viselik a gazdasági tevékenységükkel kapcsolatos gazdasági kockázatot.

33 Ezenfelül, az alapügyben szereplőkhöz hasonló polgári jogi társaságok egyik tagjának a borok készítésében és ezek bemutatásában vállalt meghatározó szerepe láthatóan nem alkalmas arra, hogy megkérdőjelezze annak megállapítását, hogy e társaságok függetlenül gyakorolják tevékenységüket, mivel mindegyik társaság saját nevében, saját javára és saját felelősségére cselekszik.

34 A fenti megfontolásokra figyelemmel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdését és (4) bekezdése első albekezdését, illetve a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdését és 10. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló olyan polgári jogi társaságokat, amelyek mint ilyenek, szállítóikkal, a hatóságokkal és bizonyos mértékben ügyfeleikkel szemben függetlenekként jelennek meg, és amelyek közül mindegyik maga biztosítja saját termelését, lényegében saját termelési eszközei felhasználásával, de amelyek termékeik nagy részét egy olyan tőketársaságon keresztül értékesítik közös márkanév alatt, amelynek üzletrészei e polgári jogi társaságok tagjainak, valamint az érintett család egyéb tagjainak tulajdonában vannak, a hía alá tartozó független vállalkozásoknak kell minősíteni.

35 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a második és a harmadik kérdésre nem szükséges válaszolni.

A negyedik kérdésről

36 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja meghatározni, a hatodik irányelv 25. cikkét és a héairányelv 296. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes a mezőgazdasági termelésre vonatkozó, e cikkekben előírt átalányrendszer alkalmazása azon indokból történő megtagadásának lehetősége az alapügyben szereplőkhöz hasonló, független híaalany vállalkozásoknak minősülő, egymással együttműködő polgári jogi társaságokkal szemben, hogy egy tőketársaság, az e polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés, illetve az e tőketársaságból és az említett polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés üzemük mérete vagy jogi formája okán nem tartozhat e rendszerbe.

37 Emlékeztetni kell arra, hogy a mezőgazdasági termelésre vonatkozó átalányrendszer egy eltérő rendszer, amely kivételt képez a hatodik irányelv és a héairányelv általános rendszere alól, és amelyet ezért csak annyiban lehet alkalmazni, amennyiben ezen irányelv céljának az eléréséhez szükséges (2004. július 15-ii Harbs-ítélet, C-321/02, EU:C:2004:447, 27. pont; 2005. május 26-ii Stadt Sundern ítélet, C-43/04, EU:C:2005:324, 27. pont; 2012. március 8-ii Bizottság kontra Portugália ítélet, C-524/10, EU:C:2012:129, 49. pont).

38 E rendszer két célkitűzése közül az egyik az egyszerűsítés célkitűzése, amelyet össze kell hangolni a mezőgazdasági termelés által előzetesen kifizetett héateher kompenzálására

vonatkozó célkitűzéssel (lásd ebben az értelemben: 2005. május 26-ai Stadt Sundern ítélet, C-43/04, EU:C:2005:324, 28. pont; 2012. március 8-ai Bizottság kontra Portugália ítélet, C-524/10, EU:C:2012:129, 50. pont).

39 Arra is emlékeztetni kell, hogy a hatodik irányelv 25. cikkének (1) bekezdése, illetve a héairányelv 296. cikkének (1) bekezdése értelmében a tagállamok a mezőgazdasági termelők tekintetében átalányrendszert „alkalmazhatnak”, ha esetükben az általános adórendszer vagy az egyszerűsített rendszer alkalmazása elsősorban adminisztratív jellegű nehézségeket okozna.

40 Ezenfelül, a hatodik irányelv 25. cikke (9) bekezdésének, illetve a héairányelv 296. cikke (2) bekezdésének megfogalmazásából egyfelől az következik, hogy a tagállamok „kizárhatják” az átalányrendszerből a mezőgazdasági termelők meghatározott csoportjait.

41 A jelen ügyben az elzeter döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a nemzeti szabályozás nem írja elő általános jelleggel a mezőgazdasági termelők egy meghatározott csoportjának az átalányrendszerből azon indokkal történő kizárását, hogy e termelőket szoros gazdasági együttműködés köti össze egy, a jelen ítélet 36. pontjában említett társaság vagy egyesülés formájában.

42 Másfelől e rendelkezések elírják, hogy a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszerből ki kell zárni azokat a termelőket, akik tekintetében az általános adórendszer vagy az egyszerűsített rendszer alkalmazása nem okoz adminisztratív jellegű nehézségeket.

43 Márpedig, a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott azon körülmény, miszerint egy társaság, egy polgári jogi társaságok tagjaiból álló személyegyesülésre, illetve az e társaságból és e polgári jogi társaságok tagjaiból álló személyegyesülésre mérete vagy jogi formája okán nem alkalmazható a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszer, nem lehet hatással az e rendszerből eredő előnyökre e polgári jogi társaságok tekintetében, mivel egy ilyen körülmény önmagában nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az általános adórendszer vagy az egyszerűsített adórendszer alkalmazása ez utóbbiak tekintetében nem jár adminisztratív nehézségekkel.

44 Mindazonáltal más lenne a helyzet, ha az alapügyben szereplőkhöz hasonló polgári jogi társaságok, amelyek – egy társasághoz, vagy a fenti 36. pontban említetthez hasonló személyegyesüléshez fűződő kapcsolataik okán – anyagi tekintetben képesek voltak arra, hogy megbirkózzanak az általános rendszer vagy az egyszerűsített rendszer alkalmazásából eredő feladatok által okozott adminisztratív nehézségekkel, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

45 Ebben az esetben az a tény ellenben, hogy az átalányrendszer alkalmazása teljességgel olyan jellegű, hogy csökkenti a héarendszer alkalmazásához kapcsolódó adminisztratív költségeket, nem vehető figyelembe, mivel az uniós jogalkotó kizárólag azon mezőgazdasági termelők javára hozta létre az átalányrendszert, akiknek az általános adórendszer vagy a könnyített adórendszer alá vonása elsősorban adminisztratív nehézségekbe ütközne.

46 A fenti megfontolásokra figyelemmel a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 25. cikkét és a héairányelv 296. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó, e cikkeken előírt átalányrendszer alkalmazása azon indokból történő megtagadásának lehetősége az alapügyben szereplőkhöz hasonló, független héaalany vállalkozásoknak minősül, egymással együttműködő polgári jogi társaságokkal szemben, hogy egy társaság, az e polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés, illetve az e társaságból és az említett polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés üzemük mérete vagy jogi formája okán nem tartozhat e rendszerbe, még akkor

is, ha e polgári jogi társaságok nem tartoznak az ezen átalányrendszerb?l kizárt termel?k egyik kategóriájába sem, amennyiben ezek, az e társasághoz vagy az egyik ilyen személyegyesüléshez f?z?d? kapcsolataik okán, anyagi tekintetben képesek arra, hogy megbirkózzanak az általános rendszer vagy az egyszer?sített rendszer alkalmazásából ered? feladatok által okozott adminisztratív nehézségekkel, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.

Az ötödik kérdésr?l

47 Ötödik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt kívánja meghatározni, hogy abban az esetben, ha a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó átalányrendszerb?l f?szabály szerint ki kell zárni az alapügyben szerepl?khöz hasonló polgári jogi társaságokat, ezt a kizárást visszaható hatállyal kell alkalmazni, csak a jöv?re nézve kell alkalmazni, vagy egyáltalán nem kell alkalmazni.

48 Emlékeztetni kell arra, hogy a jogbiztonság elvével nem ellentétes az, ha az adóhatóság az elévülési határid?n belül a levont adó vagy a már teljesített olyan szolgáltatások vonatkozásában utólagosan állapítja meg a héát, amelyeknek ezen adó hatálya alá kellett volna esniük (lásd ebben az értelemben: 2014. február 6?i Fatorie?ítélet, C?424/12, EU:C:2014:50, 47. és 48. pont; 2015. július 9?i Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei ítélet, C?144/14, EU:C:2015:452, 42. pont).

49 Ennek a szabálynak kell érvényesülnie akkor is, ha az adóhatóság vitat valamely olyan rendszert, amelynek kedvezményében a héalany részesül, az azon id?pontot megelő?z? id?szak tekintetében is, amikor ezt az értékelést kibocsátották, feltéve azonban, hogy az említett értékelésre a közigazgatási szerv cselekvésére irányadó elévülési határid?n belül kerül sor, és annak joghatásai nem hatnak vissza az azt megelő?z? id?pontra, amikor az annak alapjául szolgáló jogi és ténybeli körülmények bekövetkeztek.

50 E körülményekre tekintettel, az a tény, hogy az adóhatóság el?ször elismerte azt, hogy az átalányrendszer több polgári jogi társaságra alkalmazható, nem lehet hatással a feltett kérdésre adandó válaszra, mivel azon jogi és ténybeli elemek, amelyeken e hatóság új értékelése nyugszik, ezen elismerést követ?en következtek be, a hatóság cselekvésére irányadó elévülési id?n belül.

51 A fenti megfontolásokra figyelemmel az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy abban az esetben, ha a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös átalányrendszerb?l f?szabály szerint ki kell zárni az alapügyben szerepl?khöz hasonló polgári jogi társaságokat, ezt a kizárást az azon id?pontot megelő?z? id?szak tekintetében kell alkalmazni, amelyben kibocsátották a kizárás alapjául szolgáló értékelést, feltéve hogy az említett értékelésre a közigazgatási szerv cselekvésére irányadó elévülési határid?n belül kerül sor, és annak joghatásai nem hatnak vissza az azt megelő?z? id?pontra, amikor az annak alapjául szolgáló jogi és ténybeli körülmények bekövetkeztek.

A költségekr?l

52 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

1) **A 2004. április 26?i 2004/66/EK irányelvvel (HL 2004. L 168., 35. o.) módosított, 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. cikkének (1) bekezdését és (4) bekezdése els?**

albekezdését, valamint a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK irányelv 9. cikke (1) bekezdésének els? albekezdését és 10. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szerepl?khöz hasonló olyan polgári jogi társaságokat, amelyek mint ilyenek, szállítóikkal, a hatóságokkal és bizonyos mértékben ügyfeleikkel szemben függetlenekként jelennek meg, és amelyek közül mindegyik maga biztosítja saját termelését, lényegében saját termel?eszközei felhasználásával, de amelyek termékeik nagy részét egy olyan t?ketársaságon keresztül értékesítik közös márkanév alatt, amelynek üzletrészei e polgári jogi társaságok tagjainak, valamint az érintett család egyéb tagjainak tulajdonában vannak, a hozzáadottérték?adó alá tartozó független vállalkozásoknak kell min?síteni.

2) A 2004/66 irányelvvel módosított, 77/388 hatodik irányelv 25. cikkét és a 2006/112 irányelv 296. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó, e cikkekben el?írt átalányrendszer alkalmazása azon indokból történ? megtagadásának lehet?sége az alapügyben szerepl?khöz hasonló, független héaalany vállalkozásoknak min?sül?, egymással együttm?köd? polgári jogi társaságokkal szemben, hogy egy t?ketársaság, az e polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés, illetve az e t?ketársaságból és az említett polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés üzemük mérete vagy jogi formája okán nem tartozhat e rendszerbe, még akkor is, ha e polgári jogi társaságok nem tartoznak az ezen átalányrendszerb?l kizárt termel?k egyik kategóriájába sem, amennyiben ezek, az e társasághoz vagy az egyik ilyen személyegyesüléshez f?z?d? kapcsolataik okán, anyagi tekintetben képesek arra, hogy megbirkózzanak az általános rendszer vagy az egyszer?sített rendszer alkalmazásából ered? feladatok által okozott adminisztratív nehézségekkel, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.

3) Abban az esetben, ha a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös átalányrendszerb?l f?szabály szerint ki kell zárni az alapügyben szerepl?khöz hasonló polgári jogi társaságokat, ezt a kizárást az azon id?pontot megelőz? id?szak tekintetében kell alkalmazni, amelyben kibocsátották a kizárás alapjául szolgáló értékelést, feltéve hogy az említett értékelésre a közigazgatási szerv cselekvésére irányadó elévülési határid?n belül kerül sor, és annak joghatásai nem hatnak vissza az azt megelőz? id?pontra, amikor az annak alapjául szolgáló jogi és ténybeli körülmények bekövetkeztek.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.