

NIILO JÄÄSKINEN

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja 2012. november 27.(1)

C-480/10. sz. ügy

Európai Bizottság

kontra

Svéd Királyság

„Héa – A 2006/112/EK irányelv 11. cikke – A héacsoportként való nyilvántartásba vétel lehetőségét a pénzügyi és biztosítási szolgáltatásokat nyújtó vállalkozásokra korlátozó nemzeti jogszabály – Az európai uniós héajoggal való összeegyeztethet?ség”

I – Bevezetés

1. A jelen eljárásban a Bizottság annak kimondását kéri a Bíróságtól, hogy a Svéd Királyság – azzal, hogy a csoportos hozzáadottértékadó-alanyiság (a továbbiakban: héaalanyiság) lehetőségét a pénzügyi és biztosítási ágazatra korlátozta – nem teljesítette a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: héairányelv)(2) ered? kötelezettségeit.
2. A héairányelv 11. cikke lefekteti az egynél több adóalany adóigazgatási szempontból egyetlen adóalanyként történ? kezelésének szabályait (erre gyakran „csoportos héaalanyiságként” hivatkoznak). Hasonló kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás indult Finnországgal szemben is.(3)

II – Jogi háttér

A – *Az uniós jog*

3. A héairányelv 11. cikke az alábbiak szerint tartalmazza a héacsoportokra vonatkozó szabályokat:

„A hozzáadottérték-adóval foglalkozó bizottsággal (a továbbiakban: HÉA-bizottság) 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 első albekezdésben meghatározott lehetőséggel él? tagállam bármely olyan intézkedést elfogadhat, amely szükséges annak elkerüléséhez, hogy e rendelkezés alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést.”

B – A nemzeti jog

4. A 1994:200. sz. héatörvény (mervärdesskattelagen) (a továbbiakban: svéd héatörvény) 6a. fejezetének 1. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A jelen törvény rendelkezéseinek alkalmazása céljából két vagy több gazdasági egység az e fejezetben szerepl? körülmények fennállása esetén egyetlen gazdasági egységnek tekinthet? (héacsoport), és a héacsoport által gyakorolt tevékenység egyetlen tevékenységnek tekinthet?.”

5. A svéd héatörvény 6a. fejezetének 2. cikke az alábbiakról rendelkezik.

„A héacsoportban kizárólag az alábbiak vehetnek részt:

1. azon gazdasági egységek, amelyek a pénzügyi ellen?rz? hatóságok felügyelete alá tartoznak, és amelyek tevékenysége adómentes abból az okból, hogy az e tevékenységb?l származó forgalom a 3. fejezet 9. vagy 10. cikke alapján adómentes, és
2. azon gazdasági egységek, amelyek f? tevékenysége termékek értékesítése vagy szolgáltatások nyújtása a fenti 1. bekezdésben szerepl? gazdasági egységek részére, vagy
3. azon gazdasági egységek, amelyek megbízottként vagy megbízóként járnak el, és amelyek az 1999:1229. sz. jövedelemadóról szóló törvény 36. cikkében említett megbízási jogviszonyban állnak.”
6. A svéd héatörvény 3. fejezetének 9. cikke mentesíti az adó alól a banki és pénzügyi szolgáltatások nyújtását, a t?zsdei és részvényügyleteket, továbbá a hasonló ügyleteket.
7. Ugyanezen törvény 3. fejezetének 10. cikke szintén mentesíti az adó alól a biztosítási és viszontbiztosítási szolgáltatások nyújtását. A fenti rendelkezések összességéb?l következik, hogy lényegében kizárólag a pénzügyi és a biztosítási ágazatban m?köd? gazdasági szerepl?k alkothatnak héacsoportot.

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

8. 2008. szeptember 23-án a Bizottság felszólító levelet küldött a Svéd Királyságnak, amelyben azt állította, hogy svéd jog azon rendelkezései, amelyek a csoportos h?aalanyiság lehetőségét a pénzügyi és biztosítási szolgáltatásokat nyújtó vállalkozásokra korlátozzák, összeegyeztethetetlen a h?airányelv 11. cikkével.

9. A Svéd Királyság 2008. november 19-i válaszában azt állította, hogy álláspontja szerint a héacsoportokra vonatkozó svéd szabályozás összhangban van a h?airányelvvél.

10. 2009. november 20-án a Bizottság indokolással ellátott véleményt küldött a Svéd Királyságnak, amelyben fenntartotta álláspontját. A Svéd Királyság erre 2010. január 20-i levelében adott választ, amelyben fenntartotta, hogy helyesen értelmezi a h?airányelvet.

11. Mivel a Bizottság e választ nem találta kielégít?nek, a Bíróságnál 2010. október 1-jén benyújtott keresetlevéllel megindította a jelen eljárást. A Bizottság annak kimondását kéri a Bíróságtól, hogy a Svéd Királyság – azzal, hogy a csoportos h?aalanyiság lehetőségét a pénzügyi

és biztosítási szolgáltatásokat nyújtó vállalkozásokra korlátozta – nem teljesítette a közös a héairányelv 11. cikkéből eredő kötelezettségeit.

12. A Svéd Királyság azt kéri a Bíróságtól, hogy a keresetet – mint elfogadhatatlant – utasítsa el, mivel a kereset tárgya meghaladja a Bizottság által a pert megelőző eljárásban megfogalmazott kifogások körét. Másodlagosan a Svéd Királyság a kereset megalapozatlanként való elutasítását kéri.

13. A Finn Köztársaság és Írország beavatkozott a Svéd Királyság oldalán. E tagállamok és a Bizottság jelen voltak a 2012. szeptember 6-i tárgyaláson.

IV – Elfogadhatóság

14. A Svéd Királyság viszonzválaszában azzal érvel, hogy a Bizottság a pert megelőző eljárás egyik szakaszában sem említette az egyenlő bánásmód elvének megsértését. Kifogásai az adósemlegesség elvének megsértésére korlátozódtak. Az egyenlő bánásmód kérdése első alkalommal a Bíróság előtt indított, kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset keretében merült fel, ami az utóbbi jogellenes kiterjesztését és módosítását jelenti.

15. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a keresetnek ugyanazokon az érveken és jogalapokon kell alapulnia, mint az indokolással ellátott véleménynek.(4) Amennyiben valamely kifogás nem szerepelt az indokolással ellátott véleményben, a Bíróság előtti eljárásban nem nyilvánítható elfogadhatónak.

16. Mindazonáltal ahogyan azt a Bíróság a C-458/08. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben megjegyezte, ez a követelmény mindazonáltal nem terjedhet odáig, hogy minden esetben teljesen azonosan kelljen kifejtetni az indokolással ellátott vélemény rendelkezés részében megjelölt kifogásokat és a keresetlevélben foglalt kérelmeket, amennyiben az eljárásnak az indokolással ellátott véleményben meghatározott tárgyát nem terjesztik ki vagy nem változtatják meg.(5)

17. A Bíróság eljárási szabályzata 38. cikke 1. §-ának a Bíróság Alapokmányának 21. cikkével együttesen értelmezett c) pontja az elfogadhatóság feltételei között kimondja, hogy a kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetnek tartalmaznia kell a jogvita tárgyát és a *felhozott jogalapok rövid ismertetését*.(6) A követelmény végső soron azon jogi és ténybeli körülmények összefoglalására vonatkozik, amelyeken az említett kereseti kérelmek alapulnak.(7) Az eljárás szabályszerűsége nemcsak az érintett tagállam jogai védelmének lényeges, a Szerződés által előírt biztosítéka, hanem annak is, hogy az esetleges peres eljárás tárgya világosan körülhatárolt legyen.(8)

18. Álláspontom szerint az, hogy a Bíróság előtti eljárásban első alkalommal felhozott jogalap lényegesen eltér attól a jogalaptól, amelyre a pert megelőző eljárásban hivatkoztak, elkerülhetetlenül azt eredményezi, hogy a Bizottság kiterjesztette vagy megváltoztatta az eljárás tárgyát. Ilyen körülmények között nem lehet arra hivatkozni, hogy a Bizottság csupán tovább részletezi azon érveket, amelyeket az eljárás korábbi szakaszában általánosságban felhozott.(9) Épp ellenkezőleg, a peres eljárás szerkezete alapvetően megváltozik.

19. A jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárásban az egyenlő bánásmód elve kapcsán azonban nem ez a helyzet áll elő. A Bizottság kifogása a pert megelőző eljárás és a Bíróság előtti eljárás során nem változott. E kifogás abban áll, hogy a 11. cikkben szabályozott csoportos háaalanyság lehetőségének bizonyos ágazatokra történő korlátozása és minden más svédországi gazdasági szereplő kizárása folytán összehasonlítható helyzeteket különbözőképpen kezelnek.

20. Az adósemlegesség és az általánosabb egyenlő bánásmód közötti különbség abban a kérdésben kristályosodik ki, hogy az egymással nem közvetlenül versengő gazdasági szereplők összehasonlítható helyzetben vannak-e. Azért van ez így, mert az adósemlegesség csak a verseny összefüggésében alkalmazható. Az egyenlő bánásmód elve megsértésének kérdése azonban akkor is felmerülhet, ha összehasonlítható helyzeteket különbözőképpen kezelnek.⁽¹⁰⁾ Mindazonáltal véleményem szerint az adósemlegesség és az egyenlő bánásmód közötti bármilyen különbségtétel a jelen jogvita eldöntése szempontjából csak másodlagos vagy még csekélyebb jelentőséggel rendelkezik.

21. Azért jutottam e következtetésre, mert annak eldöntése során, hogy Svédország az uniós joggal összhangban jár-e el akkor, amikor a csoportos hálalanyiság lehetőségét a pénzügyi és a biztosítási ágazatra korlátozza, a hálalanyelv 11. cikkének értelmezése játszik elsődleges szerepet. A Bíróság kialakult ítélkezési gyakorlata értelmében elsőként a 11. cikk szó szerinti értelmét kell megvizsgálni. Csak akkor lehet az értelmezést e rendelkezés összefüggéseire és céljaira alapítani, ha a 11. cikk releváns kifejezései különböző értelmezésekre adnak lehetőséget.⁽¹¹⁾ Ebben a szakaszban az adósemlegesség és az egyenlő bánásmód elve jelennek meg olyan jelentős szempontokként, amelyek elősegíthetik a hálalanyelv 11. cikkének értelmezését.⁽¹²⁾ Önmagukban nem töltenek be a 11. cikktől független szerepet a Svéd Királyság azon kötelezettségeinek elemeiként, amelyek befolyásolnák a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset elfogadhatóságát.

22. Következésképpen az a körülmény, hogy a Bizottság indokolással ellátott véleménye nem hivatkozott kifejezetten az – adósemlegesség elvénel tágabb értelemben vett – egyenlő bánásmód elvére, nem jelenti azt, hogy a Bizottság olyan új kereseti kérelmet terjesztett elő, amelyet a Bíróság nem bírálhat el.

V – A felek érvei

23. A Bizottság arra hivatkozik, hogy a csoportos hálalanyiság lehetőségének a pénzügyi és biztosítási szolgáltatásokat nyújtó vállalkozásokra történő korlátozása ellentétes a hálalanyelv 11. cikkével, mivel a csoportos hálalanyiságra vonatkozó tagállami rendszereknek az adott tagállamokban letelepedett valamennyi gazdasági szereplő számára, tevékenységüktől függetlenül elérhetőnek kell lennie. A Bizottság szerint mindez egyértelműen kitűnik az említett 11. cikkből, amely kimondja, hogy „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”.

24. A Bizottság érvelése szerint ezen értelmezést a hálalanyelv 11. cikkének célja is alátámasztja, amely annak lehetővé tétele a tagállamok számára, hogy egyetlen adóalanyként kezeljenek olyan gazdasági szereplőket, amelyek csupán technikailag tekinthetők különálló jogalanyoknak. A 11. cikk célja az adminisztráció egyszerűsítése és a visszaélések elleni küzdelem. E célok a Bizottság állítása szerint valamennyi gazdasági szereplő, és nem csak a bizonyos ágazatba tartozók esetében relevánsak.

25. A Bizottság ezenkívül arra hivatkozik, hogy a vonatkozó svéd jogszabályok nem egyeztethetők össze az egyenlő bánásmód elvével, mivel hasonló helyzeteket objektív igazolás nélkül eltérően kezelnek.⁽¹³⁾ A Bizottság azt is állítja, hogy az adózás területén az egyenlő bánásmód elvének megsértését valószínűsítheti meg olyan hátrányos megkülönböztetés is, amely olyan vállalkozásokat érint, amelyek nem szükségszerűen versenyeznek egymással, viszont mégis összehasonlítható helyzetben vannak.

26. A Bizottság azt állítja, hogy a héairányelv 11. cikkének alkalmazása tekintetében valamennyi Svédországban letelepedett gazdasági szereplő hasonló helyzetben van, de a csoportos héaalanyiság lehetőségének a pénzügyi és biztosítási szolgáltatásokat nyújtó vállalkozásokra történő korlátozása azzal a következménnyel jár, hogy e gazdasági szereplők kedvezőbb bánásmódban részesülnek, mint a más ágazatokban működő gazdasági szereplők. A Bizottság álláspontja szerint ezen eltérő bánásmód objektív indokokkal nem igazolható.

27. A Svéd Királyság azt állítja, hogy a svéd rendelkezés összhangban van a héairányelv 11. cikkének szövegével. A 11. cikk pontosabb megfogalmazásának hiányában a tagállamok szabadon dönthetnek arról, hogy a területükön letelepedett személyek közül melyeknek van lehetősége a csoportos héaalanyiságra.

28. A Svéd Királyság azzal érvel, hogy a pénzügyi ágazatban különösen célszerű a csoportos héaalanyiságra vonatkozó lehetőség bevezetése, mivel az olyan ágazat, amelyben a tevékenységeket gyakran különböző jogi személyek között osztják meg. Ennek okai jogszabályi rendelkezésekben rejlenek. Ezenkívül a pénzügyi ágazat erősen ki van téve a más tagállamokban letelepedett gazdasági szereplők által támasztott versenynek, és mivel e gazdasági szereplők számára elérhető a csoportos héaalanyiság rendszere, a pénzügyi szolgáltatásokat nyújtó svéd gazdasági szereplők velük szemben hátrányos helyzetbe kerülnének, ha nem állna fenn a csoportos héaalanyiság lehetőség.

29. Ráadásul a Svéd Királyság arra hivatkozik, hogy a csoportos héaalanyiság lehetőségének a pénzügyi és biztosítási ágazatban működő gazdasági szereplőkre történő korlátozása megakadályozza az adóelkerülést, ami például akkor valósul meg, ha valamely vállalkozáscsoport olyan ügyleteket tüntet fel könyvelésében belső ügyletekként, amelyek a csoport tagjai és a csoporton kívüli társaságok között mentek végbe.

30. A Svéd Királyságnak az az álláspontja, hogy a csoportos héaalanyiságra vonatkozó svéd jogszabály összhangban van mind az egyenlő bánásmód, mind pedig az adósemlegesség elvével. A Bíróságnak az egyenlő bánásmód elvével kapcsolatos ítélkezési gyakorlata felállítja a versenysemlegesség követelményeit, a héacsoportokra vonatkozó svéd szabályozás pedig megfelel ezeknek, mivel a pénzügyi ágazatba tartozó gazdasági szereplők lényegében csak egymással versenyeznek. A svéd jogszabály a tágabb értelemben vett egyenlő bánásmód elvével sem összeegyeztethetetlen, mivel a pénzügyi ágazatba tartozó gazdasági szereplők nincsenek összehasonlítható helyzetben a más ágazatokba tartozó gazdasági szereplőkkel. Ennek oka, hogy a pénzügyi ágazatba tartozó gazdasági szereplők szabályozási okokból gyakran különböző jogi személyekre oszlanak.

31. Végül a Svéd Királyság szerint a héairányelv 11. cikkének értelmezése során a héairányelv adómentességekre és kedvezményes adómértékekre vonatkozó rendelkezéseiből lehet ihletet meríteni.⁽¹⁴⁾ Mivel a 11. cikk lehetővé teszi, hogy a héacsoporton belüli műveletek héamentesen menjenek végbe, és mivel ez a rendelkezés ennek folytán eltérést tartalmaz az általános héarendszertől, a hatályát szigorúan kell értelmezni.

VI – Elemzés

A – Előzetes észrevételek

32. Véleményem szerint a döntő kérdés a következő: jogosult-e az a tagállam, amely a csoportos héaalanyiság rendszerének bevezetése mellett döntött, arra, hogy annak alkalmazását a héairányelv 11. cikkében szereplő feltételeknek megfelelő bizonyos gazdasági szereplőkre korlátozza anélkül, hogy a héairányelv 11. cikke szerinti csoportos héaalanyiság elérhetőségét

mindazon gazdasági szereplőre kiterjesztené, amelyek megfelelnek az említett követelményeknek.

33. A válasz szempontjából nagy jelentősége van a héairányelv 11. cikke hatályának. A tagállamoknak azon joguk gyakorlása során, hogy a területükön letelepedett, jogilag független, de egymáshoz pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatokkal szorosan kötődő személyeket „egyetlen adóalanyként” kezeljék, jogosultak-e arra, hogy olyan megkülönböztetést tegyenek a gazdasági szereplők által végzett tevékenység jellege alapján, aminek következtében bizonyos ügyleteket vagy adóalanyokat kizárnak?(15) Tiszteletben tartotta-e Svédország a 11. cikk korlátait?(16)

34. Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság kialakult ítélkezési gyakorlata szerint valamely uniós rendelkezés tartalmának meghatározása során tekintettel kell lenni mind annak megfogalmazására, mind annak összefüggéseire és céljaira.(17) Ahogyan azt már korábban említettem, először a 11. cikk szövegét, azt követően pedig szükség szerint annak összefüggését és céljait vizsgálom meg.

B – A héairányelv 11. cikke szövegének értelmezése

35. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a tagállamok jogosultak arra, hogy valamely irányelv szövegéből induljanak ki.(18) Ennek alapján a héairányelv 11. cikkének szövegéből egyértelműen kitűnik, hogy az fakultatív rendelkezés. Amennyiben azonban valamely tagállam a csoportos héaalanyiság lehetővé tétele mellett dönt, az utóbbi feltételeinek összhangban kell lenniük a héairányelvvel.

36. A héairányelv 11. cikke úgy rendelkezik, hogy a csoportos héaalanyiság lehetősége a tagállamok területén letelepedett *bármely* alany részére nyitva áll, amennyiben e személyeket szoros pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok fűzik össze egymással. A rendelkezés egyéb korlátozást nem tartalmaz. Ellenkezőleg, úgy is lehet érvelni, hogy az „alanyok” kifejezés használata korlátozza a tagállam azon szándékát, hogy a cikknek a nemzeti jogába történő átültetése során további korlátozásokat alkalmazzon. Álláspontom szerint az „alanyok” kifejezés valamennyi személyre vonatkozik függetlenül attól, hogy mely gazdasági ágazatba tartozó tevékenységet végeznek. Következésképpen a héairányelv 11. cikkének szó szerinti értelmezése kizárja e rendelkezés hatályának meghatározott gazdasági ágazatokra történő korlátozását.

37. Amennyiben a Bíróság elfogadja a 11. cikk szövegén alapuló fenti elemzést, nem feltétlenül szükséges, hogy az említett rendelkezés összefüggését és céljait is megvizsgálja.(19) Mindazonáltal e kérdést is megvizsgálom arra az esetre, ha a 11. cikk szó szerinti értelmezésére vonatkozó indítványomat a Bíróság nem fogadja el.

C – A csoportos héaalanyiság lehetősége a héarendszer szélesebb összefüggésében

38. A héacsoport létrehozása a héa szempontjából egyetlen adóalany létrejöttét eredményezi, amely minden tekintetben összehasonlítható a csupán egy egységből álló adóalanyokkal.(20) Tekintet nélkül arra, hogy a csoportos héaalanyiság különös rendszert alkot, az a héairányelv 9. cikkében meghatározott adóalany jogai vonatkozásában nem vezet be korlátozásokat, és nem is szélesíti azokat.

39. A héarendszer akkor valósítja meg a legnagyobb egyszerűséget és semlegességet, ha az adót a lehető legáltalánosabb módon vetik ki, és ha annak hatálya kiterjed a termelés és az értékesítés minden szakaszára, valamint a szolgáltatásnyújtás területére is.(21) A héarendszernek versenysemlegesnek kell lennie oly módon, hogy valamely tagállam területén hasonló termékeknek és szolgáltatásoknak azonos adóterhet kell viselniük, függetlenül azon ügyletek

számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során megvalósultak.(22) Ha ez az úgynevezett semleges adózás optimálisan működik, az nem lehet hatással sem a versenyre, sem pedig a gazdasági szereplők által a tevékenységük szervezése során hozott olyan döntésekre, mint a jogi formájuk vagy szervezeti felépítésük.(23)

40. A héacsoport megalakítása létrehozza a héacsoport adójogi felelősségét, és megszünteti azon tagjai külön-külön fennálló adójogi felelősségét, amelyek a csoporthoz való csatlakozást megelőzően héalanyok voltak.(24) A csoport ügyleteinek – így mind a csoporton kívüli személyek felé irányuló, mind a csoporton kívüli személyektől származó ügyletek – héajogi kezelése összehasonlítható az önállóan működő egyedi adóalany héajogi kezelésével. A csoport önálló tagjai közötti ügyletek, amelyek ily módon a csoporton belül maradnak, úgy tekintendők, mint amelyeket a csoport saját maga részére teljesített. Következésképpen a héacsoporton belüli ügyletek héaszempontból nem léteznek.

41. Abban az esetben, ha valamely héacsoport a héarendszer szabályainak megfelelően jár el, a héacsoporthoz tartozó személyek beszerzésekhez kapcsolódó héalevonási joga nem válik szélesebb körűvé.(25) E jog továbbra is kizárólag azon termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra alkalmazandó, amelyekre a héacsoport héaköteles tevékenységei érdekében kerül sor. A héacsoport tagjai sem jogosultak héalevonásra olyan termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után, amelyeket héamentes tevékenységek érdekében teljesítettek.

D – A csoportos héalanyiságra vonatkozó rendelkezések célja

42. A héacsoportok létrehozásának általam fentebb felvázolt céljára és tartalmára tekintettel nem értek egyet a Svéd Királyság azon érvével, hogy a tagállamok szabadon meghatározhatják, hogy a csoportos héalanyiságot mely gazdasági ágazatok esetében teszik elérhetővé. E következtetésre a következő indokok alapján jutottam.

43. A csoportos héalanyiság nem eredményez gazdasági előnyt abban az esetben, ha a beszerzést héaköteles tevékenységek céljára végzik, mivel a vevő jogosult az előzetesen felszámított héal levonására. Ilyen helyzetben főszabály szerint nincs jelentősége annak, hogy a beszerzést a héacsoporton belül előzetesen felszámított héal nélkül vagy előzetesen felszámított héal mellett a héacsoporton kívül teljesítették.

44. Bizonyos helyzetekben a héacsoport tagjai gazdasági előnyökhöz juthatnak a csoporthoz tartozás révén.(26) Például a héacsoportban fennálló tagság kedvező lehet olyan helyzetben, amikor a héaköteles beszerzést végző tag a tevékenységének adómentes jellege folytán egyáltalán nem jogosult vagy nem teljes mértékben jogosult héalevonásra. Ha ilyen tag a héacsoporton kívüli eladónál végzi a beszerzést, héafizetési kötelezettség keletkezik. Amennyiben azonban a beszerzést a héacsoport más tagjánál végzi, héafizetési kötelezettség nem keletkezik.

45. Ha valamely gazdasági szereplő nem jogosult a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során előzetesen felszámított héal levonására, gazdaságilag előnyös lehet számára, hogy maga állítsa elő az árukat vagy szolgáltatásokat. Például a héalevonásra nem jogosult bankok gazdasági előnyhöz jutnak, ha maguk hozzák létre a banki tevékenységeihez szükséges informatikai szolgáltatásokat, ahelyett hogy harmadik féltől vennék meg azokat. Amennyiben azonban lehetőségük van csoportos héalanyiságra, informatikai szolgáltatásnyújtással a csoportba tartozó valamely leányvállalatot is megbízhatják, és így megszerezhetik ugyanazon előnyöket.

46. A fent leírt gazdasági ösztönzés ésszerűvé teheti az olyan tagállam számára, ahol a csoportos héalanyiság lehetősége általánosan nem elérhető valamennyi gazdasági szereplő esetében, hogy mégis megadja ezt a választási lehetőséget azon pénzügyi és biztosítási szolgáltatásokat nyújtó vállalkozásoknak, amelyek főként héamentes tevékenységeket folytató

adóalanyok. Mindez azonban nem jelenti azt, hogy ez az európai uniós héajog szempontjából jogszer?.

E – *Lehet-e a csoportos héaalanyiságot bizonyos gazdasági ágazatokra korlátozni?*

47. Magától értet?dik, hogy a csoportos héaalanyiságra vonatkozó tagállami jogszabályoknak összhangban kell lenniük a csoportos héaalanyiságnak a héairányelvben kimondott céljaival. A tagállamok e tekintetben egyáltalán nem rendelkeznek mérlegelési mozgásterrel.

48. Arról sem szabad megfeledkezni, hogy az európai uniós jog egységes alkalmazásának követelményéb?l és az egyenl?ség alapelvéb?l az következik, hogy a jelentésének és hatályának meghatározása érdekében a tagállami jogokra kifejezett utalást nem tartalmazó uniós jogi rendelkezést az egész Európai Unióban önállóan és egységesen kell értelmezni.(27)

49. Ahogyan fent is megjegyeztem, a Svéd Királyság arra hivatkozik, hogy a csoportos héaalanyiság elérhet?ségének a pénzügyi és a biztosítási ágazatra történ? korlátozását annak szükséglete igazolja, hogy az említett *ágazatokba* tartozó gazdasági szerepl?k részére a nemzetközi gazdasági szerepl?kkel szemben egyenl? versenyfeltételeket hozzanak létre. Ezenkívül azt állítja, hogy e korlátozást a pénzügyi és a biztosítási ágazatra jellemz?, a többi ágazatban fennállónál szigorúbb szabályozás és felügyelet is igazolja. A héacsoportok csoportos héaalanyisága ezen ágazatokban elengedhetetlen, mivel az azokba tartozó szerepl?nek szabályozási okokból különálló jogi személyekként kell m?ködniük.

50. Anélkül, hogy vitatnám e megállapítások jelent?ségét, emlékeztetek arra, hogy a csoportos héaalanyiság célja az adminisztratív egyszer?sítés és a visszaélések elkerülése. E célok nem korlátozódnak bizonyos ágazatokra, hanem minden gazdasági szerepl?re alkalmazandók, függetlenül attól, hogy mely ágazatban tevékenykednek.

51. Azon tendenciát illet?en, hogy a pénzügyi és a biztosítási szolgáltatások ágazatában a tevékenységeket különböz? jogi személyek között osztják szét, szintén meg kell jegyezni, hogy a több tevékenységet felölel? csoportszerkezet jelenleg több más ágazatban is tipikusnak tekinthet?. Olyan területeken, mint a szociális és egészségügyi szolgáltatások, valamint az ingatlanközvetítés, a csoportos héaalanyiság hasonlóan el?nyös lehet.(28) A svéd jogszabályok értelmében azon adóalanyok, amelyek adómentes szolgáltatásokat nyújtanak, és amelyek esetében a csoportos héaalanyiság megengedett, el?nyösebb helyzetben vannak, mint azon adóalanyok, amelyek adómentes szolgáltatásokat nyújtanak, de amelyekt?l e választási lehet?séget megtagadják.

52. Hangsúlyozni kell, hogy a héacsoport – nyilvántartásba vételét köve?en – egyetlen rendes adóalanynak min?sül. Semmilyen más korlátozás nem alkalmazandó, jóllehet a csoportos héaalanyiság valójában különös rendszert alkot.(29)

53. Véleményem szerint az európai uniós héajog koherens és egységes értelmezésének követelményét figyelembe véve valamely személy adóalanyiságának ágazatok alapján történ? korlátozása nem igazolható. Valamely ágazaton belül különböz? gyakorlati, társadalmi, gazdasági és egyéb célokat kell figyelembe venni az adott ágazatot szabályozó különös héaszabályok rendelkezéseinek összefüggésében. Nem e tényez?ket kell azonban figyelembe venni az adóalany fogalmának a héairányelv 11. cikke alkalmazásában történ? meghatározása érdekében.(30)

54. Ezen okból a héairányelv 11. cikke és az említett irányelvnek az adómentességekre és kedvezményes adómértékekre vonatkozó rendelkezései közötti párhuzam(31), amelyre vonatkozóan a tagállam a csoportos héaalanyiság fakultatív jellegéb?l kíván következtetést

levonni, nem fogadható el. Valójában a héairányelvnek az adómentességekre és kedvezményes héamértékekre vonatkozó rendelkezései olyan ágazatspecifikus célokon alapulnak, amelyeket az uniós jogalkotó elismer, vagy legalábbis elfogad. Ahogyan a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatában kimondta, a tagállamok szabadon csökkenthetik a bizonyos fogyasztói kategóriákat terhel? héaterhet.(32)

55. A csoportos héaalanyiságra vonatkozó rendelkezések azonban bizonyos feltételek mellett személyek egy csoportjának jogállását úgy szabályozzák, hogy azok egyetlen adóalanynak tekinthet?k. A héairányelv nem rendelkezik olyan – nem kifejezetten adópolitikai – célokról, amelyek az említett rendszer révén el?mozdíthatók. Következésképpen hasznosabb párhuzam található a héairányelv 11. cikke és a fakultatív rendelkezések bel? piaci összefüggésben történ? alkalmazására vonatkozó ítélkezési gyakorlat között.(33) Az utóbbi esetében a Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy valamely intézkedés fakultatív jellege nem jelenti azt, hogy a tagállam annak hatályát olyan módon korlátozhatja, amelyr?l a szóban forgó uniós rendelkezés nem rendelkezett.

F – Végs? megállapítások

56. A Bizottság kifogásai kifejezetten a csoportos héaalanyiság lehet?ségének a pénzügyi és biztosítási szolgáltatások nyújtóra történ? korlátozására vonatkoztak. Következésképpen az alábbiakban tett észrevételem nem alkalmas arra, hogy el?re jelezze a Svédországgal szemben indított kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás kimenetelét. Mindazonáltal hasznosan szemlélteti azon problémákat, amelyeket a csoportos héaalanyiság elérhet?ségének korlátozása eredményezhet, és amelyeket a felek a tárgyaláson meg is vitattak.

57. A svéd héatörvény valójában *nem* zár ki a héacsoportokból *valamennyi* jogilag független olyan személyt, amely a pénzügyi vagy a biztosítási ágazaton kívül tevékenykedik. A svéd héatörvény 6a. fejezete 2. cikkének (2) és (3) bekezdése szerint az alábbiak is héacsoport részét képezhetik: i. azon gazdasági egységek, amelyek f? tevékenysége termékek értékesítése vagy szolgáltatások nyújtása pénzügyi vagy biztosítási szolgáltatásokat nyújtó gazdasági egységek részére, és ii. azon gazdasági egységek, amelyek megbízottként vagy megbízóként járnak el, és amelyek a jövedelemadóról szóló törvény 36. fejezetében említett megbízási jogviszonyban állnak.

58. Ahogyan azt a tárgyaláson világosan kifejtettem, a fenti i. és ii. alpontban említett két fajta jogalany vállalkozási tevékenységének egy részét a csoporton kívüli ügyfelekkel szemben fejtheti ki. Hozzá kell tenni, hogy a svéd kormány képvisel?je által szolgáltatott információ szerint a gyakorlatban a kifelé irányuló tevékenység nem haladja meg a 20%-ot.(34) E körülmény lényeges, mivel azt mutatja, hogy a csoportos héaalanyiságra vonatkozó svéd szabályozás az adósemlegesség egyik vonatkozását jelent? versenysemlegesség tekintetében vethet fel problémákat, és e problémákat a tagállam felismerte, valamint bizonyos mértékben figyelembe is vette.

59. Tekintettel arra, hogy a csoportos héaalanyiság lehet?ségének a pénzügyi szolgáltatások és a biztosítások ágazatára történ? korlátozása a svéd jogszabályban nem abszolút, valamely héacsoport tagjai a csoportos héaalanyiság révén a pénzügyi és a biztosítási ágazaton kívüli tevékenységükkel kapcsolatban is gazdasági el?nyökre tehetnek szert.

60. A fentiek alapján az a véleményem, hogy amennyiben valamely tagállam úgy dönt, hogy lehet?séget biztosít a csoportos héaalanyiságra, annak nyitva kell állnia az érintett tagállamban jelen lév? valamennyi ágazatban m?köd? gazdasági szerepl?k el?tt, feltéve hogy teljesítik a héairányelv 11. cikkében el?írt feltételeket.(35) Ezen elv korlátozása csak akkor igazolható, ha egyértelm?en azonosított ügyletek esetében esetleges visszaélésekkel szemben kell fellépni. Ennek hiányában a csoportos héaalanyiság lehet?ségének a pénzügyi és a biztosítási ágazatra

történ? korlátozása elfogadhatatlan.

VII – Véggkövetkeztetések

61. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság egyrészt?l mondja ki, hogy a Svéd Királyság – azzal, hogy csoportos héaalanyiság lehet?ségét a pénzügyi és biztosítási ágazatra korlátozta – nem teljesítette a közös hozzáadottértékadó-rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv?l ered? kötelezettségeit, másrészt?l a Svéd Királyságot kötelezze a költségek viselésére, végül pedig a Finn Köztársaságot kötelezze a saját költségeinek a viselésére.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – HL 2006. L 347., 1. o.

3 – A C-74/11. sz., Bizottság kontra Finnország ügyben. Szintén ma ismertetem a C-85/11. sz., Bizottság kontra Írország ügyre vonatkozó indítványom, amely azt a kérdést érinti, hogy a tagállamok jogosultak-e nem adóalanyok héacsoportban való részvételét lehet?vé tenni, és e kérdés a C-74/11. sz., Bizottság kontra Finnország ügyben is releváns. A Bizottság a nem adóalanyok csoportos héaalanyiságát több más ügyben is vitatta, nevezetesen a C-109/11. sz., Bizottság kontra Cseh Köztársaság ügyben; a C-95/11. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben; a C-65/11. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben és a C-86/11. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben. A Bíróság azonban kizárólag a jelen ügyben és a C-85/11. sz., Bizottság kontra Írország ügyben kérte f?tanácsnoki indítvány ismertetését.

4 – Lásd a C-139/00. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet (EBHT 2002., I-6407. o.) 18. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

5 – EBHT 2010., I-11599. o. A 44. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat. Lásd még a C-39/10. sz., Bizottság kontra Észtország ügyben hozott ítélet 24–26. pontját.

6 – A megfelel? rendelkezés a 2012. november 1-jén hatályba lépett, átdolgozott eljárási szabályzat 120. cikkének c) pontjában található (HL 2012 L 265., 1. o.).

7 – A C-456/03. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2005. október 4-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-5335. o.) 23. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

8 – A Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 37. pontja.

9 – A Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítélet 47. pontja.

10 – Lásd például a C-36/99. sz. Idéal Tourisme SA ügyben hozott ítéletet (EBHT 2000., I-6049. o.). Valójában maguknak a héairányelv rendelkezéseinek az érvényessége is vitatható az egyenl? bánásmód megsértése miatt. Lásd a C-460/07. sz. Puffer-ügyben hozott ítéletet (EBHT 2009., I-3251. o.). Olyan közelmúltbeli esethez, amikor a Bíróság abban a kérdésben döntött, hogy valamely tagállam megsértette-e az adósemlegesség elvét a héairányelv átültetése során, lásd a C-117/11. sz. Purple Parking Limited ügyben hozott ítéletet.

11 – A C-582/08. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítélet (EBHT 2010., I-7195. o.) 51. pontja. Lásd még az említett ügyben el?terjesztett indítványom 52. pontját.

12 – Lásd például a C-246/04. sz. Turn- und Sportunion Waldburg ügyben hozott ítélet (EBHT 2006., I-589. o.) 31. pontját, valamint a C-443/04. és C-444/04. sz., Solleveld egyesített ügyekben hozott ítélet (EBHT 2006., I-3617. o.) 36. pontját.

13 – A Bizottság ennek kapcsán a C-309/06. sz. Marks & Spencer ügyben hozott ítélet (EBHT 2008., I-2283. o.) 49. és 51. pontjára hivatkozik.

14 – Lásd a héairányelv IX. címét és 98. cikkét.

15 – Hasonló kérdésben lásd a Turn- und Sportunion Waldburg ügyben hozott ítélet 30. pontját.

16 – Lásd analógia útján a C-363/05. sz. JP Morgan Fleming ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I-5517. o.) 44. pontját.

17 – A C-174/08. sz. NCC Construction Danmark ügyben hozott ítélet (EBHT 2009., I-10567. o.) 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-33/11. sz. A Oy ügyben hozott ítélet 27. pontját.

18 – Lásd a Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítélet 49–51. pontját.

19 – A Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítélet, különösen annak 51. pontja. Lásd még az említett ügyben elterjesztett indítványom 52. pontját.

20 – A héacsoportok létrehozására vonatkozó lehetőség gyakorlati végrehajtása eltéréseket mutat. A csoportos héaalanyiság lehetőségét bevezető néhány tagállamban kötelező, míg más tagállamokban fakultatív a feltételeknek megfelelő jogalanyok számára.

21 – Lásd a héairányelv (5) preambulumbekzdését.

22 – Lásd a héairányelv (7) preambulumbekzdését.

23 – Terra, B. és Kajus, J. A.: *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, 7.3. fejezet.

24 – A C-162/07. sz. Amplisientifica-ügyben hozott ítélet (EBHT 2008., I-4019. o.) 19. és 20. pontja.

25 – A levonási rendszer összefoglalásához lásd a C-324/11. sz. Tóth-ügyben hozott ítélet 25. cikkét és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

26 – Lásd a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 11. cikkében engedélyezett héa-csoportképzési lehetőségéről szóló, a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek címzett bizottsági közlemény (COM(2009) 325 végleges) 11. és 12. oldalát.

27 – Lásd a fent hivatkozott NCC Construction Danmark ügyben hozott ítélet 24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

28 – A héacsoportok létrehozásának a svéd héarendszerben betöltött szerepéről lásd Håkan Magnusson: *Gruppreregistrering till mervärdesskatt, Skattenytt* 1998/11.

29 – A felek vitája kiterjedt arra a kérdésre, hogy a héairányelv 11. cikke olyan kivételről vagy eltérésről rendelkezik-e, amelyet megszorítóan kell értelmezni. Véleményem szerint ez nem hasznos megközelítés, különös tekintettel arra, hogy a Bizottság a jelen ügyben azt látszik állítani, hogy a csoportos héaalanyiság nem az általános héarendszerről való eltérésnek, hanem különös rendszernek minősül. Úgy tűnik azonban, hogy a Bizottság a C-85/11. sz., Bizottság kontra

Írország ügyben ezzel ellentétes álláspontot képvisel.

30 – Megjegyzem, hogy a második héairányelv A. mellékletének 2. pontjában az szerepelt, hogy „[a]mennyiben valamely tagállam úgy dönt, hogy nem adóztat meg bizonyos tevékenységeket, célja elérése céljából inkább kivételeket kell alkalmaznia ahelyett, hogy az ilyen tevékenységeket végzőket kizárná az adóalanyok köréből.”. Következésképpen az uniós héarendszerben az adóalany jogállást meghatározó rendelkezések nem alkalmazhatók különös szakpolitikai célok elérésére.

31 – Lásd a fenti hivatkozást.

32 – Lásd például a C-94/09. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet (EBHT 2010., I-4261. o.) 28. pontját: „amennyiben valamely tagállam úgy dönt, hogy él a 2006/112 irányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdésében kínált azon lehetőséggel, hogy az említett irányelv III. mellékletében szereplő valamely szolgáltatáskategória esetében kedvezményes adómértéket alkalmaz, a közös HÉA-rendszer alapját képező adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett lehetősége van e kedvezményes adómérték alkalmazását e kategória egyes konkrét és egyedi részleteire korlátozni”. Lásd még a C-169/00. sz., Bizottság kontra Finnország ügyben hozott ítélet (EBHT 2002., I-2433. o.) 30. pontját, a C-384/01. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet (EBHT 2003., I-4395. o.) 24. pontját, valamint a C-442/05. sz., Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien ügyben hozott ítélet (EBHT 2008., I-1817. o.) 43. pontját.

33 – Ilyen uniós jogba tartozó, hasonló esetnek valamely fakultatív jogalkotási rendelkezés összefüggésében történő értelmezése kapcsán lásd a C-408/01. sz., Adidas-Salomon és Adidas Benelux ügyben hozott ítélet (EBHT 2003., I-12537. o.) 20. pontját, ahol a Bíróság kimondta, hogy „a tagállamok[nek a védjegyekről szóló tagállami jogszabályok közelítéséről szóló irányelv (HL 1989. L 40., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 92. o.) 5. cikke (2) bekezdésének átültetését érintő] választási lehetősége tehát magára az elvre vonatkozik, hogy nagyobb védelmet biztosíthatnak a jóhírnevet élvező védjegyeknek, de ha valamely tagállam ezt biztosítja, nem választhat a védelem alá tartozó helyzetek vonatkozásában”.

34 – A csoportos héaalanyisággal kapcsolatos svéd rendelkezésekre vonatkozó jogszavályjavaslat szerint a tevékenység legfeljebb 20–30%-a végezhető a héacsoporton kívül. Azon vállalkozások esetében, amelyek a pénzügyi szolgáltatásokhoz kiegészítő szolgáltatásokat nyújtanak, azon követelményt, hogy ez utóbbiaknak kell a fő tevékenységüket képeznie, a vonatkozó kormányrendelet azzal indokolta, hogy csökkenteni kell a csoportos héaalanyiságnak a külső szolgáltatókkal kapcsolatban a versenyre gyakorolt kedvezőtlen hatásait. Lásd a Regeringen 1997/98:148. sz. javaslatának 37. oldalát.

35 – A csoportos héaalanyiságot kizárólag néhány ágazat esetében bevezető nemzeti szabályozás az állami támogatások szempontjából is bírálható, mivel az érintett ágazatokban működő gazdasági szereplők szelektív elnyerésén keresztül részesítését eredményezi.