

NIILO JÄÄSKINEN

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2012. november 27.(1)

C-85/11. sz. ügy

Európai Bizottság

kontra

Írország

„Héa – A 2006/112/EK irányelv 9. és 11. cikke – Nem adóalanyok héacsoportban való részvételét megenged? nemzeti jogszabályok – Az európai uniós héajoggal való összeegyeztethet?ség”

I – Bevezetés

1. A jelen eljárásban a Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy Írország – mivel megengedi, hogy nem adóalanyok is hozzáadottérték-adó (héa) csoport (egyetlen héaalany) tagjai legyenek – nem teljesítette a közös hozzáadottértékadó-rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (héairányelv)(2) 9. és 11. cikkéb?l ered? kötelezettségeit.

2. A jelen eljárással párhuzamosan a Bizottság kötelezettségszegés megállapítása iránt indított keresetet a Svéd Királysággal szemben a héairányelv 11. cikkének megsértése miatt, de más okból. E kifogással külön indítványban foglalkozom.

II – Jogi háttér

A – Az európai uniós jog

3. A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következ?k szerint határozza meg a héaalany fogalmát:

„(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.”

4. A héairányelv 11. cikke a következőképpen fogalmazza meg az egynél több személy adózási egységként való kezelésére („csoportos héalanyiság”) 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 összefűznek.

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

5. A Value-Added Tax Consolidation Act 2010 a 2010. november 1-jén vagy ezt követően kezdődő adózási időszakok vonatkozásában lépett hatályba, amely törvény 15. cikke elírja:(3)

„(1) A (2) bekezdés sérelme nélkül, amennyiben az adóhatóság meggyőződött arról, hogy két vagy több belföldön letelepedett személyt, amelyek legalább egyike adóalany, szoros pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok fűznek össze, és szükségesnek vagy célszerűnek tűnik, 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 (e cikkben »csoportértesítés«) egyetlen adóalanynak (e cikkben »csoport«) tekintheti őket, és ezt követően az így értesített személyeket a csoportban részt vevő tagnak tekintheti mindaddig, amíg ezen albekezdés hatálya kiterjed rájuk azzal, hogy a 65. cikket a csoport valamennyi tagjára alkalmazni kell, és

i. e személyek közül egy személy, akit az adóhatóság ennek megfelelően értesít, felelősséggel tartozik azért, hogy a csoport a jelen törvény rendelkezéseit betartja, és

ii. a csoport tevékenységével kapcsolatos, e törvényből eredő valamennyi jogot és kötelezettséget ennek megfelelően kell megállapítani,

valamint

b) a csoport valamennyi tagját egyetemlegesen felelősnek tekintheti a jelen törvényben foglaltak, és azon elírások 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 rendelkezéseit nem tekintve – egyenként lennének kötelesek megfizetni az adóhatóság részére a felszámított adó teljes összegét, valamennyi érintett személy vonatkozásában.

[...]”

III – A pert megelőző eljárás és a Bíróság előtti eljárás

6. A Bizottság 2008. szeptember 18-án felszólító levelet intézett Írországhoz, amelyben úgy érvelt, hogy az ír jog egyes rendelkezései nem egyeztethetők össze a héairányelv 9. és 11. cikkével, mivel megengedik, hogy nem adóalanyok is héacsoport tagjai legyenek.

7. Az ír hatóságok 2009. január 27-i levelükben válaszoltak, és eladták, hogy véleményük

szerint az ír jogszabályok megfelelnek a héairányelvnek.

8. A Bizottság 2009. november 20-án indokolással ellátott véleményyt küldött Írországnak, amelyben megismételte álláspontját. Írország 2010. január 19-i levelében válaszolt, amelyben fenntartotta, hogy a héairányelvre vonatkozó értelmezése helytálló.

9. Mivel Írország válaszát nem tartotta kielégítőnek, a Bizottság megindította a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet, amelyet 2011. február 24-én terjesztett a Bíróság elé. Írország támogatása végett a Dán Királyság, a Cseh Köztársaság, a Finn Köztársaság, valamint az Egyesült Királyság is beavatkozott az eljárásba. A 2012. szeptember 5-én tartott tárgyaláson a Bizottság és e tagállamok vettek részt.

10. Írország azt kéri, hogy a Bíróság mint elfogadhatatlant utasítsa el a keresetet, mivel a kereseti kérelem tárgya meghaladja azt a kifogást, amelyet a Bizottság a közigazgatási eljárásban felhozott. Írország másodlagosan a kereset megalapozatlankénti elutasítását kéri.

IV – A kereset elfogadhatósága

11. Írország úgy érvel, hogy az a megállapítás, amelyet a Bizottság kér a Bíróságtól, jelentősen eltér attól az eredeti kifogástól, amelyet a hivatalos felszólító levélben Írország ellen felhozott. Írország azt állítja, hogy a Bizottság eredeti kifogása arra az évről korlátozódott, hogy a héairányelv 9. és 11. cikkének helyes értelmezése szerint nem „vehetnek részt” héacsoportban olyan személyek, amelyek nem adóalanyok. Írország továbbá azt állítja, hogy ez volt az a kifogás, amelyre választ adott a felszólító levélre adott válaszában, és hogy a bizottsági kifogás továbbra is erre korlátozódott a Bizottság indokolással ellátott véleményében. A Bíróság elotti eljárásban a Bizottság mégis azt hozza fel, hogy Írország, mivel „megengedi, hogy nem adóalanyok is héacsoport tagjai legyenek”, megszegi a héairányelv 9. és 11. cikkét.

12. Írország azt kifogásolja, hogy ha a Bizottság állításai helytállóak lennének, akkor Írországnak nemcsak arra lenne köteles, hogy úgy szabályozza és rendezze a héacsoportok létrehozását, hogy teljesen kizárja a nem adóalanyokat, hanem rendeznie kellene a már létező engedélyezett csoportok helyzetét is. Írország számára ez azt jelenti, hogy a Bizottság állításai szélesebb körűek, mint azok, amelyeket a közigazgatási szakaszban felhozott, és a Bizottság nem adott Írországnak lehetőséget, hogy e szakaszban állást foglaljon a szélesebb körű kifogás következményeiről, amelyek Írország szerint nem jelentéktelenek.

13. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a keresetet ugyanazokra az indokokra és jogalapokra kell alapozni, mint az indokolással ellátott vélemény.(4) Amennyiben valamely kifogás nem került megfogalmazásra az indokolással ellátott véleményben, akkor az a Bíróság elotti eljárás szakaszában elfogadhatatlan.

14. Amint azonban a Bíróság a C-458/08. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítéletében kimondta, ez a követelmény nem terjedhet odáig, hogy minden esetben teljesen azonosan kelljen kifejezni az indokolással ellátott vélemény rendelkezés 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.(5)

15. E kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárások a héairányelv 11. cikkének értelmezésére irányultak. A 11. cikk első bekezdése lehetőséget biztosít arra, hogy a tagállamok különböző személyeket egyetlen adóalanyként kezeljenek. A 11. cikk második bekezdése szerint az első bekezdésben foglalt lehetőséggel élő tagállam bármely olyan intézkedést elfogadhat, amely szükséges az adócsalás vagy adókikerülés elkerüléséhez.

16. Így a héairányelv 11. cikkének alkalmazhatósága nem függ attól, hogy a csoportba való belépésről vagy az ahhoz való tartozásról van-e szó. A 11. cikk második bekezdése egyszerűen lehetővé teszi, hogy a tagállamok bármely olyan intézkedést elfogadjanak, amely szükséges az adócsalás vagy adókikerülés elkerüléséhez. Másként kifejezve, a héairányelv 11. cikke tartalmazza az elengedhetetlen feltételeit annak, hogy különböző személyek egyetlen adóalanynak minősüljenek, és ez az a kérdés, amely a kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset lényegét képezi.

17. A jelen esetben a kifogás keresetbeli átfogalmazása nem terjeszti ki, nem változtatja meg és nem is szűkíti az eljárásnak az indokolással ellátott véleményben meghatározott tárgyát. Ez nem befolyásolta Írország védelemhez való jogát, hiszen a Bizottság által benyújtott kereset arra vonatkozik, hogy ki lehet héacsoport tagja, nem pedig arra, hogy hogyan ellenőrzik az ilyen csoportokat a tagállami hatóságok.

18. Így az, hogy a Bizottság indokolással ellátott véleménye nem tett különbséget azon nem adóalanyok között, amelyek héacsoporthoz csatlakoznak, illetve amelyek annak már tagjai, nem jelenti azt, hogy a Bizottság olyan új kifogást hozott volna fel, amelyet a Bíróság nem vizsgálhat.

19. Az elfogadhatatlansági kifogást ennél fogva el kell utasítani.

V – A felek érvei

20. A Bizottság és Írország közötti véleménykülönbség a következőképpen foglalható össze.

21. A Bizottság álláspontja az, hogy bár az „adó” szó hiányzik a héairányelv 11. cikkében az „alanyok” szó előtt, a héairányelv 11. cikkébe beleértendő, hogy e rendelkezés csak a héairányelv 9. cikkében meghatározott „adóalanyokra” terjed ki. Ellenkező esetben a héacsoport kizárólag nem adóalanyokból is állhatna. A Bizottság szerint a „csoportos adóalanyiság” fogalma azt jelenti, hogy a 11. cikk szerinti csoportban részt vevő valamennyi személynek a héa szempontjából azonos körbe kell tartoznia. Feltéve továbbá, hogy a 11. cikk eltér azon általános szabálytól, hogy minden egyes adóalanyt külön egységként kell kezelni, a 11. cikket szigorúan kell értelmezni.

22. A Bizottság úgy érvel, hogy a héairányelv 11. cikkére vonatkozó értelmezése összhangban van a csoportos héalanyiságra vonatkozó szabályok elsődleges céljaival: az adóügyi igazgatás egyszerűsítésével és a visszaélések elleni küzdelemmel. Az egyszerűsítés elsődlegesen az egyedi elszámolások és héaligénylések benyújtásához kapcsolódó igazgatási és elszámolási terhektől való könnyítésben rejlik. Mivel csak adóalanyoknak kell ilyen elszámolásokat és igényléseket benyújtani, az egyszerűsítés célját nem lehet azzal igazolni, hogy nem adóalanyokat is bevonnak a héacsoportba. A visszaélésekkel kapcsolatban a hatodik irányelvre vonatkozó javaslat indokolása csak azt a célt említi, hogy meg kell akadályozni, hogy a gazdasági szereplők úgy mérítsék ki az adózási küszöböt, hogy egyetlen vállalkozást több önálló személyre osztsanak. Úgy tűnik, hogy a Bizottság azt kívánja elfogadtatni, hogy ez kizárja a nem adóalanyok részvételét. Ugyanakkor a Bizottság a továbbiakban úgy érvel, hogy a 11. cikk nem lehet eszköze annak, hogy úgy elúazzék meg az adócsalást vagy adókikerülést(6), hogy például megengedik a 9. cikk alapján adóalanyoknak nem minősülő holding társaságoknak, hogy a 11. cikk szerinti héacsoportban vegyenek részt.

23. A Bizottság ezen túlmenően úgy érvel, hogy a kifogását, jóllehet csak közvetve, de alátámasztja a Bíróság ítélkezési gyakorlata, és főként a C-162/07. sz. Ampliscientifica-ügyben hozott ítélete is. Abban az ügyben a Bíróság kimondta, hogy a csoportos héalanyiságra vonatkozó szabályozás bevezetése eredményeképpen lehetővé vált, hogy „az egymással pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatban álló jogalanyokat, különösen a társaságokat, ne külön héalanyoknak, hanem egyetlen adóalanyoknak lehessen tekinteni”.(7) A Bizottság véleménye szerint ez az idézet Van Gerven főtanácsnok C-60/90. sz. Polysar-ügyre vonatkozó indítványával(8) együtt azt az elgondolást tükrözi, hogy az „egyetlen adóalany” tagjai csak adóalanyok lehetnek.

24. Írország pedig úgy foglalt állást, hogy a héairányelv 11. cikkét szó szerint kell értelmezni, és hogy a jogalkotó szándékosan alkalmazta az „adó” szó nélkül az „alanyok” szót. Ha a jogalkotó szándékában állt volna, hogy a 11. cikkben hivatkozzon az adóalanyokra, akkor be is illesztette volna e szót az átdolgozott héairányelvbe.

25. Írország úgy érvel, hogy a „csoportos adóalanyiság” Bizottság által hivatkozott fogalma csak leíró jellegű, és azt maga a héairányelv nem is használja. Ezért nem képezheti a héairányelv 11. cikkének értelmezési alapját. Továbbá, miközben elméletileg lehetséges, hogy a héacsoport kizárólag nem adóalanyokból álljon, ez felettébb valószínűtlen, ráadásul ezt az ír jogszabályok kifejezetten ki is zárják.(9)

26. Írország azt állítja, hogy azáltal, hogy a héairányelv 11. cikkét kiegészítették a második bekezdéssel, kibővítették e rendelkezés célját annak érdekében, hogy feljogosítsák a tagállamokat, hogy olyan intézkedéseket fogadjanak el a héacsoportok vonatkozásában, amelyek a visszaélések elleni küzdelemre, a héal eljárás egyszerűsítésére, valamint az adócsalás vagy adókikerülés megelőzésére irányulnak.(10) Írország úgy érvel, hogy az adócsalás és/vagy az adókikerülés megelőzését mozgíthatja el, ha megengedik, hogy nem adóalanyok, különösen holding társaságok(11) is a héacsoport tagjai legyenek. Írország szerint ennek elnyei között szerepel, hogy egyetemlegesen adóztatható a holding társaság, amennyiben a csoport gazdasági tevékenységet végző tagjai számára nehézséget jelentene a fizetendő héal kiegyenlítése.

27. Végül Írország vitatja a Bizottság által hivatkozott ítélkezési gyakorlat relevanciáját. Szerinte a Bíróság az Ampliscientifica-ügyben nem azt a kérdést vizsgálta, hogy csak adóalanyok lehetnek-e a héacsoport tagjai. Van Gerven f?tanácsnok Polysar-ügyre vonatkozó indítványa kapcsán Írország megjegyzi, hogy a Bíróság úgy határozott, hogy nem követi a f?tanácsnoki indítványban foglaltakat sem ebben az ügyben, sem a C-155/94. sz. Wellcome Trust-ügyben(12), sem pedig a C-80/95. sz. Harnas & Helm ügyben hozott kés?bbi ítéleteiben.(13)

VI – Elemzés

28. Már ez elején célszer? emlékeztetni arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamely európai uniós jogi rendelkezés tartalmának meghatározása során figyelembe kell venni mind annak céljait, összefüggéseit és megfogalmazását.(14) Miel?tt rátérnék a 11. cikk céljaira és összefüggéseire, el?ször a megfogalmazását vizsgálom a szabályozástörténeti el?zményeire tekintettel.

A – A szabályozástörténeti el?zmények és a megfogalmazás

29. A csoportos héaalanyiságot az uniós jogba 1967-ben a második héairányelv vezette be. A második héairányelv(15) A. mellékletének 2. pontja megengedte a tagállamoknak, hogy az ott szabályozott feltételek teljesülése esetén egyetlen adóalanyként kezeljenek egymástól független, különböz? személyeket. Kés?bb a hatodik héairányelv(16) szabályozta, újabban pedig a jelenleg is hatályos héairányelv szabályozza ezt a lehet?séget. Ennek formája azonban a módosítás során átalakult.

30. A második héairányelvben az A. melléklet 2. pontja megengedte a tagállamoknak, hogy „ne külön adóalanyoknak, hanem egyetlen adóalanynak tekintsék azokat az alanyokat, amelyek ugyan jogi szempontból függetlenek, de amelyeket kölcsönös gazdasági, pénzügyi és szervezeti kapcsolatok egymással szervesen összef?znek.” A „külön” szó használata arra utalt, hogy a tagállamok választhattak, hogy az adóalanyokat külön-külön, vagy egyetlen adóalanyként kezelik. Ugyanezt a jelentést tükrözi a második héairányelv francia és német nyelvi változata is.

31. A hatodik héairányelv azonban egy helyen módosította a héaalanyiságról szóló rendelkezés szövegét. Ezen irányelv vonatkozó rendelkezése, nevezetesen a 4. cikk (4) bekezdésének második albekezdése, már nem úgy hivatkozott a héacsoport tagjaira mint „külön” adóalanyokra, hanem egyszer?en mint „alanyokra”.(17)

32. A változás még szembet?n?bb a hatodik irányelv azon nyelvi változataiban, amelyekben más szó fejezi ki az „adóalanyt (taxable person)” és az „alanyt (person)”. Az egyik példa erre a francia nyelv. Az els? szó megfelel?je „assujetti”, a másodiké „personne”.

33. Az átdolgozott héairányelv 11. cikkének megfogalmazása azonosnak t?nik a legtöbb nyelvi változatban az angol nyelvi változatot kivéve.(18) Az angol nyelvi változatban az „any (bármely)” szó járulékosan szerepel a „person (alany)” szó el?tt, ami az ír és a finn kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya szerint egyszer?en annak hangsúlyozására szolgál, hogy annak az „alanynak (person)”, amely a héacsoport tagja, nem kell adóalanynak lennie.

34. E szabályozástörténeti el?zményekre tekintettel nehezen tudom elfogadni a Bizottság érveit. Amint Írország is hangsúlyozta, a héairányelv más helyeken az „adóalany” és nem az „alany” szót használja, ha valamely személy gazdasági tevékenységet végez a héairányelv értelmében. Noha a szabályozástörténeti el?zmények nem dönt?ek, mégis arra utalhatnak, hogy a jogalkotó szélesíteni kívánta azoknak a körét, akik csoportos héaalanyiságban vehetnek részt.

35. Továbbá megjegyzem, hogy a nem adóalanyok közötti beszerzések a héairányelv hatályán kívül esnek, függetlenül attól, hogy héacsoportot alkotnak-e, vagy sem. Ez azt jelenti, hogy nincs jelentősége a Bizottság azon elméleti aggályának, hogy a héacsoport kizárólag nem adóalanyokból is állhat.

36. Ezért a héairányelv 11. cikke megengedi a tagállamoknak, hogy „egyetlen adóalanyként” kezeljék az e tagállamban letelepedett jogilag független alanyokat, feltéve hogy kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok szorosan fűzik össze őket. E következtetés összhangban van a jogbiztonság elvével, amely különösen fontos az adózás terén, ahol elengedhetetlen, hogy ne csak az adóalanyok és az adóhatóságok, hanem a tagállamok is az európai unió jog világos és egyértelmű megfogalmazására támaszkodjanak.(19) Ezért azt javaslom, hogy a Bizottság keresetét el kell utasítani.

B – A csoportos héaalanyiságra vonatkozó rendelkezések célkitűzése és rendszere

37. Amennyiben a Bíróság elfogadja a 11. cikk megfogalmazásán alapuló fenti elemzést, nem feltétlenül szükséges, hogy tovább vizsgálja e cikk összefüggéseit és céljait.(20) Mégis kitérek e kérdésre arra az esetre, ha a Bíróság nem fogadná el a 11. cikk megfogalmazásán alapuló következtetésem.

38. A hatodik héairányelvre vonatkozó javaslat indokolása így szól: „[...] a közigazgatás egyszerűsítése és a visszaélések megakadályozása érdekében (például egy gazdasági szereplő több adóalanyra történő felosztása annak érdekében, hogy mindegyikük részesülhessen valamely különös szabályozás elnyelése) a tagállamok nem lesznek kötelesek arra, hogy adóalanyként kezeljék azokat, akiknek „függetlensége” pusztán jogi formalitás”.(21) A héacsoportot bevezető rendelkezések szabályozástörténeti elzményei sem utalnak más célokra. A Bizottság szerint e célok eleve kizárják, hogy nem adóalanyok héacsoporthoz tartozzanak.

39. Ahhoz, hogy megértsük a csoportos héaalanyiség célját a héarendszer szélesebb összefüggésében, figyelembe kell venni, hogy milyen hatással van a héacsoport az adósemlegességre. Ez maga után vonja azt is, hogy meg kell fontolni, milyen gyakorlati hatásai vannak a héacsoport nyilvántartásba vételének. Ez lényeges, hiszen e hatások igencsak arra készíthetik a gazdasági szereplőket, hogy csoportos héaalanyiségben vegyenek részt, feltéve hogy e tekintetben választási lehetőségük van az alkalmazandó nemzeti jogszabályok alapján.(22)

C – A csoportos héaalanyiség lehetősége a héarendszer szélesebb összefüggésében

40. A héacsoport létrejötte azt eredményezi, hogy egyetlen adóalany jön létre, amely minden tekintetben a pusztán egyetlen egységből álló adóalannal hasonlítható össze. Függetlenül attól, hogy jellege szerint a szabályozás különös, a csoportos héaalanyiség nem szűkíti és nem is terjeszti ki a héairányelv 9. cikkében meghatározott adóalany jogait.

41. A héarendszer két feltétel mellett éri el az egyszerűség és a semlegesség legmagasabb szintjét: 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.(23) A héarendszernek a verseny semlegességét kell eredményeznie úgy, hogy a tagállam területén, akármilyen hosszú is a termelési és értékesítési lánc, a hasonló termékekre és szolgáltatásokra ugyanakkora adóterhet kell kivetni.(24) Ha optimálisan működik, ez az úgynevezett semleges adóztatás nem befolyásolja sem a versenyt, sem pedig a gazdasági szereplők azon döntéseit, amelyeket a tevékenységük megszervezése keretében hoznak, és amelyek például a jogi formára vagy a szervezeti felépítésre vonatkoznak.(25)

42. A héacsoport létrehozása a héacsoport adókötelezettségét váltja ki, és megszünteti azon tagjai külön adókötelezettségét, akik héaalanyok voltak a csoporthoz való csatlakozás el?tt.(26) A csoport csoporton kívüli alanyokkal folytatott beszerzési és értékesítési ügyleteinek héajogi kezelése az önállóan tevékenyked? egyetlen adóalany héajogi kezelésével hasonlítható össze. Azon ügyletek, amelyek a csoport egyes tagjai között bonyolódnak, és amelyek emiatt a csoport keretén belül maradnak, úgy min?sülnek, mintha azokat a csoport a saját javára végezné. Következésképpen a héacsoport bels? ügyletei nem léteznek a héa szempontjából.

43. Ha a héacsoport a héarendszer szabályaival összhangban jár el, akkor nem b?vül a héacsoporthoz tartozó személyeknek a beszerzések utáni héa levonásához f?z?d? joga.(27) E jogot csak azon beszerzések tekintetében lehet továbbra is gyakorolni, amelyeket a héacsoport a héaköteles tevékenységek céljából folytat. A héacsoport tagjai sem jogosultak levonni a héát olyan beszerzések után, amelyeket héamentes tevékenységek céljából végeztek.

D – A csoportos héaalanyiságra vonatkozó rendelkezések célja

44. A csoportos héaalanyiség fent vázolt célja és összefüggései alapján nem tudok egyetérteni a Bizottság azon érvelésével, hogy a nem adóalanyokat ebb?l eleve ki kell zárni. E következtetésre a következ? indokok alapján jutottam.

45. A csoportos héaalanyiség nem jelent gazdasági el?nyöket, ha a beszerzés héaköteles tevékenységek céljából történik, mivel a beszerz? jogosult az el?zetesen felszámított héa levonására. Ilyen helyzetben f?szabály szerint közömbös, hogy a beszerzést a héacsoporton belül el?zetesen felszámított héa nélkül vagy a héacsoporton kívül el?zetesen felszámított héával végezték. Mivel azonban a héacsoport bels? ügyletei nem számítanak a héa szempontjából, a csoportos héaalanyiség pénzáramlási (cash flow) el?nyökkel járhat a gazdasági szerepl?k számára azon tevékenységek vonatkozásában, amelyek a héa alá tartoznak.

46. Bizonyos esetekben a héacsoport tagjai gazdasági el?nyökre tehetnek szert azáltal, hogy a csoporthoz tartoznak.(28) Vélemény szerint ez egyszer?en elkerülhetetlen következménye annak az alapvet? adópolitikai döntésnek, amely szerint a tagállam megengedi a csoportos héaalanyiságot.

47. A héacsoportbeli tagság például el?nyös lehet olyan esetben, ha a tagnak a héaköteles beszerzés kapcsán a tevékenységei héamentessége miatt egyáltalán nem volna héalevonási joga, vagy az nem lenne teljes kör?. Ha a tag a héacsoporton kívüli értékesít?t?l szerez be, héa merülne fel. Ha azonban a beszerzés a csoport másik tagjától történik, nem merül fel a héa.

48. Ha valamely gazdasági szerepl? nem jogosult arra, hogy levonja a beszerzés után felszámított héát, gazdasági szempontból el?nyös számára, ha maga állítja el? a termékeket és a szolgáltatásokat. Például egy bank számára, amely nem jogosult a héa levonására, gazdasági szempontból hasznos lehet, ha maga gondoskodik a banki tevékenységeihez szükséges informatikai szolgáltatásokról, mintsem harmadik személyt?l venné igénybe ?ket. Ha azonban a csoportos héaalanyiség lehet?sége rendelkezésre áll, kiszervezheti az informatikai szolgáltatásait a csoporthoz tartozó valamely leányvállalatához, mégis azonos el?nyre tesz szert.

49. Ennélfogva a héakötelezettség befolyásolhatja, és befolyásolja is az üzleti tevékenységek szervezeti felépítését és m?ködését. Ugyanakkor a csoportos héaalanyiség lehet?vé teszi a tagállamok számára, hogy mérsékeljék a héa befolyását arra, ahogyan a gazdasági szerepl?k önmagukat megszervezik. Ezt úgy tudja elérni, hogy mérsékli a költségbeli különbséget az öner?b?l nyújtott és a független, külön jogalanyisággal rendelke? szolgáltatótól igénybe vett szolgáltatások között. Így a csoportos héaalanyiség megfelel az adósemlegességnek, mivel

lehet?vé teszi olyan, megfelel? gazdasági szervezet kialakítását, amelynek nincs hátrányos kihatása a héakötelezettségre. S?t az a lehet?ség, hogy nem adóalanyok is héacsoport tagjai lehetnek, a más társasági szervez?désekkel azonos helyzetbe hozza az ilyen személyeket magukban foglaló társasági szervez?déseket. Az ilyen társasági csoportok közül példa erre az, ha a holding társaságnak többségi részesedése van a csoporthoz tartozó összes többi társaságban.

50. Emlékeztetni kívánok arra, hogy az adóalany jogállását a héa szempontjából nem a jogi forma, hanem a tevékenység határozza meg. A héacsoportok tagjainak tevékenységét kell megvizsgálni annak megállapításához, hogy milyen gyakorlati hatása van a csoportos héaalanyiságnak az adósemlegesség szempontjából.

51. Például f?szabály szerint az, hogy a jogilag független holding társaság tevékenységei adókötelesek vagy adómentesek, nem függ attól, hogy héacsoporthoz tartozik-e, vagy sem.(29) Mindazonáltal a héacsoporthoz tartozó holding társaság héa nélkül szerezhethet be adóköteles termékeket és szolgáltatásokat, míg az a holding társaság, amely nem tagja héacsoportnak, ezt nem teheti. A héacsoportbeli tagsága révén az a személy is, aki nem adóalany, az európai uniós héaszabályozás alanyává válik.

52. Véleményem szerint azonban nem jelent rendellenességet az, hogy nem adóalanyok is tagjai lehetnek a héacsoportnak. Ez azért van így, mert bármely adóalany végezhet héa hatálya alá es? tevékenységet, és olyan tevékenységet is, amely a héa hatályán kívül esik.(30) E tekintetben nem lehet különbséget tenni egy átlagos adóalany és a héacsoport között.

53. Ezért az adósemlegesség szempontjából az, hogy nem adóalanyokat is bevonnak a héacsoportba, nem befolyásolja a csoportos héaalanyiságra vonatkozó szabályozás céljainak elérését. Egyébként pedig úgy vélem, hogy az a helyzet, amikor valamely nem adóalany gazdasági hasznot húz abból, hogy héamentesen szerez be a héacsoporton belül, nem különbözik attól az esettől, amikor az adómentes tevékenységet végz? adóalany a héacsoport tagjaként az adóköteles beszerzést héamentesen végzi a héacsoporton belül.

54. Végeredményben úgy vélem, hogy a csoportos héaalanyiság héarendszerbeli célja nem támasztja alá azt az álláspontot, amely szerint nem adóalanyok nem lehetnek héacsoport tagjai a héairányelv 11. cikke értelmében.

VII – Véggövetkeztetések

55. Ezen okokból azt javasolom, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy Írország – mivel megengedi, hogy nem adóalanyok is hozzáadottértékadó-csoport tagjai legyenek – nem szegte meg a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. és 11. cikkéből ered? kötelezettségeit. Következésképpen a Bizottság keresetét el kell utasítani, a Bizottságot a költségek viselésére, a beavatkozó tagállamokat pedig a saját költségeik viselésére kell kötelezni.

2 – HL L 347., 1. o.; Hasonló kötelezettségzegés megállapítása iránti kereseteket nyújtott be a Bizottság a Cseh Köztársaság, a Dán Királyság, a Finn Köztársaság, a Holland Királyság, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága ellen. Lásd a C-109/11. sz., Bizottság kontra Cseh Köztársaság ügyet, a C-95/11. sz., Bizottság kontra Dánia ügyet, a C-74/11. sz., Bizottság kontra Finnország ügyet, a C-65/11. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyet, valamint a C-86/11. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyet. A Bíróság azonban csak a jelen ügy, valamint a C-480/10. sz., Bizottság kontra Svédország ügy vonatkozásában kért f?tanácsnoki indítványt, amely ügyben indítványomat a jelen indítvánnyal azonos id?pontban ismertetem.

3 – Lényegében azonos rendelkezéseket tartalmazott korábban a legutóbb a Finance Act 2008 által módosított Value Added Tax Act 1972 8. cikke (8) bekezdésének a) pontja is.

4 – Lásd a C-139/00. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6407. o.) 18. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

5 – A C-458/08. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2010. november 18-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-11599. o.) 44. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat. Lásd még a C-39/10. sz., Bizottság kontra Észtország ügyben 2012. május 10-én hozott ítélet 24. és 26. pontját.

6 – A Bizottság azt állítja, hogy amennyiben a tagállam e célt követve el kíván térni a héairányelv általános szabályaitól, kezdeményeznie kell a héairányelv 395. cikkében szabályozott eljárást.

7 – A C-162/07. sz. Ampliscientifica-ügyben 2008. május 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-4019. o.) 19. pontja.

8 – Van Gerven f?tanácsnok az indítványa 9. pontjában azt írja: „Az a kérdés merül fel, hogy e lehetőség alapján a tagállam kezelhet-e egyetlen adóalanyként két, egymáshoz szorosan kapcsolódó személyt, ha megállapítást nyer, hogy egyik?jük egyáltalán nem végez »gazdasági tevékenységet« az irányelv 4. cikke értelmében. Véleményem szerint e kérdésre nemleges választ kell adni.” (EBHT 1991., I-3111. o.)

9 – Írország a Value Added Tax Consolidation Act 2010 15. cikkének (1) bekezdésére hivatkozik, amely megköveteli, hogy a héacsoportnak legalább az egyik tagja a héairányelv III. címe értelmében vett adóalany legyen.

10 – Írország vitatja továbbá azt az érvet, hogy a 11. cikkben alapuló intézkedéseket a héairányelv 395. cikke alapján kell meghozni.

11 – A holding társaságok héajogi megközelítésével kapcsolatban lásd például a Polysar-ügyben hozott ítéletet, valamint a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítéletet (EBHT 2009., I-10413. o.).

12 – A Wellcome Trust-ügyben hozott ítélet (EBHT 1996., I-3013. o.) tárgya az volt, hogy akként kell-e értelmezni a gazdasági tevékenység hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése értelmében vett fogalmát, hogy ide tartozik az a tevékenység, amelynek keretében a vagyonkezel? valamely karitatív alapítvány eszközeinek kezelése során részvényeket és más értékpapírokat értékesít.

13 – A Harnas & Helm ügyben hozott ítélet (EBHT 1997., I-745. o.) arra a kérdésre vonatkozott, hogy akként kell-e értelmezni a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdését, hogy önmagában kötvények tulajdonjogának megszerzése és azok birtokban tartása, amely tevékenységek nem szolgálják vállalkozási tevékenység célját, és az ebb?l történ? bevételszerzés nem min?sül olyan gazdasági tevékenységnek, amely miatt az érintett személy adóalannyá válik.

14 – Lásd a C-174/08. sz. NCC Construction Danmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10567. o.) 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot; lásd továbbá a C-33/11. sz., A Oy-ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 27. pontját.

15 – 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 71., 1303. o.).

16 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

17 – A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének teljes szövege így szól: „[...] minden államnak jogában áll együtt, egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összef?znek.”

18 – Lásd a héairányelv (3) preambulumbekzdését:

„Annak biztosítására, hogy a rendelkezések világos és ésszer? módon, a jogalkotás min?ségének javítására vonatkozó elvvel összhangban kerüljenek bemutatásra, az irányelv szerkezetét és szövegezését át kell dolgozni, bár ez elviekben nem eredményez érdemi változásokat a meglév? jogszabályban. Az átdolgozási m?velet ugyanakkor együtt jár néhány lényegi módosítással, amelyet mindazonáltal el kell végezni. Azokat az eseteket, amelyeket ilyen változtatások érintenek, kimerít?en fel kell sorolni az átültetést és a hatálybalépést szabályozó rendelkezésekben.”

19 – A C-582/08. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-7195. o.] 49–51. pontja.

20 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben hozott ítélet, különösen annak 51. pontja. Lásd ez ezen ügghöz kapcsolódó indítványom 52. pontját.

21 – Lásd a hatodik héairányelvre vonatkozó javaslat indokolását, COM(73)950, 1973. június 20.

22 – A héacsoport létrehozására vonatkozó lehet?ség gyakorlati megvalósítása változó. Egyes tagállamokban, amelyek bevezették, a csoportos heaalanyiság kötelez? olyan személyek esetében, akik megfelelnek a követelményeknek, más tagállamokban pedig választható.

23 – Lásd a héairányelv (5) preambulumbekzdését.

24 – Lásd a héairányelv (7) preambulumbekzdését.

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

26 – Lásd az Ampliscientifica-ügyben hozott ítélet 19. és 20. pontját.

27 – Az adólevonási rendszer összegzése tekintetében lásd a C-324/11. sz. Tóth-ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

28 – Lásd a Tanácshoz és az Európai Parlamenthez intézett, a közös hozzáadottértékadó-rendszer?l szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 11. cikkében engedélyezett hea-csoportképzési

lehetőségéről szóló bizottsági közlemény (COM(2009) 325 végleges) 11–12. oldalát.

29 – Lásd a Polysar-ügyben hozott ítélet 15–17. pontját.

30 – Lásd a C-77/01. sz. EDM-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4295. o.) 49. pontját és a C-437/06. sz. Securenta-ügyben 2008. március 13-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-1597. o.) 26. pontját. „A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy a Securenta háromféle tevékenységet végez, azaz először is a hatodik héairányelv hatálya alá nem tartozó nem gazdasági tevékenységeket, másodszor gazdasági tevékenységeket, amelyek tehát ezen irányelv hatálya alá tartoznak, de héamentesek, harmadszor pedig adóköteles gazdasági tevékenységeket. Ezen összefüggésben az a kérdés merül fel tehát, hogy ezen adóalany levonhatja-e a meghatározott értékesítési ügyletekhez közvetlenül nem kapcsolódó ügyletekre felszámított héaösszeget, és ha igen, akkor milyen mértékben.”