

MACIEJ SZPUNAR

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2016. június 30.(1)

C?340/15. sz. ügy

Christine Nigl,

Gisela Nigl sen.,

Gisela Nigl jun.,

Josef Nigl és

Martin Nigl

kontra

Finanzamt Waldviertel

(a Bundesfinanzgericht [szövetségi adóügyi bíróság, Ausztria] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal iránti kérelem – Adózás – Hozzáadottérték?adó – Hatodik irányelv – A 4. cikk (1) és (4) bekezdése és a 25. cikk – 2006/112/EK irányelv – A 9–11. cikk és a 296. cikk – Az »adóalany« fogalma – Önállóan végzett gazdasági tevékenység – Termékeket közös márkánév alatt, kereskedelmi társaság útján értékesít? polgári jogi társaságok – Az adóalanyiság elismerésének visszavonása – A mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös térítésátalány?rendszer – A térítésátalány?rendszerb?l való kizárás”

Bevezetés

1. A jelen ügyben a Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság, Ausztria) egy sor olyan kérdést terjesztett el?zetes döntéshozatalra a Bíróság elé, amelyek az egyéni adóalany gazdasági szerepl?k jogállásával kapcsolatosak a hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) tárgyú rendelkezések által el?írt, a mez?gazdasági termel?kre vonatkozó közös térítésátalány?rendszer esetükben történ? alkalmazása vonatkozásában. A Bíróságnak lehet?sége lesz arra, hogy felidézze és pontosítsa az „önállóan végzett gazdasági tevékenység” fogalmának valódi jelentésével, az úgynevezett „héacsoportra” vonatkozó rendelkezések értelmezésével, valamint a joggal való visszaélés problémájával kapcsolatos kérdésekre vonatkozó ítélkezési gyakorlatát.

Jogi háttér

Az uniós jog

2. Az alapügy tényállása mind a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv,(2) mind pedig a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(3) időbeli hatálya alá esik. Tekintettel azonban arra, hogy a két irányelv – jelen ügy szempontjából lényeges – rendelkezéseinek szövege lényegében megegyezik, kizárólag a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek idézésére szorítkozom.

3. A 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdése első albekezdésének értelmében:

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

[...]”

4. Az irányelv 10. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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-fölé rendeltségi viszonyt teremt.”

5. Ugyanezen irányelv 11. cikke kimondja:

„A hozzáadottértékadóval 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 összefonják.

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.”

6. Végül a 2006/112 irányelv 296. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Azokra a mezőgazdasági termelőkre, amelyek esetében az általános héa szabályozás 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 [helyesen: átalányrendszert] alkalmazhatnak.

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

Az osztrák jog

7. Az osztrák polgári törvénykönyv (Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch) 1175. cikkének (1) bekezdése értelmében polgári jogi társaság keletkezik, ha két vagy több személy szerződés útján megegyezik abban, hogy egy meghatározott közös cél érdekében közös tevékenységet végeznek. E szerződésnek nincsenek formai követelményei.

8. A 2006/112 irányelvet a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 1994; a továbbiakban: UStG) ültette át az osztrák jogrendszerbe. Az UStG 2. cikkének (1) bekezdése szerint a forgalmi adó alanya bármely személy, aki önállóan ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet folytat. E rendelkezés (2) bekezdése pontosítja, hogy egy tevékenység nem tekinthető önállóan abban az esetben, ha azt valamely vállalkozás utasításainak alávetett természetes személyek gyakorolják, vagy egy (másik) vállalkozásnak pénzügyi, gazdasági vagy szervezeti szempontból alávetett, önálló akarat nélküli jogi személy gyakorolja.

9. A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó, a 2006/112 irányelv által előírt közös térítésátalányrendszer az UStG 22. cikkébe került átültetésre. Ezt a cikket a nyilvántartás vezetésére nem kötelezett mezőgazdasági termelőkre kell alkalmazni. Mindazonáltal az adózás rendjéről szóló osztrák szövetségi törvény (Bundesabgabenordnung) 12. cikkének (1) bekezdése értelmében ez a kötelezettség árbevételről és a vállalkozás értékéről is függ.

Az alapügy tényállása, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10. A Nigl család régóta végez borászati és bortermelési tevékenységet. A termelés fejlődésével és az ültetvények növekedésével a tevékenység a család egyre több tagját érintette. A család tagjai jelenleg három polgári jogi társaságot alkotnak, amelyek mindegyike a saját parcelláin gyakorol borászati tevékenységet. A megtermelt bor ennek megfelelően az egyes társaságokhoz tartozó parcellák leszüreteléséből származik, és habár a közös „Nigl” megnevezés alatt kerül forgalomba, ellátják az adott polgári jogi társasághoz tartozó parcellára utaló megjelöléssel is. A család tagjai ezen kívül 2011-ben megalapították a Weingut Nigl GmbH korlátolt felelősségű társaságot. Ez a társaság főként a bor – a három polgári jogi társaság nevében és javára történő – forgalmazásával foglalkozik. A három polgári jogi társaságtól megvásárolt gyümölcsből a korlátolt felelősségű társaság maga is termel bort a saját nevében. A termesztéshez és a termeléshez szükséges eszközök főként az egyes polgári jogi társaságok tulajdonában állnak, kivéve az ingatlanokat és egyes berendezéseket, mint például a palackozó gépek, amelyek közös tulajdonban vannak.

11. A négy társaság – azaz a három polgári jogi társaság és a korlátolt felelősségű társaság – megalapításuk óta különálló hálalanyként kerültek nyilvántartásba vételre, a polgári jogi társaságok vonatkozásában pedig a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésátalányrendszer alkalmazására került sor. Ezt a jogállást az adóhatósági ellenőrzések is megerősítették. Egy 2012-ben elvégzett újabb adóellenőrzés eredményeként azonban az adóhatóság immár – 2005-től visszamenőleges hatállyal – úgy tekinti, hogy a három polgári jogi társaság egyetlen vállalkozást, következésképpen pedig egyetlen hálalanyt alkot. Egyedül a korlátolt felelősségű társaság írta meg önálló adóalanyiságát. Éppen ezért 2005–2012 között az alapügyben alperes adóhatóság egy sor – az alapügy felpereseit érintő – adóellenőrzési határozatot, valamint olyan határozatokat hozott, amelyek a hálalanyiságukhoz kapcsolódó adószámuk érvényességét korlátozta.

12. A három kereskedelmi társaság egyetlen vállalkozásként való kezelése az osztrák szabályozás alapján egyben a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésátalányrendszerből való kizárásukat is eredményezi.

13. Az adóhatóság a három polgári jogi társaság szoros gazdasági és szervezeti

összefonódásával igazolja a határozatát. Először is arra utal, hogy mindegyik társaság a „Weingut Nigl” név alatt lép fel harmadik személyekkel szemben, amely egyúttal a termékeik márkanéve is, emellett közös épületeket és berendezéseket használnak, illetve a termelés szempontjából meghatározó borkészítési folyamatot valójában egy személy, Martin Nigl, ennek a területnek az elismert szakértője végzi.

14. Az alapügy felperesei a fent említett határozatokat megtámadták a kérdést előterjesztő bíróság előtt. Többek között a következő érveket adják elő: a különböző polgári jogi társaságok megalapítására egyedileg, eltérő időpontban került sor, és a tagok kifejezett nyilatkozataival ellentétesen nem keletkezhet ráutaló magatartással polgári jogi társaság; az épületek és berendezések közös használata – különösen a mezőgazdaságban – bevett szokás, és abból nem következik, hogy az önálló vállalkozások ne lennének függetlenek; a végtermék, azaz a bor közös márkanév alatt történő forgalmazása szintén nem meghatározó feltétel, különösen akkor, amikor a boron feltüntetésre kerül – többek között – a polgári jogi társaságok megjelölése is.

15. E körülmények között a Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság) az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Három önálló vállalkozásnak (adóalanynak) minősül-e három olyan személyegyesülés, amelyek egyetlen család különböző tagjaiból állnak, e minőségükben a beszállítóikkal és a hatóságokkal szemben kifelé önálló magatartást tanúsítanak, két gazdasági eszköz kivételével saját termelési eszközökkel rendelkeznek, a termékeiket azonban nagyrészt egy olyan kétársaságon 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 értékesítő kétársaságot, 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 személyegyesülésből és a kétársaságból 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) visszamenőleges hatállyal,

b) csak a jövőre nézve, vagy

c) egyáltalán nem

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

4) Amennyiben a három személyegyesülés három önálló vállalkozásnak (adóalanynak) tekintendő, ezek bortermelőként és így mezőgazdasági termelőként térítési átalányban részesül? mezőgazdasági termelőnek minősülnek, ha ezek a gazdaságilag együttműködő?

személyegyesülések önmagukban a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó térítésátalányrendszer hatálya alá tartoznak ugyan, azonban a társaság, a három személyegyesülés tagjaiból álló önálló személyegyesülés vagy a társaságból és a három személyegyesülés tagjaiból álló önálló személyegyesülés az üzemnagyság vagy a jogi forma alapján a nemzeti jog szerint nem tartozik a térítésátalányrendszer hatálya alá?

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

a) visszamenőleges hatállyal,

b) csak a jövőre nézve, vagy

c) egyáltalán nem érvényes?”

16. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2015. július 7-én érkezett meg a Bírósághoz. Az alapügy felperesei, az osztrák kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. Ugyanezen felek képviseltették magukat a 2016. április 13-án tartott tárgyaláson.

Elemzés

17. A kérdést előterjesztő bíróság nem jelöli meg határozatában azokat a konkrét uniós jogi rendelkezéseket, amelyek értelmezését kéri. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megfogalmazásából, valamint a kérdést előterjesztő bíróság ítéletében szereplő információkból azonban az következik, hogy az első, második és harmadik kérdés a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdése első albekezdésének és 11. cikkének az értelmezését érinti, míg a negyedik és ötödik kérdés – többek között – a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös térítésátalányrendszerrel kapcsolatos rendelkezéseknek, különösen ezen irányelv 296. cikke (1) és (2) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik. A jelen ügyben javaslom a jogi elemzés hasonló módon történő tagolását.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett, a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdése első albekezdésének és 11. cikkének értelmezésére vonatkozó első, második és harmadik kérdésekről

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

18. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdését és 11. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy ezek a rendelkezések felhatalmaznak vagy éppen köteleznek egy tagállamot arra, hogy megvonja azoknak a személyeknek a különálló adóalanyiságát, akiket olyan mértékben fűznek össze egymással pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok valamely adóköteles tevékenység végzése során, hogy egyetlen vállalkozásnak tekinthetők. Egy ilyen módon feltett kérdés megválaszolása során véleményem szerint el kell határozni egymástól az említett irányelv 9. cikke (1) bekezdése első albekezdésének és 11. cikkének az értelmezését.

– A 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdése első albekezdésének értelmezéséről

19. A jelen ügyben nem vitatott, hogy a felperesek által gyakorolt tevékenység a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében gazdasági tevékenység. Arra a kérdésre szükséges tehát válaszolni, hogy ezt a tevékenységet a felperesek önállóan végzik-e ezen bekezdés első albekezdése értelmében, pontosabban pedig, hogy a felperes

polgári jogi társaságok mindegyike önállóan gyakorolja?e ezt a tevékenységet, amelyb?l adódóan adóalanyiságot szereznek.

20. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamely tevékenységnek a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdése első albekezdése szerinti önálló jellegét ezen irányelv 10. cikke fényében kell értelmezni. Ez a rendelkezés márpedig egyértelműen megjelöli, hogy az „önállóan végzett” kifejezés meghatározásának célja, hogy kizárja az adózás alól azokat a személyeket, akik munkaszerződés vagy más munkavégzésre irányuló jogviszony alapján kapcsolódnak egy vállalkozáshoz. Ez azt jelenti, hogy egy tevékenységet nem csak abban az esetben végeznek önállóan, ha az azt végző személy olyan módon van egy másik személynek alárendelve, hogy ezt a tevékenységet nem a saját nevében és a saját javára gyakorolja, nem irányítja személyesen ezt a tevékenységet, valamint nem viseli a tevékenységének gazdasági kockázatát.(4)

21. Több személy – polgári jogi társaság formájában megvalósuló – valamely tevékenység gyakorlása keretében történő akár szoros együttműködése véleményem szerint önmagában nem eredményezi e személyek másik személynek való alárendeltségét. Az egymással együttműködő személyek tevékenységüket szükségképpen saját nevükben, saját javukra és saját irányításuk alatt végzik, valamint viselik ennek a tevékenységnek a gazdasági kockázatát, mivel nincs olyan fölérendelt személy, amelynek javára és felelősségére lehetne gyakorolni ezt a tevékenységet. Hozzá kell azt is tenni, hogy az alapeljárásban a kérdést előterjesztő bíróság határozatában szereplő információk alapján nem tűnik úgy, hogy a felperesek által alapított korlátozott felelősségű társaság ilyen funkciót töltene be.

22. Ebben a helyzetben nem tekinthető úgy, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése alapként szolgálna az érdekelt személyek adóalanyiságának az általuk gyakorolt tevékenység nem független jellege miatti megvonására.

– A 2006/112 irányelv 11. cikkének értelmezéséről

23. A 2006/112 irányelv 11. cikke lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy egyetlen adóalanyként kezeljék azokat a személyeket, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek (egy ilyen adóalany jelenti a „héacsoportot”). Az egyetlen adóalanyként történő elismerés egyaránt érinthet már létező vagy lehetséges különálló adóalanyokat, illetve nem adóalany személyeket is.(5)

24. A vizsgált rendelkezés célja kettős. Első sorban lehetővé teszi – mind az adóhatóságok, mind pedig az érintett személyek szempontjából – a közigazgatási eljárások egyszerűsítését.(6) Másodsorban az olyan visszaélésszerű magatartások elleni fellépést is szolgálhatja, mint például a vállalkozás több személyre történő felosztása, hogy részesülhessenek valamely különös adószabályozás előnyeiből.(7)

25. E rendelkezés nemzeti jogrendben történő alkalmazásának azonban két feltételnek kell megfelelnie.

26. Először is, ezt a rendelkezést kifejezetten át kell ültetni a belső jogba. Valójában ugyanis nem feltétlen jellegű, tehát nem közvetlenül alkalmazandó rendelkezésről van szó.(8) Ez még abban az esetben is így van, ha a rendelkezés hatásainak kedvezőbb helyzetbe kellene hozniuk az adóalanyokat, és még inkább igaz akkor, ha a rendelkezés alkalmazása – ahogyan azt a Bizottság helyesen megjegyzi – hátrányosabb helyzetbe hozza az adóalanyokat, ahogyan az a jelen ügyben is történik.

27. Másodszor, a 2006/112 irányelv 11. cikke által a tagállamok számára előírt lehetőség

szükségessé teszi a héabizottsággal(9) folytatott elzetes konzultációt.

28. Ebben az összefüggésben a jelen ügyben kétség merül fel azon kérdés vonatkozásában, hogy az osztrák jogban létezik-e jogalap arra, hogy az alapügy felperesei által létrehozott polgári jogi társaságokat a 2006/112 irányelv 11. cikke értelmében vett héacsoportnak lehessen tekinteni. Ahogy a Bizottság az eljárás során jelezte, az Osztrák Köztársaság ebben a vonatkozásban az UstG 2. cikke (2) bekezdése második albekezdését terjesztette a héabizottsággal való konzultáció elé. Ez a rendelkezés az egyetlen adóalanyként való kezelés lehetőségét azokra a jogi személyekre korlátozza, amelyeket pénzügyi, gazdasági vagy szervezeti szempontból alávetettek egy vállalkozásnak, így nincs önálló akaratuk.

29. Az alapügy felperesei által alapított társaságoknak – amelyek önálló adóalanyiságának megállapítását a jelen ügyben megtámadott határozatokkal az osztrák adóhatóság megtagadta – nincs jogi személyiségük és egyetlen más vállalkozásnak sincsenek alávetve. Az osztrák kormány álláspontja szerint azonban a felperések esetében is alkalmazható az UstG 2. cikke (2) bekezdése második albekezdése.

30. A kérdés a nemzeti jog értelmezését érinti, amelyre kizárólag a nemzeti bíróságok rendelkeznek hatáskörrel. Egyedül arra kívánom felhívni a figyelmet, hogy – szemben azzal, amire a Bizottság utalni látszik az észrevételeiben – a Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet(10) fényében véleményem szerint ennek a kérdésnek a megítélésére nincs hatással az osztrák jog e rendelkezésének a 2006/112 irányelv 11. cikkével való esetleges összeegyeztethetlensége. Ebben az ítéletben a Bíróság valójában azt állapította meg, hogy a német jogban elírt, a héacsoport létrehozása lehetőségének azzal azonos korlátozása, mint amelyet az osztrák jog jelen ügyben vizsgált rendelkezése elír, ellentétes a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével, mivel ez utóbbi alkalmazása kizárólag az érintett személyek közötti szoros kapcsolattól függ.(11) Ugyanakkor a Bíróság egyúttal kizárta annak lehetőségét, hogy az adóalanyok közvetlenül hivatkozzanak az irányelv érintett rendelkezésére, még abban az esetben is, ha az átültet nemzeti rendelkezés összeegyeztethetetlen az irányelv rendelkezésével.(12) Következésképpen az adóhatóság már csak ezért sem hivatkozhat közvetlenül a 2006/112 irányelv 11. cikkére annak érdekében, hogy azt valamely adóalany hátrányára alkalmazza.

31. Az elbbi megfontolásokra tekintettel azt gondolom, hogy az UstG 2. cikke (2) bekezdése második albekezdésének a 2006/112 irányelv 11. cikkével való esetleges összeegyeztethetlenségének nem kell hatással lennie annak megítélésére, hogy ez elbbi rendelkezés alkalmazható-e az alapügy felperesei által alapított polgári jogi társaságok esetében.

– Válasz az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdésre

32. A fenti megfontolásoknak megfelelően azt javaslom, hogy a Bíróság az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdésre azt a választ adja, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem alapozza meg azon személy adóalanyiságának elutasítását, akit egy másik személyhez szervezeti, gazdasági vagy pénzügyi kapcsolat fűz, amennyiben ennek a kapcsolatnak nincs olyan jellege, amely az ezen irányelv 10. cikke szerinti jogviszonyt valószínűsít meg. A 2006/112 irányelv 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy annak alkalmazása megköveteli, hogy a nemzeti jogrendszer kifejezetten tartalmazzon e tekintetben egy, a héabizottsággal folytatott elzetes konzultációt követően elfogadott jogalapot. A nemzeti bíróságok feladata annak meghatározása, hogy a nemzeti jogban létezik-e ez a jogalap, és az adott ügyben alkalmazni kell-e azt.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdésre?

33. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy – amennyiben annak lehet?sege jogi szempontból fennáll – mely személyek tekinthet?k az alapügyben egyetlen adóalanynak.

34. Ahogyan az az általam javasolt, elzetes döntéshozatalra elterjesztett els? kérdésre adandó válaszból is levezethet?; a 2006/112 irányelv 11. cikkéb?l ilyen lehet?ség abban az esetben következik, ha a kérdést elterjeszt? bíróság megállapítja, hogy az UStG ezen cikket átültet? 2. cikke (2) bekezdésének második albekezdése az alapügy körülményeire is vonatkozik. Az esetlegesen a „héacsoportként” meghatározandó személyek köre viszont olyan ténykérdés, amelynek megállapítása teljes mértékben az adóhatóságok és a nemzeti bíróságok hatáskörébe tartozik. Nem gondolom, hogy az uniós jog ebben a vonatkozásban bármilyen támpontként szolgálhat.

35. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a második kérdésre azt a választ adja, hogy azon személyek körének meghatározása, akiket egy adott tényállásban egyetlen adóalanyként lehet elismerni, teljes mértékben az adóhatóságok és a nemzeti bíróságok hatáskörébe tartozik.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdésr?

36. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 11. cikkét átültet? nemzeti rendelkezések alkalmazása során az adóhatóság héacsoportként ismerheti-e el a korábbiakban önálló adóalanyoknak tekintett személyeket, és amennyiben igen, akkor ezt visszamen?leges hatállyal, vagy csak a jöv?re nézve teheti-e meg.

37. Egy ilyen módon feltett kérdés megválaszolása során mindenekel?tt meg kell jegyeznem, hogy véleményem szerint sem a 2006/112 irányelv 11. cikkének szövegéb?l, sem pedig az általános adójogi alapelvekb?l nem következik az, hogy ezt a rendelkezést kizárólag azokra a személyekre kellene alkalmazni, akik korábban soha nem végeztek adóköteles tevékenységet, és ezért adóalanyisággal sem rendelkeztek. A szóban forgó rendelkezés ilyen megszorító értelmezése ellentétes lenne annak céljával. Ez ugyanis egyrészt nem tenné lehet?vé a héacsoport létrejöttét azon személyek számára, akik már önálló adóalanyként adóköteles tevékenységet végeznek. Másrészt pedig az adóhatóságok számára is megakadályozná, hogy az adóalanyok vonatkozásában bekövetkez? változásokra megfelelő módon reagáljanak, és a héacsoportra vonatkozó szabályokat alkalmazzák akár az adókimutatás egyszersítése, akár az adócsalás elleni küzdelem érdekében.

38. Ugyanígy, véleményem szerint az adójog alapelveivel – különösen a jogbiztonság elve – nem ellentétes a korábban különálló adóalanyként kezelt személyek héacsoportként történ? elismerése. Az el?bb említett alapelv értelmében ugyanis amennyire az adóalany adójogi helyzete nem lehet az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében meghatározhatatlan ideig vitatható,(13) ugyanannyira nem sértik meg ezt az alapelvet a korábbi adómegállapítási határozatok vizsgálatát az adóhatóság számára lehet?vé tev? egyértelm? és el?relátható rendelkezések.(14)

39. Ami pedig azt a kérdést illeti, hogy a korábban különálló adóalanyként kezelt személyek visszamen?leges hatállyal, vagy kizárólag a jöv?re nézve tekinthet?k-e héacsoportnak, véleményem szerint két helyzetet kell megkülönböztetni.

40. Ahogy a jelen indítvány 24. pontjában is jeleztem, a héacsoportra vonatkozó rendelkezések alkalmazásának többek között az is célja lehet, hogy az olyan visszaél?sszer? magatartás elleni

fellépést szolgálja, mint például a vállalkozás több személyre történő felosztása a célból, hogy valamely különös adószabályozás elnyelje a részesülhessenek. Ilyen esetben az adóalanyok héacsoport tagjaként történő kezelése és az abból eredő, az adóztatásukra vonatkozó következmény célja a korábban fennállt szabálytalanság kiküszöbölése, és annak a helyzetnek a visszaállítása, amelynek a visszaélés szerző magatartás hiányában fenn kellett volna állnia. Ez magába foglalhatja a korábbi döntések visszamenőleges hatályú felülvizsgálatát is.(15) Következésképpen véleményem szerint megállapítható, hogy az adóhatóság a korábban különálló adóalanyként kezelt személyeket jogosult visszamenőleges hatállyal egy héacsoport tagjainak tekinteni, ha ennek célja valamely visszaélés szerző magatartás, mint például egy vállalkozás mesterséges felosztása elleni fellépés.

41. Amennyiben viszont ez a fajta visszaélés szerző magatartás nem jelentkezik az adóalany vonatkozásában, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elveivel véleményem szerint ellentétes a héacsoportra vonatkozó rendelkezések visszamenőleges alkalmazása olyan személyek esetében, akik korábban önálló adóalanyisággal rendelkeztek. Ez a helyzet áll fenn abban az esetben is, amikor – ahogyan az az alapeljárásban is történt – a különálló adóalanyiságot az adóhatóság egy ellenőrzés során korábban már elismerte.

42. E kérdés kapcsán azt is hozzá kell még tenni, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján az adózást érintő valamely visszaélés szerző magatartás megállapításához két feltétel teljesülése szükséges. Először is, a vonatkozó rendelkezésekben előírt feltételek formális fennállása ellenére az adóalany ügyleteinek eredménye olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel. Másodszor pedig az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy az adóalany ügyleteinek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése, azaz a végzett gazdasági tevékenységnek nem lehet más magyarázata, mint pusztán az adóelőny elérése.(16) Ezen feltételek megvalósulásának megítélése, valamint általában véve a joggal való visszaélés megállapítása egy adott ügyben természetesen a nemzeti bíróságok kizárólagos hatáskörébe tartozik.

43. A fenti megfontolásokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre azt a választ javaslom, hogy a 2006/112 irányelv 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy annak alkalmazása során az adóhatóság a korábban különálló adóalanyként adóköteles tevékenységet végző személyeket egyetlen adóalanyként ismerheti el. Az ilyen személyeket abban az esetben lehetséges visszamenőleges hatállyal egyetlen adóalanyként elismerni, ha a különálló adóalanyiságból származó jogokkal visszaéltek.

A mezőgazdasági termelők közös térítésátalányrendszerére vonatkozó, előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik és ötödik kérdésről

44. A negyedik és ötödik kérdés a mezőgazdasági termelők – 2006/112 irányelv 295. és azt követő cikkei szerinti – közös térítésátalányrendszerének az alapügy felperesei esetében történő alkalmazására vonatkozik. A negyedik kérdés konkrétan e rendszer alkalmazását, vagy éppen az alkalmazás lehetőségének elutasítását célozza, annak megfelelően, hogy az alapügy felpereseit különálló adóalanyoknak vagy héacsoportnak kell-e tekinteni. Az ötödik kérdés ugyanakkor arra vonatkozik, hogy mikortól kerülhet sor a fent említett térítésátalányrendszer alkalmazásának esetleges megtagadására.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésről

45. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy szoros gazdasági viszonyukra tekintettel lehetséges-e a térítésátalányrendszer alkalmazásának megtagadása az alapügy különálló adóalanyként (pontosabban három különálló adóalanyisággal rendelkező polgári jogi

társaságként) kezelt felperesei vonatkozásában, annak ellenére, hogy formai szempontból megfelelnek e rendszer – nemzeti jog által meghatározott – alkalmazási feltételeinek.

46. Először is azt szükséges kiemelni, hogy a fentiek szerint feltett kérdés túlmutat az alapeljárás tárgyán. Ahogy az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból is világosan következik, ez az eljárás valójában a felpereseket héacsoport tagjaiként kezelő adóhatósági határozatokat, az adózásuk ennek megfelelő korrigálását, valamint az adószámuk érvényességének – héa vonatkozásában történő – korlátozását érinti. Ahogyan az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, valamint a felek észrevételeiből is következik, természetesen felvetődik a térítésátalányrendszer alkalmazásának alapkérdése: e rendszer alkalmazására a különálló adóalanynak tekintett felperesek jogosultak lennének, míg héacsoportként nem, mivel a térítésátalányrendszer alkalmazási feltételeinek többé nem felelnének meg. E rendszer alkalmazásának mellőzése ugyanakkor éppen a felperesek héacsoportként való elismeréséből következne. Az alapeljárásnak nem tárgya a térítésátalányrendszer alkalmazásának a felperesek adóalanyiságától függetlenül, illetve a héacsoport tagjaiként való kezelés tényétől eltérő más indokból történő megtagadása. Véleményem szerint tehát a Bíróságnak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésre adandó válaszában kizárólag arra kell vonatkoznia, hogy a térítésátalányrendszer alkalmazásának mellőzése függhet-e attól a ténytől, hogy a felpereseket héacsoport tagjainak tekintették; ennek hiányában ez a kérdés valójában hipotetikus jellegű lenne.

47. Másodszor emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 296. cikkének (1) bekezdése értelmében a tagállamok átalányrendszert *alkalmazhatnak* a mezőgazdasági termelőkre, ha az általános adószabályozás, illetve valamely egyszerősített eljárás alkalmazása „nehézségeket okozna”. Ezen irányelv 296. cikkének (2) bekezdése értelmében ugyanakkor a tagállamok *kizárhatják* a térítésátalányrendszerből azokat a mezőgazdasági termelőket, valamint a mezőgazdasági termelők meghatározott csoportjait, amelyek esetében az általános szabályozás, vagy az egyszerősített eljárások alkalmazása nem jelent nehézséget. Egyébiránt ugyanezen irányelv 296. cikkének (3) bekezdése értelmében minden átalányrendszerben részesülő mezőgazdasági termelő jogosult az általános szabályozás, vagy valamely egyszerősített eljárás alkalmazását választani az átalányadózás helyett.

48. A térítésátalányrendszer ilyen megjelenése az irányelv rendelkezéseiben egyúttal jelzi annak kivételes jellegét is. Ezt a Bíróság ítélkezési gyakorlata szintén megerősítette; eszerint a térítésátalányrendszert csak a célja eléréséhez szükséges mértékben lehet alkalmazni,⁽¹⁷⁾ azaz úgy értendő, hogy amennyiben az általános szabályozás, vagy valamely egyszerősített eljárás alkalmazása nehézséget jelentene.

49. Ezzel egyidejűleg ugyanakkor önmagában a térítésátalányrendszer fakultatív jellege, valamint az e rendszer alóli, a 2006/112 irányelv 296. cikkének (2) bekezdése szerinti kivételek azt is jelzik, hogy a tagállamok széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek a rendszer végrehajtása során. Ahogyan azt helyesen jelöli meg észrevételeiben a Bizottság, nem tűnik úgy, hogy a tagállamoknak minden mezőgazdasági termelő esetében egyedileg vizsgálniuk kellene, hogy az általános vagy valamely egyszerősített szabályozás szerinti adóalanyisága nehézségekbe ütköznék-e, vagy sem, illetve hogy ezért a térítésátalányrendszert kell-e alkalmazni. A tagállamok általában véve meghatározhatják azokat a feltételeket, amelyek megvalósulása esetén helye lehet a térítésátalányrendszer alkalmazásának, valamint az ezeket a feltételeket teljesítő mezőgazdasági termelők esetében automatikusan alkalmazhatják ezt a rendszert.

50. Az osztrák jogban a térítésátalányrendszer alkalmazhatósága a könyvelés vezetésének kötelezettsége alóli felmentéshez kapcsolódik, ez utóbbi pedig az árbevétel és az üzem értéke alapján mért üzemnagyságtól függ. Egy ilyen feltétel teljes mértékben észszerűnek tűnik, mivel a

könyvelés vezetésének kötelezettsége pontosan az általános vagy valamely egyszer?sített szabályozás szerinti h aalanyis ggal kapcsolatos adminisztratív terhek egyike.

51. Szintén teljes mértékben észszerűnek tűnik a t r t s t l ny rendszer alkalmazásának megtagadása abban az esetben is, amikor több mezőgazdasági termelő – tekintettel arra a tényre, hogy egyetlen héaalanyként kezelt k őket – elveszíti a könyvelés vezetésének kötelezettsége alóli kivételhez való jogát, amennyiben  zemeik összesített mérete meghaladja a meghatározott mértéket.

52. Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésre azt a választ javaslom, hogy a 2006/112 írányelv 296. cikkének (1)  s (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az e rendelkezés szerinti t r t s t l ny rendszer alkalmazása megtagadásának kizárólag akkor van helye, ha a mezőgazdasági termelő nem felel meg a rendszer  zemnagys gon alapuló alkalmazási feltételeinek, mert például egyetlen adóalanyként kezelt k azokat a mezőgazdasági termelőket, akiket kölcsönös gazdasági kapcsolatok f znek össze egymással.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett ötödik k rd s ?

53. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett ötödik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a mezőgazdasági termelők t r t s t l ny rendszere alkalmazásának megtagadása  rinthet e olyan mezőgazdasági termelőket, akik esetében a rendszert korábban alkalmazták, és ha igen, akkor arra visszamenőleges hatállyal, vagy kizárólag a jövőre nézve ker lhet e sor.

54. Tekintettel arra, hogy a jelen ügyben a t r t s t l ny rendszer alkalmazásának megtagadására abból az okból került sor, hogy több mezőgazdasági termel t egyetlen héacsoportnak tekintettek, az ötödik kérdésre adott válasznak a harmadik kérdésre adott válaszhoz hasonlónak kell lennie.

55. Először is t h t nem látom akadályát a t r t s t l ny rendszer alkalmazása megtagadásának azon mezőgazdasági termelők esetében, akik esetében a rendszert korábban alkalmazták. Egy ilyen tilalom megakadályozná a tagállamokat abban, hogy valamely változó helyzetre reagáljanak, és ellentétes lenne e rendszer kivételes jellegével, valamint azzal a követelménnyel, hogy annak alkalmazására kizárólag a szükséges mértékben kerüljön sor.

56. Másodszor azon a véleményen vagyok, hogy ha megállapításra kerül, hogy a t r t s t l ny rendszer alkalmazása során joggal való visszaélés történt, például abban az esetben, ha egy mezőgazdasági üzem mesterséges felosztása kizárólag az e rendszerből való részesülés feltételeinek való megfelelést célozza, az alkalmazás megtagadására visszamenőleges hatállyal is sor kerülhet. Ettől eltérő esetben ugyanakkor a jogbiztonság és a bizalomvédelem elveivel véleményem szerint ellentétes lenne a t r t s t l ny rendszer alkalmazásának visszamenőleges hatállyal történő megtagadása. Ilyen esetben, amennyiben az adóhatóság megállapítja, hogy a mezőgazdasági termelő helyzet nek megváltozása többé már nem igazolja a rendszer alkalmazását, megtagadhatja, azonban kizárólag a jövőre nézve annak alkalmazását.

57. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az elzetes döntéshozatalra elterjesztett ötödik kérdésre azt a választ adja, hogy a 2006/112 irányelv 296. cikkének (1) és (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az e rendelkezés szerinti térítésátalányrendszer alkalmazásának megtagadása olyan mezgazdasági termelő tekintetében, aki esetében korábban alkalmazták ezt a rendszert. A megtagadásra visszamenleges hatállyal abban az esetben kerülhet sor, ha a térítésátalányrendszer alkalmazása joggal való visszaélést valósított meg.

Véggövetkeztetések

58. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság) által elterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

1) A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem alapozza meg azon személy adóalanyiságának elutasítását, akit egy másik személyhez szervezeti, gazdasági vagy pénzügyi kapcsolat fűz, amennyiben ennek a kapcsolatnak nincs olyan jellege, amely az ezen irányelv 10. cikke szerinti jogviszonyt valósítaná meg. Ugyanezen irányelv 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy annak alkalmazása megköveteli, hogy a nemzeti jogrendszer kifejezetten tartalmazzon e tekintetben egy, a hozzáadottértékadó (héta) bizottsággal folytatott elzetes konzultációt követően elfogadott jogalapot. A nemzeti bíróságok feladata annak meghatározása, hogy a nemzeti jogban létezik-e ez a jogalap, és az adott ügyben alkalmazni kell-e azt.

2) Azon személyek körének meghatározása, akiket egy adott tényállásban egyetlen adóalanyként lehet elismerni, teljes mértékben az adóhatóságok és a nemzeti bíróságok hatáskörébe tartozik.

3) A 2006/112 irányelv 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy annak alkalmazása során az adóhatóság a korábban különálló adóalanyként adóköteles tevékenységet végző személyeket egyetlen adóalanyként ismerheti el. Az ilyen személyeket abban az esetben lehet visszamenleges hatállyal egyetlen adóalanyként elismerni, ha a különálló adóalanyiságból származó jogokkal visszaéltek.

4) A 2006/112 irányelv 296. cikkének (1) és (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az e rendelkezés szerinti térítésátalányrendszer alkalmazása megtagadásának kizárólag akkor van helye, ha a mezgazdasági termelő nem felel meg a rendszer üzemnagyságon alapuló alkalmazási feltételeinek, mert például egyetlen adóalanyként kezelték azokat a mezgazdasági termelőket, amelyeket kölcsönös gazdasági kapcsolatok fűznek össze egymással.

5) A 2006/112 irányelv 296. cikkének (1) és (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az e rendelkezés szerinti térítésátalányrendszer alkalmazásának megtagadása olyan mezgazdasági termelő tekintetében, aki esetében korábban alkalmazták ezt a rendszert. A megtagadásra visszamenleges hatállyal abban az esetben kerülhet sor, ha a térítésátalányrendszer alkalmazása joggal való visszaélést valósított meg.

1 – Eredeti nyelv: lengyel

2 – HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv.

3 – HL 2006. L 347., 1. o.

4 – Lásd különösen: 2000. január 27?i Heerma?ítélet (C?23/98, EU:C:2000:46, 18. pont); 2015. szeptember 29?i Gmina Wroc?aw ítélet (C?276/14, EU:C:2015:635, 33. és 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

5 – Lásd különösen: 2013. április 9?i Bizottság kontra Írország ítélet (C?85/11, EU:C:2013:217).

6 – Lásd különösen: 2013. április 9?i Bizottság kontra Írország ítélet (C?85/11, EU:C:2013:217, 48. pont).

7 – Lásd különösen: 2015. július 16?i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C?108/14 és C?109/14, EU:C:2015:496, 40. pont).

8 – 2015. július 16?i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C?108/14 és C?109/14, EU:C:2015:496, 50. és 51. pont).

9 – A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése vonatkozásában lásd: 2008. május 22?i Ampliscientifica és Amplifin ítélet (C?162/07, EU:C:2008:301, 23. pont).

10 – 2015. július 16?i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C?108/14 és C?109/14, EU:C:2015:496).

11 – 2015. július 16?i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C?108/14 és C?109/14, EU:C:2015:496, a rendelkez? rész 2. pontja).

12 – 2015. július 16?i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C?108/14 és C?109/14, EU:C:2015:496, a rendelkez? rész 3. pontja).

13 – Lásd: 2014. február 6?i Fatorie?ítélet (C?424/12, EU:C:2014:50, 46. pont). Lásd továbbá ebben az értelemben: 2006. február 21?i Halifax és társai ítélet (C?255/02, EU:C:2006:121, 72. pont).

14 – 2014. február 6?i Fatorie?ítélet (C?424/12, EU:C:2014:50, 47 és 48. pont).

15 – Lásd ugyanebben a vonatkozásban: 2006. február 21?i Halifax és társai ítélet (C?255/02, EU:C:2006:121, 94. és 95. pont).

16 – Lásd ebben az értelemben: 2006. február 21?i Halifax és társai ítélet (C?255/02, EU:C:2006:121, 74. és 75. pont); 2015. december 17?i WebMindLicenses?ítélet (C?419/14, EU:C:2015:832, 36. pont).

17 – 2004. július 15?i Harbs?ítélet (C?321/02, EU:C:2004:447, 27. pont); 2012. március 8?i Bizottság kontra Portugália ítélet (C?524/10, EU:C:2012:129, 49. pont).