A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (öt bíróval eljáró második tanács)

2026. július 15.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Közös héarendszer – Adóalanyok – Héacsoport – A »pénzügyileg, gazdaságilag és szervezetileg szorosan egymáshoz kapcsoló személyek« fogalma – Az adócsalás vagy adókikerülés elkerüléséhez szükséges intézkedések – A 2006/112/EK irányelv 11. cikke – Olyan tagállami szabályozás, amely lehetővé teszi a nem adóalany vagy héamentes személyek héacsoportba való felvételét – A héacsoport létrehozásának a többi tag összes részesedésével való rendelkezésre vonatkozó feltétele”

A T-268/25. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) a Bírósághoz 2025. április 1-jén érkezett, 2025. március 27-i határozatával terjesztett elő

a **Sampension Livsforsikring A/S**

és

a **Skatteministeriet**

között folyamatban lévő eljárásban,

A TÖRVÉNYSZÉK (öt bíróval eljáró második tanács),

tagjai: N. Półtorak elnök (előadó), T. Pynnä, G. Hesse, G. Steinfatt és D. Petrlík bírák,

főtanácsnok: M. Brkan,

hivatalvezető: H. Eriksson tanácsos,

tekintettel arra, hogy a Bíróság az Európai Unió Bírósága alapokmánya 50b. cikkének harmadik bekezdése alapján 2025. április 25-én továbbította az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Törvényszékhez,

tekintettel az Európai Unió Bírósága alapokmánya 50b. cikke első bekezdésének a) pontjában említett ügycsoportra és az említett alapokmány 50b. cikkének második bekezdése értelmében vett, értelmezéssel kapcsolatos önálló kérdés hiányára,

tekintettel az eljárás írásbeli szakaszára,

* Az eljárás nyelve: dán.

tekintettel a 2026. február 2-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Sampension Livsforsikring képviseletében S. Andersen és L. Kjær advokater,

– a dán kormány képviseletében C. Maertens, meghatalmazotti minőségben, segítői: R. Andersen és B. Søes Petersen advokater,

– az Európai Bizottság képviseletében M.-L. Ehlers Defontaine és M. Herold, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2026. április 22-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 11. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Sampension Livsforsikring A/S és a Skatteministeriet (adóügyi minisztérium, Dánia) között, az e társaság és leányvállalata, a Sampension Administrationsselskab A/S (a továbbiakban: alapkezelő társaság) által benyújtott, közös hozzáadottérték-adó (héa) nyilvántartásba vétel iránti kérelem dán adóhatóságok általi elutasításának tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 11. cikke a következőket írja elő:

„A hozzáadottérték-adóval foglalkozó bizottsággal […] folytatott konzultáció után minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek.

Az első albekezdésben meghatározott lehetőséggel élő tagállam bármely olyan intézkedést elfogadhat, amely szükséges annak elkerüléséhez, hogy e rendelkezés alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést.”

A dán jog

4 A lov om merværdiafgift (momsloven) (héatörvény) 47. §-ának (4) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Kérelemre közösen nyilvántartásba vehető több olyan adóalany, amelyek kizárólag nyilvántartásba vételi kötelezettség hatálya alá tartozó tevékenységet folytatnak. A vám- és adóhatóság engedélyezheti a héa szempontjából történő nyilvántartásba vételi kötelezettség hatálya alá tartozó tevékenységet folytató személyek, valamint az ilyen kötelezettség hatálya alá nem tartozó tevékenységet folytató személyek és a gazdasági tevékenységet nem folytató személyek közös nyilvántartásba vételét. Az engedély csak akkor adható meg, ha az egyik személynek (anyavállalat stb.) a részvények összessége közvetlen vagy közvetett tulajdonosaként stb. a tulajdonában áll(nak) a közös nyilvántartásba vétel körébe bevont másik személy(ek) (leányvállalatok, unokavállalatok stb.). […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

5 A Sampension Livsforsikring egy biztosítótársaság, amely munkaerőpiaci és foglalkoztatói nyugdíjakhoz kapcsolódó életbiztosítási, valamint egyéb pénzügyi tevékenységet folytat. E tevékenységek közül egyesek a héatörvény 13. §-a értelmében mentesek a héa alól.

6 2017. január 1-jéig a Sampension Livsforsikring a héatörvény 47. §-ának (4) bekezdése alapján az alapkezelő társasággal egy és ugyanazon szám alatt volt héanyilvántartásba véve, és így az alapkezelő társasággal „héacsoportot” alkotott. Az alapkezelő társaság, amely a Sampension Livsforsikring, valamint az e csoporthoz nem tartozó két nyugdíjpénztár adminisztratív feladatait látta el, 100%-ban a Sampension Livsforsikring tulajdonában állt.

7 2017. január 1-jén az a két nyugdíjpénztár, amelyek adminisztratív feladatait az alapkezelő társaság látta el, e társaság részesedéseinek 3%-át megszerezte.

8 E részesedésszerzés miatt a Sampension Livsforsikring már nem rendelkezett az alapkezelő társaság részesedéseinek 100%-ával. Az általa létrehozott héacsoport tehát megszűnt, mivel nem felelt meg a héatörvény 47. §-ának (4) bekezdésében előírt azon feltételnek, amely szerint a héanyilvántartásba vétel hatálya alá tartozó tevékenységet végző személyek és a nyilvántartásba vétel hatálya alá nem tartozó tevékenységet végző személyek közötti héacsoportban a csoport egyik tagjának közvetlenül vagy közvetve 100%-os részesedéssel kell rendelkeznie e csoporthoz tartozó többi személy tőkéjében (a továbbiakban: 100%-os részesedésre vonatkozó feltétel).

9 2019. január 15-i levelében a Sampension Livsforsikring kérelmet nyújtott be az Erhvervsstyrelsenhez (dán vállalkozói hatóság) az alapkezelő társasággal történő közös héanyilvántartásba vétel iránt, mivel úgy ítélte meg, hogy a 100%-os részesedésre vonatkozó feltétel nem egyeztethető össze az uniós joggal, és különösen a héairányelv 11. cikkével.

10 2019. február 8-i határozatával a Skattestyrelsen (adóhatóság, Dánia) elutasította a Sampension Livsforsikring és az alapkezelő társaság egy és ugyanazon szám alatt történő nyilvántartásba vétele iránti kérelmét azzal az indokkal, hogy nem teljesül a 100%-os részesedésre vonatkozó feltétel.

11 2021. december 13-án az adóhatóság határozatát helybenhagyta a Landsskatteretten (nemzeti adóügyi bizottság, Dánia), amely ugyanazon indokra támaszkodott, mint e hatóság, és ezenkívül megállapította, hogy a Sampension Livsforsikring nem hivatkozhat a héairányelv 11. cikkére, mivel úgy ítélte meg, hogy e rendelkezés nem rendelkezik közvetlen hatállyal.

12 A Sampension Livsforsikring keresetet indított a nemzeti adóügyi bizottság határozatával szemben a Retten i Lyngby (lyngbyi bíróság, Dánia) előtt, amely visszautalta az ügyet a kérdést előterjesztő bírósághoz, az Østre Landsrethez (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia), azzal az indokkal, hogy elvi kérdéseket vetett fel.

13 E körülmények között az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [héa]irányelv 11. cikkének első bekezdését, e cikk második bekezdésével összefüggésben, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, mint amelyről a jelen ügyben szó van, amely szerint a nyilvántartásba vételi kötelezettség hatálya alá tartozó tevékenységet nem folytató vagy gazdasági tevékenységet nem folytató személyeket magában foglaló héacsoport létrehozására való jogosultságnak az a feltétele, hogy a héacsoporthoz tartozó egyik személy közvetlenül vagy közvetve 100%-os részesedéssel rendelkezik a héacsoporthoz tartozó másik személyben vagy további személyekben?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: közvetlen hatállyal rendelkezik-e a [héa]irányelv 11. cikke a tagállamokban azzal a következménnyel, hogy az adóalanyok valamely tagállammal szemben jogosultak a héacsoportként való nyilvántartásba vételre, ha e tagállam jogszabályai nem összeeegyeztethetők e rendelkezéssel, és nem értelmezhetők annak megfelelő módon?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

14 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 11. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint egyrészt a héaköteles tevékenységet folytató személyeket, másrészt pedig az adómentes tevékenységet végző vagy gazdasági tevékenységet nem folytató személyeket magában foglaló héacsoport létrehozásának lehetőségét azon feltételnek rendeli alá, hogy a csoporthoz tartozó egyik személy közvetlenül vagy közvetve e csoport többi tagjának összes részesedésével rendelkezzen.

A héairányelv 11. cikkének első albekezdéséről

15 Először is meg kell vizsgálni, hogy a 100%-os részesedésre vonatkozó feltétel megalapozott-e a héairányelv 11. cikkének első albekezdése alapján, amennyiben az valamely héacsoport létrehozását a szoros pénzügyi kapcsolat feltételéhez köti.

16 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 11. cikkének célját illetően e rendelkezés elfogadásával az uniós jogalkotó lehetővé kívánta tenni a tagállamok számára azt, hogy ne kezeljék szisztematikusan adóalanyként azokat, akiknek „függetlensége pusztán jogi formalitás”,

vagy az adminisztráció egyszerűsítése végett, vagy a visszaélések, így például annak megakadályozása érdekében, hogy egy vállalkozást több adóalanyra osszanak fel azért, hogy mindegyikőjük részesülhessen valamely különös szabályozás előnyeiből (lásd: 2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

17 Arra is emlékeztetni kell, hogy a héairányelv 11. cikkének első bekezdése szerinti egyetlen adóalannyal való azonos tekintet alá vétel kizárja, hogy az alárendelt személyek továbbra is külön héabevallásokat nyújtsanak be, és a csoporton belül és kívül továbbra is adóalanyoknak minősüljenek, mivel csak az egyetlen adóalany jogosult az említett bevallások benyújtására (lásd: 2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 Másodszor a héairányelv 11. cikkének első bekezdésében előírt azon feltételt, amely szerint a héacsoport létrehozásának a feltétele az érintett személyek között fennálló szoros pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok fennállása, nemzeti szinten pontosítani kell, így e rendelkezés feltételes jellegű, mivel olyan nemzeti rendelkezések meghozatalát vonja maga után, amelyek meghatározzák az ilyen kapcsolatok konkrét terjedelmét (2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 43. pont).

19 Mindazonáltal a héairányelv egységes alkalmazása érdekében fontos, hogy az ezen irányelv 11. cikke első bekezdésének értelmében vett, „pénzügyi kapcsolatok egymással szorosan összefűznek” fogalmát önállóan és egységesen értelmezzék. Az ilyen értelmezést annak ellenére követni kell, hogy a tagállamok számára szabadon választható az e cikkben előírt szabályozás, annak elkerülése érdekében, hogy azok végrehajtása során e szabályozást tagállamonként eltérően alkalmazzák (2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 44. pont).

20 Egyébiránt sem a héairányelv 11. cikkéből, sem az ezen irányelv által létrehozott rendszerből nem tűnik ki, hogy e rendelkezés olyan eltérő vagy különös rendelkezésnek minősül, amelyet megszorítóan kellene értelmezni (2022. december 1-jei Finanzamt T [Héacsoport belső szolgáltatásai] ítélet, C-269/20, EU:C:2022:944, 42. pont). Különösen, amint az a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, a szoros pénzügyi kapcsolat fennállására vonatkozó feltétel nem értelmezhető megszorítóan (2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 45. pont).

21 Harmadszor, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a héairányelv 11. cikkének első bekezdése nem írja elő az egyes tagállamok számára azt a lehetőséget, hogy a héacsoport létrehozásához a gazdasági szereplőkkel szemben más feltételeket írjanak elő, mint az, hogy az adott tagállam területén letelepedettek legyenek, és pénzügyileg, gazdaságilag és szervezetileg szorosan kapcsolódjanak egymáshoz (lásd ebben az értelemben: 2013. április 25-i Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 35. pont; 2013. április 25-i Bizottság kontra Finnország ítélet, C-74/11, nem tették közzé, EU:C:2013:266, 63. pont).

22 Ezenkívül a Bíróság pontosította, hogy az e gazdasági szereplőket összekötő kapcsolat mindössze szoros jellege bármely más követelmény hiányában nem vezethet annak megállapításához, hogy az uniós jogalkotó a héacsoportra vonatkozó szabályozás alkalmazását kizárólag azon szervezeteknek kívánta fenntartani, amelyek alárendeltségi viszonyban állnak az érintett vállalkozáscsoport anyavállalatával. Az ilyen alárendeltségi viszony fennállása bizonyos helyzetekben lehetővé teheti az érintett jogalanyok közötti kapcsolatok szoros jellegének vélelmezését, főszabály szerint

azonban nem minősülhet a héacsoport létrehozásához szükséges feltételnek (lásd ebben az értelemben: 2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 47. pont).

23 A Bíróság egyébiránt kimondta, hogy 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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével ellentétes az olyan nemzeti jogi feltétel, amely szoros pénzügyi kapcsolat fennállásának megállapításához a többségi tőkerészesedésen felül a szavazati jogok többségével való rendelkezést is előírja (lásd ebben az értelemben: 2022. december 1-jei Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie ítélet, C-141/20, EU:C:2022:943, 71. pont).

24 A fenti 23. pontban említett ítélkezési gyakorlat továbbra is releváns a héairányelv 11. cikke első bekezdésének értelmezése szempontjából, mivel e rendelkezés a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének helyébe lépett.

25 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a héaalanyként nyilvántartásba nem vett vagy gazdasági tevékenységet nem végző személyeket magában foglaló héacsoport létrehozásához szükséges 100%-os részesedésre vonatkozó feltétel túlmegy azon, amit a fenti 18–23. pontban felidézett ítélkezési gyakorlat által értelmezett, a pénzügyi szempontból szoros kapcsolatok fennállására vonatkozó feltétel magában foglal.

26 E tekintetben a fenti 18–23. pontban felidézett ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy bár – a különösen a részesedések 100%-ával való rendelkezés formájában fennálló – az alárendeltségi viszony megléte lehetővé teheti az érintett jogalanyok közötti kapcsolatok szoros jellegének vélelmezését, az nem képezheti a héacsoport létrehozásának szükséges feltételét. A szoros pénzügyi kapcsolat ugyanis olyan helyzetekben is fennállhat, amikor a tőkerészesedés nem éri el a 100%-ot, amennyiben az érintett személyek a héairányelv 11. cikkének első bekezdése értelmében szoros pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatban állnak egymással.

27 Következésképpen, amint azt egyébként a dán kormány a tárgyaláson elismerte, a 100%-os részesedésre vonatkozó feltétel nem tekinthető a héairányelv 11. cikke első bekezdésének értelmében vett szoros pénzügyi kapcsolatra vonatkozó feltétel puszta pontosításának.

A héairányelv 11. cikkének második albekezdéséről

28 Másodszor meg kell vizsgálni, hogy a 100%-os részesedésre vonatkozó feltétel mindazonáltal tekinthető-e azon megfelelő intézkedések közé tartozónak, amelyeket a tagállamok a héairányelv 11. cikkének második bekezdése alapján annak elkerülése érdekében hozhatnak, hogy e cikk első bekezdésének alkalmazása lehetővé tegye az adócsalást vagy adókikerülést (lásd ebben az értelemben: 2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 56. pont).

29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy bár a héairányelv 11. cikke nem írja elő kifejezetten a tagállamok számára azt a lehetőséget, hogy az e cikk első bekezdésében előírtaktól eltérő feltételeket követeljenek meg a gazdasági szereplőktől ahhoz, hogy héacsoportot alkothassanak, ezen államok a mérlegelési mozgásterük keretében a héacsoportra vonatkozó szabályozás alkalmazását bizonyos korlátozásoknak rendelhetik alá, feltéve, hogy azok összhangban vannak ezen irányelvnek a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az

adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célkitűzéseivel, és hogy az uniós jogot és annak általános elveit, különösen az arányosság és az adósemlegesség elvét tiszteletben tartják (lásd: 2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Hangsúlyozni kell, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a 100%-os részesedésre vonatkozó feltétel a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célokra irányul-e (lásd ebben az értelemben: 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 43. és 46. pont).

31 Ugyanakkor a célból, hogy hasznos választ adhasson a kérdést előterjesztő bíróág számára, a Törvényszék a nemzeti bíróságokkal való együttműködés szellemében megadhat számára minden, általa szükségesnek ítélt iránymutatást (lásd ebben az értelemben: 2008. december 22-i Magoora ítélet, C-414/07, EU:C:2008:766, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 E tekintetben a dán kormány azt állítja, hogy a 100%-os részesedésre vonatkozó feltétel célja az adóbevétel-kiesések és azon holtteherhatások elkerülése, amelyek az adómentes vagy gazdasági tevékenységet nem végző személyek héacsoportokba való felvételéből eredhetnek. E kormány szerint e személyek héacsoportokban való részvétele lehetővé teszi számukra többek között azt, hogy a héa megfizetése nélkül szerezzenek be termékeket és szolgáltatásokat a csoport többi tagjától. Az ilyen személyek esetében a héacsoportra vonatkozó szabályozás csak az olyan társaságból és leányvállalatokból álló csoportok számára tartható fenn, amelyek tőkéjében e társaság 100%-os részesedéssel rendelkezik, ellenkező esetben e szabályozásnak az adómentes tevékenységet végző vagy az e feltételt nem teljesítő gazdasági tevékenységet nem végző személyekre történő kiterjesztése megfosztaná a költségvetést bizonyos héabevételektől. A héacsoportok létrehozása lehetőségének korlátozása így lehetővé teszi az adókikerülés elleni küzdelmet.

33 Meg kell azonban állapítani először is, hogy a héairányelvben előírt héacsoportra vonatkozó szabályozás valamely tagállam általi alkalmazásából eredő adóelőny puszta fennállása önmagában nem tekinthető az ezen irányelv 11. cikkének második bekezdése értelmében vett adócsalásnak vagy adókikerülésnek, amint azt a dán kormány állítja.

34 Az ugyanazon csoporthoz tartozó személyek között ellenszolgáltatás fejében teljesített ügyletek ugyanis nem tartoznak a héa hatálya alá (2024. július 11-i Finanzamt T II ítélet, C-184/23, EU:C:2024:599, 47. pont). Így az a tény, hogy valamely héacsoport tagjai az ilyen csoportban való részvételükből gazdasági előnyökre tehetnek szert, szükségszerű következménye valamely tagállam azon választásának, hogy adópolitikája keretében lehetővé tegye héacsoportok létrehozását.

35 Egyébiránt az adóalanyok általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnek gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterheik csökkentéséhez (2023. május 25-i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [Héa – Fiktív beszerzési ügylet] ítélet, C-114/22, EU:C:2023:430, 45. pont).

36 Ebből következik, hogy önmagában az adóbevételeknek a közös héarendszer szerves részét képező héacsoport mechanizmusának alkalmazására vonatkozó tagállami döntésből eredő csökkenése önmagában nem minősülhet a héairányelv 11. cikkének második bekezdése értelmében vett adócsalásnak vagy adókikerülésnek.

37 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már kimondta, hogy az adócsalás vagy adókikerülés tisztán elméleti kockázata nem alapozhat meg a csoportos héaalanyiság elérhetőségét korlátozó általános és abszolút szabályt (lásd ebben az értelemben: 2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 61. pont). Márpedig a dán kormány által hivatkozott és a fenti 32. pontban említett célok nem az adócsalás vagy adókikerülés kockázatára irányulnak.

38 Másodszor, a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az arányosság elvére tekintettel értékelje, hogy a 100%-os részesedésre vonatkozó feltétel szükséges és megfelelő-e az adócsalás vagy adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok eléréséhez.

39 E tekintetben egy intézkedést csak akkor lehet a megvalósítani kívánt célkitűzés elérésére alkalmasnak tekinteni, ha azt valóban koherens és szisztematikus módon kívánja elérni (lásd analógia útján: 2026. május 13-i Swedish Match (Egyszerűsített igazolási eljárás) ítélet, C-322/25, EU:C:2026:402, 28. pont). Márpedig előfordulhat, hogy nem ez a helyzet a 100%-os részesedésre vonatkozó feltétel esetében, mivel az adómentes vagy gazdasági tevékenységet nem végző személy héacsoportba való felvételéből esetlegesen eredő adóelőny ugyanaz, függetlenül attól, hogy e személy részesedései 100%-ban vagy alacsonyabb arányban a csoporthoz tartozó másik személy tulajdonában állnak-e, amennyiben teljesül a héairányelv 11. cikkének első bekezdése értelmében vett szoros pénzügyi kapcsolatra vonatkozó feltétel. A 100%-os részesedésre vonatkozó feltétel tehát nem az adóelkerülés tényleges kockázata, hanem kizárólag a csoport tőkeszerkezete alapján tesz különbséget. Márpedig, amennyiben az adócsalás vagy adókikerülés elleni küzdelemre irányuló cél kevésbé korlátozó intézkedésekkel is elérhető, az absztrakt kritériumon alapuló, az adócsalás vagy adókikerülés valós veszélyéhez nem kapcsolódó szisztematikus kizárás meghaladhatja az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: 2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 61–64. pont).

40 Harmadszor, szintén a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a 100%-os részesedésre vonatkozó feltétel tiszteletben tartja-e az adósemlegesség elvét, amellyel ellentétes többek között az, hogy az azonos ügyleteket végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a héa kivetése során (lásd ebben az értelemben: 2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 E tekintetben az, hogy valamely nemzeti szabályozás kizárja a héacsoportra vonatkozó szabályozás hatálya alól azokat a személyeket, akik adómentes tevékenységet folytatnak, vagy nem végeznek olyan gazdasági tevékenységet, amelynek részesedései nem teljes mértékben a csoport valamely másik tagjának tulajdonában állnak, annak ellenére, hogy megfelelnek a héairányelv 11. cikkének első bekezdése értelmében vett szoros pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok feltételének, eltérő bánásmódhoz vezethet az ugyanazon ügyleteket végző és az e rendelkezésben foglalt kritériumok összessége szempontjából összehasonlítható helyzetben lévő gazdasági szereplőkkel szemben.

42 A kérdést előterjesztő bíróságnak a fenti információk összességére tekintettel kell megvizsgálnia, hogy a 100%-os részesedésre vonatkozó feltétel az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozásához szükséges hasznos intézkedésnek minősül-e.

43 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az egyrészt héaköteles tevékenységeket végző személyeket, másrészt adómentes tevékenységet végző vagy gazdasági tevékenységet nem folytató személyeket magában foglaló héacsoport létrehozásának lehetőségét attól a feltételtől teszi függővé, hogy a csoporthoz tartozó valamely személy rendelkezzen közvetlenül vagy közvetve az e csoporthoz tartozó más személyek összes részesedésével, kivéve, ha ez a követelmény szükséges és megfelelő intézkedés az adócsalás vagy adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok eléréséhez.

A második kérdésről

44 Második kérdésével, amelyet csak az első kérdésre adandó igenlő válasz esetére terjesztettek elő, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 11. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az közvetlen hatállyal rendelkezik, és így az adóalanyok hivatkozhatnak valamely tagállammal szemben a héacsoportként való nyilvántartásba vételhez való jogra, amennyiben az említett tagállam szabályozása nem felel meg e rendelkezésnek, és nem értelmezhető azzal összhangban.

45 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy minden esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései tartalmukat tekintve feltétlenek és kellően pontosak, azokra a magánszemélyek a nemzeti bíróságok előtt a tagállammal szemben hivatkozhatnak, ha a tagállam elmulasztotta az irányelv határidőn belüli átültetését a nemzeti jogba, vagy azt helytelenül ültette át. Valamely uniós rendelkezés akkor feltétlen, ha olyan kötelezettséget fogalmaz meg, amely nem tartalmaz feltételt, és nem függ – a végrehajtásában vagy hatályában – az Unió intézményeinek vagy a tagállamoknak semmilyen jogi aktusától (2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 48. és 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 A Bíróság egyébiránt a 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítéletben (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496) már határozott a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének közvetlen hatályáról, amelynek a héairányelv 11. cikke felel meg.

47 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdésében szereplő feltételt – amely szerint az érintett személyek között fennálló pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatoknak szorosaknak kell lenniük ahhoz, hogy héacsoport jöhessen létre – nemzeti szinten pontosítani kell. Úgy ítélte meg, hogy e cikk, amennyiben az ilyen kapcsolatok konkrét terjedelmét meghatározó nemzeti rendelkezések meghozatalát foglalja magában, tehát feltételes jellegű. A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy az említett rendelkezés nem felel meg a közvetlen hatály kiváltásához szükséges feltételeknek (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).

48 A Bíróság következésképpen kimondta, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdése nem tekinthető közvetlen hatállyal rendelkezőnek, és nem teszi lehetővé az adóalanyoknak, hogy arra a tagállamukkal szemben hivatkozzanak abban az esetben, ha annak jogszabályai nem

összeegyeztethetők e rendelkezéssel, és nem értelmezhetők annak megfelelő módon (2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 52. pont).

49 Ez az ítélkezési gyakorlat továbbra is releváns a héairányelv 11. cikkének értelmezése szempontjából. Egyrészt ugyanis a héairányelv 11. cikke lényegében megismétli a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének szövegét. Másrészt a 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítéletből (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496) az következik, hogy a héacsoportra vonatkozó szabályozás alkalmazása szükségszerűen magában foglalja az említett rendelkezésben említett szoros kapcsolatok konkrét hatályát meghatározó nemzeti szabályozás alkalmazását.

50 Az a körülmény, hogy a jelen ügyben a 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496) alapjául szolgáló ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekkel ellentétben a jelen kérdés nem a héalevonási jogra, hanem a héacsoportként való nyilvántartásba vételhez való jogra vonatkozik, nem kérdőjelezheti meg ezt a következtetést. Ugyanis a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdésére vagy a héairányelv 11. cikkére való hivatkozás mindkét esetben a héacsoport létrehozására szóló rendelkezésekre vonatkozik, amelyek konkrét hatályát – az e rendelkezésekben előírt szoros kapcsolat feltételeit illetően – e nemzeti szabályozás pontosítja.

51 E tekintetben meg kell állapítani, hogy minden nemzeti bíróságnak mint tagállami szervnek – hatásköre keretében – kötelessége, hogy mellőzze a nemzeti jog mindazon rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek ellentétesek az uniós jognak a folyamatban lévő jogvitában közvetlen hatállyal bíró rendelkezésével. Ezzel szemben egy nem közvetlen hatályú uniós jogi rendelkezésre – mint ilyenre – nem lehet hivatkozni az uniós jog hatálya alá tartozó jogvitában annak érdekében, hogy az uniós joggal ellentétes nemzeti jogi rendelkezés alkalmazása elkerülhető legyen (2019. június 24-i Popławski ítélet, C-573/17, EU:C:2019:530, 61. és 62. pont).

52 Mindemellett az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a nemzeti jog megfelelő értelmezésének elve, amely szerint a nemzeti bíróság köteles a belső jogot a lehető legteljesebb mértékben az uniós jog követelményeinek megfelelően értelmezni, a Szerződések rendszeréből következik, amennyiben lehetővé teszi a nemzeti bíróságoknak, hogy az előttük folyamatban lévő ügyek elbírálása során hatáskörüknek megfelelően biztosítsák az uniós jog teljes érvényesülését. Ezen, a nemzeti jog uniós joggal összeegyeztethető értelmezésének kötelezettsége megköveteli, hogy a nemzeti bíróság adott esetben a teljes nemzeti jogot figyelembe véve mérlegelje, hogy mennyiben alkalmazható a nemzeti jog úgy, hogy az ne vezessen az uniós joggal ellentétes eredményre (lásd: 2021. május 12-i technoRent International és társai ítélet, C-844/19, EU:C:2021:378, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 11. cikkét akként kell értelmezni, hogy az nem tekinthető úgy, hogy olyan közvetlen hatállyal rendelkezik, ami lehetővé teszi az adóalanyok számára, hogy arra a tagállamukkal szemben hivatkozzanak abban az esetben, ha ez utóbbi szabályozása nem egyeztethető össze e rendelkezéssel, és nem értelmezhető azzal összhangban.

A költségekről

54 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Törvényszék elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (öt bíróval eljáró második tanács)

a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottérték-adó rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 11. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az egyrészt héaköteles tevékenységeket végző személyeket, másrészt adómentes tevékenységet végző vagy gazdasági tevékenységet nem folytató személyeket magában foglaló héacsoport létrehozásának lehetőségét attól a feltételtől teszi függővé, hogy a csoporthoz tartozó valamely személy rendelkezzen közvetlenül vagy közvetve az e csoporthoz tartozó más személyek összes részesedésével, kivéve, ha ez a követelmény szükséges és megfelelő intézkedés az adócsalás vagy adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok eléréséhez.**

2) **A 2006/112 irányelv 11. cikkét akként kell értelmezni, hogy az nem tekinthető úgy, hogy olyan közvetlen hatállyal rendelkezik, ami lehetővé teszi az adóalanyok számára, hogy arra a tagállamukkal szemben hivatkozzanak abban az esetben, ha ez utóbbi szabályozása nem egyeztethető össze e rendelkezéssel, és nem értelmezhető azzal összhangban.**

Półtorak Pynnä Hesse

Steinfatt Petrlík

Kihirdetve Luxembourgban, a 2026. július 15-i nyilvános ülésen.

Aláírások