PAOLO MENGOZZI
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2015. március 26.[1]

C-108/14. és C-109/14. sz. egyesített ügyek

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
kontra
Finanzamt Nordenham (C-108/14)
és
Finanzamt Hamburg-Mitte
kontra
Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)

(a Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Adózás — Közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás — Héaköteles szolgáltatásokat annak érdekében igénybevevő anyavállalat (holding), hogy megszerezze az azon két leányvállalatban való részesedés biztosításához szükséges saját tőkét, amelyek részére e társaság később díjazás ellenében szolgáltatásokat nyújtott — Olyan nemzeti szabályozás, amely az adóintegrációt azokra a jogi személyekre korlátozza, amelyek pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból alárendelt helyzetben vannak”

I – **Bevezetés**

1. A Bundesfinanzhof (Németország) által előterjesztett jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmek lényegileg először a két holdingtársaság által más, olyan társaságok tőkéjében való részesedésszerzéssel összefüggésben előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonásának számítási módszerére vonatkoznak, amelyek irányításában e holdingtársaságok részt vesznek, másodszor pedig arra a kérdésre, 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 (a továbbiakban: hatodik irányelv)[2] 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével ellentétes-e az olyan adójogszabály, amely megtiltja a személyegyesítő társaságok számára, hogy „alárendelt” jogalanyként részt vegyenek az e cikk értelmében vett héacsoportban.

2. E kérdések két jogvita keretében merültek fel, amelyekben a szembenálló felek egyrészt a Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (a továbbiakban: Larentia + Minerva) és a Finanzamt Nordenham (C-108/14. sz. ügy), másrészt pedig a Finanzamt Hamburg-Mitte és a Marenave Schiffahrts AG (a továbbiakban: Marenave) (C-109/14. sz. ügy).[3]

1 — Eredeti nyelv: francia.

2 — (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) Mivel az alapeljárások tényállása korábbi, mint 2007. január 1-je, vagyis a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) hatálybalépésének időpontja, az nem alkalmazható.

3 — A Bíróság elnökének 2014. március 26-i határozatával a két ügyet az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélet meghozatala céljából egyesítették.

3. Az első ügyben a Larentia + Minerva kültagként 98%-os tulajdonosa két, korlátolt felelősségű személyegyesítő betéti társaságként (GmbH & Co. KG) működő leányvállalatnak, amelyek egy-egy hajót üzemeltetnek. Ezenkívül „vezetési holdingtársaságként” visszterhesen adminisztratív és kereskedelmi szolgáltatásokat nyújt a két leányvállalat részére.

4. E héaköteles szolgáltatások után a Larentia + Minerva teljes egészében levonta azt az általa előzetesen megfizetett héát, amelyet a leányvállalatokban való részesedésszerzés finanszírozása érdekében szükséges tőke harmadik személyektől való megszerzése, valamint többek között az e leányvállalatok számára nyújtott visszterhes adminisztratív és tanácsadási szolgáltatásnyújtási tevékenysége után fizetett meg.

5. A Finanzamt Nordenham (nordenhami adóhatóság) e levonást csak igen részleges, 22%-os mértékben fogadta el, mivel a leányvállalatokban való részesedésszerzéshez kapcsolódó költségek lényegi részét a holdingtársaság tevékenységének nem gazdasági részéhez, vagyis a leányvállalatokban fennálló részesedés birtoklásához tartozónak tekintették, ami nem teremt alapot a levonásra. A Larentia + Minerva megtámadta a 2007. szeptember 24-i módosított adómegállapító határozatot a Niedersächsisches Finanzgericht (alsó-szászországi adóügyi bíróság) előtt, amely elutasította a keresetet. A Larentia + Minerva ezt követően felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi adóügyi bíróság).

6. A második ügyben a Marenave 2006-ban tőkeemelést hajtott végre, és az emeléshez kapcsolódó részvénykibocsátás után 373 347,57 euró összegű héát fizetett.

7. E társaság, mint holdingtársaság, ugyanebben az évben részesedést szerzett négy „hajózási betéti társaságban”; ezek olyan személyegyesítő társaságok, amelyek üzleti irányításában díjazás ellenében a Marenave is részt vett. Az ezen irányítási tevékenységből 2006-ban szerzett bevétel után fizetendő héából a társaság levonta többek között az 373 347,57 euró előzetesen megfizetett héa teljes összegét.

8. 2009. január 15-i határozatával a Finanzamt Hamburg-Mitte (hamburgi központi adóhatóság) nem fogadta el az ezen összegnek megfelelő levonást, mivel a holdingtársaság ténylegesen nem vett részt a leányvállalatok irányításában. A Finanzgericht Hamburg-Mitte azonban helyt adott az e határozattal szemben benyújtott keresetnek, és teljes mértékben elfogadta a Marenave által végrehajtott levonást. A Finanzamt Hamburg-Mitte a Finanzgericht Hamburg-Mitte ítéletével szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz.

9. A kérdést előterjesztő bíróság a két elé terjesztett ügyben úgy ítéli meg, hogy a holdingtársaságok által igénybe vett szolgáltatásokat egyszerre használják gazdasági és nem gazdasági tevékenységek céljára, valamint hogy azok csak olyan mértékben biztosítanak levonási jogot, amennyiben költségeiket a holdingtársaságok gazdasági tevékenységéhez kell beszámítani. Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy nem áll fenn a teljes levonási jog, felvetve ugyanakkor azt a kérdést, hogy e megállapítás nem ellentétes-e a Bíróság által a Cibo Participations ítéletben (C-16/00, EU:C:2001:495) kialakított elvekkel. Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság közvetlenül nem ezzel összefüggésben intéz kérdést a Bírósághoz. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésében ugyanis pusztán pontosításokat kér az előzetesen megfizetett héa levonásának számítási módjairól, amelyek lehetővé teszik, hogy azok objektíven tükrözzék a gazdasági tevékenység és a nem gazdasági tevékenység tekintetében előzetesen viselt költségek beszámításának arányát a holdingtársaságok esetében. Másodszor, ha a holdingtársaságok által előzetesen megfizetett héa levonásának kérdését úgy kell rendezni, hogy figyelembe veszik a leányvállalatok által harmadik személyek felé teljesített adóköteles értékesítési ügyleteket, a kérdést előterjesztő bíróság a hatodik irányelv héacsoportra vonatkozó 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének hatályával kapcsolatban tesz fel kérdést, amely rendelkezésre a Larentia + Minerva, illetve a Marenave első alkalommal a felülvizsgálati

eljárásban hivatkozott. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság felveti a kérdést, hogy a nemzeti jog összeegyeztethető-e ezen rendelkezéssel, noha kizárja e lehetőséget többek között a személyegyesítő társaságok tekintetében, valamint, nemleges válasz esetén, hogy az adóalanyok hivatkozhatnak-e közvetlenül a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésére.

10. E körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság az eljárást felfüggesztette, és mindkét ügyben a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„1. Milyen számítási módszer szerint kell kiszámítani a leányvállalatokban történő részesedésszerzést szolgáló tőkegyűjtéssel összefüggésben igénybe vett szolgáltatásokból eredően valamely holdingtársaság által (arányosan) levonható héa összegét, ha a holdingtársaság később (ahogyan azt eredetileg tervezte) különböző adóztatandó szolgáltatásokat nyújt e vállalatoknak?

2. Ellentétes-e a [hatodik irányelv] 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében foglalt, több személy egyetlen adóalannyá történő összevonására vonatkozó rendelkezéssel az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint (egyrészt) csak jogi személy vonható be egy másik adóalany (az úgynevezett adózás szempontjából konszolidált vállalatcsoport anyavállalata) vállalkozásába – személyegyesítő társaság azonban nem –, és amely (másrészt) azt feltételezi, hogy az adott jogi személy pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból (alá-fölérendeltségi viszony keretében) »betagolódott az anyavállalat vállalkozásába«?

3. Az előző kérdésre adandó igenlő válasz esetén: hivatkozhat-e valamely adóalany közvetlenül a [hatodik irányelv] 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésére?”

11. E kérdéseket illetően írásbeli észrevételeket terjesztett elő a Larentia + Minerva, a Marenave, a német kormány, Írország kormánya, az osztrák kormány, az Egyesült Királyság Kormánya és az Európai Bizottság. Az osztrák kormány kivételével, amely a szóbeli eljárásban nem képviseltette magát, ezeket az érdekelt feleket, valamint a lengyel kormányt meghallgatták a 2015. január 7-én tartott tárgyaláson.

II – **Elemzés**

A – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről*

12. Ahogy azt a jelen indítvány 9. pontjában megjegyeztem, a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés abból az alaptételből indul ki, hogy csak abban az esetben áll fenn az alapeljárásokban szereplő két holdingtársaság által megfizetett héa részleges levonásának joga, ha a Larentia + Minerva esetében a leányvállalataiban való részesedésszerzés költségei, illetve a Marenave esetében a részvények kibocsátásának költségei nagyobb részben az említett holdingok azon nem gazdasági tevékenységeihez kapcsolódnak, amelyek a leányvállalatokban a részesedések megszerzésére, illetve azok birtoklására/kezelésére irányulnak.

13. Erre az előfeltevésre támaszkodva a kérdést előterjesztő bíróság azt kéri a Bíróságtól, hogy adjon pontosabb tájékoztatást arról a számítási módszerről, amelyet az előzetesen megfizetett héaösszegek lehető legobjektívebb és legegységesebb megosztása érdekében kell alkalmazni abban az esetben, ha egy holdingtársaság költségei gazdasági tevékenységekhez, és nem gazdasági tevékenységekhez kapcsolódnak.

14. Ha szigorúan csak e kérdést kellene megválaszolnunk, akkor az összes, a jelen eljárásban beavatkozó érdekelt félhez hasonlóan úgy vélem, hogy a Bíróságnak meg kellene állapítania hatásköre hiányát az ilyen számítási módszerrel kapcsolatos, a jelenlegi ítélkezési gyakorlatából következőknél szélesebb körű információk szolgáltatását illetően.

15. Fontos ugyanis emlékeztetni arra, hogy a Securenta-ügyben (C-437/06, EU:C:2008:166) előterjesztett analóg kérdés kapcsán a Bíróság megállapította, hogy a hatodik irányelv rendelkezései nem szabályozzák, hogy a tagállamok mely módszereket vagy feltételeket kötelesek alkalmazni az előzetesen megfizetett héaösszegeknek a költségek gazdasági vagy nem gazdasági tevékenységekhez való kapcsolódása szerinti megosztását lehetővé tevő rendelkezések elfogadásakor, mivel az előzetesen megfizetett héaösszegek levonására vonatkozó, a hatodik irányelvben foglalt szabályok kizárólag gazdasági tevékenységekhez kapcsolódnak. [4]

16. Ennélfogva, mivel a hatodik irányelv nem tartalmazza az e számításokhoz szükséges információkat, a tagállamok feladata, hogy meghatározzák az erre alkalmas módszereket és feltételeket, mérlegelési jogkörüket úgy gyakorolva, hogy figyelembe veszik az irányelv célját és szerkezetét, tiszteletben tartva különösen az adósemlegesség elvét. [5]

17. A Bíróság ebből tehát azt a következtetést vonta le, hogy mérlegelési jogkörük gyakorlása során a tagállamok kötelesek garantálni, hogy a héának csak a levonásra jogosító ügyletekkel arányos része legyen levonható, biztosítva tehát azt, hogy a gazdasági tevékenységekre és a nem gazdasági tevékenységekre eső hányad kiszámítása objektíven tükrözze a felmerült költségeknek e két tevékenységre eső tényleges arányát. Ugyanebben az összefüggésben azonban a tagállamok bármilyen, akár a befektetés jellege szerinti, akár az ügylet jellege szerinti megosztási kulcsot alkalmazhatnak (amelyekre a nemzeti bíróság a Securenta-ítélet alapjául szolgáló ügyben hivatkozott), vagy akár egyszerre többféle módszerrel is élhetnek. [6]

18. A Bíróság ezeket az értékeléseket megerősítette a Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557) 42. és 47. pontjában, emlékeztetve lényegileg arra, hogy függetlenül a tagállamok által választott vagy követett számítási módoktól, e módoknak objektíven tükrözniük kell a felmerült költségeknek a gazdasági tevékenységekre és a nem gazdasági tevékenységekre eső tényleges arányát.

19. A jelen ügyekben a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy a német jogalkotó mindeddig nem fogadott el semmilyen, a Bíróság által a Securenta-ügyben hivatkozottakhoz hasonló jellegű megosztási kulcsot, ami jelentős jogbizonytalanságot eredményezett, és ezt álláspontja szerint a Bíróságnak kell orvosolnia.

20. Úgy vélem, hogy a Bíróság nem tehet eleget e felkérésnek, egyrészt a tagállamoknál maradó hatáskörök tiszteletben tartásához kapcsolódó okokból, másrészt pedig a ténybeli helyzetek sokféleségéhez és összetettségéhez fűződő indokok miatt, amelyek semmiféleképpen sem teszik lehetővé, hogy a Bíróság valamelyik módszert vagy megosztási kulcsot előnyben részesítse.

21. Hasonló okok miatt az, hogy egy nemzeti jogalkotó még nem döntött valamelyik módszer mellett, hanem – ahogy azt a kérdést előterjesztő bíróság, illetve írásbeli észrevételeiben a német kormány hangsúlyozta – e mérlegelést az ügy körülményeitől függően az adóalanyokra és az adóhatóságra bízza, szintén nem vezethet oda, hogy a Bíróság úgy tekintse, hogy e jogalkotó helyébe léphet.

22. Ezzel szemben a nemzeti bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy az eléjük terjesztett helyzetektől függően az adóalany, illetve adott esetben a nemzeti adóhatóság által követett számítási mód vagy módok objektíven tükrözik-e a felmerült költségeknek az adóalany gazdasági tevékenységeire és nem gazdasági tevékenységeire eső tényleges arányát.

23. A jelen ügyekben tehát a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy az adóhatóság által megfelelőnek ítélt módszer – vagyis a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információk szerint a befektetés jellege szerinti megosztási kulcs alkalmazása – megfelel-e ezen célnak.

4 — Lásd ebben az értelemben: Securenta-ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 33. pont).

5 — Uo. (34–36. pont).

6 — Uo. (37. és 38. pont).

24. Véleményem szerint kérdéses ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság okfejtésének előfeltevése, amennyiben úgy véli, hogy a két holdingtársaság részben gazdasági tevékenységet, részben pedig nem gazdasági tevékenységet folytat.

25. E probléma túlmutat az alapeljárásokban szereplő tényállás puszta értékelésével kapcsolatos kérdésen, amely az EUMSZ 267. cikk által előírt együttműködés keretében természetesen a kérdést előterjesztő bíróság kizárólagos hatáskörébe tartozik.

26. Ahogy ugyanis azt a Larentia + Minerva és a Marenave megjegyzi, meg kell vizsgálni, hogy a holdingtársaságok részvétele a leányvállalatok irányításában nem alapozza-e meg – többek között a Cibo Participations ítéletben (C-16/00, EU:C:2001:495) kialakított elvek alkalmazása alapján – azt a megállapítást, hogy e holdingtársaságok kizárólag gazdasági tevékenységet folytatnak, kizárva minden nem gazdasági tevékenységet. E felek szerint ebből az következik, hogy az említett holdingtársaságok részére a leányvállalataikban való részesedésszerzéssel összefüggésben nyújtott szolgáltatások után előzetesen megfizetett héa levonásához való jognak teljesnek kell lennie.

27. A holdingtársaságok héa-jogállására vonatkozó ítélkezési gyakorlatában a Bíróság két helyzetet különböztet meg, attól függően, hogy a holdingtársaságok részt vesznek-e leányvállalatuk irányításában.

28. Az első kategóriába tartozó holdingtársaságok egyetlen tevékenysége más társaságokban részesedések birtoklása és kezelése, az utóbbiak részére történő bármilyen visszterhes szolgáltatásnyújtás nélkül, vagyis anélkül, hogy a részvényesi minőségben birtokolt jogaik gyakorlását kivéve közvetlenül vagy közvetve részt vennének más vállalkozások irányításában.

29. E holdingtársaságoknak a hatodik irányelv 4. cikke értelmében nincs héaalanyisága, és így ezen irányelv 17. cikke szerint nincs levonási joga. Az ítélkezési gyakorlat megfogalmazása szerint ugyanis a társasági részesedések egyszerű vásárlása és birtoklása nem tekinthető a hatodik irányelv értelmében vett, adóalanyiságot keletkeztető gazdasági tevékenységnek. Más vállalkozásokban való egyszerű pénzügyi részesedésszerzés nem minősül önmagában materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának, mivel az esetleges osztalék, e részesedés gyümölcse a javakkal való rendelkezés egyszerű következménye. [7]

30. A Bíróság ugyanakkor ismételten kimondja, hogy *„ettől eltér az az eset*, amikor a részesedés együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításában az azon jogokon túlmenően való közvetlen vagy közvetett részvétellel, amelyek a részesedéssel rendelkezőt részvényesi vagy tagi minőségében megilletik”. [8] A holdingtársaságnak azon társaságok irányításában való részvétele ugyanis, folytatja a Bíróság, amelyekben részesedéssel rendelkezik, a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése értelmében gazdasági tevékenység, amennyiben az magában foglalja ezen irányelv 2. cikke értelmében héaköteles ügyletek végzését, mint amilyen az adminisztratív, pénzügyi, kereskedelmi és technikai szolgáltatások nyújtása a holdingtársaság által a leányvállalatoknak. [9]

31. Ahogy az a holdingtársaságoknak a kérdést előterjesztő bíróság által kialakított tipológiájából kitűnik, az ilyen holdingtársaságokat úgynevezett „vezetési” holdingtársaságoknak nevezik.

7 — Lásd többek között: Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 19. pont); Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 32. pont).

8 — Lásd többek között: Polysar Investments Netherlands ítélet (C-60/90, EU:C:1991:268, 14. pont); Floridienne és Berginvest ítélet (C-142/99, EU:C:2000:623, 18. pont); Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 20. pont); SKF-ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 30. pont); Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 33. pont) (kiemelés tőlem).

9 — Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 22. pont); Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 34. pont).

32. Nem vitatott, hogy a jelen ügyben az alapeljárásokban szereplő két holdingtársaság e második kategóriába tartozik, és hogy ennélfogva azok héaalanyok azon szolgáltatások tekintetében, amelyeket visszterhesen nyújtanak leányvállalataik részére.

33. A kérdést előterjesztő bíróság egyébként elismeri, hogy e holdingtársaságok jogosultak a leányvállalataikban végzett tőkeműveletekkel összefüggésben harmadik vállalkozásoktól általuk igénybe vett szolgáltatásokat előzetesen terhelő héa levonására. A kérdést előterjesztő bíróság szerint e levonás azonban csak részleges. A holdingtársaságok által a tőkeszerzéssel összefüggésben igénybe vett szolgáltatások ugyanis mindenekelőtt a holdingtársaságok nem gazdasági tevékenységét, vagyis a leányvállalataik tőkéjében való részesedések nem adóköteles megszerzését és birtoklását szolgálták.

34. E tekintetben mindenekelőtt rámutatok, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem utal arra, hogy az említett szolgáltatások olyan más leányvállalatokban fennálló részesedések puszta birtoklásával kapcsolatosak, amelyek irányításában az említett holdingtársaságok nem vettek részt; e tevékenység nem tekinthető gazdasági jellegűnek, és így az az előzetesen megfizetett héának az e holdingtársaságok gazdasági és nem gazdasági tevékenységei közötti megosztására irányuló kötelezettséggel jár.

35. Ezt követően úgy vélem, hogy az a logika, amely a Bíróságnak a leányvállalataik irányításában részt vevő, illetve részt nem vevő holdingtársaságok kettősségével kapcsolatos ítélkezési gyakorlatának alapját képezi, kihat a holdingtársaságok által előzetesen végzett tőkeműveletekhez kapcsolódó költségek utólagos gazdasági tevékenységeihez való rendelésére.

36. Az alapeljárásokhoz hasonló helyzetet érintő Cibo Participations ítéletben ugyanis a Bíróság azt mondta ki, hogy a leányvállalat irányításában részt vevő holdingtársaság által különböző, az e leányvállalatban való részesedésszerzéssel összefüggésben igénybe vett szolgáltatások kapcsán viselt kiadások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és *mint ilyenek*, az adóalany termékei árának alkotóelemei. E szolgáltatások tehát főszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a holdingtársaság gazdasági tevékenységének egészével. [10]

37. Mivel a Bíróság nem hagyhatta figyelmen kívül, hogy egy ilyen holdingtársaság már jellegénél fogva kezelt gazdasági tevékenységgel nem járó részesedéseket is, az ezen ítéletben követett megközelítés egyrészt azt vonja maga után, hogy a holdingtársaság által a leányvállalataiban való részesedésszerzés érdekében viselt költségek kizárólag a holdingtársaság gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak, és még csak részlegesen sem annak a részesedések kezeléséből álló nem gazdasági tevékenységéhez, másrészt pedig, hogy a holdingtársaság főszabály szerint jogosult a beszerzési ügyletek után előzetesen megfizetett teljes héa levonására.

38. Ezt az értékelést megerősíti ugyanezen Cibo Participations ítélet 34. pontja, amelyben a Bíróság a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdésében előírt levonási rendszerre hivatkozik, amelynek alkalmazása a levonáshoz való jogot biztosító gazdasági tevékenységek, illetve ilyen jogot nem megalapozó egyéb tevékenységek végzése érdekében teljesített beszerzési ügyletek utáni előzetesen felszámított héa megosztására vonatkozik; e héa ennélfogva kizárólag a gazdasági tevékenységekhez kapcsolódó költségeket terheli. [11]

10 — Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 33. pont). Lásd még többek között: SKF-ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 58. pont).

11 — Lásd ebben az értelemben: Securenta-ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 33. pont), valamint a Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ügyre vonatkozó indítványom (C-515/07, EU:C:2008:769, 79. pont). Lásd még: Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 40. pont).

39. A leányvállalatai irányításában a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében részt vevő holdingtársaság által viselt, e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez kötődő költségek tehát az e holdingtársaság gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak. Következésképpen az e költségek után megfizetett héa a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének alkalmazásában teljes mértékben levonható, kivéve ha az utólag végzett gazdasági ügyletek a hatodik irányelv alapján héamentesek, amely esetben a levonási jog a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében előírt levonási hányad módszerével érvényesítendő. [12] Álláspontom szerint ezt az értelmezést kell átvenni a Cibo Participations ítéletből.

40. Az ilyen elemzés teljes mértékben kiterjedhet azokra a költségekre is, amelyek nem a leányvállalatokban való részesedésszerzésekhez kapcsolódnak, hanem egy vezetési holdingtársaság által teljesített más tőkeműveletekhez, mint például alaptőkéjének részvénykibocsátások révén történő emelése, amely végül is a tengeri hajók megszerzésének és üzemeltetésének finanszírozását szolgálja, mint ahogy az a C-109/14. sz. ügyből kitűnik.

41. A Bíróság ugyanis már elismerte a Kretztechnik-ítéletben (C-465/03, EU:C:2005:320), hogy a részvénykibocsátás önmagában nem a hatodik irányelv alkalmazási körébe tartozó ügylet, hanem azt egy társaság általános gazdasági tevékenysége érdekében, tőkeellátottságának megszilárdítása céljából végezheti, aminek folytán az e társaság által az érintett ügylet keretében igénybe vett szolgáltatások költségei az általános költségek részét képezik, és mint ilyenek a társaság termékei árának alkotóelemei, mivel az ilyen szolgáltatások közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével. [13]

42. Az, hogy a C-109/14. sz. ügy alapjául szolgáló jogvitában a részvénykibocsátást egy vezetési holdingtársaság, nem pedig egy olyan társaság végezte, mint a Kretztechnik, amely csak gazdasági tevékenységet végzett, véleményem szerint nem jár eltérő következményekkel az előzetesen megfizetett héa főszabály szerint teljes levonásához való jogra nézve, figyelemmel a Cibo Participations ítélet tartalmára.

43. Mindenesetre sem a kérdést előterjesztő bíróság, sem a jelen eljárásban érdekelt felek nem hivatkoztak arra, hogy a vezetési holdingtársaság által viselt költségek adójogi kezelését attól függően kellene megkülönböztetni, hogy e költségek részesedésszerzésekhez vagy más tőkeműveletekhez kapcsolódnak.

44. E megfontolásokra figyelemmel úgy vélem, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre a következő választ kell adni: a leányvállalatai irányításában közvetlenül vagy közvetve részt vevő holdingtársaság által viselt, tőkeműveletekhez kapcsolódó költségek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az e holdingtársaság gazdasági tevékenységének egészével. Nincs helye tehát az e költségek után előzetesen megfizetett héa gazdasági tevékenységek és a nem gazdasági tevékenységek közti megosztásának. Amennyiben a holdingtársaság héaköteles és héamentes ügyleteket is végez, az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében előírt levonási hányad módszerével érvényesítendő.

12 — Azon módszerek, amelyek alapján e hányad számítását el kell végezni, a tagállamok nemzeti szabályozásának alkalmazási köre alá tartozik. Lásd e tekintetben: Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541, 30. és 31. pont).

13 — Lásd: Kretztechnik-ítélet (C-465/03, EU:C:2005:320, 36. pont).

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről*

45. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegileg azt a kérdést veti fel, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy több személyt egyetlen héaalanynak tekintsenek, ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, amely egyrészt kizárólag jogi személyekre korlátozza a másik adóalany (az úgynevezett adózás szempontjából konszolidált vállalatcsoport anyavállalata) vállalkozásába való bevonás lehetőségét, másrészt pedig előírja, hogy az adott jogi személy pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból (alá-fölérendeltségi viszony keretében) betagolódjon az anyavállalat vállalkozásába.

46. A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének megfogalmazásából az következik, hogy e rendelkezés lehetővé teszi, hogy minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek. [14]

47. E rendelkezés rögzítette tehát az uniós jogban a héacsoport fogalmát, amelynek célja, ahogy az a hatodik irányelvre irányuló javaslat indokolásából kitűnik, [15] az, hogy lehetővé tegyék a tagállamok számára, hogy az adminisztráció egyszerűsítése végett és bizonyos visszaélések megakadályozása érdekében ne tekintsék elkülönültnek azokat az adóalanyokat, amelyek függetlensége pusztán jogi formalitás. [16]

48. A gyakorlatban, mivel a héacsoportot egyetlen adóalanynak tekintik, az azt alkotó jogalanyok a továbbiakban nem írnak alá külön héabevallásokat, és a csoporton belül és kívül a továbbiakban nem minősülnek adóalanyoknak. [17]

49. Ebből következik, hogy a héacsoporton belüli ügyletek, vagyis az e csoportot alkotó jogalanyok között visszterhesen teljesített ügyletek, a héa szempontjából főszabály szerint nem léteznek. Az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot tehát nem a csoport tagjai közötti ügyletek alapján állapítják meg, hanem kizárólag a csoport által harmadik személyek javára teljesített ügyletek alapján. [18]

50. A jelen esetben, noha a kérdést előterjesztő bíróság semmilyen kétséget nem fogalmaz meg azzal kapcsolatban, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése által kínált lehetőség mellett döntött, amit egyébként a német kormány is megerősített írásbeli észrevételeiben, mindazonáltal felveti a kérdést, hogy a holdingtársaságok és leányvállalataik megszerezhetik-e a héacsoport jogállást, ezáltal biztosítva a csoport számára, hogy a leányvállalatok és harmadik vállalkozások között teljesített visszterhes ügyletek tekintetében teljes mértékben levonhassák a holdingtársaságok által teljesített tőkeműveletekkel összefüggően előzetesen megfizetett héát.

51. Amennyiben az ilyen teljes levonást az általam az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adni javasolt válasz még nem zárná ki, akkor az okfejtés e szakaszában két megállapítást kell tenni.

14 — Meg kell jegyezni, hogy e rendelkezést ugyanolyan megfogalmazásban átvette a 2006/112/EK irányelv 11. cikke.

15 — Javaslat: a Tanács hatodik irányelve a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás (COM(73) 950, 1973. június 20.).

16 — Lásd ebben az értelemben többek között: Bizottság kontra Írország ítélet (C-85/11, EU:C:2013:217, 47. pont); Bizottság kontra Svédország ítélet (C-480/10, EU:C:2013:263, 37. pont).

17 — Lásd ebben az értelemben: Ampliscientifica és Amplifin ítélet (C-162/07, EU:C:2008:301, 19. pont); Skandia America (USA), filial Sverige ítélet (C-7/13, EU:C:2014:2225, 29. pont).

18 — Lásd még ebben az értelemben: **A Bizottság közleménye a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 11. cikkében engedélyezett héa-csoportképzési lehetőségről** (COM (2009) 325 végleges, 2009. július 2., 11. o.). Fontos kiemelni, hogy a csoport egy tagja és egy harmadik személy között ügyletek magának a csoportnak tudhatók be: lásd: Skandia America (USA), filial Sverige ítélet (C-7/13, EU:C:2014:2225, 29. pont).

52. Egyrészt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett két első kérdés alapjául szolgáló ténybeli helyzetek kölcsönösen kizárják egymást. Másként fogalmazva, egy héacsoport vagy létezik, vagy nem létezik. Nem állhat fenn az a helyzet, hogy a leányvállalatai irányításában részt vevő holdingtársaság jogosult a leányvállalataiban végzett tőkeműveletekhez kapcsolódó költségek után előzetesen megfizetett héa levonására, és ezzel egyidejűleg arra is hivatkozhat, hogy az említett leányvállalatokkal együtt héacsoportot alkot, amelyen belül, ahogy arra már rámutattam, az ügyletek héamentesek.

53. Másrészt, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő információkból kitűnik, hogy a héacsoport jogállásának megadásával összefüggő problémakörre első alkalommal a kérdést előterjesztő bíróság előtt hivatkoztak, amely végső fokon jár el a felülvizsgálat szakaszában. Az adóhatóságnak, illetve a kérdést előterjesztő bíróságnál alacsonyabb szintű bíróságoknak tehát nem volt lehetőségük arra, hogy előzetesen döntsenek e jogállás elismeréséről a Larentia + Minerva, illetve a Marenave és leányvállalataik tekintetében.

54. E megállapítások alapján úgy gondolhatnánk, hogy a hatodik irányelv előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésben kért értelmezése végső soron nem kapcsolódik az alapeljárások tényállásához, vagy pedig hipotetikus jellegű, így e kérdést (ahogy egyébként az ahhoz szorosan kapcsolódó harmadik kérdést is) elfogadhatatlannak kell nyilvánítani.[19] Ilyen irányú kétségeket fogalmazott meg egyébként Írország kormánya is, mind írásbeli észrevételeiben, mind pedig a Bíróság előtt tartott tárgyaláson.

55. E körülmények ellenére mindazonáltal úgy vélem, hogy nem haszontalan az előzetes döntéshozatalra előterjesztett jelen kérdés érdemi megválaszolása. Ahogy arra ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság utal, és ahogy azt a német kormány is megerősítette a tárgyaláson, a héacsoport vagy az adózási egység jogállásának elnyeréséhez szükséges feltételek teljesítése objektív jellegű, és azt a német jog alapján minden bíróság az erre irányuló kérelemtől függetlenül is megállapíthatja. Ennélfogva az a kérdés, hogy az ilyen csoport jogállásának megszerezhetősége kapcsán a német jogszabály által előírt korlátozások összeegyeztethetők-e a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével, releváns az alapeljárásban szereplő jogviták eldöntése szempontjából, mivel ha e korlátozásokat figyelmen kívül lehetne hagyni, akkor az előzetesen megfizetett héa teljes levonására vonatkozó jogot el lehetne ismerni.

56. Érdemben tehát a kérdést előterjesztő bíróság megkeresése két pontra vonatkozik. Először, és lényegileg arról van szó, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével ellentétes-e az, hogy egy tagállam a héacsoport alakításának lehetőségét a jogi személyekre korlátozza, ebből következően kizárva az alapeljárásokban szereplő két holdingtársaság betéti társaság formájában létrehozott leányvállalataihoz hasonló személyegyesítő társaságokat. Másodszor, a kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést veti fel, hogy e tagállam előírhatja-e azt, hogy a héacsoport tagjait összekötő kapcsolatok olyan hierarchikus jellegű viszonyok legyenek, amelyek révén az „alárendelt” jogalanyok betagolódnak az anyavállalatba.

1. A héacsoport tagjai jogi személyiségéhez kapcsolódó feltételről

57. A német jogban a forgalmi adóról szóló törvény, (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: UStG) 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondata értelmében az ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet nem önállóan folytatják, ha a jogi személy a tényleges kapcsolatok összességét tekintve pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból betagolódott az anyavállalat vállalkozásába.

19 — Lásd többek között az olyan előzetes döntéshozatal iránti kérelmek elfogadhatatlanságával kapcsolatos ítélkezési gyakorlatot illetően, amelyek nem kapcsolódnak a jogviták tényállásához, vagy hipotetikus jellegűek: Unió de Pagesos de Catalunya ítélet (C-197/10, EU:C:2011:590, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a személyegyesítő társaságok a német jogban alkothatják az adózási egység anyavállalatát, ezzel szemben e személyegyesítő társaságok, különösen a betéti társaságok, jogi személyiségük hiánya miatt nem lehetnek leányvállalatok, és ebből következően nem vehetnek részt a héacsoportban, annak a Németországban fennálló formájában.

59. Álláspontom szerint, ahogy azt megalapozottan adja elő Írország kormánya és a Bizottság is, a hatodik irányelvben semmi nem teszi lehetővé a személyegyesítő társaságok kizárását a héacsoportban való részvételből.

60. Ez az értékelés következik már a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdéséből is, amely teljesen általános módon azt tartalmazza, hogy egyetlen adóalanyként lehet kezelni az „alanyokat", ami – ahogy arra teljesen relevánsan rámutatott Jääskinen főtanácsnok a Bizottság kontra Írország ügyre vonatkozó indítványában (C-85/11, EU:C:2012:753, 30. és 31. pont) – ellentétben áll a második héairányelvből[20] következő jogi háttérrel. A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy a 2006/112 irányelv 11. cikkének szövegével, amely hasonló megfogalmazásban átvette a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében szereplő szövegezést, nem ellentétes az, ha egy tagállam azt írja elő, hogy a nem adóalanyok héacsoport tagjai lehetnek.[21] Egy másik ügyben a Bíróság – jóllehet közvetve – azt is pontosította, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése címzettjeinek a „jogalanyokat, különösen a társaságokat" kell tekinteni.[22]

61. Ez az ítélkezési gyakorlat azt is jelenti, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének hatálya nem korlátozódik egy adott társasági formára, sem pedig arra a követelményre, hogy a héacsoport tagjainak jogi személyiséggel kell rendelkezniük.

62. Végül, ellentétben a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével, az irányelv bizonyos rendelkezései, mint például a 28a–28d. cikk, kizárólag a „jogi személyekre" vonatkoznak, ami azt is jelenti, hogy az uniós jogalkotó nem kívánta a jogi személyiséggel rendelkező jogalanyokra korlátozni az első cikk hatályát.

63. Úgy vélem tehát, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének személyi hatálya kiterjed minden személyre.

64. Ez az állítás ugyanakkor nem teszi lehetővé a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé terjesztett második kérdés első részének megoldását.

65. E kérdés megoldása annak előzetes értékelését igényli, hogy a hatodik irányelvvel ellentétes-e, ha egy tagállam korlátozza ezen irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének hatályát azon számára elismert jogosultság gyakorlása során, hogy területén elfogadhatja héacsoportok alakítását. Másként fogalmazva annak eldöntéséről van szó, hogy a tagállamok megőriznek-e bizonyos fokú mérlegelési mozgásteret azon „alanyok" tekintetében, amelyeket úgy tekintenek, mint amelyek területükön részt vehetnek a héacsoportokban.

66. Az ítélkezési gyakorlatra tekintettel álláspontom szerint e kérdésre árnyalt választ kell adni.

20 — 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 1967. 71., 1303. o.).

21 — Bizottság kontra Írország ítélet (C-85/11, EU:C:2013:217, 38–41. pont). Lásd még: Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-65/11, EU:C:2013:265, 35–39. pont); Bizottság kontra Finnország ítélet (C-74/11, EU:C:2013:266, 30–34. pont); Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-86/11, EU:C:2013:267, 33–37. pont); Bizottság kontra Dánia ítélet (C-95/11, EU:C:2013:268, 34–38. pont).

22 — Ampliscientifica és Amplifin ítélet (C-162/07, EU:C:2008:301, 19. pont).

67. Vitathatatlan, hogy a Bíróság a 2006/112 irányelv 11. cikkének – a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének szövegét átvevő – első bekezdése kapcsán már kimondta, hogy szövege értelmében e cikk az alkalmazását nem rendeli a felsoroltaktól eltérő egyéb feltételek alá.[23] A Bizottság kontra Svédország ítéletben (C-480/10, EU:C:2013:263, 35. pont) és a Bizottság kontra Finnország ítéletben (C-74/11, EU:C:2013:266, 63. pont) a Bíróság kiemelte, hogy e rendelkezés azt a lehetőséget sem biztosítja a tagállamok számára, hogy olyan egyéb feltételeket írhassanak elő a gazdasági szereplők számára valamely héacsoport alakítása tekintetében, mint egy bizonyos fajta tevékenység gyakorlása, illetve a meghatározott tevékenységi ágazathoz való tartozás.

68. Úgy tűnhet tehát, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében (azóta a 2006/112 irányelv 11. cikkének első bekezdésében) foglalt szabályozás semmilyen mérlegelési mozgásteret sem hagy a tagállamoknak.

69. Ugyanakkor szintén ezekben az ítéletekben a Bíróság – immár nem a szóban forgó rendelkezés szövegezésére hivatkozva, hanem céljai alapján – elismerte, hogy a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy az uniós jogot tiszteletben tartva leszűkítsék a 2006/112 rendelet 11. cikkében foglalt szabályozás hatályát.[24] A Bíróság e megállapítást alkalmazva utasította el a Svéd Királyságnak és a Finn Köztársaságnak felrótt kötelezettségszegéseket, rámutatva, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy e két tagállamban a héacsoportra vonatkozó szabályozás hatályának a pénzügyi és a biztosítási ágazathoz tartozó vállalkozásokra történő korlátozása, amelyet a 2006/112 irányelv 11. cikkének második bekezdésében említett, az adócsalás és az adókikerülés megakadályozására irányuló cél indokolt, ellentétes az uniós joggal.[25]

70. Ez az ítélkezési gyakorlat, amely álláspontom szerint átültethető a hatodik irányelvre, láthatóan elismeri tehát, hogy a tagállamok mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek az irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében biztosított jogosultság gyakorlása során, e mérlegelési mozgásteret azonban körülhatárolja az irányelv 4. cikkének (4) bekezdésében meghatározott célok követése, az uniós jog tiszteletben tartásával.

71. A gyakorlatban a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében foglalt szabályozás korlátozásainak álláspontom szerint szükségesnek és megfelelőnek kell lenniük a már említett – a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló – célok eléréséhez, az uniós jog, így a közös héarendszer egyik alapelvét képező adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett.[26]

72. A jelen ügyben ahhoz, hogy a személyegyesítő társaságok héacsoportban való részvételből történő kizárását jogszerűnek lehessen tekinteni, azt a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésében rögzített célok alapján kell tudni igazolni, tiszteletben tartva az adósemlegesség elvét.

23 — Lásd többek között: Bizottság kontra Írország ítélet (C-85/11, EU:C:2013:217, 36. pont); Bizottság kontra Svédország ítélet (C-480/10, EU:C:2013:263, 35. pont).

24 — Bizottság kontra Svédország ítélet (C-480/10, EU:C:2013:263, 38. pont); Bizottság kontra Finnország ítélet (C-74/11, EU:C:2013:266, 66. pont).

25 — Bizottság kontra Svédország ítélet (C-480/10, EU:C:2013:263, 39. és 40. pont); Bizottság kontra Finnország ítélet (C-74/11, EU:C:2013:266, 67. és 68. pont).

26 — Ezen elv alapvető jellegéről lásd többek között: Schmeink & Cofreth és Strobel ítélet (C-454/98, EU:C:2000:469, 59. pont); Ampliscientifica és Amplifin ítélet (C-162/07, EU:C:2008:301, 25. pont). A tagállamok részéről az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem céljából hozott intézkedések alkalmazása tekintetében a semlegesség elve által előírt korlátozásokat illetően lásd többek között: Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski ítélet (C-188/09, EU:C:2010:454, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

73. Bár a kérdést előterjesztő bíróságra tartozik e pontok vizsgálata, fontos kiemelni, hogy ez utóbbi lényegileg már előzetes döntéshozatal iránti kérelmében kiemelte egyrészt azt, hogy nem érzékelt kapcsolatot az UStG 2. §-a (2) bekezdésében szereplő azon előírás között, amely szerint a héacsoport valamennyi tagjának jogi személyiséggel kell rendelkeznie, valamint a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésében rögzített célok követése között, másrészt pedig, hogy ez az előírás sértheti az adósemlegesség elvét, amennyiben kizárólag a jogi forma alapján kizár egyes jogalanyokat a héacsoportban való részvétel lehetőségéből.

74. Egyetértek ezzel az álláspontal.

75. Kiegészítésként azonban az alábbi két megjegyzést kell tenni.

76. Először, az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célokat illetően – amelyek, mint azt már kiemeltem, immár a 2006/112 irányelv 11. cikkének második bekezdésében szerepelnek – rá kell mutatni, hogy az uniós jogalkotó csak a 2006. július 24-i 2006/69/EK irányelv[27] elfogadásával kezdődően iktatott be egy harmadik albekezdést a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdésébe, kifejezetten elismerve, hogy az a tagállam, amely élt a héacsoportok területén való létrehozásának engedélyezésével kapcsolatos lehetőséggel, „intézkedéseket fogadhat el az adókijátszás vagy adókikerülés [hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdések második albekezdésének] alkalmazásán keresztül történő megelőzésére”.

77. Márpedig legalábbis a C–108/14. sz. ügy tekintetében az érintett adóév a 2005. év, vagyis egy jóval korábbi időpont, mint a 2006/69 irányelv elfogadása és hatálybalépése.

78. Mindazonáltal nem hiszem, hogy e körülmény azt jelenti, hogy a 2006/69 irányelv hatálybalépését megelőzően a tagállamoknak nem volt lehetőségük arra, hogy ilyen célokat követő intézkedéseket hozzanak a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében számukra biztosított lehetőséggel élve.

79. Ahogy ugyanis a Bizottság és az Egyesült Királyság kormánya megalapozottan fejtették ki írásbeli észrevételeikben, a Bíróság több alkalommal hangsúlyozta egyebek között azt, hogy az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat,[28] olyan összefüggésekben is, amelyekben a nemzeti adóhatóságok nem hivatkozhatnak az uniós jogalkotó kifejezett, az ezen irányelv konkrét rendelkezéseiben található felhatalmazására.[29]

80. Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bírósághoz és a Bizottsághoz hasonlóan számomra is nehezen érthető, hogy a jogi formától vagy a vállalkozások jogi személyiségének fennállásától, illetve fenn nem állásától függő megkülönböztetés mennyiben szükséges és megfelelő az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelem érdekében.

81. Másodszor, az ilyen megkülönböztetés álláspontom szerint az adósemlegesség elvével is ellentétes, mivel – ahogy azt a német kormány is elismerte a tárgyaláson – azok a jogalanyok, amelyek egyedileg tartoznak a héa hatálya alá, kizárólag konkrét jogi formájuk miatt nem lehetnek héacsoport tagjai.

27 — A 77/388 irányelvnek a hozzáadottérték-adó kivetésére vonatkozó eljárás egyszerűsítése, illetve az adókijátszás vagy adókikerülés megakadályozására szolgáló egyes intézkedések tekintetében történő módosításáról, valamint egyes, eltéréseket biztosító határozatok hatályon kívül helyezéséről szóló, 2006. július 24-i 2006/69/EK tanácsi irányelv (HL L 221., 9. o.).

28 — Lásd többek között: Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet (C-487/01 és C-7/02, EU:C:2004:263, 76. pont); Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 71. pont); Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446); Ampliscientifica és Amplifin ítélet (C-162/07, EU:C:2008:301, 29. pont); R.-ítélet (C-285/09, EU:C:2010:742, 36. pont).

29 — Lásd különösen: Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121), amely az adókikerülésre és a visszaélésszerű magatartásokra, valamint Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446), amely az adócsalásra vonatkozott.

82. E tekintetben fontos emlékeztetni arra, hogy a héacsoport-lehetőség választása a cash flow szempontjából is előnyös lehet a tagok számára, mivel a csoporton belüli ügyletek, amelyek főszabály szerint héakötelesek, nem tartoznak ezen adó hatálya alá.[30] Márpedig a gazdasági szereplők ezen előnyöktől azon jogi forma miatti megfosztása, amely révén valamely gazdasági szereplő a tevékenységét végzi, azt eredményezi, hogy eltérően kezelünk olyan hasonló tevékenységeket, amelyek tehát egymással versenyeznek, figyelmen kívül hagyva azt a tényt, hogy a héaalany jellemzője éppen a gazdasági tevékenység, nem pedig a jogi forma.[31]

83. A héacsoport mechanizmusának elő kell mozdítania az adósemlegességet, a gazdasági realitás tükrözése révén. Álláspontom szerint az nem eredményezheti mesterséges megkülönböztetések kialakítását a gazdasági szereplők által tevékenységük folytatása érdekében választott jogi formától függően.

84. Azt javaslom tehát, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés első részére olyan választ adjon, amely szerint a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével ellentétes az, ha egy tagállam az e rendelkezés által biztosított lehetőséggel élve a héacsoport létrehozását ahhoz a feltételhez köti, hogy a csoport valamennyi tagja rendelkezzen jogi személyiséggel, kivéve ha e feltételt a visszaélésszerű magatartások megakadályozása, illetve az adókijátszás és az adóelkerülés elleni küzdelem indokolja, az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

2. Arról a követelményről, hogy a héacsoport tagjai alá-fölérendeltségi viszonyban álljanak

85. Ahogy azt már említettük, a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése lehetővé teszi azon jogalanyok egyetlen héaalanyként való kezelését, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de szoros pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatban állnak.

86. Az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondata azt írja elő, hogy a jogalanyok pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból tagolódjanak be az anyavállalat vállalkozásába.

87. A kérdést előterjesztő bíróság szerint az e rendelkezés által előírt betagolódás a Bundesfinanzhof állandó ítélkezési gyakorlata értelmében azt feltételezi, hogy alá-fölérendeltségi viszony áll fenn az anyavállalat és a leányvállalat mint „alárendelt személy” között.

88. A kérdést előterjesztő bíróság magyarázatai szerint e betagolódás pénzügyileg akkor valósul meg, ha az anyavállalat pénzügyi szempontból olyan részesedéssel rendelkezik a leányvállalatban, hogy akaratát többségi határozat útján érvényesíteni tudja a taggyűlésben. Gazdasági szinten a betagolódást az jellemzi, hogy a vállalatcsoporton belül a leányvállalat a fölérendelt anyavállalat szerkezetében annak alkotórészeként jelenik meg. Végül szervezeti szempontból a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy a betagolódás azt feltételezi, hogy az anyavállalat a napi irányítás keretében él a pénzügyi szempontú betagolódással összefüggő lehetőségével, és ellenőrzi a leányvállalat ügyvezetésének módját, valamint érvényesíti abban akaratát.

30 — Lásd ebben az értelemben: a fent hivatkozott bizottsági közlemény, 11. o., valamint Jääskinen főtanácsnok Bizottság kontra Írország ügyre vonatkozó indítványa (C-85/11, EU:C:2012:753, 45. pont).

31 — A Bíróság a héamentességek alkalmazási köréhez kapcsolódó körülmények kapcsán már megállapította, hogy a hatodik irányelvvel ellentétesek az olyan megkülönböztetések, amelyek kizárólag azon a jogi formán alapulnak, amely révén az adóalanyok tevékenységüket gyakorolják: lásd ebben az értelemben: Gregg-ítélet (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. pont); Kügler-ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 30. pont); Linneweber és Akritidis ítélet (C-453/02 és C-462/02, EU:C:2005:92, 25. pont); Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ítélet (C-253/07, EU:C:2008:571, 30. és 31. pont).

89. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor nem jelöli meg pontosan, hogy az alapeljárásokban érintett gazdasági szereplők milyen pénzügyi, gazdasági és/vagy szervezeti szempontból nem felelnek meg a Bundesfinanzhof által értelmezett, az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondatában előírt betagolódási feltételnek. E kérdés tényleges megvilágítását a Larentia + Minerva, illetve a Marenave észrevételei sem teszik lehetővé.

90. Mindazonáltal nem vitatott, hogy az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondatában meghatározott követelmények meghaladják a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében előírtakat. A „szoros" pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok fennállása nem igényli szükségképpen sem a tag betagolódását a héacsoport egy másik tagjának vállalkozásába, sem az alá-fölérendeltségi viszonyok fennállását e tagok között.[32] A Bíróság előtt tartott tárgyaláson a Bizottság egyébként megjegyezte, hogy azon tizenhat tagállam közül, amelyek éltek a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében biztosított lehetőséggel, csak négy – köztük a Németországi Szövetségi Köztársaság – követel meg ilyen betagolódási és alá-fölérendeltségi viszonyokat. Ezenfelül, ahogy azt a Larentia + Minerva hangsúlyozta írásbeli észrevételeiben, a Bíróság – azáltal, hogy többek között a Bizottság kontra Írország ítéletben (C-85/11, EU:C:2013:217, 47. pont) azt állapította meg, hogy a héacsoport létrehozása szükséges lehet visszaélések, így például annak megakadályozása érdekében, hogy egy vállalkozást mesterségesen több adóalanyra osszanak fel azért, hogy mindegyikőjük részesülhessen valamely különös szabályozás előnyeiből – véleményem szerint hallgatólagosan elfogadta, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése alapján lehetséges nem alá-fölérendeltségi viszonyokon alapuló héacsoportok („Gleichordnungskonzerne") igénybevétele.

91. Arra, hogy az Ampliscientifica és Amplifin ítéletben (C-162/07, EU:C:2008:301, 19. pont) a Bíróság mellesleg megállapította, hogy a héacsoport tagjai közötti alá-fölérendeltségi viszony áll fenn, álláspontom szerint a jelen ügyben nem lehet hatásosan hivatkozni, mivel a jelen ügyben a Bíróságnak feltett kérdés semmilyen módon nem érinti ezt a témát. Többek között a Bizottság kontra Írország ítéletében (C-85/11, EU:C:2013:217, 43. pont) és a Bizottság kontra Finnország ítéletében (C-74/11, EU:C:2013:266, 36. pont) a Bíróság egyébként ebből az okból elutasította a Bizottságnak az Ampliscientifica és Amplifin ítélet ugyanezen pontjára alapított érvét.

92. E megfontolások alapján el kell utasítanom a lényegileg az osztrák kormány által előadott azon érvet is, amely szerint az alá-fölérendeltségi viszony fennállása része a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében előírt „szoros kapcsolatok" feltételének, mivel e bekezdés első albekezdése szerint éppen a természetes személyek és munkáltatóik között fennálló ilyen alárendeltségi viszonyok zárják ki, hogy az előbbieket héaalanynak lehessen tekinteni.

93. Egy ilyen érv nem csupán a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének első és második albekezdése közötti szövegezési eltéréseket hagyja figyelmen kívül – mivel az utóbbi egyáltalán nem használja az „alárendeltségi viszony" kifejezést, hanem abban a szélesebb értelmű „szoros kapcsolatok" szerepelnek –, hanem arra a tényre sincs tekintettel, hogy a Bíróság elismerte, hogy a tagállamok jogosultak annak előírására, hogy a nem héaalany személyek is tagjai lehessenek a héacsoportoknak, és hogy ebből következően az adóalany kifejezés nem a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében szereplő „alanyok" kifejezés szinonimája.

32 — Meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében az érintett jogalanyokat összekötő kapcsolatok tekintetében a „szorosan" kifejezés használata a második irányelv 4. cikkét értelmező A. melléklete 2. pontjának negyedik bekezdésében – legalábbis egyes nyelvi változatokban – korábban használt „szervezetileg" kifejezés helyébe lépett. A második irányelv A. melléklete 2. pontjának negyedik bekezdésében a második irányelv 4. cikke értelmében vett „adóalany" fogalmára vonatkozó pontosítás nagyrészt a német „Organschaft" rendszerén alapult.

94. Ezzel együtt az érintett felek által benyújtott észrevételekből kitűnik, hogy végül is azzal a kérdéssel kapcsolatban van közöttük vita, hogy az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondatában szereplő, a Bundesfinanzhof ítélkezési gyakorlatában értelmezett előírások a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében szereplő feltételeket kiegészítő feltételek-e (a lényegileg a Larentia + Minerva, a Marenave, Írország kormánya, valamint a Bizottság által képviselt álláspont), ami azt jelentené, hogy e feltételeket a visszaélések megakadályozására, illetve az adókijátszás és az adóelkerülés elleni küzdelemre tekintettel kell igazolni, vagy pedig pusztán az e cikk által előírt szoros pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatokra vonatkozó feltétel pontosításairól, illetve konkretizálásairól van-e szó, ahogy azt a német és az osztrák kormány, valamint az Egyesült Királyság kormánya állítja.

95. Bár első ránézésre az ezen alternatíva kapcsán adandó válasz nem könnyű, az érintett felek első csoportja által előadott érvelés mindazonáltal inkább megfelelni látszik az ítélkezési gyakorlatnak.

96. Többek között a Bizottság kontra Írország ítéletben (C-85/11, EU:C:2013:217, 36. pont) és a Bizottság kontra Finnország ítéletben (C-74/11, EU:C:2013:266, 29. pont) a Bíróság ugyanis az „egyéb feltételek”, vagyis (a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében szereplő feltételeket átvevő) 2006/112 irányelv 11. cikke első bekezdésében meghatározottakat kiegészítő feltételek közé tartozónak tekintette azt az előírást, amely szerint az e rendelkezésben hivatkozott „alanyoknak” egyénileg adóalanyoknak kell minősülniük. Másként fogalmazva, az olyan tagállam, amely úgy ültette át a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését, hogy a héacsoportban részvétel lehetőségét kizárólag az „adóalanyokra” korlátozta, nem pontosította e jogszabály tartalmát, hanem e rendelkezés alkalmazásának kiegészítő feltételét írta elő.

97. Ennélfogva, a Bíróság által ezen ítéletekben, valamint a Bizottság kontra Svédország ítéletben (C-480/10, EU:C:2013:263) követett logika szerint, ha egy ilyen kiegészítő feltétel önmagában nem is összeegyeztethetetlen a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével, figyelemmel a tagállamok elismert mérlegelési mozgásterére, azt mindazonáltal a visszaélések megakadályozása, illetve az adókijátszás és az adóelkerülés elleni küzdelem céljának kell igazolnia, az uniós jog és különösen az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett.

98. Ebből következik, hogy az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondatából következő követelmény, amely szerint a pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból fennálló szoros kapcsolatok csak a héacsoport tagjai közötti alá-fölérendeltségi viszonyok fennállása esetén valósulhatnak meg, azzal a feltétellel lehet összeegyeztethető a hatodik irányelvvel, hogy az a fent hivatkozott célok érdekében szükséges és azokkal arányos, tiszteletben tartva többek között az adósemlegesség elvét.

99. Bár a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy e feltételek teljesültek-e, mindazonáltal felteszem a kérdést, hogy az olyan nemzeti intézkedés, amely ilyen intenzív kapcsolatokat követel meg az alanyok között annak érdekében, hogy egyetlen héaalanyt alkossanak, nem haladja-e meg az említett célok eléréséhez szükséges mértéket. Az egy adott tagállam különleges körülményei kivételével ugyanis – ilyenekre pedig a jelen eljárásban nem hivatkoztak a Bíróság előtt – általános szempontból nehéz megérteni azokat az okokat, amelyek miatt a fent hivatkozott célok követése kötelezővé tenné a héacsoport tagjai között az alá-fölérendeltségi viszonyok fennállását, annak érdekében, hogy teljesüljön a pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból fennálló szoros kapcsolatokra vonatkozó feltétel. Bár a héacsoport tagjai között az ilyen alá-fölérendeltségi viszonyok fennállása kétségtelenül elégséges feltétel e célok elérése és a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében szereplő feltétel teljesítése céljából, mindazonáltal kétlem, hogy az feltétlenül szükséges lenne.

100. Azt javaslom tehát, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés második részére a következő választ adja: az olyan nemzeti jogszabály, amely szerint a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében vett pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból fennálló szoros kapcsolatok csak a héacsoport tagjai közötti alá-fölérendeltségi viszonyok fennállása esetén valósulhatnak meg, összeegyeztethető lehet e cikkel, feltéve hogy az a visszaélések megakadályozása, illetve az adókijátszás és az adóelkerülés elleni küzdelem céljának érdekében szükséges és azzal arányos, az uniós jog és különösen az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

C – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésről*

101. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének közvetlen hatályával kapcsolatban tesz fel kérdést abban az esetben, ha azzal ellentétes az olyan nemzeti intézkedés, mint amely az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondatában szerepel.

102. Amennyiben a Bíróság úgy dönt, hogy követi a jelen indítványban az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés kapcsán tett javaslatokat, az nem zárja ki, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az általa lefolytatandó vizsgálat eredményeként arra juthat, hogy az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondata összeegyeztethetetlen a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével. Ennélfogva, annak érdekében, hogy hasznos választ adjunk a kérdést előterjesztő bíróságnak, álláspontom szerint meg kell válaszolni az általa a Bíróság elé terjesztett harmadik kérdést.

103. Az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelelően minden olyan esetben, amikor a hatodik irányelv vagy a 2006/112 irányelv a tartalma alapján feltétel nélküli és kellően pontos rendelkezéseket tartalmaz, azokra hivatkozni lehet, amennyiben a végrehajtási intézkedéseket határidőben nem fogadták el, az ezen irányelvekkel nem összeegyeztethető valamennyi nemzeti rendelkezéssel szemben, vagy amennyiben azok olyan jogokat határoznak meg, amelyeket a magánszemélyek az állammal szemben érvényesíthetnek. [33]

104. Azt kell tehát megvizsgálni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésére a tartalma alapján feltétel nélküli és kellően pontos rendelkezéseket tartalmaz-e ahhoz, hogy lehetővé tegye egy magánszemély számára, hogy a nemzeti bíróságok előtt hivatkozhasson rá annak érdekében, hogy kifogásolja az olyan nemzeti jogszabály alkalmazását, amely összeegyeztethetetlen e cikkel.

105. E tekintetben mindenekelőtt úgy vélem, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdése közvetlen hatályának elismerésével szemben pusztán azzal az indokkal támasztott kifogás – ahogy különösen Írország kormánya és az osztrák kormány érvel –, hogy e cikk pusztán lehetőséget biztosít a tagállamok számára, hogy elismerjék területükön a héacsoportok létrehozását, nem meggyőző.

106. A Bíróság ugyanis már több alkalommal kimondta, hogy az, hogy valamely irányelv rendelkezése választási lehetőséget biztosít a tagállamoknak, nem zárja ki feltétlenül azt, hogy – kizárólag az ezen irányelv rendelkezései alapján – kellő pontossággal meg lehessen határozni a magánszemélyeknek ily módon juttatott jogok tartalmát. [34]

33 — Lásd többek között: Becker-ítélet (8/81, EU:C:1982:7, 25. pont); Kügler-ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 51. pont); Linneweber és Akritidis ítélet (C-453/02 és C-462/02, EU:C:2005:92, 33. pont); MDDP-ítélet (C-319/12, EU:C:2013:778, 47. pont).

34 — Lásd: Flughafen Köln kontra Bonn ítélet (C-226/07, EU:C:2008:429, 30. pont); Cobelfret-ítélet (C-138/07, EU:C:2009:82, 61. pont); Balkan and Sea Properties és Provadinvest ítélet (C-621/10 és C-129/11, EU:C:2012:248, 57. pont).

107. Ezenfelül, a Bíróság azt állapította meg, hogy a hatodik irányelv rendelkezéseinek végrehajtása kapcsán a tagállamoknak biztosított mérlegelési mozgástér sem olyan körülmény, amely önmagában kizárná e rendelkezések valamelyike közvetlen hatályának elismerését. [35]

108. Így különösen kimondta a Bíróság, hogy bár a tagállamok vitathatatlanul mérlegelési jogkörrel rendelkeznek a hatodik irányelv által előírt egyes adómentességek alkalmazási feltételeinek meghatározását illetően, e körülmény azonban nem gátolja meg azt, hogy azokat a magánszemélyek, akik bizonyítani tudják, hogy adójogi helyzetük megfelel az ezen irányelv által biztosított mentességek valamely kategóriájának, közvetlenül hivatkozzanak az irányelvre, többek között abban az esetben, ha az e jogszabály által számára elismert hatáskörök gyakorlása során a tagállam olyan rendelkezéseket fogadott el, amelyek ezzel az irányelvvel és különösen az adósemlegesség elvével összeegyeztethetetlenek. [36]

109. Ennélfogva az a körülmény, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében számára biztosított lehetőséggel élve a Németországi Szövetségi Köztársaság megőriz bizonyos mérlegelési mozgásteret, nem jár szükségképpen azzal, hogy a magánszemélyek nem jogosultak arra, hogy e cikk rendelkezéseire közvetlenül hivatkozzanak a nemzeti bíróság előtt.

110. Ellenkezőleg, álláspontom szerint miután a tagállam élt a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében biztosított lehetőséggel, e cikk minden „alany” számára biztosítja a lehetőséget arra, hogy azokat egyetlen adóalanyként kezeljék, és ennélfogva egyértelműen, feltétel nélkül és kellően pontosan megjelöli e rendelkezés kedvezményezettjeit.

111. Az, hogy adott esetben e rendelkezés a visszaélések megakadályozásán, illetve az adókijátszás és az adóelkerülés elleni küzdelmen alapuló igazolásokra vonatkozó fenntartást tartalmazhat, nem kérdőjelezi meg ezt a megállapítást, mivel az ilyen igazolásokat – amellett, hogy azok nincsenek kivonva a bírósági felülvizsgálat alól [37] – a hatodik irányelv támogatja, és azok akár az ezen irányelv által a magánszemélyek részére biztosított jogok szerves korlátainak is tekinthetők. [38]

112. Ezzel szemben a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében szereplő anyagi jogi feltételt – amely szerint a több alany között fennálló pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatoknak „szorosaknak” kell lenniük ahhoz, hogy azok egyetlen adóalanynak minősüljenek – kétségkívül nemzeti szinten kell pontosítani. Ha csak a pénzügyi szempontból fennálló szoros kapcsolatokra szorítkozunk, ezek ekképpen a társaságon belül a tőkében és/vagy a szavazati jogokban fennálló változó hányadtól, illetve a gazdasági szereplők közötti szerződéses kapcsolatoktól, mint például a franchise-megállapodások ilyen fennállásától függhetnek. [39] E szempontok azonban nem kizárólagosak. Mindenesetre azoknak a tagállamoknak, amelyek a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében szereplő lehetőség mellett döntöttek, konkrétan meg kell tehát határozniuk az ott megjelölt anyagi jogi feltételt anélkül, hogy – a héamentességre vonatkozó helyzettől eltérően, amely a hatodik irányelv rendelkezéseinek értelmezése alapján objektív módon meghatározható – lehetőség lenne arra, hogy e cikk szövegében körülhatárolják az ott említett „szoros” kapcsolatok pontos tartalmát.

35 — Lásd többek között: Stockholm Lindöpark ítélet (C-150/99, EU:C:2001:34, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még: MDDP-ítélet (C-319/12, EU:C:2013:778, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 — Lásd: Linneweber és Akritidis ítélet (C-453/02 és C-462/02, EU:C:2005:92, 34–37. pont). Lásd még: JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és The Association of Investment Trust Companies ítélet (C-363/05, EU:C:2007:391, 61. pont).

37 — Lásd analógia útján a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének közvetlen hatálya kapcsán: Comune di Carpaneto Piacentino és társai ítélet (231/87 és 129/88, EU:C:1989:381, 32. pont). Lásd még más összefüggésben: Gavieiro Gavieiro és Iglesias Torres ítélet (C-444/09 és C-456/09, EU:C:2010:819, 81. pont).

38 — Lásd ebben az értelemben: Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 57–59. pont).

39 — A Bizottság a fent hivatkozott közleményben (9. o.) a pénzügyi szempontból fennálló szoros kapcsolatok fennállását a következők alapján javasolja megállapítani: a társaság tőkéjében vagy a szavazati jogokban fennálló 50% feletti részesedés, vagy franchise-megállapodás létezése. Megjegyzendő, hogy egyes tagállamok elismerik ilyen pénzügyi kapcsolat fennállását akkor, ha a társaság a másik társaság tőkéjében legalább 10%-os részesedéssel bír.

113. Mindezek alapján úgy vélem, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése nem rendelkezik közvetlen hatállyal.

114. Amennyiben a Bíróság egyetért e javaslattal, és a kérdést előterjesztő bíróság előzetesen megállapítja azt, hogy az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondata összeegyeztethetetlen a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével, azt kell még megvizsgálnia, hogy van-e egyáltalán lehetőség a nemzeti jog olyan értelmezésére, amely megfelel az uniós jognak.[40]

115. E tekintetben fontos megjegyezni, hogy a Bizottság írásbeli észrevételeiben jelezte, hogy egy német adóügyi bíróság megpróbált ilyen, az uniós jognak megfelelő értelmezést kialakítani, megállapítva, hogy a „tőkeegyesítő jelleggel kialakított" olyan személyegyesítő társaságok, mint az alapeljárásokban szereplő betéti társaságok, az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontja első mondatának személyi hatálya alá tartozhatnak.[41]

116. Legalábbis azon alanyokat illetően, amelyek részt vehetnek héacsoportban, egy ilyen, az ítélkezési gyakorlatban megjelenő példa azt vetítheti előre, hogy az uniós jognak megfelelő értelmezés elképzelhető, anélkül hogy *contra legem* értelmezésre jutnának.

117. Az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontja első mondata alkalmazhatóságának arra vonatkozó feltétele tekintetében, hogy a tagtársaságnak be kell tagolódnia a héacsoport anyavállalatába, ahogy azt már hangsúlyoztam, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy e feltételt lényegileg a bírói gyakorlat értelmezte úgy a német jogban, hogy az a héacsoport tagjainak alá-fölérendeltségi viszonyát követeli meg.

118. A jogi személyiség fent tárgyalt kérdése mellett, ahogy azt már szintén jeleztem, a kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett körülmények nem teszik lehetővé azon indokok megállapítását, amelyek miatt az alapeljárásokban szóban forgó gazdasági szereplők nem felelnek meg a Bundesfinanzhof által értelmezett UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontja első mondatának.

119. Mindenesetre a kérdést előterjesztő bíróságra tartozik annak vizsgálata az alapeljárásokban, hogy az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondatában szereplő betagolódási feltételnek egyáltalán lehetséges-e olyan értelmezése, hogy az megengedi azt, hogy az egymással a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból szoros kapcsolatban álló vállalkozásokra vonatkozhasson a héacsoport jogállása, anélkül hogy szükségképpen alárendelt kapcsolatban vagy alá-fölérendeltségi viszonyban állnának.

120. Ennélfogva azt javaslom, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre a Bíróság olyan választ adjon, amely szerint az adóalany nem hivatkozhat közvetlenül a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésére, ugyanakkor a nemzeti bíróságnak nemzeti jogszabályát a lehető legteljesebb mértékig a hatodik irányelvnek megfelelően kell értelmeznie.

III – **Végkövetkeztetések**

121. A fenti megfontolások összessége miatt azt javaslom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

1) A leányvállalatai irányításában közvetlenül vagy közvetve részt vevő holdingtársaság által viselt, tőkeműveletekhez kapcsolódó költségek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak e holdingtársaság gazdasági tevékenységének egészével. Nincs helye tehát az e költségek után

40 — Lásd többek között: Pfeiffer és társai ítélet (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 108–114. pont).

41 — Lásd a Bizottság írásbeli észrevételeinek 34. pontját, amely a Finanzgericht München 2013. március 13-i 3 K 235/10. számú ítéletére vonatkozik.

megfizetett előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó gazdasági tevékenységek és nem gazdasági tevékenységek közti megosztásának. Amennyiben a holdingtársaság hozzáadottértékadó-köteles és hozzáadottértékadó-mentes ügyleteket is végez, az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében előírt levonási hányad módszerével érvényesítendő.

2) A 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével ellentétes az, ha egy tagállam az e rendelkezés által biztosított lehetőséggel élve a héacsoport létrehozását ahhoz a feltételhez köti, hogy a csoport valamennyi tagja rendelkezzen jogi személyiséggel, kivéve ha e feltételt a visszaélésszerű magatartások megakadályozása, illetve az adókijátszás és az adóelkerülés elleni küzdelem indokolja, az uniós jog és különösen az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

   Az olyan nemzeti jogszabály, amely szerint a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében vett pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból fennálló szoros kapcsolatok csak a héacsoport tagjai közötti alá-fölérendeltségi viszonyok fennállása esetén valósulhatnak meg, összeegyeztethető lehet e cikkel, feltéve hogy az a visszaélések megakadályozása, illetve az adókijátszás és az adóelkerülés elleni küzdelem céljának érdekében szükséges és azzal arányos, az uniós jog és különösen az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

3) Az adóalany nem hivatkozhat közvetlenül a 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésére. Ugyanakkor a nemzeti bíróságnak nemzeti jogszabályát a lehető legteljesebb mértékig a hatodik irányelvnek megfelelően kell értelmeznie.