A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2022. december 1.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 4. cikk (4) bekezdésének második albekezdése – Adóalanyok – A tagállamok azon lehetősége, hogy egyetlen adóalanynak tekintsék azokat a személyeket, amelyek jogilag függetlenek, azonban pénzügyileg, gazdaságilag és szervezetileg szorosan kapcsolódnak egymáshoz (»héacsoport«) – A héacsoport anyavállalatát egyedüli adóalanyként kijelölő nemzeti szabályozás – A »pénzügyi […] kapcsolatok egymással szorosan összefűznek« fogalma – Annak szükségessége, hogy az anyavállalat a többségi részesedésen felül a szavazati jogok többségével is rendelkezzen – Hiány – A gazdasági jogalany függetlenségének egységesített kritériumok alapján történő értékelése – Terjedelem”

A C-141/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2020. március 23-án érkezett, 2019. december 11-i határozatával terjesztett elő

a **Finanzamt Kiel**

és

a **Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, P. G. Xuereb (előadó), T. von Danwitz, A. Kumin és I. Ziemele bírák,

főtanácsnok: L. Medina,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH képviseletében B. Richter Rechtsanwalt,

* Az eljárás nyelve: német.

– a német kormány képviseletében J. Möller, S. Eisenberg és S. Heimerl, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Gentili avvocato dello Stato,

– az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és R. Pethke, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2022. január 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a 2000. október 17-i 2006/65/EK tanácsi irányelvvel (HL 2000. L 269., 44. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 338. o.) módosított, 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 (1) és (4) bekezdésének, valamint 21. cikke (1) bekezdése a) pontjának és (3) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Finanzamt Kiel (kieli adóhatóság, Németország; a továbbiakban: adóhatóság) és a Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (a továbbiakban: NGD mbH) között e társaságnak a hozzáadottérték-adó (héa) 2005. adóév tekintetében történő megfizetése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 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.) 2007. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. Mindazonáltal tényállása megvalósulásának időpontjára figyelemmel az alapügyre továbbra is a hatodik irányelv vonatkozik.

4 A hatodik irányelv 4. cikke a következőképpen rendelkezett:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

[…]

(4) Az (1) bekezdésben használt »önállóan« fogalom kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben őket munkaadójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely, tekintettel a munkakörülményekre, a díjazásra és a munkavállaló felelősségére, alárendeltségi viszonyt teremt.

A 29. cikk szerinti konzultációra is figyelemmel minden államnak jogában áll együtt, egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek.

[…]”

5 A hatodik irányelvnek „Az adó fizetésére kötelezett személy” című 21. cikkének annak 28 g. cikkéből eredő változata a következőképpen rendelkezett:

„(1) A belföldi forgalomban a [héa] fizetésére kötelezett személy a következő:

a) azon adóalany, aki adóköteles termékértékesítést vagy adóköteles szolgáltatásnyújtást végez, a b) és c) pontban említett esetek kivételével.

[…]

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett esetekben a tagállamok elrendelhetik, hogy az adó fizetésére kötelezett személy helyett valaki más legyen együttesen és egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért.

[…]”

A német jog

6 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; a továbbiakban: UStG) alapügyre alkalmazandó változatának 2. §-a a következőket írja elő:

„(1) Vállalkozó, aki önállóan ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet folytat. A vállalkozás felöleli a vállalkozó ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységének egészét. Ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységen kell érteni minden jövedelemszerzési céllal végzett állandó tevékenységet akkor is, ha hiányzik a nyereségszerzés szándéka, vagy ha személyek csoportja kizárólag a csoport tagjai irányában fejti ki tevékenységét.

(2) Az ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet nem önállóan folytatják,

[…]

2. ha a jogi személy a tényleges kapcsolatok összességét tekintve pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból betagolódott az anyavállalat vállalkozásába (adózási egység). Az adózási egység joghatásai a vállalkozás belföldi részei közötti belső szolgáltatásnyújtásokra korlátozódnak. Ezeket a részeket egyetlen vállalkozásként kell kezelni. Ha az anyavállalat vezetése külföldön található, a vállalkozásnak a gazdaságilag legjelentősebb belföldi részét kell vállalkozónak tekinteni.

[…]”

7 E törvény 13a. §-ának (1) bekezdése szerint:

„1. Az adó alanya:

az 1. § (1) bekezdésének 1. pontja és az 14c. § (1) bekezdése esetében a vállalkozó;

[…]”

8 Az Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvény; a továbbiakban: AO) alapügyben alkalmazandó változatának 73. §-a a következőképpen rendelkezik:

„A leányvállalat köteles megfizetni az anyavállalat adóterhét, amelynek tekintetében adózási szempontból az általuk alkotott adózási egységnek van jelentősége. […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9 Az NGD mbH egy német jog szerinti korlátolt felelősségű társaság, amelyet 2005. augusztus 29-én közjegyzői okirattal hoztak létre, és amelynek tagjai, nevezetesen az A, egy közjogi szervezet és a C e.V., egy bejegyzett egyesület, 51%-os, illetve 49%-os részesedéssel rendelkeznek. 2005-ben E, e társaság ügyvezetője, egyúttal az A ügyvezetője és a C e.V. ügyvezető elnöke volt.

10 Az NGD mbH társasági szerződésének a taggyűlés összetételére és szavazati jogára vonatkozó 7. §-ának (2) bekezdése értelmében:

„A taggyűlést az A segélyezéssel foglalkozó bizottságának tagjai és C e.V főbizottságának tagjai alkotják. Az egyes tagok hét szavazattal rendelkeznek, és legfeljebb hét képviselőt jelölnek a taggyűlésbe, e társaság nevében kizárólag önkéntes minőségben járnak el. A következő rendelkezések sérelme nélkül az egyes képviselők egy szavazattal rendelkeznek, és saját szakmai megítélésük alapján döntenek, anélkül hogy e tekintetben kötve lennének az őket kijelölő tag utasításaihoz.

A fentiek alól kizárólag azon határozatok tekintetében lehet kivételt tenni, amelyek közvetlenül érintik az egyes tagok által a társaság rendelkezésére bocsátott hozzájárulásokat; ebben az esetben a szavazatokat csak tagonként egységesen lehet leadni, és a képviselőket kötik az őket kijelölő tag utasításai. Ha a képviselők nem tudnak megállapodásra jutni, az érintett tag hét szavazatát úgy kell tekinteni, hogy azt úgy adták le, ahogy az általa kijelölt képviselők többsége szavazott.”

11 A 2005. december 1-jén tartott taggyűlésen elhatározták, hogy módosítja az NGD mbH társasági szerződését, és hogy a 7. §-ának (2) bekezdésének második albekezdését a következőképpen fogalmazzák meg:

„A fentiek alól kizárólag azon határozatok tekintetében lehet kivételt tenni, amelyek közvetlenül érintik az egyes tagok által a társaság rendelkezésére bocsátott hozzájárulásokat, vagy amelyek esetében valamely tag egységes szavazást kér. Ebben az esetben a szavazatokat csak tagonként egységesen lehet leadni, és a képviselőket kötik az őket kijelölő tag utasításai. Ha a képviselők nem tudnak megállapodásra jutni, az érintett tag hét szavazatát úgy kell tekinteni, hogy azt úgy adták le, ahogy az általa kijelölt képviselők többsége szavazott. Egységes szavazás esetén a szavazatokat a társaságban fennálló részesedés alapján értékelik.”

12 A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott magyarázatok szerint az említett módosítás azonban csak a 2010. december 9-i taggyűlést követően vált hatályossá, amikor az így módosított társasági szerződést új közjegyzői okiratba foglalták, és bejegyezték a cégjegyzékbe.

13 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy egy külső könyvvizsgáló által az NGD mbH-nál végzett ellenőrzés során az megállapította, hogy a szóban forgó adóévben ez utóbbi pénzügyi szempontból nem volt betagolódva az A anyavállalatba. Ennélfogva nem tekinthetők úgy, hogy azok az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja értelmében vett „adózási egységet” alkotnak, amely rendelkezés a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében foglalt lehetőségnek a német jogban való végrehajtására irányul.

14 Ezt a következtetést az a tény indokolta, hogy az NGD mbH társasági szerződése – akár az eredeti, akár a módosított – 7. §-ának rendelkezéseire figyelemmel az A nem rendelkezett a szavazati jogok többségével, így nem volt abban a helyzetben, hogy az említett társasággal szemben határozatokat írjon elő, még akkor sem, ha az A a társaság tőkéjében 51%-os többségi részesedéssel rendelkezett. Következésképpen az ugyanezen társaság által harmadik személyekkel általános adómértékkel elért és az A részére nyújtott szolgáltatásokból származó forgalmat az NGD mbH-nél az UStG 2. §-ának (1) bekezdése értelmében vett „vállalkozói” minőségében kell figyelembe venni.

15 2014. május 30-i határozatában az adóhatóság csatlakozott a külső könyvvizsgáló álláspontjához.

16 Mivel az NGD mbH által e határozattal szemben benyújtott panaszt az adóhatóság a 2017. február 3-i határozatával elutasította, az NGD mbH keresetet indított ez utóbbi határozattal szemben.

17 A Schleswig Holsteinisches Finanzgericht (Schleswig-Holstein tartomány pénzügyi bírósága, Németország) 2018. február 6-i ítéletében helyt adott e keresetnek, és kimondta, hogy az A anyavállalatba történő pénzügyi betagolódásra vonatkozó feltétel mind az NGD mbH társasági szerződésének módosított változata, mind annak eredeti változata alapján teljesült, amely utóbbi a szóban forgó adóévben hatályban volt.

18 E tekintetben az említett bíróság megállapította, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a szervezetileg betagolódott társaságot az anyavállalathoz kötő alárendeltségi viszony nem minősül a jogi szempontból független, azonban pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok által egymással szorosan összekapcsolódó személyekből álló csoport (a továbbiakban: héacsoport) létrehozásához szükséges feltételnek (2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 44. és 45. pont), és hogy ezért az adóhatóság által előírt azon követelmény, hogy az anyavállalat a többségi részesedésen felül az adózási egységhez tartozó más jogalanyokban a szavazati jogok többségével is rendelkezzen, meghaladja azt, ami a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás vagy adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok eléréséhez szükséges.

19 Az adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontja első mondatának azon alapuló megsértésére hivatkozva, hogy az NGD mbH pénzügyi szempontból nem tagolódott be az A anyavállalatba.

20 A kérdést előterjesztő bíróság mindenekelőtt hangsúlyozza, hogy ha az alapügyet kizárólag az alkalmazandó nemzeti jog alapján kellene értékelni, a felülvizsgálati kérelem megalapozott lenne, mivel e jog az adózási egység minősítését a pénzügyi szempontból való olyan betagolódáshoz kapcsolódó feltételtől tenné függővé, amely megköveteli, hogy az anyavállalat rendelkezzen a szavazati jogok többségével. A kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) ítélkezési gyakorlatának megfelelően még a 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítéletet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496)

követően is az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondata alapján továbbra is megkövetelhető egy fölé- és alárendeltségi viszonyra vonatkozó követelmény, amely immár „beavatkozási jogokat magában foglaló betagolódásnak” minősül.

21 Ezt követően a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a nemzeti jogban az adótartozás az anyavállalatra száll át, amelynek meg kell tudnia bizonyosodni arról, hogy az adózási egységhez tartozó egyes jogalanyok által elért forgalmat helyesen megadóztatják. Ily módon az anyavállalatnak mint a héa beszedőjének kell eljárnia minden olyan szolgáltatás tekintetében, amelyet e jogalanyok harmadik személyeknek nyújtanak, és egyedül ő készíti el az adóbevallást valamennyi említett jogalany vonatkozásában.

22 Végül e bíróság hangsúlyozza, hogy az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondata alapján általa elvégzendő vizsgálat keretében *per se* figyelembe kell vennie és alkalmaznia kell azt a körülményt, hogy e rendelkezés szerint valamely adózási egység anyavállalatába betagolódott azon jogalanyok gazdasági és szakmai tevékenységei, amelyek ezen egységekhez tartoznak, nem tekinthetők önállóan végzett tevékenységeknek. Így az említett jogalanyok által elért teljes forgalmat az anyavállalatnak tulajdonítják, mivel ez utóbbi köteles ez e forgalom összességének megfelelő héa megfizetésére.

23 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak afelől, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás összeegyeztethető-e a hatodik irányelvnek a Bíróság által értelmezett 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdésével, figyelembe véve többek között az e szabályozás által előírt, fölé- és alárendeltségi viszonyra vonatkozó követelményt.

24 Különösen, mivel a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy amennyiben valamely héacsoportot fennállónak kell tekinteni, maga a héacsoport köteles megfizetni az összes tagja által elért forgalomnak megfelelő héát (2008. május 22-i Ampliscientifica és Amplifin ítélet, C-162/07, EU:C:2008:301, 20. pont; 2014. szeptember 17-i Skandia America [USA], filial Sverige ítélet, C-7/13, EU:C:2014:222, 29., 35. és 37. pont, valamint a rendelkező rész), az ilyen héacsoportnak a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése szerinti egyetlen adóalanynak való megfeleltetése kizárná, hogy e csoport tagjai – beleértve az anyavállalatot is – továbbra is héabevallást nyújthassanak be, és egyedi adóalanynak tekinthessék őket.

25 Abban az esetben, ha a Bíróság kimondaná, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdésével ellentétes az a gyakorlat, hogy egyetlen adóalanyként nem magát a héacsoportot, hanem annak egy tagját, azaz anyavállalatát jelölik ki, ezt követően felmerülne az a kérdés, hogy az e csoport tagját alkotó jogalany hivatkozhat-e a nemzeti jognak az uniós joggal való esetleges összeegyeztethetetlenségére. E tekintetben, emlékeztetve arra, hogy a 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítéletből (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496) következik, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének nincs közvetlen hatálya, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az ilyen jogalany ennek érdekében esetleg nem hivatkozhat-e ezen irányelv 21. cikke (1) bekezdésének a) pontjára.

26 A kérdést előterjesztő bíróságnak ezenkívül kétsége van az általa elvégzendő értékelés keretében annak meghatározásához megkövetelt követelmények szintjével kapcsolatban, hogy a pénzügyi szempontból való betagolódásnak az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondata szerinti kritériuma a jelen ügyben teljesül-e, vagy sem. Különösen arra keresi a választ, hogy ezt a

kritériumot úgy kell-e értelmezni, hogy az megköveteli, hogy az adózási egység anyavállalata az ezen egységet alkotó jogalanyokban fennálló többségi részesedésen felül az e jogalanyoknál fennálló szavazati jogok többségével is rendelkezzen.

27 Ezzel összefüggésben hangsúlyozza, hogy az alkalmazandó nemzeti szabályok szerint az adózási egység anyavállalata adott esetben annak többi tagjával szemben bíróság előtt érvényesíthet pénzügyi ellentételezéshez való jogot annak biztosítása érdekében, hogy az egységen belül fennálló belső viszonyok keretében ezen egyes tagok viseljék a tekintetükben fizetendő héát keletkeztető forgalomnak megfelelő adóterhet.

28 A kérdést előterjesztő bíróság arra is keresi a választ, hogy a német adózási egység *(Organschaft)* rendszere esetlegesen nem igazolható-e vagylagosan a hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdésének és 4. cikke (4) bekezdése első albekezdésének együttes értelmezésével. Ha ez így lenne, az adóhatóság által benyújtott felülvizsgálati kérelem az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első három kérdésre adott válaszoktól függetlenül megalapozott lenne.

29 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság lényegében úgy ítéli meg, hogy nem zárható ki, hogy a valamely adózási egységet alkotó jogalanyoknak az adózási egység anyavállalatához való alárendelésére vonatkozó – a német jogban az adózási egység fennállásának értékelése céljából megkövetelt – nagyon szigorú kritériumok az előző pontban említett rendelkezések együttes értelmezése alapján igazolhatók.

30 Tekintettel ugyanis arra, hogy az alkalmazandó nemzeti szabályok szerint e jogalanyokat úgy kell tekinteni, mint amelyek nem rendelkeznek saját akarattal, mivel alárendeltségi viszonyban állnak azon adózási egység anyavállalatával szemben, amelynek tagjai, meg kell állapítani, hogy az említett jogalanyok nem felelnek meg a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében vett függetlenség feltételének. Márpedig a tagállamok jogosan tekinthetik úgy, hogy azokat a jogalanyokat, amelyek nem felelnek meg a függetlenség feltételeinek, nem lehet adóalanynak tekinteni, mivel forgalmukat, és ennélfogva a vonatkozó héát az anyavállalat és e jogalanyok közötti alárendeltségi viszonyra tekintettel az anyavállalatnak kell tulajdonítani.

31 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság kétségeit fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy a tagállamok valóban jogosultak-e általánosítva pontosan meghatározni azokat az eseteket, amelyekben úgy kell tekinteni, hogy az adott jogalanyok nem rendelkeznek saját akarattal, és ennélfogva a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében véve nem függetlenek.

32 E tekintetben pontosítja, hogy a német alkotmányjog ilyen általánosítási előjogot biztosít a nemzeti jogalkotó számára, amelyet az igazol, hogy amennyiben az adóalanyi minőség meghatározása pénzügyi terhekkel jár, azon jogalanyok, amelyeknek e minőséget biztosítják, nem lehetnek bizonytalan helyzetbe az adókötelezettségeik tekintetében. Ezenkívül a német jogalkotó által ily módon elvégzett általánosítást megerősítheti a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése első albekezdésének e rendelkezés szövegösszefüggésének és keletkezéstörténetének fényében adott értelmezése.

33 Ez utóbbival kapcsolatban figyelembe kell venni egyébiránt azt a tényt, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjáról szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 1967. L 71., 1303. o.) A. mellékletének állítólagos célja az volt, hogy az uniós jogban legitimizálja az adózási egységre vonatkozó már meglévő német szabályozást, hogy e tagállam azt fenntarthassa.

34 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni [a hatodik irányelv] 21. cikke (1) bekezdésének a) pontjával és (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését, hogy e rendelkezések feljogosítják a tagállamokat arra, hogy a héacsoport (adózási egység [*Organkreis*]) helyett a héacsoport egyik tagját (az anyavállalatot) jelöljék ki adóalanynak?

2) Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén: e tekintetben lehet-e hivatkozni [a hatodik irányelv] 21. cikke (1) bekezdésének a) pontjával és (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésére?

3) A 2015. július 16-i Larentia + Minerva ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 44. és 45. pont) 46. pontja szerint elvégzendő azon vizsgálat során, hogy az [UStG] 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondatában foglalt, a pénzügyi betagolódásra vonatkozó követelmény a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok szempontjából szükséges és megfelelő jogszerű intézkedésnek minősül-e, szigorú vagy megengedő mércét kell-e alkalmazni?

4) Úgy kell-e értelmezni [a hatodik irányelv] 4. cikkének (1) bekezdését és (4) bekezdésének első albekezdését, hogy e rendelkezések feljogosítják a tagállamokat arra, hogy általánosítás útján úgy tekintsék, hogy valamely személy [a hatodik irányelv] 4. cikkének (1) bekezdése értelmében nem önálló, ha e személy pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból be van tagolódva egy másik vállalat (anyavállalat) vállalatába olyan módon, hogy az anyavállalat érvényesíteni tudja az akaratát e személlyel szemben, és ezáltal meg tudja akadályozni e személy eltérő akaratnyilvánítását?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

35 A német kormány elsődlegesen azt állítja, hogy az első, második és negyedik kérdést elfogadhatatlannak kell nyilvánítani, mivel azok nem relevánsak az alapügy megoldása szempontjából, ugyanis az kizárólag arra vonatkozik, hogy az NGD mbH az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével összefüggésben értelmezett első mondata értelmében pénzügyi szempontból elegendő mértékben tagolódott-e be az A anyavállalatba.

36 Csak abban az esetben merülne fel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett többi kérdés alapját képező problémakör, ha erre a kérdésre igenlő választ kellene adni, ami lényegében arra enged következtetni, hogy a fent említett két jogalanyt úgy kell tekinteni, mint amelyek héacsoportot alkotnak, amit e kormány vitat.

37 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Bíróság és a nemzeti bíróságok között az EUMSZ 267. cikk alapján létrehozott együttműködés keretében kizárólag az alapügyben eljáró és a meghozandó bírósági határozatért felelős nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy sajátosságaira tekintettel megítélje mind az előzetes döntéshozatalra utaló

határozatnak az ítélete meghozatala tekintetében fennálló szükségességét, mind a Bíróság elé terjesztett kérdések relevanciáját. Következésképpen, ha az előterjesztett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság főszabály szerint köteles határozatot hozni (lásd többek között: 2016. szeptember 22-i Microsoft Mobile Sales International és társai ítélet, C-110/15, EU:C:2016:717, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli és jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (lásd különösen: 2016. szeptember 22-i Microsoft Mobile Sales International és társai ítélet, C-110/15, EU:C:2016:717, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Márpedig a jelen ügyben nem ez a helyzet, mivel a Bíróság elé terjesztett első, második és negyedik kérdés, amelyek egyébként az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, egyáltalán nem hipotetikus jellegűek, és összefüggésben vannak az alapeljárás tényállásával, mivel e kérdések az uniós jog alapügyben való döntéshozatal szempontjából meghatározó rendelkezéseinek értelmezésére vonatkoznak, amint arra a kérdést előterjesztő bíróság a határozatában kifejezetten rámutat.

40 Konkrétabban, azok a kérdések, hogy egyrészt a német szabályozás által valamely héacsoport egyetlen adóalanyának a kijelölésére vonatkozóan előírt követelmények, másrészt pedig az, hogy e szabályozás miként értékeli az ilyen csoportot alkotó jogalanyoknak e csoport anyavállalatával szembeni függetlenségének hiányát, összeegyeztethetőek-e a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével, jelentőséggel bírnak az alapügy megoldása szempontjából, mivel meghatározzák, hogy az adóhatóság felülvizsgálati kérelmének helyt kell-e adni.

41 Ebből következik, hogy az előterjesztett első, második és negyedik kérdés elfogadható.

Az ügy érdeméről

Az első kérdésről

42 Első kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely tagállam egyetlen héaalanyként nem magát a héacsoportot, hanem e csoport egy meghatározott tagját, azaz annak anyavállalatát jelöli ki.

43 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (lásd különösen: 2022. február 24-i Airhelp [Az átfoglalt járat késése] ítélet, C-451/20, EU:C:2022:123, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 E tekintetben a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének megfogalmazásából az következik, hogy ezen irányelv lehetővé teszi, hogy minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelje az ugyanebben a tagállamban letelepedett azon jogalanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti

kapcsolatok egymással szorosan összefűznek. E cikk a szövege szerint nem rendeli alá más feltételeknek az alkalmazását. Nem rendelkezik arról a lehetőségről sem, hogy a tagállamok más feltételeket szabjanak a gazdasági szereplők számára ahhoz, hogy azok héacsoportot alkothassanak (lásd ebben az értelemben: 2013. április 25-i Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében előírt szabályozás alkalmazása magában foglalja azt, hogy az e rendelkezés alapján elfogadott nemzeti szabályozás engedélyezi az a pénzügyileg, gazdaságilag és szervezetileg egymáshoz kapcsolódó jogalanyoknak, hogy többé ne külön héaalanynak, hanem egyetlen adóalanynak tekintsék őket. Így, ha az említett rendelkezést valamely tagállam alkalmazza, az ugyanezen rendelkezés értelmében vett alárendelt jogalanyt vagy jogalanyokat nem lehet a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanynak vagy adóalanyoknak tekinteni (lásd ebben az értelemben: 2008. május 22-i Ampliscientifica és Amplifin ítélet, C-162/07, EU:C:2008:301, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Ebből következően a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében véve az egyetlen adóalannyal való azonos tekintet alá vétel kizárja, hogy a héacsoport tagjai 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. E rendelkezés tehát szükségszerűen feltételezi, hogy amennyiben azt valamely tagállam alkalmazza, az átültető nemzeti szabályozás biztosítja, hogy egyetlen adóalanyról legyen szó, és hogy a csoportnak csak egy héaszáma legyen (2008. május 22-i Ampliscientifica és Amplifin ítélet, C-162/07, EU:C:2008:301, 19. és 20. pont).

47 Ebből az következik, hogy ilyen helyzetben a valamely harmadik személy által valamely héacsoport tagja részére nyújtott szolgáltatásokat a héa szempontjából úgy kell tekinteni, mint amelyeket nem e tag, hanem maga azon héacsoport részére teljesítettek, amelyhez e tag tartozik (lásd ebben az értelemben: 2020. november 18-i Kaplan International colleges UK ítélet, C-77/19, EU:C:2020:934, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Ami a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének szövegkörnyezetét illeti, sem e rendelkezésből, sem az ezen irányelv által létrehozott rendszerből nem következik, hogy az olyan eltérő vagy különös rendelkezésnek minősül, amelyet megszorítóan kellene értelmezni. Amint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, a szoros pénzügyi kapcsolat fennállására vonatkozó feltétel nem értelmezhető megszorítóan (lásd analógia útján a héairányelv 11. cikke tekintetében: 2013. április 25-i Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 36. pont; 2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 45. pont).

49 A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése által követett célkitűzéseket illetően mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv elfogadásához vezető bizottsági javaslat (COM(73) 950 végleges) indokolásából kitűnik, hogy e rendelkezés elfogadásával az uniós jogalkotó az adminisztráció egyszerűsítése végett, és a visszaélések, így például annak megakadályozása érdekében, hogy egy vállalkozást több adóalanyra osszanak fel azért, hogy mindegyikőjük részesülhessen valamely különös szabályozás előnyeiből, lehetővé kívánta tenni a tagállamok számára azt, hogy ne kezeljék szisztematikusan adóalanyként azokat, akiknek „függetlensége pusztán jogi formalitás” (lásd ebben az értelemben: 2013. április 25-i Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 37. pont, valamint az ott

hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 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).

50 E tekintetben, bár a hatodik irányelv nem tartalmaz a 4. cikke (4) bekezdésének – a 77/388/EGK 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 2006. L 221., 9. o.) által kiegészített – harmadik albekezdésének hatálybalépéséig olyan kifejezett rendelkezéseket, amelyek a tagállamokra ruházzák azt a lehetőséget, hogy az adókijátszás vagy az adókikerülés elleni küzdelem céljából intézkedéseket fogadjanak el, e körülmény nem fosztotta meg a tagállamokat azon lehetőségtől, hogy e hatálybalépés előtt ilyen intézkedéseket fogadjanak el, mivel az adócsalás és adókikerülés ellen a tagállamok általi küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv az uniós jogalkotó kifejezett felhatalmazása hiányában is elismer és támogat (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, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 Így a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének alkalmazása érdekében a tagállamok mérlegelési mozgásterük keretében a héacsoportra vonatkozó szabályozás alkalmazását bizonyos mértékben korlátozhatják, feltéve hogy e korlátozások ezen irányelvnek a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló céljait szolgálják (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, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság és a német kormány által szolgáltatott magyarázatokból mindenekelőtt az következik, hogy a német jogalkotó az UStG 2. §-a (2) bekezdésének 2. pontja révén – amely előírja az „adózási egység” létrehozásának lehetőségét – élt a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében biztosított lehetőséggel.

53 Ezt követően ugyanezen magyarázatokból következik, hogy bár a német jog értelmében valamely héacsoport anyavállalatát a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében e csoport egyetlen adóalanyának kell tekinteni, az AO 73. §-a mindazonáltal előírja, hogy a leányvállalat adott esetben azon adózási egység többi tagja – ideértve annak anyavállalatát is – adójának a megfizetésére kötelezhető, amelybe tartozik, amely érdekében adózási szempontból az általuk alkotott adózási egység bír jelentőséggel.

54 Végül a kérdést előterjesztő bíróság által nyújtott magyarázatokból következik, hogy a német jog értelmében a héacsoporthoz tartozó jogalany csak akkor tekinthető úgy, mint amely az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével összefüggésben értelmezett első mondata értelmében pénzügyi szempontból az anyavállalat vállalkozásba betagolódott, ha ezen anyavállalt képes az akaratát kifejezésre juttatni, amihez az szükséges, hogy az említett jogalany tekintetében mind többségi részesedéssel, mind a szavazati jogok többségével rendelkezzen.

55 Mindenekelőtt, ami azt a kérdést illeti, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével ellentétes-e az abból álló német gyakorlat, hogy nem magát a héacsoportot, hanem annak egy tagját, vagyis az anyavállalatot jelölik ki egyetlen adóalanyként, pontosítani kell, hogy bár a Bíróság a 2008. május 22-i Ampliscientifica és Amplifin ítéletben (C-162/07,

EU:C:2008:301, 19. és 20. pont) és a 2014. szeptember 17-i Skandia America [USA], filial Sverige ítéletben (C-7/13, EU:C:2014:2225, 34., 35. és 37. pont) lényegében kimondta, hogy adóalanyként a héacsoport köteles héafizetésre, ugyanakkor – amint a főtanácsnok az indítványának 79. pontjában megjegyezte – amennyiben egy héacsoport több, jogilag független tagja együttesen egyetlen adóalanyt alkot, egyetlen kapcsolattartónak kell átvállalnia a csoport adóhatósággal szemben fennálló héakötelezettségeit. Márpedig a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése nem tartalmaz semmilyen előírást sem a héacsoportot képviselő jogalany kijelölésére, sem pedig arra vonatkozóan, hogy az milyen formában vállalja az ilyen csoport adóalanyának kötelezettségeit.

56 E tekintetben, és függetlenül azon lehetőségtől, hogy előírják a héacsoport e tagok egyike általi képviseletét, a 49. pontban említett célok igazolhatják a héacsoport anyavállalatának egyedüli adóalanyként való kijelölését, amennyiben ezen anyavállalat a héa pontos beszedésének biztosítása érdekében az e csoportot alkotó más jogalanyokkal szemben érvényesíteni tudja akaratát.

57 Mindemellett az is szükséges, hogy az a körülmény, hogy nem maga a héacsoport, hanem annak az azt képviselő anyavállalata tölti be a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése értelmében vett egyetlen adóalanyi szerepet, ne járjon az adóbevétel-kiesés kockázatával.

58 Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság által nyújtott, a jelen ítélet 27. pontjában szereplő, valamint a német kormány által írásbeli észrevételeiben előadott e magyarázatokból kitűnik, hogy amennyiben az ezen anyavállalatra háruló bevallási kötelezettség kiterjed az e csoport valamennyi tagja által nyújtott és kapott szolgáltatásokra, és amennyiben az ebből eredő adótartozás magában foglalja e szolgáltatások összességét, ez ugyanarra az eredményre vezetne, mintha maga a héacsoport lenne ezen adó alanya.

59 Az említett magyarázatokból az is kitűnik, hogy még ha a német jog értelmében a héával kapcsolatos valamennyi kötelezettség az említett anyavállalatot, mint a héacsoport adóhatóságok előtti képviselőjét is terheli, ez nem változtat azon, hogy ezen adóhatóságok adott esetben az AO 73. §-ára hivatkozva fordulhatnak az említett csoportot alkotó más jogalanyokhoz.

60 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az, hogy valamely tagállam egyetlen héaalanyként nem magát a héacsoportot, hanem e csoport egy meghatározott tagját, azaz annak anyavállalatát jelöli ki, amennyiben ezen anyavállalat az e csoporthoz tartozó más jogalanyokkal szemben érvényesíteni tudja akaratát, és azzal a feltétellel, hogy e kijelölés nem jár adóbevétel-kiesés kockázatával.

A második kérdésről

61 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének annak 21. cikke (1) bekezdésének a) pontjával és 21. cikkének (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett második albekezdését lehet-e úgy tekinteni, mint amely közvetlen hatállyal bír, lehetővé téve az adóalanyok számára, hogy arra a tagállamukkal szemben hivatkozzanak abban az esetben, ha ez utóbbi jogszabályai nem összeegyeztethetők e rendelkezésekkel, és nem értelmezhetők azokkal összhangban. A második kérdést a kérdést előterjesztő bíróság csak arra az esetre teszi fel, ha az első kérdésre olyan válasz adandó, amely

szerint a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely tagállam egyetlen héaalanyként nem magát a héacsoportot, hanem e csoport egy meghatározott tagját, azaz annak anyavállalatát jelöli ki.

62 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a második kérdést nem kell megválaszolni.

A harmadik kérdésről

63 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely egy adott jogalany számára annak lehetőségét, hogy az anyavállalattal együtt héacsoportot alkosson, attól a feltételtől teszi függővé, hogy ezen anyavállalat az említett jogalanyban a többségi tőkerészesedésen felül abban a szavazati jogok többségével is rendelkezzen.

64 Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében 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 (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, 50. pont).

65 Mindazonáltal a hatodik irányelv egységes alkalmazása érdekében fontos, hogy az ezen irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése 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 (lásd analógia útján: 2021. április 15-i Finanzamt für Körperschaften Berlin ítélet, C-868/19, nem tették közzé, EU:C:2021:285, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

66 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy jóllehet – amint a jelen ítélet 44. és 51. pontja hangsúlyozza – a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése nem írja elő kifejezetten a tagállamok számára azt a lehetőséget, hogy más feltételeket követeljenek meg a gazdasági szereplők számára ahhoz, hogy héacsoportot alkothassanak, azok 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 analógia útján: 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).

67 Emlékeztetni kell arra is, hogy a jelen ítélet 48. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlat szerint a szoros pénzügyi kapcsolat fennállására vonatkozó feltétel nem értelmezhető megszorítóan.

68 Közelebbről, a Bíróság magára a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének szövegére tekintettel már pontosította, hogy a héacsoporton belüli jogalanyok közötti kapcsolatok mindössze szoros jellege bármely más követelmény hiányában nem vtagozezethet

annak megállapításához, hogy az uniós jogalkotó a héacsoportra vonatkozó szabályozás alkalmazását kizárólag azon jogalanyoknak kívánta fenntartani, amelyek alárendeltségi viszonyban állnak az érintett vállalkozáscsoport anyavállalatával. Jóllehet az ilyen alárendeltségi viszony fennállása alapján vélelmezhető a szóban forgó jogalanyok közötti kapcsolatok szoros jellege, az főszabály szerint nem tekinthető a héacsoport létrehozásához szükséges feltételnek. Ez csak olyan kivételes esetekben lehet másként, amelyekben az ilyen feltétel meghatározott nemzeti összefüggésben a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok szempontjából szükséges és megfelelő intézkedés (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, 44. és 45. pont).

69 Ebből következik, hogy a többségi részesedésre vonatkozó követelményen felül a szavazati jogok többségének az UStG 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának első mondata értelmében vett, pénzügyi szempontból való betagolódás keretében fennálló követelménye *a priori* – aminek vizsgálata mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság feladata – nem minősül a visszaélésszerű magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás vagy adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok eléréséhez szükséges és megfelelő intézkedésnek, így ilyen követelmény a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése alapján főszabály szerint nem írható elő.

70 Ebben az összefüggésben nem irreleváns, hogy – amint a német kormánynak a Bíróság írásbeli kérdéseire adott válaszából kitűnik – az lényegében elismeri, hogy a jelen ítélet előző pontjában említett két követelmény egyike sem feltétlenül szükséges, amennyiben az anyavállalat érvényesíteni tudja akaratát a héacsoportot alkotó többi jogalannyal szemben.

71 A fenti megfontolásokra tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely egy adott jogalany számára annak lehetőségét, hogy az anyavállalattal együtt héacsoportot alkosson, attól a feltételtől teszi függővé, hogy ezen anyavállalat az említett jogalanyban a többségi tőkerészesedésen felül abban a szavazati jogok többségével is rendelkezzen.

A negyedik kérdésről

72 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első albekezdésével összefüggésben értelmezett (4) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely tagállam az adott jogalanyokat általánosítva úgy minősíti, mint amelyek nem önállóak, amennyiben e jogalanyok pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból valamely héacsoport anyavállalatába be vannak tagolódva.

73 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint adóalany az a személy, aki az e cikk (2) bekezdésében meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez.

74 A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdése pontosítja, hogy az „önállóan” fogalom kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben őket munkaadójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely – tekintettel a munkakörülményekre és a díjazásra, valamint a munkavállaló felelősségére – alárendeltségi viszonyt teremt.

75 A szóban forgó cikk (4) bekezdésének második albekezdése előírja, hogy a hatodik irányelv 29. cikke szerinti konzultációra is figyelemmel minden államnak jogában áll együtt, egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan „jogilag függetlenek”, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek.

76 Emlékeztetni kell arra is, hogy – amint a Bizottság a COM(2009) 325 végleges közleménye 3.2. pontjának első és második bekezdésében megállapította – a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése szerint héacsoport létrehozása révén a szorosan összetartozó adóalanyok a héa szempontjából egyetlen új adóalanynak minősülnek. Ezen intézmény egyébiránt pontosította, hogy „a héacsoportot a héa céljaira teremtett olyan »fiktív adóalanyként« lehet leírni, amelynek megítélésében a gazdasági tartalom elsőbbséget élvez a jogi formával szemben. A héacsoport az adóalanyok egy különös típusa, amely csak a héa céljából létezik. Alapja a társaságok közötti tényleges pénzügyi, gazdasági és szervezeti kötelék. Noha a csoport minden tagja megőrzi jogi formáját, a héa szempontjából a héacsoport mint formáció elsőbbséget élvez a polgári jogi vagy társasági jogi formákkal szemben”.

77 Ezenkívül a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy valamely szolgáltatás csak akkor adóköteles, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatás igénybe vevője között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra (lásd ebben az értelemben: 2014. szeptember 17-i Skandia America [USA], filial Sverige ítélet, C-7/13, EU:C:2014:2225, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

78 Annak megállapításához, hogy ilyen jogviszony áll fenn a héacsoporthoz tartozó jogalany és e csoport többi tagja – beleértve annak anyavállalatát – között az e jogalany által nyújtott szolgáltatások héakötelessé tétele érdekében, meg kell vizsgálni, hogy az említett jogalany önálló gazdasági tevékenységet végez-e. E tekintetben meg kell vizsgálni, hogy az ilyen jogalany önállónak tekinthető-e, mivel tevékenységét saját nevében, saját javára és saját felelősségére végzi, és különösen mivel viseli a tevékenységéből eredő gazdasági kockázatot (lásd analógia útján: 2014. szeptember 17-i Skandia America [USA], filial Sverige ítélet, C-7/13, EU:C:2014:2225, 25. pont; 2019. június 13-i IO [Héa – Valamely felügyelőbizottság tagjának tevékenysége] ítélet, C-420/18, EU:C:2019:490, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

79 Márpedig a jelen ügyben, bár a héacsoport A anyavállalatának, mint annak egyetlen adóalanya és képviselője minőségében a feladata, hogy az adóbevallást az e csoporthoz tartozó valamennyi jogalany, köztük az NGD mbH nevében elkészítse, ugyanakkor – amint a jelen ítélet 27. és 57–59. pontjából kitűnik – e jogalanyok maguk viselik a gazdasági tevékenységük gyakorlásához kapcsolódó gazdasági kockázatokat. Ebből következik, hogy ugyanezen jogalanyokat olyanoknak kell tekinteni, mint amelyek önálló gazdasági tevékenységeket végeznek, és így általánosítva nem minősíthetők a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése és (4) bekezdésének első albekezdése értelmében véve „nem önálló jogalanyoknak” pusztán amiatt, hogy héacsoporthoz tartoznak.

80 Ezt az értelmezést egyébiránt megerősíti az a tény, hogy bár a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdéséből az következik, hogy azon jogalanyok, amelyek héacsoportot alkothatnak, pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból szorosan kell egymáshoz kapcsolódniuk, e rendelkezés nem írja elő, hogy az említett kapcsolatok fennállása azzal jár, hogy a csoport anyavállalattól eltérő jogalanya nem önálló gazdasági tevékenységet végez. Így az említett rendelkezésből nem következik, hogy e jogalany pusztán a héacsoporthoz való tartozás miatt megszüntetné az ezen irányelv 4. cikke (4) bekezdésének első albekezdése értelmében vett önálló gazdasági tevékenységek folytatását.

81 A fenti megfontolásokra tekintettel a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első albekezdésével összefüggésben értelmezett második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy valamely tagállam az adott jogalanyokat általánosítva úgy minősíti, mint amelyek nem önállóak, amennyiben e jogalanyok pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból valamely héacsoport anyavállalatába be vannak tagolódva.

A költségekről

82 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 Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

1) A 2000. október 17-i 2006/65/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes az, hogy valamely tagállam az olyan személyek által alkotott csoport egyetlen adóalanyaként, amelyek jogilag függetlenek, azonban pénzügyileg, gazdaságilag és szervezetileg szorosan kapcsolódnak egymáshoz, annak anyavállalatát jelöli ki, amennyiben ezen anyavállalat az e csoporthoz tartozó más jogalanyokkal szemben érvényesíteni tudja akaratát, és azzal a feltétellel, hogy e kijelölés nem jár adóbevétel-kiesés kockázatával.

2) A 2006/65 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely egy adott jogalany számára annak lehetőségét, hogy az anyavállalattal együtt olyan személyek által alkotott csoportot hozzon létre, amelyek jogilag függetlenek, azonban pénzügyileg, gazdaságilag és szervezetileg szorosan kapcsolódnak egymáshoz, attól a feltételtől teszi függővé, hogy ezen anyavállalat az említett jogalanyban a többségi tőkerészesedésen felül abban a szavazati jogok többségével is rendelkezzen.

3) A 2006/65 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének a módosított 77/388 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első albekezdésével összefüggésben értelmezett második albekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

azzal ellentétes az, hogy valamely tagállam az adott jogalanyokat általánosítva úgy minősíti, mint amelyek nem önállóak, amennyiben e jogalanyok pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból be vannak tagolódva az olyan személyek által alkotott csoport anyavállalatába, amelyek jogilag függetlenek, azonban pénzügyileg, gazdaságilag és szervezetileg szorosan kapcsolódnak egymáshoz.

Aláírások