A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2016. október 12.*

„Előzetes döntéshozatal — Adózás — Hozzáadottérték-adó — 77/388/EGK hatodik irányelv — A 4. cikk (1) és (4) bekezdése — 2006/112/EK irányelv — 9. és 11. cikk — Az »adóalany« fogalma — Termékeiket közös márkanév alatt és egy tőketársaságon keresztül forgalmazó polgári jogi társaságok — A »független vállalkozások« fogalma — Az adóalanynak történő minősítés megtagadása — Visszaható hatály — 77/388 hatodik irányelv — 25. cikk — 2006/112 irányelv — 272. és 296. cikk — A mezőgazdasági termelők térítésiátalány-rendszere — Az átalányrendszerből történő kizárás — Visszaható hatály”

A C-340/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság, Ausztria) a Bírósághoz 2015. július 7-én érkezett, 2015. június 29-i határozatával terjesztett elő az előtte

Christine Nigl és társai

és

a **Finanzamt Waldviertel**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen tanácselnök, M. Vilaras (előadó), J. Malenovský, M. Safjan és D. Šváby bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. április 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– Christine Nigl és társai képviseletében H. Nigl Rechtsanwalt és J. Auer,

– az osztrák kormány képviseletében C. Pesendorfer, S. Pfeiffer és F. Koppensteiner, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és M. Wasmeier, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

a főtanácsnok indítványának a 2016. június 30-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2004. április 26-i 2004/66/EK irányelvvel (HL 2004. L 168., 35. 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), valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv (HL 2006. L 347 1. o., a továbbiakban: héairányelv) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a három, borászati tevékenységgel foglalkozó polgári jogi társaságban társult Nigl család és a Finanzamt Waldviertel (Waldviertel adóhivatala, Ausztria; a továbbiakban: adóhatóság) egyrészt az hozzáadottérték-adó (héa) alanyiság meghatározása, másrészt a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszernek e polgárjogi társaságokkal szembeni alkalmazásának megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A hatodik irányelv

3 A hatodik irányelv „Adóalanyok” című 4. cikke e következőképpen rendelkezik:

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

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

[...]

(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.

[...]”

4 A hatodik irányelvnek „A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszer” című 25. cikke előírja:

„(1) Azon mezőgazdasági termelőkre, amelyek esetén az általános szabályok alapján történő [héa]-szabályozás vagy a 24. cikk szerinti egyszerűsített szabályozás alkalmazása nehézségeket okozna, az átalányadót fizető mezőgazdasági termelők által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított [héa] terhének kiegyenlítéseként a tagállamok az e cikk szerinti átalányadózási rendszert alkalmazhatják.

[...]

(9) Minden tagállamnak megvan a lehetősége arra, hogy az átalányadózási rendszer alól kivonja a mezőgazdasági termelők meghatározott csoportját, valamint azon mezőgazdasági termelőket, amelyeknél a [héa] általános szabályozása, vagy adott esetben a 24. cikk (1) bekezdése szerinti egyszerűsített szabályozás nem okoz igazgatási nehézségeket.

[...]”

A héairányelv

5 A héairányelv III. címébe foglalt, „Adóalanyok” című 9. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

6 Ezen irányelv 10. cikke kimondja:

„A 9. cikk (1) bekezdése szerinti azon feltétel, mely szerint az adóalany a gazdasági tevékenységet »önállóan végzi«, kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben őket munkaadójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely a munkakörülmények, a díjazás és a munkavállaló felelőssége tekintetében alá-fölérendeltségi viszonyt teremt.

7 Az említett irányelv 11. cikke előírja:

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

8 Ugyanezen irányelv 296. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) Azokra a mezőgazdasági termelőkre, amelyek esetében az általános héaszabályozás vagy adott esetben az 1. fejezetben megállapított különös szabályozás alkalmazása nehézségeket okozna, a tagállamok, az ebben a fejezetben foglaltaknak megfelelően, a térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelők által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított héát kiegyenlítő átalányadózási rendszert alkalmazhatnak.

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

Az osztrák jog

9 Az Umsatzsteuergesetz 1994 (az 1994. évi héatörvény; a továbbiakban: UStG) „Vállalkozó, vállalkozás” című 2. cikke ekképp rendelkezik:

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

(2) A kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet nem önállóan folytatják:

1) ha természetes személyek önállóan vagy együtt vállalkozásba szerveződnek úgy, hogy kötelesek követni a vállalkozó utasításait;

2) amennyiben valamely jogi személy úgy van alárendelve valamely vállalkozónak, hogy nem rendelkezik önálló akarattal. Valamely jogi személy akkor van úgy alárendelve egy vállalkozó akaratának, hogy nem rendelkezik önálló akarattal (leányvállalat), ha, a ténybeli körülmények összességére figyelemmel pénzügyi, gazdasági és szervezeti tekintetben integrálódik a vállalkozásba.

[...]”

10 Az UStG 22. cikke úgy rendelkezik, hogy azok a vállalkozók vonatkozásában, amelyek nem kötelesek könyvelést vezetni, és amelyek mezőgazdaság és erdőgazdálkodási tevékenység keretében valósítanak meg ügyleteket, az ezen ügyeletek után fizetendő adó az adóalap 10%-ában kerül rögzítésre, mivel ez a kötelezettség a Bundesabgabenordnung (szövetségi adókódex) 124. és 125. cikke értelmében a mezőgazdasági tevékenység forgalmának szintjétől és értékétől függ.

11 Ezenfelül, az Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (általános polgári törvénykönyv) 1175. cikke előírja, hogy a polgári jogi társaságot két vagy több személy alkotja, akik szerződés útján úgy döntenek, hogy közös célt követve közös tevékenységet folytatnak. Az ilyen szerződésnek nincsenek alaki követelményei.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 1998 óta az alapügy felperesei borászati tevékenységet folytatnak három polgári jogi társaságon keresztül, e társaságok mindegyike különböző helyeken található szőlőültetvényeket művelnek, és mindegyikük héaalany. E polgári jogi társaságok közül az elsőnek Martin Nigl és Christine Nigl a tagjai, a másodiknak Gisela Nigl (idősebb) és Josef Nigl, a harmadiknak pedig Martin Nigl és Gisela Nigl (ifjabb). A három polgári jogi társaság létrehozásakor semmiféle írásbeli szerződés megkötésére nem került sor.

13 A magas minőségű bor iránti megemelkedett kereslet kielégítése céljából – amely szegmenset Martin Nigl irányít – az alapügy felperesei 2001-ben létrehozták a Wein-Gut Nigl GmbH-t (a továbbiakban: kereskedelmi társaság). E társaság elsősorban más polgári jogi társaságok üzemeiből származó bort vásárol fel a viszonteladóknak történő továbbértékesítés céljából, illetve ezeket a borokat a végső

fogyasztók számára forgalmazza az érintett polgári jogi társaságok nevében és javára. Egyébiránt a vele szerződéses viszonyban álló szőlőtermelőktől származó beszerzésekből készít bort, és egy étteremmel rendelkező szállodát is üzemeltet.

14 A társaságok nyilatkozatokat tettek a hatóságok, köztük az adóhatóság felé, amely utóbbi e társaságokat mint vállalkozásokat független adóalanyoknak minősítette a forgalmi adó, és közös vállalkozásoknak a nyereségadó tekintetében.

15 A három polgári jogi társaság bevételeit és kiadásait elkülönítve könyvelik, mindegyik saját bankszámláján keresztül, a nyereséget az egyes társaságok tagjai között osztják szét, és e társaságoknak nincs közös bankszámlája vagy vagyona. Minden egyes társaság külön műveli a hozzá tartozó vagy bérelt szőlőterületeket, fizetett munkavállalókat alkalmaz és saját felszerelésekkel, mint például traktorokkal vagy gépekkel rendelkezik. Az üzemeltetéshez szükséges eszközök 15–20%-át a kereskedelmi társaság központilag szerzi be, majd azokat elosztja a polgári jogi társaságok között a termelt bor mennyiségének függvényében. Az épületek üzemeltetési költségeit, valamint a gáz és áramköltségeket év végén a kereskedelmi társaság kiszámlázza.

16 A borkészítést az egyes üzemek elkülönülten végzik, a palackozást azonban egy közös üzemben. A polgári jogi társaságok által előállított bort Weingut Nigl közös márkanév alatt forgalmazza a kereskedelmi társaság, azt közösen rögzített áron értékesítik, mivel ez utóbbi társaság a beszerzési árakat a saját eladási árak csökkentése alapján határozza meg. Sem a reklám, sem a honlap, sem pedig a tarifák nem utalnak a különböző üzemekre vagy termelő polgárjogi társaságokra. Végül, a kereskedelmi társaság végez minden adminisztratív tevékenységet a három polgári jogi társaság javára.

17 2012-ig az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az üzemeltetést négy adóalany, nevezetesen a három polgári jogi társaság és a kereskedelmi társaság végezte.

18 A 2012. év folyamán végzett adóellenőrzés során az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a polgári jogi társaságok közötti gazdasági és szervezeti szoros kölcsönhatárokra figyelemmel, e társaságok 2005-öt követően e társaságok egységes személyegyesülést alkottak. Az adóhatóság szerint csak egy bevételi forrás létezik, amelynek bevételeit e három polgári jogi társaság tagjai között kell elosztani.

19 A héa tekintetében az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy 2005-re visszamenő hatállyal két adóalany vállalkozás létezett, nevezetesen a három polgári jogi társaság tagjaiból álló egységes személyegyesülés, illetve a kereskedelmi társaság. Az adóhatóság a héára vonatkozó adómegállapító határozatokat küldött a három polgári jogi társaság minden tagjának, és a kereskedelmi társaságnak, majd 2018. július 18-i határozatában korlátozta a három polgári jogi társaság héaazonosító számát.

20 Következésképpen az adóhatóság megkérdőjelezte a polgári jogi társaságok által élvezett, a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszert.

21 A Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság, Ausztria), amelyhez annak meghatározása céljából nyújtottak be keresetet, hogy az alapügy felperesei mint független vállalkozások négy vagy csak egy borászati üzemet működtettek, arra emlékeztet, hogy az osztrák jogban minden szervezet, amely mint olyan jelenik meg harmadik személyekkel szemben, és amely függetlenül nyújt szolgáltatásokat, a héaszabályozás értelmében rendelkezik azzal a képességgel, hogy adóalany legyen, még ha jogképességgel nem rendelkező személyegyesülésről van is szó.

22 E bíróság ezenfelül megállapítja, hogy már döntött úgy – anélkül, hogy az Osztrák Köztársaság kikérte volna a hatodik irányelv 29. cikkében szereplő, héával foglalkozó bizottság véleményét –, hogy a nyereségadó tekintetében közös vállalkozások egyike sem minősül egységes vállalkozásnak a forgalmi adó szempontjából, a közöttük fennálló jogviszonyoktól vagy kapcsolatoktól függetlenül.

23 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Három önálló vállalkozásnak (adóalanynak) minősül-e három olyan személyegyesülés, amelyek egyetlen család különböző tagjaiból állnak, e minőségükben a beszállítóikkal és a hatóságokkal szemben kifelé önálló magatartást tanúsítanak, két gazdasági eszköz kivételével saját termelési tényezőkkel rendelkeznek, a termékeiket azonban nagyrészt egy olyan tőketársaságon keresztül értékesítik közös márkanév alatt, amelynek üzletrészei a személyegyesülések tagjai, valamint további családtagok tulajdonában állnak?

2) Amennyiben a három személyegyesülés nem minősül három önálló vállalkozásnak (adóalanynak),
   a) az értékesítő tőketársaságot vagy
   b) a három személyegyesülés tagjaiból álló személyegyesülést, amely e minőségében sem a beszerzési oldalon, sem az értékesítési oldalon nem jelenik meg a piacon, vagy
   c) a három személyegyesülésből és a tőketársaságból álló személyegyesülést, amely e minőségében sem a beszerzési oldalon, sem az értékesítési oldalon nem jelenik meg a piacon,

kell önálló vállalkozásnak tekinteni?

3) Amennyiben a három személyegyesülés nem minősül három önálló vállalkozásnak (adóalanynak), a vállalkozói (adóalanyi) minőség megvonása
   a) visszamenőleges hatállyal,
   b) csak a jövőre nézve vagy
   c) egyáltalán nem

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

4) Amennyiben a három személyegyesülés három önálló vállalkozásnak (adóalanynak) tekintendő, ezek bortermelőként és így mezőgazdasági termelőként térítési átalányban részesülő mezőgazdasági termelőnek minősülnek, ha ezek a gazdaságilag együttműködő személyegyesülések önmagukban a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó térítésátalány-rendszer hatálya alá tartoznak ugyan, azonban a tőketársaság, a három személyegyesülés tagjaiból álló önálló személyegyesülés vagy a tőketársaságból és a három személyegyesülés tagjaiból álló önálló személyegyesülés az üzemnagyság vagy a jogi forma alapján a nemzeti jog szerint ki van véve a térítésátalány-rendszer hatálya alól?

5) Amennyiben a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó térítésátalány-rendszer alkalmazása a három személyegyesülés esetében kizárt, ez a kizárás
   a) visszamenőleges hatállyal,
   b) csak a jövőre nézve vagy
   c) egyáltalán nem érvényes?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

24 Előzetesen meg kell állapítani, hogy azon időszak tekintetében, amelynek vonatkozásában az adóhatóság megállapította, hogy a három polgári jogi társaság egységes személyegyesülést alkotott, tehát a 2005-től 2012-ig terjedő időszak tekintetében a hatodik irányelv, illetve a héairányelv releváns rendelkezéseit kell alkalmazni.

Az első kérdésről

25 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdését és (4) bekezdésének első albekezdését, illetve a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdését és 10. cikkét, hogy több, az alapügyben szereplőkhöz hasonló olyan polgári jogi társaságot, amelyek mint ilyenek, a szállítóikkal, a hatóságokkal és bizonyos mértékben ügyfeleikkel szemben függetlenekként jelennek meg, és amelyek közül mindegyik maga biztosítja saját termelését, lényegében saját termelőeszközei felhasználásával, de amelyek termékeik nagy részét egy olyan tőketársaságon keresztül közös márkanév alatt értékesítik, amelynek üzletrészei e polgári jogi társaságok tagjainak, valamint az érintett család egyéb tagjainak tulajdonában vannak, független héaalany vállalkozásoknak kell minősíteni.

26 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése, illetve a héairányelv 9. cikke értelmében az minősül adóalanynak, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére (lásd többek között: 1987. március 26-i, Bizottság kontra Hollandia ítélet, 235/85, EU:C:1987:161, 6. pont; 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet, C-288/07, EU:C:2008:505, 27. pont, valamint 2009. október 29-i, Bizottság kontra Finnország ítélet, C-246/08, EU:C:2009:671, 35. pont).

27 A hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében, illetve a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésében alkalmazott kifejezések, különösen az „az a személy” kifejezés, az „adóalany” fogalmának egy tág és a gazdasági tevékenység gyakorlásának önállóságára összpontosító meghatározást adnak abban az értelemben, hogy héaalanynak kell tekinteni valamennyi természetes és akár közjogi, akár magánjogi jogi személyt, még a jogi személyiséggel nem rendelkező szervet is, amelyek objektív módon eleget tesznek az e rendelkezésben foglalt kritériumoknak (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet, C-276/14, EU:C:2015:635, 28. pont).

28 Annak megállapítása céljából, hogy valamely gazdasági tevékenységet függetlenül végeznek-e, meg kell vizsgálni, hogy az érintett személy a tevékenységeit a saját nevében, saját javára és saját felelősségére végzi-e, valamint azt, hogy ez a személy viseli-e az e tevékenységek végzésével kapcsolatos gazdasági kockázatot (2000. január 27-i Heerma-ítélet, C-23/98, EU:C:2000:46, 18. pont; 2007. október 18-i van der Steen ítélet, C-355/06, EU:C:2007:615, 23. pont, valamint 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet C-276/14, EU:C:2015:635, 34. pont).

29 Ezen elemek fényében kell válaszolni az első kérdésre.

30 Az a körülmény, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló polgári jogi társaságok, amelyek elkülönülten művelnek a tulajdonukban álló vagy szintén elkülönülten bérelt szőlőket, amelyek mindegyike szinte kizárólag saját termelőeszközöket használ és saját munkavállalókat alkalmaz, és amelyek mint ilyenek, függetlenként jelennek meg szállítóik, a hatóságok és bizonyos mértékben ügyfeleik előtt, azt a tényt igazolják, hogy e társaságok mindegyike saját nevében, saját javára és saját felelősségére végez tevékenységet.

31 Ezen összefüggésben az ilyen polgári jogi társaságok és egy tőketársaság közötti együttműködés, különösen ami termékeik közös márkanév alatt történő forgalmazását illeti, nem elegendő ahhoz, hogy meg lehessen kérdőjelezni e polgári jogi társaságoknak a tőketársasággal szembeni függetlenségét.

32 Az a körülmény ugyanis, hogy e polgári jogi társaságok tevékenységük egy részét közössé teszik, és azt egy harmadik társaságra bízzák, az említett tevékenységek megszervezésének körébe tartozó döntés, és nem teszi lehetővé azt a következtetés levonását, hogy e polgári jogi társaságok nem függetlenül gyakorolják tevékenységeiket vagy nem viselik a gazdasági tevékenységükkel kapcsolatos gazdasági kockázatot.

33 Ezenfelül, az alapügyben szereplőkhöz hasonló polgári jogi társaságok egyik tagjának a borok készítésében és ezek bemutatásában vállalt meghatározó szerepe láthatóan nem alkalmas arra, hogy megkérdőjelezze annak megállapítását, hogy e társaságok függetlenül gyakorolják tevékenységüket, mivel mindegyik társaság saját nevében, saját javára és saját felelősségére cselekszik.

34 A fenti megfontolásokra figyelemmel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdését és (4) bekezdése első albekezdését, illetve a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdését és 10. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló olyan polgári jogi társaságokat, amelyek mint ilyenek, a szállítóikkal, a hatóságokkal és bizonyos mértékben ügyfeleikkel szemben függetlenekként jelennek meg, és amelyek közül mindegyik maga biztosítja saját termelését, lényegében saját termelőeszközei felhasználásával, de amelyek termékeik nagy részét egy olyan tőketársaságon keresztül értékesítik közös márkanév alatt, amelynek üzletrészei e polgári jogi társaságok tagjainak, valamint az érintett család egyéb tagjainak tulajdonában vannak, a héa alá tartozó független vállalkozásoknak kell minősíteni.

35 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a második és a harmadik kérdésre nem szükséges válaszolni.

A negyedik kérdésről

36 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja meghatározni, a hatodik irányelv 25. cikkét és a héairányelv 296. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó, e cikkekben előírt közös átalányrendszer alkalmazása azon indokból történő megtagadásának lehetősége az alapügyben szereplőkhöz hasonló, független héaalany vállalkozásoknak minősülő, egymással együttműködő polgári jogi társaságokkal szemben, hogy egy tőketársaság, az e polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés, illetve az e tőketársaságból és az említett polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés üzemmérete vagy jogi formája okán nem tartozhat e rendszerbe.

37 Emlékeztetni kell arra, hogy a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszer egy eltérő rendszer, amely kivételt képez a hatodik irányelv és a héairányelv általános rendszere alól, és amelyet ezért csak annyiban lehet alkalmazni, amennyiben ezen irányelv céljának az eléréséhez szükséges (2004. július 15-i Harbs-ítélet, C-321/02, EU:C:2004:447, 27. pont; 2005. május 26-i Stadt Sundern ítélet, C-43/04, EU:C:2005:324, 27. pont; 2012. március 8-i Bizottság kontra Portugália ítélet, C-524/10, EU:C:2012:129, 49. pont).

38 E rendszer két célkitűzése közül az egyik az egyszerűsítés célkitűzése, amelyet össze kell hangolni a mezőgazdasági termelők által előzetesen kifizetett héateher kompenzálására vonatkozó célkitűzéssel (lásd ebben az értelemben: 2005. május 26-i Stadt Sundern ítélet, C-43/04, EU:C:2005:324, 28. pont; 2012. március 8-i Bizottság kontra Portugália ítélet, C-524/10, EU:C:2012:129, 50. pont).

39 Arra is emlékeztetni kell, hogy a hatodik irányelv 25. cikkének (1) bekezdése, illetve a héairányelv 296. cikkének (1) bekezdése értelmében a tagállamok a mezőgazdasági termelők tekintetében átalányrendszert „alkalmazhatnak”, ha esetükben az általános adórendszer vagy az egyszerűsített rendszer alkalmazása elsősorban adminisztratív jellegű nehézségeket okozna.

40 Ezenfelül, a hatodik irányelv 25. cikke (9) bekezdésének, illetve a héairányelv 296. cikke (2) bekezdésének megfogalmazásából egyfelől az következik, hogy a tagállamok „kizárhatják” az átalányrendszerből a mezőgazdasági termelők meghatározott csoportjait.

41 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a nemzeti szabályozás nem írja elő általános jelleggel a mezőgazdasági termelők egy meghatározott csoportjának az átalányrendszerből azon indokkal történő kizárását, hogy e termelőket szoros gazdasági együttműködés köti össze egy, a jelen ítélet 36. pontjában említett tőketársaság vagy egyesülés formájában.

42 Másfelől e rendelkezések előírják, hogy a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó átalányrendszerből ki kell zárni azokat a termelőket, akik tekintetében az általános adórendszer vagy az egyszerűsített rendszer alkalmazása nem okoz adminisztratív jellegű nehézségeket.

43 Márpedig, a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott azon körülmény, miszerint egy tőketársaság, egy polgári jogi társaságok tagjaiból álló személyegyesülésre, illetve az e tőketársaságból és e polgári jogi társaságok tagjaiból álló személyegyesülésre mérete vagy jogi formája okán nem alkalmazható a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszer, nem lehet hatással az e rendszerből eredő előnyökre e polgári jogi társaságok tekintetében, mivel egy ilyen körülmény önmagában nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az általános rendszer vagy az egyszerűsített rendszer alkalmazása ez utóbbiak tekintetében nem jár adminisztratív nehézségekkel.

44 Mindazonáltal más lenne a helyzet, ha az alapügyben szereplőkhöz hasonló polgári jogi társaságok, amelyek – egy tőketársasághoz, vagy a fenti 36. pontban említetthez hasonló személyegyesüléshez fűződő kapcsolataik okán – anyagi tekintetben képesek voltak arra, hogy megbirkózzanak az általános rendszer vagy az egyszerűsített rendszer alkalmazásából eredő feladatok által okozott adminisztratív nehézségekkel, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

45 Ebben az esetben az a tény ellenben, hogy az átalányrendszer alkalmazása teljességgel olyan jellegű, hogy csökkenti a héarendszer alkalmazásához kapcsolódó adminisztratív költségeket, nem vehető figyelembe, mivel az uniós jogalkotó kizárólag azon mezőgazdasági termelők javára hozta létre az átalányrendszert, akiknek az általános adórendszer vagy az egyszerűsített rendszer alá vonása elsősorban adminisztratív nehézségekbe ütközne.

46 A fenti megfontolásokra figyelemmel a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 25. cikkét és a héairányelv 296. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó, e cikkekben előírt közös átalányrendszer alkalmazása azon indokból történő megtagadásának lehetősége az alapügyben szereplőkhöz hasonló, független héaalany vállalkozásoknak minősülő, egymással együttműködő polgári jogi társaságokkal szemben, hogy egy tőketársaság, az e polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés, illetve az e tőketársaságból és az említett polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés üzemmérete vagy jogi formája okán nem tartozhat e rendszerbe, még akkor is, ha e polgári jogi társaságok nem tartoznak az ezen átalányrendszerből kizárt termelők egyik kategóriájába sem, amennyiben ezek, az e társasághoz vagy az egyik ilyen személyegyesüléshez fűződő kapcsolataik okán, anyagi tekintetben képesek arra, hogy megbirkózzanak a héa általános vagy egyszerűsített rendszerének alkalmazásából eredő feladatok által okozott adminisztratív nehézségekkel, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Az ötödik kérdésről

47 Ötödik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja meghatározni, hogy abban az esetben, ha a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszerből főszabály szerint ki kell zárni az alapügyben szereplőkhöz hasonló polgári jogi társaságokat, ezt a kizárást visszaható hatállyal kell alkalmazni, csak a jövőre nézve kell alkalmazni, vagy egyáltalán nem kell alkalmazni.

48 Emlékeztetni kell arra, hogy a jogbiztonság elvével nem ellentétes az, ha az adóhatóság az elévülési határidőn belül a levont adó vagy a már teljesített olyan szolgáltatások vonatkozásában utólagosan állapítja meg a héát, amelyeknek ezen adó hatálya alá kellett volna esniük (lásd ebben az értelemben: 2014. február 6-i Fatorie-ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 47. és 48. pont; 2015. július 9-i Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei ítélet, C-144/14, EU:C:2015:452, 42. pont).

49 Ennek a szabálynak kell érvényesülnie akkor is, ha az adóhatóság vitat valamely olyan rendszert, amelynek kedvezményében a héaalany részesül az azon időpontot megelőző időszak tekintetében is, amikor ezt az értékelést kibocsátották, feltéve azonban, hogy az említett értékelésre a közigazgatási szerv cselekvésére irányadó elévülési határidőn belül kerül sor, és annak joghatásai nem hatnak vissza az azt megelőző időpontra, amikor az annak alapjául szolgáló jogi és ténybeli körülmények bekövetkeztek.

50 E körülményekre tekintettel az a tény, hogy az adóhatóság először elismerte azt, hogy az átalányrendszer több polgári jogi társaságra alkalmazható, nem lehet hatással a feltett kérdésre adandó válaszra, mivel azon jogi és ténybeli elemek, amelyeken e hatóság új értékelése nyugszik, ezen elismerést követően következtek be, a hatóság cselekvésére irányadó elévülési időn belül.

51 A fenti megfontolásokra figyelemmel az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy abban az esetben, ha a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszerből főszabály szerint ki kell zárni az alapügyben szereplőkhöz hasonló polgári jogi társaságokat, ezt a kizárást az azon időpontot megelőző időszak tekintetében kell alkalmazni, amelyben kibocsátották a kizárás alapjául szolgáló értékelést, feltéve hogy az említett értékelésre a közigazgatási szerv cselekvésére irányadó elévülési határidőn belül kerül sor, és annak joghatásai nem hatnak vissza az azt megelőző időpontra, amikor az annak alapjául szolgáló jogi és ténybeli körülmények bekövetkeztek.

A költségekről

52 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A 2004. április 26-i 2004/66/EK 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. cikkének (1) bekezdését és (4) bekezdése első albekezdését, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdését és 10. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló olyan polgári jogi társaságokat, amelyek mint ilyenek, a szállítóikkal, a hatóságokkal és bizonyos mértékben ügyfeleikkel szemben függetlenekként jelennek meg, és amelyek közül mindegyik maga biztosítja saját termelését, lényegében saját termelőeszközei felhasználásával, de amelyek termékeik nagy részét egy olyan tőketársaságon keresztül értékesítik közös márkanév alatt, amelynek üzletrészei e polgári jogi társaságok tagjainak, valamint az érintett család egyéb tagjainak tulajdonában vannak, a hozzáadottérték-adó alá tartozó független vállalkozásoknak kell minősíteni.**

2) **A 2004/66 irányelvvel módosított, 77/388 hatodik irányelv 25. cikkét és a 2006/112 irányelv 296. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó, e cikkekben előírt közös átalányrendszer alkalmazása azon indokból történő megtagadásának lehetősége az alapügyben szereplőkhöz hasonló, független**

hozzáadottértékadó-alany vállalkozásoknak minősülő, egymással együttműködő polgári jogi társaságokkal szemben, hogy egy tőketársaság, az e polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés, illetve az e tőketársaságból és az említett polgári jogi társaság tagjaiból álló személyegyesülés üzemmérete vagy jogi formája okán nem tartozhat e rendszerbe, még akkor is, ha e polgári jogi társaságok nem tartoznak az ezen átalányrendszerből kizárt termelők egyik kategóriájába sem, amennyiben ezek, az e társasághoz vagy az egyik ilyen személyegyesüléshez fűződő kapcsolataik okán, anyagi tekintetben képesek arra, hogy megbirkózzanak a hozzáadottérték-adó általános vagy egyszerűsített rendszerének alkalmazásából eredő feladatok által okozott adminisztratív nehézségekkel, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

3) **Abban az esetben, ha a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányrendszerből főszabály szerint ki kell zárni az alapügyben szereplőkhöz hasonló polgári jogi társaságokat, ezt a kizárást az azon időpontot megelőző időszak tekintetében kell alkalmazni, amelyben kibocsátották a kizárás alapjául szolgáló értékelést, feltéve hogy az említett értékelésre a közigazgatási szerv cselekvésére irányadó elévülési határidőn belül kerül sor, és annak joghatásai nem hatnak vissza az azt megelőző időpontra, amikor az annak alapjául szolgáló jogi és ténybeli körülmények bekövetkeztek.**

Aláírások