

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2022. szeptember 8.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (hóa) – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdése, a 9. cikk (1) bekezdése, a 167. cikk és a 168. cikk a) pontja – Az elzeteresen megfizetett adó levonása – Az adóalany« fogalma – Holdingtársaság – A leányvállalatoknak nyújtott természetbeni tagi hozzájárulással kapcsolatos kiadások – A kiadások általános költségekben való részvételének hiánya – A leányvállalatok nagyrészt adómentes tevékenységei”

A C-98/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2021. február 15-én érkezett, 2020. szeptember 23-i határozatával terjesztett el?

a Finanzamt R

és

a W GmbH

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: J. Passer tanácselnök, A. Prechal, a második tanács elnöke (előadó) és N. Wahl bíró,

előtanácsnok: G. Pitruzzella,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a W GmbH képviseletében M. Dietrich és N. Penner Rechtsanwälte,
 - a német kormány képviseletében J. Möller és P.-L. Krüger, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviseletében R. Pethke és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,
- a előtanácsnok indítványának a 2022. március 3-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzeteres döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL

2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 167. cikkének és 168. cikke a) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Finanzamt R (R adóhivatal, Németország) és a W GmbH között az azon szolgáltatások után elzeteresen megfizetett hozzáadottértékadó (hÉa) levonásának ez utóbbtól való megtagadása tárgyában folyamatban lév jogvitában terjesztették el, amelyek lehetvé tették e társaság számára, hogy tagi hozzájárulásként szolgáltatásokat nyújtson leányvállalatainak, amelyek maguk nagyrészt héamentes szolgáltatásokat nyújtanak.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése a következőket írja el:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[...]”

4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőket mondja ki:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelk, a kereskedk, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelk ipari és mezgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ hasznosítása.”

5 Az említett irányelv 167. cikke szerint:

„Az adólevonás joga abban az idpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

6 Ugyanezen irányelv 168. cikke a következőket írja el:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend vagy megfizetett HÉA;t;

[...]”

A német jog

7 A 2005. február 21-i Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; BGBl. 2005. I, 386. o.) alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: UStG) 2. §-ának szövege a

következő:

„(1) Vállalkozó, aki önállóan kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet folytat. A vállalkozás felöleli a vállalkozó ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységének egészét. Gazdasági 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 gazdasági vagy szakmai tevékenységet nem önállóan folytatják:

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

2. ha a jogi személy a tényleges kapcsolatok összességét tekintve pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból betagozódott az anyavállalat vállalkozásába (adózási egység). Az adózási egység joghatásai a vállalkozás belföldi részei közötti belső szolgáltatásnyújtásokra korlátozódnak. E részeket egyetlen vállalkozásként kell kezelni. [...]”

8 Az UStG-nek az „Elzettesen felszámított adó levonása” című 15. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A vállalkozó az alábbi elzettesen felszámított adóösszegeket vonhatja le:

1. a törvény alapján olyan termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő adót, amelyet valamely más vállalkozó teljesített a vállalkozása részére. [...]”

9 Az Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvény) 42. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adótörvény nem kerülhet meg a jogi formákkal való visszaélés útján. Amennyiben teljesülnek az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló adórendelkezésekben meghatározott feltételek, az említett rendelkezés állapítja meg annak jogkövetkezményeit. Egyéb esetekben, amennyiben megállapításra kerül a (2) bekezdés szerinti visszaélés, az adó ugyanolyan feltételek mellett esedékes, mint a gazdasági ügyleteknek megfelelő jogi háttér esetében.

(2) Bizonyított a visszaélés, amennyiben olyan nem megfelelő jogi háttér került kiválasztásra, amely az adóalanynak vagy valamely harmadik személynek a törvényben nem előírt adókedvezményt biztosít a megfelelő jogi háttér következményeihez viszonyítva. Ez a szabály nem alkalmazandó, amennyiben az adóalany bizonyítja a jogi háttér megválasztásának nem adójogi okait, amelyeket átfogó helyzetére tekintettel figyelembe kell venni.”

Az alapeljárás és az elzettes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

10 A W tevékenysége ingatlanok vásárlásából, kezeléséből és értékesítéséből, valamint építmények tervezéséből, helyreállításából és megépítéséből áll.

11 A W 2013-ban részesedéssel rendelkezett az X GmbH & Co. KG-ban és az Y GmbH & Co. KG-ban, amelyek ingatlanépítéssel és lakásértékesítéssel foglalkoztak, nagyrészt héamentesen.

12 Konkrétabban, a szóban forgó évben az X-ben a W a részesedések 94%-ával, a Z KG pedig a fennmaradó 6%-ával rendelkezett.

13 Az X társasági szerződésének 2013. január 31-i módosításával a Z és a W megállapodott abban, hogy az X-hez tagként hozzájárulást fizetnek. E hozzájárulás a Z részéről 600 000 euró

összeg fizetéséből, a W részéről pedig a részesedésével egyenértékű arányban, azaz legalább 9,4 millió euró összegben és ingyenesen építésszel, statikai számításokkal, hő- és hangszigetelési tervezéssel, energiaellátással, valamint hálózatokhoz való csatlakozással, generálkivitellel, közművesítéssel és marketinggel kapcsolatos szolgáltatásoknak az X által felépítendő két ingatlanval kapcsolatban való nyújtásából állt. A W e szolgáltatásokat részben saját személyzetével vagy saját eszközeivel, részben pedig más vállalkozásoktól beszerzett árukkal és igénybe vett szolgáltatásokkal teljesítette.

14 Egy másik, a W és az X között ugyanazon a napon kötött szerződésben megállapodtak abban, hogy az W ellenérték fejében könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásokat nyújt az X részére az előző pontban említett két ingatlan építésével kapcsolatban. E szolgáltatások közé tartozott a személyzet felvétele és elbocsátása, az anyagok beszerzése, a számviteli nyilvántartások és adóbevallások elkészítése, valamint ezeknek az adóhatóságokkal való közlése. Kizárták azokat a szolgáltatásokat, amelyeket a W-nek tagi hozzájárulásként kellett nyújtania.

15 Ezenkívül a 2013. év során a W 89,64%-os részesedéssel rendelkezett az Y-ban, a fennmaradó részesedések pedig a P I GmbH tulajdonában álltak.

16 Az Y társaság 2013. április 10-én kötött társasági szerződésének módosításával megállapodtak abban, hogy a P I és a W az Y-ban tagként hozzájárulást fizetnek. A P I hozzájárulása egy 3,5 millió eurós összeg fizetéséből, a W hozzájárulása pedig abból állt, hogy a jelen ítélet 13. pontjában ismertetett, az X részére nyújtott szolgáltatásokkal azonos jellegű szolgáltatásokat nyújt ingyenesen és a részesedésével egyenértékű arányban, azaz legalább 30,29 millió euró összegben egy harmadik ingatlan építésével kapcsolatban. A W e szolgáltatásokat részben saját személyzetével vagy saját eszközeivel, részben pedig más vállalkozásoktól beszerzett árukkal és igénybe vett szolgáltatásokkal teljesítette.

17 Egy ugyanezen a napon kötött másik szerződéssel a W és az Y megállapodott abban, hogy e harmadik ingatlan építési projektje keretében a W ellenérték fejében az X-nek nyújtott és a jelen ítélet 14. pontjában ismertetetthez hasonló könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásokat nyújt az Y részére.

18 A 2013. évre vonatkozó héabevallásaiban a W a szóban forgó szolgáltatások címén előzetesen megfizetett hűa teljes összegét levonta. A német adóhatóság megállapította, hogy a W által az X és az Y részére fizetett tagi hozzájárulásokat nem adóköteles tevékenységeknek kell minősíteni, mivel azok a hűatörvény értelmében véve nem bevétel elérésére irányultak, és ezért nem sorolhatók a W vállalkozási tevékenységének körébe. Az e tevékenységekkel kapcsolatban előzetesen megfizetett hűa összegei tehát nem vonhatók le.

19 Mivel a levonás e megtagadása ellen benyújtott panaszát elutasították, W keresetet indított a Niedersächsisches Finanzgerichtnél (alsó-szászországi pénzügyi bíróság, Németország), amely a 2018. április 19-i határozatával helyt adott annak. E bíróság szerint a könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásoknak a W által az X és az Y részére történő nyújtása e társaságok irányításába való, díjazás ellenében történő közvetlen vagy közvetett beavatkozással járt. Figyelembe véve a könyvelési és ügyvezetési szolgáltatások útján való e beavatkozást, a leányvállalatok javára természetben nyújtott tagi hozzájárulásnak megfelelő elkülönülő szolgáltatások nyújtása az aktív részesedéskezeléssel kapcsolatos vállalkozási tevékenység részét képezi. Ezen elemzés a Bíróság azon ítélezési gyakorlatából következik, amely szerint azon természetbeni szolgáltatásnyújtások, amelyek olyan pénzeszközök gyűjtését szolgálták, amelyeket a holdingtársaságokba tagi hozzájárulásként befektettek, a holdingtársaságok kereskedelmi tevékenységének a részét képezik. Következésképpen az említett bíróság úgy ítélte meg, hogy a W teljes egészében levonhatta az X és az Y részére tagi hozzájárulása címén teljesített szolgáltatásnyújtásokat terhelő forgalmi adót. Ezenkívül pontosította, hogy nem történt joggal való

visszaélés, és hogy fennállnak olyan nem adójellegű indokok, amelyek igazolják a szóban forgó ügylet választott szerkezetét.

20 Az R adóhivatal e határozattal szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország), amelynek alátámasztása érdekében többek között azt állította, hogy a vitatott szolgáltatások, vagyis a leányvállalatok részére teljesített tagi hozzájárulásokhoz kapcsolódó azon szolgáltatások, amelyeket meg kell különböztetni az ellenérték fejében teljesített ügyvezetési és könyvelési szolgáltatásoktól, díjazás hiányában nem képezik kölcsönös szolgáltatásnyújtás tárgyát. Egyébiránt azt állította, hogy a W által végzett ügyletek a héalevonásra vonatkozó jogszabályokban elírt jogi formák visszaélésszerű alkalmazásán alapultak.

21 Az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatban a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) megjegyzi, hogy egyrészt a W, másrészt az X és az Y között nem áll fenn az UStG 2. §-ának (2) bekezdése értelmében vett adózási egység.

22 Ezenkívül a kérdést elterjesztő bíróság azon a véleményen van, hogy mivel a W ellenérték fejében könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásokat nyújtott leányvállalatainak, és így beavatkozott leányvállalatai irányításába, holdingtársasági minősége ellenére f szabály szerint részesülhetett az általa elzeteresen igénybe vett szolgáltatások után elzeteresen megfizetett adó teljes levonásában. E tekintetben emlékeztet arra, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlatából kitűnik, hogy az adóalany akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a héa levonására jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások költségei az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. A kérdést elterjesztő bíróság ebből azt a következtetést vonja le, hogy a leányvállalat irányításában részt vevő holdingtársaságnál az e leányvállalatban való részesedésszerzés keretében igénybe vett különböző szolgáltatások tekintetében felmerült költségek az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, a szolgáltatásai árának alkotóelemei, f szabály szerint tehát közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a holdingtársaság gazdasági tevékenységének egészével.

23 A kérdést elterjesztő bíróság azonban arra keresi a választ, hogy a W számára nem lehetetlen-e az elzeteresen megfizetett héa levonása amiatt, hogy elzeteresen szolgáltatásokat vett igénybe annak érdekében, hogy azokat az adómentes tevékenységeket végző leányvállalatokba befektesse, amely folytán ezen igénybe vett szolgáltatások közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adómentes értékesítési ügyletekkel.

24 Először is, a kérdést elterjesztő bíróság így arra keresi a választ, hogy a W által az X-nek és az Y-nak tagi hozzájárulásai címén nyújtott, elzeteresen igénybe vett szolgáltatásokat úgy lehet-e tekinteni, hogy azokat a W a vállalkozása számára vette igénybe, és hogy az ehhez kapcsolódó költségek az általános költségeinek a részét képezik-e, vagyis a leányvállalatai számára végzett adóköteles értékesítési könyvelési és ügyvezetési ügyletei költségeinek az alkotóelemei-e. E kérdés a 2018. november 8-ai C&D Foods Acquisition ítéletből (C-502/17, EU:C:2018:888, 37. és azt követő pontok) következik, amelyből a kérdést elterjesztő bíróság azt a következtetést vonja le, hogy a holdingtársaság által elzeteresen megfizetett héa levonásához az szükséges, hogy az érintett ügylet közvetlen kizárólagos oka e társaság adóköteles gazdasági tevékenységében álljon, vagy hogy az e tevékenység közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbítása legyen. Így az igénybe vett szolgáltatásokhoz kapcsolódó költségek és a holdingtársaság adóköteles gazdasági tevékenysége közötti közvetlen és azonnali kapcsolat hiányában e költségek nem képezhetik részét a W általános költségeinek, és nem lehetnek a W által értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árának alkotóelemei. A kérdést elterjesztő

bíróság hivatkozik a 2017. szeptember 14-ii Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítéletre (C-132/16, EU:C:2017:683), a 2019. július 3-ii The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítéletre (C-316/18, EU:C:2019:559) és a 2020. október 1-jei Vos Aannemingen ítéletre (C-405/19, EU:C:2020:785) is. Noha az ezen ítéletek alapjául szolgáló ügyek nem holdingtársaságokra vonatkoznak, azok megerősítik azt, hogy az érintett társaság által elztesen igénybe vett szolgáltatások és annak adóköteles ügyletei között közvetlen kapcsolatnak kell fennállnia annak érdekében, hogy az elztesen megfizetett héát le lehessen vonni. Márpedig a jelen ügyben a kérdést elterjesztő bíróság úgy véli, hogy az elztesen igénybe vett szolgáltatásokat nem a W vállalkozása és annak adóköteles ügyletei, hanem a leányvállalatainak ügyletei céljából vehették igénybe. E szolgáltatások tehát közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak e leányvállalatok nagyrészt adómentes tevékenységeivel.

25 Másodszor, amennyiben meg kellene állapítani, hogy az elztesen igénybe vett szolgáltatások után megfizetett adó mégis levonható, a kérdést elterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy nem minősül-e joggal való visszaélésnek az, hogy valamely anyavállalat az elztesen megfizetett adó levonása céljából részt vesz a leányvállalat szolgáltatásainak beszerzésében, amire f?szabály szerint nem jogosult. E tekintetben emlékeztet arra, hogy nemzeti szinten kizárt, hogy valamely anyavállalat az elztes közbelépése révén az elztesen megfizetett adó tekintetében levonásra legyen jogosult, amely jog a szolgáltatások közvetlen igénybevétele esetén nem illelné meg. Márpedig a jelen ügyben szóban forgó mechanizmus gazdasági szempontból ugyanaz, mint az elztes közbelépés mechanizmusa, így felmerülhet ilyen visszaélés. Ezenkívül azon a véleményen van, hogy ha az ilyen jogi formát nem kellene visszaélésszer?nek tekinteni, fennáll annak a kockázata, hogy a holdingtársaságok nagy számban részt vesznek a szolgáltatások adóalanyok általi beszerzésének egészében.

26 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elztes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az alapeljárásban fennállóakhoz hasonló körülmények között úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 167. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontját, hogy egy, a leányvállalatai részére adóköteles értékesítési ügyleteket teljesít? ügyvezet? holdingot az adólevonáshoz való jog a harmadik felekt?l igénybe vett és az általános nyereségben való részesedés ellenében a leányvállalatokba befektetett szolgáltatások után is megilleti, noha az elztesen igénybe vett szolgáltatások nem a holding saját ügyleteivel, hanem a leányvállalatok (nagyrészt) adómentes tevékenységeivel állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban, az elztesen igénybe vett szolgáltatásokat nem építik be a (leányvállalatok részére teljesített) adóköteles ügyletek árába, és azok nem tartoznak a holding saját gazdasági tevékenységének általános költségei körébe?

2) Az els? kérdésre adandó igenl? válasz esetén: a [Bíróság] ítélezési gyakorlata értelmében vett joggal való visszaélésnek minősül-e az, ha egy ügyvezet? holdingot »közbeiktatnak« a leányvállalatok szolgáltatásbeszerzésébe oly módon, hogy a holding maga veszi igénybe azokat a szolgáltatásokat, amelyek vonatkozásában a leányvállalatokat közvetlen igénybevétel esetén nem illelné meg adólevonási jog, azokat a leányvállalatokba a nyereségükben való részesedés ellenében befekteti, majd ügyvezet? holdingkénti helyzetére hivatkozással az elztesen igénybe vett szolgáltatások után a teljes kör? adólevonást érvényesíti, vagy ez a közbeiktatás adójogon kívüli okokkal igazolható, noha a teljes kör? adólevonás önmagában véve a rendszerrel ellentétes és a holdingkonstrukciónak az egyszint? vállalkozásokkal szembeni versenyelnyéhez vezetne?”

Az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitása iránti kérelemr?l

27 A f?tanácsnok indítványának ismertetését követ?en a W a Bíróság Hivatalához 2022. április

12?én el?terjesztett beadványával kérte, hogy a Bíróság az eljárási szabályzatának 83. cikke alapján rendelje el az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását. Mivel az eljárás szóbeli szakasza a f?tanácsnok indítványának ismertetését követ?en lezárult, e kérelmet úgy kell érteni, mint amely e szakasz e cikk alapján történ? újbóli megnyitására irányul.

28 A W e kérelem alátámasztására lényegében arra hivatkozik, hogy a f?tanácsnok indítványa, különösen annak 39–43. és 55–62. pontja, elmulasztott állást foglalni bizonyos olyan elemekkel kapcsolatban, amelyeket érdemes a felekkel megvitatni, vagy állást foglalt bizonyos elemekkel kapcsolatban, anélkül hogy azokat a felek megvitták volna. E mulasztások és ezen állásfoglalások indokolják tárgyalás tartását.

29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 252. cikk második bekezdése szerint a f?tanácsnok teljesen pártatlanul és függetlenül eljárva, nyilvános tárgyaláson indokolással ellátott indítványt terjeszt el? azokban az ügyekben, amelyek esetében az Európai Unió Bíróságának alapokmánya szerint a f?tanácsnok részvételére van szükség. A Bíróságot nem köti sem ez az indítvány, sem pedig a f?tanácsnoknak az indítvány alapjául szolgáló indokolása (2018. november 22?i MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet, C?295/17, EU:C:2018:942, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Arra is emlékeztetni kell, hogy sem az Európai Unió Bíróságának alapokmánya, sem pedig az eljárási szabályzat nem írja el? annak lehetőségét az érdekelt felek számára, hogy a f?tanácsnok által ismertetett indítványra válaszként észrevételeket tegyenek (2017. október 25?i Polbud – Wykonawstwo ítélet, C?106/16, EU:C:2017:804, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Következésképpen az, ha valamelyik fél nem ért egyet a f?tanácsnok indítványával, bármilyen kérdéseket is vizsgáljon a f?tanácsnok az indítványban, önmagában nem min?sül az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását igazoló indoknak (2017. október 25?i Polbud – Wykonawstwo ítélet, C?106/16, EU:C:2017:804, 24. pont; 2017. november 29?i King ítélet, C?214/16, EU:C:2017:914, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A W az érveivel a f?tanácsnok indítványára kíván választ adni, megkérd?jelezve az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdésre vonatkozó értékelését.

32 Kétségtelen, hogy az eljárási szabályzatának 83. cikke alapján a Bíróság a f?tanácsnok meghallgatását követ?en az eljárás során bármikor elrendelheti az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását, különösen, ha úgy ítéli meg, hogy az ügy körülményei nincsenek kell?en feltárva, vagy ha a fél e szakasz befejezését követ?en a Bíróság határozatára nézve dönt? jelent?ség? új tényt hoz fel, illetve ha az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amelyet a felek, illetve az Európai Unió Bírósága alapokmányának 23. cikke szerinti érdekeltek nem vitattak meg.

33 Mindazonáltal a W által vitatott mulasztások és állásfoglalások mind olyan elemekre vonatkoznak, amelyeket a W és a többi fél az eljárás írásbeli szakasza során értékelhetett. A f?tanácsnok az indítványában nem terjesztett el? ténylegesen új elemet.

34 A jelen ügyben a Bíróság a f?tanácsnok meghallgatását követ?en azon a véleményen van, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság által feltett kérdések megválaszolásához szükséges valamennyi információval rendelkezik.

35 Ebb?l az következik, hogy nem szükséges elrendelni az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását.

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

36 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 168. cikkének az ezen irányelv 167. cikkével összefüggésben értelmezett a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az a holdingtársaság, amely a leányvállalatok javára adóköteles értékesítési ügyleteket végez, jogosult az általa harmadik személyektől igénybe vett és az általános nyereségben való részesedés ellenében a leányvállalatoknak nyújtott szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adó levonására, ha először is az előzetesen igénybe vett szolgáltatások nem a holdingtársaság saját ügyleteivel, hanem a leányvállalatok nagyrészt adómentes tevékenységeivel állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban, másodszor e szolgáltatásokat nem vonják be a leányvállalatok javára teljesített adóköteles ügyletek árába, harmadszor pedig az említett szolgáltatások nem képezik a holdingtársaság saját gazdasági tevékenysége általános költségeinek részét.

37 E kérdés megválaszolásához emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt héalevonási jog a közös héarendszer egyik alapelvét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal gyakorolható (2018. július 5-ii Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenységének keretében fizetendő vagy megfizetett heta terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is hékötelesek (2018. július 5-ii Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Mindazonáltal a héairányelv 168. cikkének a) pontjából kitűnik, hogy az adólevonáshoz való jog gyakorlásához két feltételnek kell teljesülnie. Először is az érintettnek az ezen irányelv értelmében vett „adóalany” kell lennie. Másodszor, az e jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez kell felhasználnia, és e termékeket vagy szolgáltatásokat előbb más adóalany” kell értékesítenie, illetve nyújtania (lásd ebben az értelemben: 2019. július 3-ii The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítélet, C-316/18, EU:C:2019:559, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Ami az első feltételt illeti, a héairányelv 9. cikkéből következik, hogy adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. E 9. cikk ezenkívül pontosítja, hogy a „gazdasági tevékenység” fogalma magában foglalja a termelést, a kereskedést, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, és különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítását.

41 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a társasági részesedések pusztá megszerzése és pusztá birtoklása önmagában nem tekinthető a héairányelv értelmében vett gazdasági tevékenységnek, mivel a más vállalkozásokban való egyszeri pénzügyi részesedésszerzés önmagában nem minősül materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának. Az esetleges osztalék, e részesedés gyümölcse vagy az értékesítését követő tőkenyeresség megszerzése ugyanis a javakkal való rendelkezés egyszeri következménye. Következésképpen az olyan holdingtársaság, amelynek kizárólagos célja a más társaságokban való részesedésszerzés, nem minősül a héairányelv 9. cikke értelmében vett adóalany”nak, következésképpen pedig héalevonásra sem jogosult (lásd ebben az értelemben: 2018. október

17?i Ryanair ítélet, C?249/17, EU:C:2018:834, 16. pont; 2018. november 8?i C&D Foods Acquisition ítélet, C?502/17, EU:C:2018:888, 30. pont).

42 Ett?l eltér az az eset, amikor a részesedés együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításába történ? közvetlen vagy közvetett beavatkozással. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis a holdingtársaságnak azon társaságok irányításába való ilyen beavatkozása, amelyekben részesedéssel rendelkezik, a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében gazdasági tevékenység, amennyiben az magában foglalja ezen irányelv 2. cikke értelmében héaköteles ügyletek végzését. A Bíróság e tekintetben pontosította, hogy a „holdingtársaságnak a leányvállalatai irányításában való részvételének” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az magában foglal valamennyi, a holdingtársaság által a leányvállalata javára teljesített, a héairányelv szerinti gazdasági tevékenységnek min?sül? ügyletet, amelyek között – nem kimerít? jelleggel – az adminisztratív, pénzügyi, kereskedelmi és technikai szolgáltatások nyújtása szerepel (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, 20. és 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. július 5?i Marle Participations ítélet, C?320/17, EU:C:2018:537, 31. és 32. pont). Következésképpen az e beavatkozás körébe tartozó, ellenérték fejében teljesített héaköteles szolgáltatások tekintetében a vegyes tevékenység? holdingtársaság olyan adóalanynak min?sül, akit – jóllehet csak arányosan – megillet az el?zetesen megfizetett adó levonásának joga (lásd ebben az értelemben: 2020. november 12?i Sonaecom ítélet, C?42/19, EU:C:2020:913, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kit?nik, hogy a W tevékenysége nem korlátozódott az X és az Y társasági részesedéseinek megszerzésére és birtoklására, hanem a két leányvállalatának díjazás ellenében olyan könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásokat nyújtott, amelyek a héairányelv értelmében gazdasági tevékenységnek min?sülnek. Következésképpen a W?t a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében adóalanynak kell min?síteni, és megfelel a jelen ítélet 39. pontjában hivatkozott két feltétel közül az els?nek ahhoz, hogy levonáshoz való jogot gyakorolhasson.

44 Ami e feltételek közül a másodikat illeti, a héairányelv 168. cikkének szövegéb?l következik, hogy az el?zetesen megfizetett adó levonásához való jog megköveteli, hogy az adóalany a beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat adóköteles tevékenységeihez használja fel.

45 E tekintetben a Bíróság pontosította, hogy ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a héa levonására, f?szabály szerint a konkrét beszerzési ügyletnek közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel. A beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhel? héa levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek a levonásra jogosító adóköteles értékesítési tevékenységek árának alkotóelemét képezik (lásd ebben az értelemben: 2020. november 12?i Sonaecom ítélet, C?42/19, EU:C:2020:913, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat az el?zetes konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító utólagos értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások költségei az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen költségek ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (lásd ebben az értelemben: 2020. november 12?i Sonaecom ítélet, C?42/19, EU:C:2020:913, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Mindegyik esetben az szükséges, hogy a beszerzett termékek vagy az igénybe vett

szolgáltatások költségeit beépítsék a konkrét értékesítési ügyletek vagy az adóalany által a gazdasági tevékenysége körében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árába (lásd ebben az értelemben: 2019. július 3-ai The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítélet, C-316/18, EU:C:2019:559, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Ezzel szemben, amennyiben az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások adómentes ügyletekhez kapcsolódnak, vagy nem tartoznak a héa hatálya alá, nem kerül sor sem az áthárított adó beszedésére, sem annak előzetes levonására (2018. október 17-ai Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 A Bíróság ezenkívül pontosította, hogy az ügyletek közötti kapcsolatok fennállását azok objektív tartalmára tekintettel kell értékelni. Konkrétabban, figyelembe kell venni az érintett ügyletek lebonyolításának valamennyi körülményét, és csak azon ügyleteket kell figyelembe venni, amelyek objektíve kapcsolódnak az adóalany adóköteles tevékenységéhez (lásd ebben az értelemben: 2018. október 17-ai Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ebben az értelemben megállapítást nyert, hogy figyelembe kell venni az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások tényleges felhasználását (lásd ebben az értelemben: 2020. november 12-ai Sonaecom ítélet, C-42/19, EU:C:2020:913, 66. pont), valamint a szóban forgó ügylet kizárólagos okát, mivel ez utóbbit az objektív tartalom meghatározása kritériumának kell tekinteni (2018. november 8-ai C&D Foods Acquisition ítélet, C-502/17, EU:C:2018:888, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a W statikai számításokkal, hő- és hangszigetelési tervezéssel, energiaellátással, valamint hálózatokhoz való csatlakozással, generálkivitelezéssel, közművesítéssel és marketinggel kapcsolatos szolgáltatásokat vette igénybe annak érdekében, hogy eleget tegyen a tagi hozzájárulásokkal kapcsolatos, leányvállalatai felé fennálló kötelezettségeinek.

51 Annak érdekében, hogy a W levonhassa az ezen igénybe vett szolgáltatások után megfizetett héát, a jelen ítélet 45. és 46. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az említett szolgáltatások közvetlen és azonnali kapcsolatban vannak-e ezen társaság levonási jogot keletkeztető értékesítési ügyleteivel, vagy hogy azok e társaság általános költségeinek részét képezik-e oly módon, hogy azok az általa értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árának alkotóelemeit képezik.

52 Ami a W értékesítési ügyleteivel fennálló közvetlen és azonnali kapcsolatot illeti, meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 50. pontjában említett, előzetesen igénybe vett szolgáltatásokat a W nem azon könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásainak a kínálatára használja fel, amelyek magukban foglalják a személyzet felvételét és elbocsátását, az anyagok beszerzését, a számviteli nyilvántartások és adóbevallások elkészítését, valamint ezeknek az adóhatóságokkal való közlését. Ebből következik, hogy a W által az előzetes szolgáltatások igénybevétele érdekében teljesített kiadások nem tekinthetők az adólevonásra jogosító, általa nyújtott adóköteles szolgáltatásai árának alkotóelemeinek.

53 Ami azt a kérdést illeti, hogy a W által előzetesen igénybe vett, a jelen ítélet 50. pontjában említett szolgáltatások a W általános költségeinek részét képezik-e oly módon, hogy azok az általa értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árának alkotó elemeinek minősülnek-e, és ennél fogva közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak gazdasági tevékenységének egészével, meg kell állapítani, hogy e szolgáltatások képezik a W-nek mint tagnak az X és az Y leányvállalataiba való hozzájárulásának tárgyát. Amint a főtanácsnok az indítványának 58. pontjában szintén megjegyezte, nem a W részesedésszerzéshez szükséges kiadásairól van tehát

szó, hanem olyan kiadásokról, amelyek a magának a W által a leányvállalatainak nyújtott tagi hozzájárulása tárgyát képezik. A holdingtársaság által a leányvállalatai javára nyújtott ilyen hozzájárulás, függetlenül attól, hogy pénzbeli vagy természetbeni, a társasági részesedések birtoklásának körébe tartozik, amely – amint az a jelen ítélet 41. pontjában szerepel – nem minősül a héairányelv értelmében vett gazdasági tevékenységnek, és ennél fogva nem keletkeztet adólevonási jogot. A szóban forgó ügylet kizárólagos oka a W részéről való tagi hozzájárulás.

54 Ezenkívül, amikor figyelembe veszik a W által igénybe vett szolgáltatások tényleges igénybevételét, emlékeztetni kell arra, hogy a W azzal érvelt, hogy e szolgáltatások természetbeni tagi hozzájárulásnak minősülnek, és hogy e célból térítésmentesen kell leányvállalataira átruháznia annak érdekében, hogy azokat ügyleteikhez igénybe vegyék. Az a tény, hogy e szolgáltatásokat a W leányvállalatai általi igénybe vételre szánják, közvetlen kapcsolatot teremt e leányvállalatok ügyleteivel, és megerősíti, hogy nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a W gazdasági tevékenységével. Azt a megállapítást, hogy az említett szolgáltatások közvetlen kapcsolatban állnak e leányvállalatok tevékenységeivel, nem kérdőjelezi meg az a tény, hogy azokat a W átruházta leányvállalataira, mivel ugyanezen szolgáltatások tényleges igénybevételét kell figyelembe venni.

55 Amint a jelen ítélet 38. pontjában szerepel, a levonási rendszer célja kizárólag az, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenységének keretében fizetendő vagy megfizetett heta terhe alól. Így a Bíróság megállapította, hogy az olyan kiadások, amelyek nem az adóalany által végzett adóköteles ügyletekhez, hanem egy harmadik személy által végzett ügyletekhez kapcsolódnak, ezen adóalany tekintetében nem keletkeztetnek adólevonási jogot (lásd ebben az értelemben: 2020. október 1-jei Vos Aannemingen ítélet, C-405/19, EU:C:2020:785, 38. pont). Az a tény, hogy ez utóbbi megállapítást olyan üggyel összefüggésben tették, amely nem holdingtársaságra vonatkozott, a W által eladottakkal ellentétben közömbös, mivel az a levonási jogra általánosan alkalmazandó szabálynak felel meg. Mivel a W által igénybe vett szolgáltatások tényleges igénybevételéből kitűnik, hogy azok közvetlenül kapcsolódnak a leányvállalatai ügyleteihez, e kapcsolat kizárja, hogy a W-nek e szolgáltatások tekintetében adólevonási jogot biztosítsanak.

56 Ennél fogva az ügylet objektív tartalma azt mutatja, hogy nincs közvetlen és azonnali kapcsolat a W által igénybe vett szolgáltatások költségei és a W gazdasági tevékenysége között. E költségek általános költségekként nem képezik részét a W ügyvezetési és könyvelési szolgáltatásai alkotóelemeinek.

57 E következtetést nem kérdőjelezheti meg a W által eladott azon körülmény, miszerint a leányvállalatai kizárólag a tagi hozzájárulásainak köszönhetően tarthatják fenn saját tevékenységeiket, és következésképpen szükségük lehet a W könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásaira. Ugyanis ? amennyiben e körülmények igaznak bizonyulnak ? nem bizonyítják az e hozzájárulások tárgyát képező szolgáltatások és a W gazdasági tevékenysége közötti közvetlen és azonnali kapcsolatot. Az elzetes szolgáltatások igénybe vételének célja az volt, hogy lehetővé tegye a tagi hozzájárulást, amely nem tekinthető olyan ügyletnek, amelynek kizárólagos és közvetlen oka a W gazdasági tevékenységében, vagyis heta köteles könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásoknak a leányvállalatai részére történő nyújtásában áll.

58 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 168. cikkének ezen irányelv 167. cikkével összefüggésben értelmezett a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az a holdingtársaság, amely a leányvállalatok javára adóköteles értékesítési ügyleteket végez, nem jogosult az általa harmadik személyektől igénybe vett és az általános nyereségben való részesedés ellenében a leányvállalatoknak nyújtott szolgáltatásokat terhelő elzetesen felszámított adó levonására, ha először is az elzetesen igénybe vett szolgáltatások

nem a holdingtársaság saját ügyleteivel, hanem a leányvállalatok nagyrészt adómentes tevékenységeivel állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban, másodszor e szolgáltatásokat nem vonják be a leányvállalatok javára teljesített adóköteles ügyletek árába, harmadszor pedig az említett szolgáltatások nem képezik a holdingtársaság saját gazdasági tevékenysége általános költségeinek részét.

A második kérdés?

59 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

60 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének ezen irányelv 167. cikkével összefüggésben értelmezett a) pontját

a következőképpen kell értelmezni:

az a holdingtársaság, amely a leányvállalatok javára adóköteles értékesítési ügyleteket végez, nem jogosult az általa harmadik személyektől igénybe vett és az általános nyereségben való részesedés ellenében a leányvállalatoknak nyújtott szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adó levonására, ha először is az előzetesen igénybe vett szolgáltatások nem a holdingtársaság saját ügyleteivel, hanem a leányvállalatok nagyrészt adómentes tevékenységeivel állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban, másodszor e szolgáltatásokat nem vonják be a leányvállalatok javára teljesített adóköteles ügyletek árába, harmadszor pedig az említett szolgáltatások nem képezik a holdingtársaság saját gazdasági tevékenysége általános költségeinek részét.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.