

Ideiglenes változat

GIOVANNI PITRUZZELLA

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2022. március 3.(1)

C?98/21. sz. ügy

Finanzamt R

kontra

W–GmbH

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Hozzáadottérték?adó – Levonások – A holdingtársaságnak a leányvállalatok ügyleteibe való közbelépése – A leányvállalatok nagyrészt adómentes tevékenységei – Általános költségek – Visszaélésszer? gyakorlatok”

1. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által benyújtott jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelem lényegében a héa holdingtársaság általi levonásának lehetőségével kapcsolatos egyes szempontokra vonatkozik.
2. A holdingtársaságok általában olyan társaságok, amelyek más vállalkozások t?kéjének egy részét vagy egészét birtokolják, amelyek különböz? gazdasági ágazatokra vagy ugyanazon termelési folyamat különböz? szakaszaira terjedhetnek ki. A végzett tevékenység szempontjából különbséget kell tenni aszerint, hogy „tiszta holdingtársaságról” van?e szó, amelynek tevékenysége a társasági részesedések megszerzésére és birtoklására, valamint a vonatkozó részvényesi jogok gyakorlására korlátozódik, vagy „vegyes tevékenység? holdingtársaságról”, amely ezt a tevékenységet saját termelési vagy kereskedelmi tevékenységével együtt végzi.
3. Az európai héaszabályozás – nevezetesen a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló 2006. november 28?i tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv)(2) – nem tartalmaz kifejezett rendelkezéseket a holdingtársaságra vonatkozóan. Ennélfogva az e társaságokra alkalmazandó jogi rendszert az id?k során a Bíróság különböz? ítéletei alakították ki. Ennek ellenére e tárgykör továbbra is kérdéseket vet fel a gyakorlatban felmerül? tényállások sokfélesége és összetettsége, valamint az egységes rendszerbe való beillesztésük során felmerül? nehézségek miatt.
4. A szóban forgó ügyben különösen a W?GmbH (a továbbiakban: W vagy felperes) azon jogáról folyik a vita – amely társaság az X?KG és az Y?KG társaságban (a továbbiakban úgy is

mint: leányvállalatok) meghatározó részesedéssel rendelkező, valamint e társaságok részére ellenérték fejében ügyvezetési és számviteli szolgáltatásokat nyújtó vegyes tevékenységű holdingtársaság –, hogy levonja az olyan termékek és szolgáltatások beszerzése után elzárózetesen felszámított héát, amelyek a leányvállalatai javára tagi hozzájárulásként az utóbbiak által végzett nagyrészét héamentes kereskedelmi tevékenységek céljára szolgáltak.

5. A Bíróságnak itt azt kell tisztáznia, hogy a héairányelv 167. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy e levonási jog fennáll.

6. Ha erre a kérdésre igenlő választ kell adni, azt is meg kell vizsgálni, hogy az ilyen ügyletet visszaélősszerzőnek kell-e tekinteni, tekintettel arra, hogy a leányvállalatok nem lennének jogosultak az elzárózetesen felszámított adó teljes levonására, ha ezeket a termékeket és szolgáltatásokat, ahelyett, hogy a holdingtársaságtól szerezték volna meg, közvetlenül vásárolták volna meg.

I. Jogi keret

A. Az uniós jog

7. A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elzáró:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[...]

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

[...]”.

8. Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elzáró:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelői, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő ipari 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.”

9. Ezen irányelv 167. cikke értelmében „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

10. Ugyanezen irányelv 168. cikke a következőket írja elzáró:

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

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA?

[...].

B. A német jog

11. A 2005. február 21-ii Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény)(3) (a továbbiakban: UStG) 2. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Vállalkozó, aki önállóan kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet folytat. A vállalkozás felöleli a vállalkozó ipari, 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. 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 korlátozódhatnak. E részeket egyetlen vállalkozásként kell kezelni. [...].

12. Az UStG „Elzettesen felszámított adó levonása” címet viseli 15. §-a a következőképpen szól:

„(1) 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. [...].

13. Az Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvény) (a továbbiakban: AO)(4) alapjogvitára alkalmazandó változatának 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.”

II. A jogvita alapját képező tényállás, az alapeljárás és az elzettes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

14. A W korlátolt felelősségű társaság, amelynek tevékenysége ingatlanok vásárlásából,

kezeléséből és értékesítéséből, valamint építmények tervezéséből, helyreállításából és megépítéséből áll.

15. 2013 során részesedéssel rendelkezett az X KG és az Y KG vállalkozásban; mindkét társaság korlátolt felelősségű személyegyesítő betéti társaság (GmbH & Co. KG) formájában működött, építményeket épített, és az egyes lakóegységeket túlnyomó részben forgalmazóként értékesítette.

16. Konkrétabban, a tárgyévben az X KG-ben a Z KG a részesedések 6%-ával, a W a részesedések 94%-ával rendelkezett. 2013. január 31-én megállapodást kötöttek, amelynek értelmében a Z KG a leányvállalata javára 600 000,00 EUR összegű hozzájárulást nyújt, míg a W a leányvállalatának két építési projektje javára 9 400 000,00 EUR értékben ingyenes szolgáltatásokat nyújt. Konkrétan a W-nek az X KG javára energiaellátással, hőszigeteléssel és hálózatokhoz való csatlakozással összefüggésben tervezési szolgáltatásokat, valamint építészeti szolgáltatásokat, generálkivitellezi szolgáltatásokat, anyagrendezési és marketingszolgáltatásokat kellett nyújtania, valamint statikai tanulmányokat kellett készítenie részben saját személyzetével és felszerelésével, részben pedig más vállalkozások termékeinek és szolgáltatásainak megvásárlásával.

17. Ugyanezen a napon a W és az X KG kötött egy másik megállapodást is, amelynek értelmében az előbbi az utóbbi építési projektjével összefüggésben a jövőben ellenérték fejében könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásokat nyújt az utóbbi részére. E szolgáltatások közé tartozott a személyzet felvétele és elbocsátása, az anyagok beszerzése, a számviteli nyilvántartások és adóbevallások elkészítése, valamint ezeknek az adóhatóságokkal való közlése. A felperes által tagi hozzájárulásként nyújtandó szolgáltatásokat kifejezetten kizárták e számviteli és ügyvezetési szolgáltatások közül.

18. Emellett 2013-ban az Y KG-ben a W a részesedések 89,64%-ával, a P I GmbH pedig a részesedések fennmaradó részével rendelkezett. 2013. április 10-én megállapodást kötöttek, amelynek értelmében a P I GmbH 3 500 000,00 EUR összegű befizetést teljesít, a W pedig 30 290 000,00 EUR értékben – a jelen indítvány 16. pontjában leírtakhoz hasonló – ingyenes szolgáltatásokat nyújt az Y KG egy építési projektje javára. Ugyanezen a napon a W és az Y KG kötött egy másik megállapodást is, amelynek értelmében az előbbi a jövőben ellenérték fejében – a fenti 17. pontban megjelöltekhez hasonló – könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásokat nyújt az utóbbi részére.

19. A 2013. évi héabevallásában a W a passzív ügyletei után megfizetett hía teljes összegét levonta. Egy adóellenőrzést követően azonban a német adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a W által az X KG és az Y KG részére teljesített tagi hozzájárulások nem minősülnek adóköteles tevékenységnek, mivel azok a forgalmi adóról szóló szabályozás értelmében nem bevétel elérésére irányultak, és ezért nem sorolhatók a holding vállalkozási tevékenységének körébe. Az e tevékenységekkel kapcsolatban előzetesen felszámított hía megfizetett összegei ezért nem vonhatók le.

20. Közigazgatási panaszának elutasítását követően a W keresetet nyújtott be a Niedersächsisches Finanzgerichthez (alsó-szászországi pénzügyi bíróság, Németország), amely 2018. április 19-i határozatával helyt adott a keresetnek. E bíróság szerint a W levonhatta az elzeteresen felszámított hozzáadottértékadó teljes összegét, mivel a W által az X KG és az Y KG részére nyújtott könyvelési és ügyvezetési szolgáltatások az említett társaságok irányításában való közvetlen vagy közvetett, ellenérték fejében történő részvétellel jártak. Ezért a tag által természetben, tagi hozzájárulás formájában nyújtott szolgáltatás is az aktív részesedéskezeléssel kapcsolatos vállalkozási tevékenység részét képezi. E bíróság arra is rámutatott, hogy a szóban forgó ügylethez választott struktúrát nem adózási okok indokolták.

21. E határozat ellen a Finanzamt (adóhivatal) felülvizsgálati kérelmet (Revision) nyújtott be a kérdést elterjesztő bírósághoz, a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság), amelynek alátámasztása érdekében eladta, hogy: i. a szóban forgó szolgáltatások – azaz a leányvállalatok részére természetben nyújtott tagi hozzájárulásokhoz kapcsolódó szolgáltatások –, amelyeket meg kell különböztetni az ellenérték fejében nyújtott ügyvezetési és számviteli szolgáltatásoktól, ellenérték hiányában nem képezik kereskedelmi ügylet tárgyát; ii. a W által végzett ügyletek mindenképpen a héalevonásra vonatkozó szabályokkal való visszaélést jelentenek.

22. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) az elzeteres döntéshozatalra utaló határozat keretében mindenekelőtt megállapítja, hogy a W és leányvállalatai között nem áll fenn az UStG 2. §-ának (2) bekezdése szerinti „adózási egység”, így e társaságok nem tekinthetők egyetlen vállalkozásnak.

23. A kérdést elterjesztő bíróság ezt követően megjegyzi, hogy mivel a W ellenérték fejében könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásokat nyújtott leányvállalatainak, holding státusza ellenére főszabály szerint jogosult lehet az általa elzeteresen igénybe vett szolgáltatások után megfizetett adó teljes levonására. Ezt követően megjegyzi, hogy – a Bíróság ítélezési gyakorlata szerint – az ilyen levonási jogosultság akkor is fennáll, ha a költségek egy olyan elzeteres konkrét ügylethez kapcsolódnak, amely közvetlen és azonnali kapcsolatban áll a levonásra jogosító utólagos ügyletekkel, és akkor is, ha e költségek a társaság általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az általa értékesített áruk vagy nyújtott szolgáltatások árának alkotóelemét képezik.

24. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) azonban kétségbe vonja, hogy a W által az X KG és az Y KG részére tagi hozzájárulás formájában nyújtott szolgáltatások közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az elbbi társaság által nyújtott adóköteles szolgáltatásokkal, vagy hogy azok annak általános költségeinek tekinthetők, mivel azok valójában nem a holding gazdasági tevékenységéhez, hanem a leányvállalatai főként adómentes tevékenységének folytatásához kapcsolódtak.

25. Másodszor a kérdést elterjesztő bíróság – arra az esetre, ha a W által a passzív ügyletek után fizetett adót a héairányelv rendelkezései alapján elvileg levonhatónak kellene tekinteni – azt kérdezi, hogy az anyavállalatnak a leányvállalat szolgáltatásbeszerzésében való részvétele azon elzeteresen felszámított adó levonása céljából, amelyre e leányvállalat nem jogosult, a héajogszabályok megkerülésének minősül-e.

26. E tekintetben emlékeztet arra, hogy az ilyen visszaélés fennállásának vizsgálata a konkrét eset körülményeinek tényszerű vizsgálatát feltételezi, amelynek célja annak megállapítása, hogy a vitatott ügyletnek vannak-e nem adózási okai, és hogy a nemzeti jog szerint ezt a tényszerű vizsgálatot az adóhatóság végzi az e tekintetben a Bundesfinanzhofot (szövetségi pénzügyi bíróság) kötő határozatával. Mivel tehát az alapeljárásban a Niedersächsisches Finanzgericht (alsó-szászországi pénzügyi bíróság) úgy ítélte meg, hogy a W-nél végrehajtott ügyleteknek nem adózási okai voltak, a kérdést elterjesztő bíróság felteszi a kérdést, hogy ezen okok megléte

kizárja-e a joggal való visszaélés megállapítását.

27. Végül a kérdést elterjesztő bíróság megjegyzi, hogy ha egy ilyen ügylet nem minősül visszaélésszerűnek, akkor fennáll annak veszélye, hogy jogszerűvé tennék a holdingtársaságnak a leányvállalatai beszerzéseiben való részvételét, amelyeket azért hajtanak végre, hogy olyan héalevonási jogot szerezzenek, amely a közvetlen beszerzés esetén nem illelné meg a leányvállalatokat.

28. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) ennek megfelelően felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1. Az alapeljárásban fennállóakhoz hasonló körülmények között úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontját, hogy egy, a leányvállalatai részére adóköteles értékesítési ügyleteket teljesítő ügyvezető holdingot az adólevonáshoz való jog a harmadik feletről igénybe vett és az általános nyereségben való részesedés ellenében a leányvállalatokba befektetett szolgáltatások után is megilleti, noha az előzetesen igénybe vett szolgáltatások nem a holding saját ügyleteivel, hanem a leányvállalatok (nagyreszt) adómentes tevékenységeivel állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban, az előzetesen 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 első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata értelmében vett joggal való visszaélésnek minősül-e az, ha egy ügyvezető 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 ügyvezető holdingkénti helyzetére hivatkozással az előzetesen igénybe vett szolgáltatások után a teljes körű adólevonást érvényesíti, vagy ez a közbeiktatás adójogon kívüli okokkal igazolható, noha a teljes körű adólevonás önmagában véve a rendszerrel ellentétes és a holdingkonstrukcióknak az egyszintű vállalkozásokkal szembeni versenyelőnyéhez vezetne?”

III. A felek fő érvei

29. A Bíróság előtti eljárás írásbeli szakaszában a W, a német kormány és a Bizottság terjesztett elő észrevételeket.

30. A W észrevételeiben mindenekelőtt azt állítja, hogy a fent leírt ügyleteket nem adózási okok támasztják alá: i. először is azért, mert a projektek leányvállalatokon keresztül történő megvalósítása lehetővé teszi az építési projektek helyszínénél szolgáló területek (ezek valójában robbanóanyagokkal szennyezett katonai épületek) kármentesítésével kapcsolatos felelősség korlátozását; ii. másodszor, a pénz helyett természetben nyújtott hozzájárulás teljesítése nagyobb védelmet nyújt a W-nek a leányvállalatok hitelezőinek vagy a bíróság által kijelölt vagyonfelügyelőnek az esetleges kereseteivel szemben, mivel csak akkor lenne értelme, hogy ez utóbbiak a hozzájárulás tárgyát képező szolgáltatásokat követeljék, ha az építési projektek folytatódna, de ez igen valószínűtlen, ha a leányvállalatok fizetése képtelenek; iii. harmadszor, mivel a tervezésnek és a beszerzésnek a holdingtársaságnál való központosítása a hatékonyság növeléséhez és a beszerzési költségek csökkenése révén gazdasági előnyökhöz vezet; iv. végül, mivel ez a struktúra megőrzi a haszonkulcsok bizalmas jellegét, mivel a vevőknek csak a szerződő felekkel, tehát a leányvállalatokkal és nem pedig a W anyavállalattal szemben állna fenn a tájékoztatáshoz való joga.

31. A fentiek alapján az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdéssel kapcsolatban a W azt állítja, hogy jogosult a levonásra, mivel kizárólag adóalanyként járt el a leányvállalatai irányításába az ügyvezetési és számviteli szolgáltatások ellenérték fejében történő nyújtásával belépve. Úgy véli, hogy a leányvállalatainak nyújtott természetbeni hozzájárulásokhoz kapcsolódóan általa igénybe vett szolgáltatások költségei feljogosítják az előzetesen felszámított adó teljes levonására, mivel ezek a költségek gazdasági tevékenysége egészének megerősítéséhez járulnak hozzá, és így általános költségeinek részét képezik. A W azt is kifogásolja, hogy a leányvállalatai által nyújtott részben adómentes szolgáltatások miatt nem jogosult az előzetesen felszámított adó levonására, mivel külön adóalanyokról van szó, és az előzetesen igénybe vett szolgáltatások nem állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban a leányvállalatai által nyújtott konkrét szolgáltatásokkal.

32. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéssel kapcsolatban a W úgy véli, hogy a szóban forgó ügyletek végrehajtása nem minősül joggal való visszaélésnek, mivel azt a jelen indítvány 30. pontjában ismertetett nem adózási okok indokolják. E tekintetben azt is megjegyezte, hogy a többszintű, holdingtársaságot is magában foglaló szervezet által az egyszintű szervezethez képest elért előny csupán a szerveződések szabadságának kifejeződése, nem pedig visszaélés.

33. A német kormány és a Bizottság – nagyrészt ugyanazon érvek alapján – úgy véli, hogy az első kérdésre nemleges választ kell adni. Mivel a héairányelv 168. cikkének a) pontjában meghatározott héalevonási jog közvetlen és azonnali kapcsolatot feltételez egy konkrét beszerzési ügylet, másrészt egy vagy több, levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy az adóalany általános gazdasági tevékenysége között, a jelen esetben a beszerzési ügyletek nem állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban a holdingtársaság gazdasági tevékenységével. Bár valóban igaz, hogy az ellenérték fejében nyújtott számviteli és ügyvezetési szolgáltatások adóköteles ügyletnek minősülnek, a jelen esetben az előzetesen igénybe vett és a leányvállalatoknak ingyenesen nyújtott szolgáltatások nem képezik e szolgáltatások árának alkotóelemeit. Másrészt a héairányelv szerint az adóalany csak annyiban vonhatja le a más adóalany által neki értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett héát, amennyiben azokat saját adóköteles ügyleteihez használja fel. Mivel a jelen esetben ezeket a termékeket és szolgáltatásokat a leányvállalatok azon értékesítési tevékenységeinek elvégzésére használták fel, amelyek többnyire az adó alóli mentesség rendszerének hatálya alá tartoztak, nem áll fenn a levonási jog.

34. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdést illetően a német kormány úgy

véli, hogy – annak feltételezése esetén, hogy az első kérdésre igenlő választ kell adni – az ügylet mindenképpen visszaélésnek minősül, mivel első sorban olyan adóelnyelésre irányul, amely ellentétes a héa irányelv vonatkozó rendelkezéseinek céljával. A Bizottság azonban úgy ítélte meg, hogy erre a kérdésre nem szükséges választ adni.

IV. Jogi értékelés

A. Elzetes észrevételek

35. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett, fent ismertetett kérdések megválaszolása érdekében a következő pontokban azokra a feltételekre térek ki, amelyek szükségesek ahhoz, hogy egy holdingtársaság élhessen a héalevonási joggal, és amelyek mellett a joggal való visszaélés meghatározható. A Bíróság rendelkezésére álló iratok alapján ezután iránymutatást adok ahhoz, hogy a nemzeti bíróság megítélhesse, hogy a jelen ügyben teljesülnek-e ezek a feltételek.

36. Mindenképpen a kérdést elterjesztő bíróság feladata, hogy a szóban forgó ügyletek megvalósulásának valamennyi tényleges körülményét figyelembe véve értékelje, hogy a jelen ügyben teljesülnek-e ezek a feltételek.(5) Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis az EUMSZ 267. cikk által létrehozott együttműködési rendszer a tagállami bíróságok és a Bíróság feladatainak egyértelmű szétválasztásán alapul. Az e rendelkezés alapján megindított eljárás keretében a ténybeli ügy felvázolása és a nemzeti szabályozás értelmezése a tagállami bíróságok feladata. Ezzel szemben a Bíróság hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a nemzeti bíróságot az uniós jog releváns értelmezésére vonatkozó valamennyi szempontról, és hogy az alapeljárás iratai, valamint az elé terjesztett írásbeli és szóbeli észrevételek alapján útmutatást adjon a nemzeti bíróságnak a döntéshez.(6)

B. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdés

37. Elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy az alapeljárásban fennállóakhoz hasonló körülmények között úgy kell-e értelmezni a 2006/112/EK irányelv 167. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontját, hogy egy, a leányvállalatai javára adóköteles értékesítési ügyleteket teljesítő holdingtársaságot megilleti az adólevonáshoz való jog a harmadik feleltől igénybe vett és az általános nyereségben való részesedés ellenében a leányvállalatokba befektetett szolgáltatások után, noha az elzetiesen igénybe vett szolgáltatások i. nem a holding saját ügyleteivel, hanem a leányvállalatok (nagyrészt) adómentes tevékenységeivel állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban; ii. nem építik be a (leányvállalatok részére teljesített) adóköteles ügyletek árába; és iii. nem tartoznak a holding saját gazdasági tevékenységének általános költségei körébe.

38. A kérdésre válaszolva emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a héa irányelv 168. cikkéből az következik, hogy a levonási jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az ezen irányelv értelmében vett „adóalany” legyen, másrészt pedig hogy az ezen jog keletkezését megalapozó hivatkozott termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel.(7) A következő pontokban ezekkel az elfeltételekkel foglalkozom.

1. A W adóalanyi jogállásáról

39. Az irányelv 9. cikke értelmében adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. Ezenkívül ezen 9. cikkből kitűnik, hogy a gazdasági tevékenység fogalma magában foglalja a termelőt, a kereskedőt, illetve a szolgáltatót valamennyi tevékenységét, és különösen a materiális vagy

immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítására irányuló ügyleteket.(8)

40. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az a holdingtársaság, amelynek egyetlen célja a más társaságokban anélkül való részesedésszerzés, hogy közvetve vagy közvetlenül beavatkozna e társaságok irányításába, nem minősíthető a héairányelv 9. cikke értelmében vett adóalanynak, és így nem rendelkezik a levonási joggal. A társasági részesedések pusztán vétele és pusztán birtoklása önmagában nem tekinthető a héairányelv értelmében vett, adóalanyságot keletkeztető gazdasági tevékenységnek, mivel ezen ügyletek nem minősülnek materiális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosításának. Az esetleges osztalék, e részesedés gyümölcse vagy az értékesítést követő tőkegyarapodás megszerzése ugyanis a javakkal való rendelkezés egyszerű következménye.(9)

41. Ettől eltér az az eset, amikor a részesedéssel együtt jár a leányvállalat irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétel, ha az a héa hatálya alá tartozó tevékenységek végzését foglalja magában.(10) Konkrétan a vegyes tevékenységű holding is adóalanynak minősül annyiban, amennyiben nemcsak társasági részesedéseket birtokol, hanem e társaságoknak ellenérték fejében héaköteles szolgáltatásokat is nyújt, függetlenül pedig levonhatja az előzetesen megfizetett adót.(11) Az ilyen típusú holdingtársaságokat általában úgynevezett „vezetési”(12) vagy „ügyvezető” holdingtársaságoknak nevezik.

42. A Bíróság tisztázta, hogy a „holdingtársaságnak a leányvállalatai irányításában való részvételének” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az lefed minden, a holdingtársaság által a leányvállalata javára teljesített, a héairányelv szerinti gazdasági tevékenységnek minősülő ügyletet.(13) Az e részvételt jelző tevékenységek példáinak felsorolása nem kimerítő jellegű, és nem vitás, hogy az magában foglalja az adminisztratív, pénzügyi, kereskedelmi és technikai szolgáltatások nyújtását.(14)

43. A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a W a leányvállalatai számára héaköteles ügyvezetési és számviteli szolgáltatásokat nyújtott (a fentiekben kifejtettek szerint a személyzet felvételével és elbocsátásával, az anyagok beszerzésével, valamint a számviteli nyilvántartások és adóbevallások elkészítésével kapcsolatos szolgáltatásokról volt szó). Emiatt minden bizonnyal megállapítható, hogy gazdasági tevékenységet folytatott azáltal, hogy a héa hatálya alá tartozó ügyletek végrehajtása útján részt vett a leányvállalatai irányításában, és ezért a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében adóalanynak kell tekinteni.

2. Az adóalanynak a levonási jog alapjaként hivatkozott termékek vagy szolgáltatások és az adóköteles értékesítési ügyletei közötti kapcsolatról

44. Amint az a fentiekben említésre került, az adó levonhatóságához nemcsak az szükséges, hogy a vevő adóalanynak legyen, hanem az is, hogy a beszerzési ügyletei és a gazdasági tevékenysége között kapcsolat álljon fenn. Más szóval, ezeknek az ügyleteknek valóban a vállalkozás működéséhez kell kapcsolódniuk.

45. A héairányelv 168. cikkéből ugyanis az következik, hogy ha az adóalanynak valamely terméket szerez meg vagy szolgáltatást vesz igénybe, és ezt az eszközt vagy szolgáltatást az adózott tevékenységéhez használja, jogosult az ilyen eszközre vonatkozóan esedékes vagy megfizetett héa levonására.(15)

46. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ahhoz, hogy az adóalanynak jogosult legyen a héa levonására, a konkrét beszerzési ügyletnek közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel.(16)

47. Az adólevonásra való jogosultság akkor is fennáll, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali

kapcsolat az előzetes 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.(17)

48. Mindkét esetben az szükséges, hogy az igénybe vett szolgáltatások költségeit beépítik az egyes értékesítési ügyletek, illetve az adóalany által a gazdasági tevékenysége körében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árába.(18)

49. Ezzel szemben ha az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységhez kapcsolódnak, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az előzetesen felszámított adó levonására.(19)

50. A Bíróság azt is pontosította, hogy a fenti feltételek teljesülésének megítéléséhez figyelembe kell venni a szóban forgó ügylet kizárólagos okát, mivel ez utóbbit az objektív tartalom meghatározása kritériumának kell tekinteni. Amennyiben egyértelmű, hogy valamely ügyletet nem az adóalany adóköteles tevékenységei céljából valósítottak meg, ezen ügyletet nem lehet úgy tekinteni, hogy az közvetlen és azonnali kapcsolatban van e tevékenységekkel, még ha ezen ügylet az objektív tartalmára tekintettel hozzáadottértékadóköteles is.(20)

51. A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a W passzív ügyleteinek tárgyát képező termékeket és szolgáltatásokat nem a héairányelv 168. cikke értelmében vett adóköteles ügyletek céljára, hanem – „kizárólagos okokra” tekintettel – a két leányvállalatnak természetesen legingyenesen nyújtott tagi hozzájárulás keretében használták fel. A holdingtársaság által azon társaságoknak – akár pénzben, akár természetben – nyújtott hozzájárulás, amelyekben részesedéssel rendelkezik, természeténél fogva osztalékhoz kötött.

52. Ebből a szempontból a leányvállalatoknak nyújtott természetbeni tagi hozzájáruláshoz kapcsolódóan végrehajtott értékesítési ügylet nem tekinthető az irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „gazdasági tevékenységnek”. Ez a tevékenység, amint az a fentiekben kifejtésre került, a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítására irányul, amely fogalomba az állandó ítélkezési gyakorlat szerint nem tartozik bele a pusztán osztalékkiosztás. Ebből következik, hogy a leányvállalatoknak nyújtott hozzájárulás céljából történő termékbeszerzés és szolgáltatásnyújtás költségei – mivel azok olyan tevékenység végzésére szolgálnak, amely a W szempontjából nem bír gazdasági jelleggel – nem vonhatók le.

53. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő leírás alapján továbbá egyértelmű, hogy azon passzív ügyletek, amelyek tekintetében a levonási jogot vitatják (építésmérnöki, statikai, tervezési, generálkivitelezői, rendezési és marketingszolgáltatások nyújtása érdekében felmerült költségek), közvetlen és azonnali kapcsolatban álltak a leányvállalatok által az építőipari és lakásértékesítési tevékenységük keretében végzett értékesítési ügyletekkel. Ez a kapcsolat a szóban forgó tevékenységek jellegéből adódóan objektíven felismerhető, és azt nem zárja ki az a tény, hogy a W által igénybe vett szolgáltatásokat később a leányvállalatoknak nyújtotta, sőt, úgy tűnik, hogy ez megerősíti.

54. Ezért kizárható, hogy a fent említett passzív ügyletek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a W héaköteles értékesítési ügyleteivel, amelyek ezzel szemben a leányvállalatoknak ellenérték fejében nyújtott számviteli és ügyvezetési szolgáltatásokból álltak, és hogy e passzív ügyletek költségei beépülnek az említett ügyvezetési és számviteli szolgáltatások árába.

55. Meg kell tehát még vizsgálni, hogy a szóban forgó passzív ügyletek a W általános költségeinek körébe tartozhatnak-e. Tudomásom szerint a Bíróság korábbi ítéletei nem

tartalmazzák az „általános költségek” közös meghatározását, csak néhány határozatban található meg egyes esetek e fogalomra való visszavezetése.

56. Különösen az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, amelyre a W is b?ségesen hivatkozik észrevételeiben, a leányvállalat irányításában részt vev? holdingtársaság által különböz?, az e leányvállalatban való részesedésszerzéssel összefüggésben igénybe vett szolgáltatások kapcsán viselt kiadások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen kiadások ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével.(21)

57. Véleményem szerint az alapeljárás tárgyát képez? tényállás egyértelm?en eltér a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlat által tárgyalattól. Ez utóbbiak ugyanis a leányvállalatokban való részesedésszerzéssel kapcsolatos kiadásokhoz (például jogi vagy pénzügyi tanácsadással kapcsolódó költségek) kapcsolódtak, amelyekb?l a holdingtársaság ténylegesen részesedett. Úgy t?nik tehát, hogy ezek a költségek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a leányvállalatoknak héaköteles szolgáltatásokat nyújtó vezetési holdingtársaság általános gazdasági tevékenységével, mivel ezek a költségek a részesedés megszerzésének és ezáltal a holdingtársaság gazdasági tevékenysége folytatásának szükséges el?feltételét képezik.

58. Ezzel szemben a jelen esetben a W-nél a beszerzésekkel összefüggésben felmerült költségek nem állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban e társaság vállalkozási tevékenységével, mivel – az el?z? pontokban kifejtettek szerint – a leányvállalatok részére nyújtott „természetbeni hozzájárulás” tárgyát képezik. Nem a holdingtársaság részesedésszerzéshez szükséges költségeir?l van tehát szó, hanem olyan költségekr?l, amelyek a maguknak a leányvállalatoknak nyújtott hozzájárulás tárgyát képezik, és amelyek a leányvállalatok nagyrészt adómentes gazdasági tevékenységének végzéséhez kapcsolódnak. Ennélfogva úgy t?nik számomra, hogy a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatra nem lehet a W-t megillet? levonási jog elismerése érdekében utalni.

59. A jelen ügy megoldása szempontjából ezzel szemben hasznosabbnak tartom, ha a Bíróság egy nemrégiben hozott ítéletére hivatkozom, amely megtagadta egy holdingtársaság által megfizetett el?zetesen felszámított héa levonhatóságát egy olyan esetben, amikor a (kötvénykibocsátás érdekében) igénybe vett szolgáltatásokat ténylegesen adómentes ügylet (azaz az anyavállalatnak nyújtott kölcsön) végrehajtására használták fel.(22) Ebb?l az ítéletb?l az következhet ugyanis, hogy értékelni kell azon passzív ügylet tényleges rendeltetését, amely után megfizették az el?zetesen felszámított héát, mivel ki kell zárni a levonást, ha ez az ügylet adómentes értékesítési ügylet végrehajtásához kapcsolódik. Lényeges tehát hangsúlyozni, hogy a jelen ügyben a fenti 53. pontban kifejtettekre tekintettel a levonás alapjául szolgáló ügyletek valójában közvetlen és azonnali kapcsolatban álltak a leányvállalatok adómentes tevékenységeivel, aminek következtében a levonást ki kell zárni.

60. Az elért megoldás további meger?sítéseként a Bíróság ítélkezési gyakorlatára is lehet hivatkozni, amely – bár nem kifejezetten a holdingtársaságokkal foglalkozik – mindenestre – ellentétben azzal, amit a W az észrevételeiben levezetett – általánosan érvényes szabályokat állapított meg a héa levonására, és így a jelen ügyre is.

61. Az a körülmény, hogy az adóalany részéről felmerült költségeket nem a saját adóköteles tevékenységei, hanem a harmadik személy által teljesített ügylet érdekében merültek fel, alkalmas arra, hogy megszakítsa azt a közvetlen és azonnali kapcsolatot, amelynek az igénybe vett szolgáltatások igénybevétele és az értékesítési ügylet között fenn kell állnia, megakadályozva ezáltal az adóalanyt abban, hogy teljes mértékben levonja az ahhoz kapcsolódó héát.(23) Olyan elv van szó, amely alkalmazható az alapeljárás tárgyát képező ügyre, tekintettel arra, hogy a leányvállalatokat a holdingtársaságtól eltérő jogi személyiség jellemzi.

62. Végezetül úgy tűnik, hogy nem irreleváns a Bundesfinanzhofnak (szövetségi pénzügyi bíróság) az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 59. pontjában tett megjegyzése: a W által javasolt és az elsőfokú bíróság által helybenhagyott érvelés – amennyiben a holdingtársaság közbeavatkozik az adómentes tevékenységet folytató leányvállalatok működésébe – jogszerűvé tenné, hogy az előbbi teljes mértékben beavatkozhasson az utóbbiak tevékenységéhez kapcsolódó termék- és szolgáltatásbeszerzésbe, és a héasemlegesség elvének figyelmen kívül hagyásával teljes levonási jogot szerezzen.

63. A fentiek alapján úgy vélem, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre a következő választ kell adni: „A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy, a leányvállalatai részére adóköteles értékesítési ügyleteket teljesítő ügyvezető holdingot nem illeti meg az adólevonáshoz való jog a harmadik felektől igénybe vett és az általános nyereségben való részesedés ellenében a leányvállalatokba befektetett szolgáltatások után, amennyiben az előzetesen igénybe vett szolgáltatások nem a holding saját ügyleteivel, hanem a leányvállalatok (nagyreszt) adómentes tevékenységeivel állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban, az előzetesen 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.”

C. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés

64. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében vett joggal való visszaélésnek minősül-e az, ha egy ügyvezető holdingot „közbeiktatnak” a leányvállalatok szolgáltatásbeszerzésébe oly módon, hogy a holding maga veszi igénybe azokat a szolgáltatásokat, amelyek vonatkozásában a leányvállalatokat közvetlen igénybevétel esetén nem illethné meg adólevonási jog, azokat a leányvállalatokba a nyereségükben való részesedés ellenében befekteti, majd ügyvezető holdingkénti helyzetére hivatkozással az előzetesen igénybe vett szolgáltatások után a teljes körű adólevonást érvényesíti, vagy ez a közbeiktatás adójogon kívüli okokkal igazolható, noha a teljes körű adólevonás önmagában véve a rendszerrel ellentétes és a holdingkonstrukciónak az egyszintű vállalkozásokkal szembeni versenyelőnyéhez vezetne.

65. Az előző pontok alapján úgy vélem, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre nemleges választ kell adni, és ezért a jelen ügyben a W nem alkalmazta megfelelően a héairányelv vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételeket. Ennélfogva a joggal való esetleges visszaélés kérdésére nem kell válaszolni. Ha azonban a Bíróság más következtetésre jutna, úgy gondolom, hogy hasznos néhány megjegyzést tenni a második kérdésre adandó válasszal kapcsolatban is.

66. Amint ismeretes, az adócsalás, az adóelkerülés, illetve az esetleges visszaélések elleni küzdelem az uniós héajog által elismert és támogatott célkitűzés.(24)

67. A joggal való visszaélés tilalmának elve a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelny megszerzését célzó megállapodásokra irányuló magatartások tilalmát írja elő.(25) Ez az elv a héa területén nem az uniós jog valamely konkrét rendelkezésében található, hanem a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatán alapul, amely szerint egy jognak vagy elnynek a visszaélést megvalósító tényállás miatti megtagadása pusztán annak a megállapításnak a következménye, amely szerint joggal való visszaélés esetén az elérni kívánt elny megszerzéséhez megkövetelt objektív feltételek valójában nem teljesülnek.(26)

68. Valamely visszaélésszerű magatartás fennállásának megállapítása érdekében a tagállam adóhatóságának két feltétel teljesülését kell bizonyítania. Először, egyértelműnek kell lennie, hogy a héairányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelny megszerzése lenne, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel (a továbbiakban: objektív feltétel). Másodszor, az objektív elemek összességéből következnie kell annak, hogy az érintett ügyletek alapvető célja az adóelny megszerzése (a továbbiakban: szubjektív feltétel).(27)

69. Amint az már említésre került, a nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy az alapeljárásban fennállnak-e a visszaélésszerű magatartás alkotóelemei. A Bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálása során azonban adott esetben pontosításokat adhat, amelyek célja, hogy iránymutatást adjanak a nemzeti bíróságnak saját értékelésére vonatkozóan.(28)

1. **A joggal való visszaélés objektív feltétele**

70. A joggal való visszaélés objektív követelményével kapcsolatban először is meg kell jegyezni, hogy a levonásokra vonatkozó rendelkezések célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítsék a gazdasági tevékenysége keretében felszámított vagy megfizetett héa terhe alól. A szóban forgó jogszabály tehát csak a héaköteles gazdasági tevékenységek esetében kívánja biztosítani az adóteher semlegességét.(29)

71. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat megállapításai alapján úgy vélem, hogy a levonás által a felperes számára biztosított adóelny ellentétes a fenti célkitűzéssel. Mivel a W által előzetesen vásárolt termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat a leányvállalatok gazdasági tevékenységéhez használják fel, a W közbelépése lehetővé tette, hogy olyan adólevonásban részesüljön, amelynek nem felel meg értékesítési ügylet után fizetett adó, sem W tekintetében, mivel a szóban forgó szolgáltatásoknak a leányvállalatok részére történő nyújtása nem adóköteles tevékenység, sem pedig a leányvállalatok tekintetében, amelyek tevékenysége nagyrészt adómentes.

72. Ez a helyzet tehát ellentétesnek tűnik a közös héaszabályozás céljával, amely, amint az a fentiekben említésre került, az adóteher semlegességének kizárólag a héairányelv 9. cikkében említett adóköteles gazdasági tevékenységek tekintetében történő biztosítása.

73. Ennek megerősítése érdekében azt is meg kell jegyezni, hogy a vállalatcsoport szintjén érvelve a W által fizetett előzetesen felszámított héa teljes levonásából eredő adóelnyt nem érték volna elő, ha az ügyletet másképp alakították volna ki.

74. Tegyük fel először is, hogy a felperes a beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat ellenérték fejében átadja a leányvállalatok részére. Ha ez így lenne, akkor az ilyen átruházás a héa hatálya alá tartozott volna, aminek következtében egyrészt W levonhatta volna az adót a passzív ügyletek után, mivel azok az adóköteles ügyletei céljára felhasznált termék és szolgáltatásbeszerzések (azaz a leányvállalatok javára ellenérték fejében nyújtott

szolgáltatások) lettek voltak. Másrészt a leányvállalatok által fizetett adó, tekintettel arra, hogy túlnyomórészt adómentes tevékenységet folytattak, legalábbis teljes egészében nem lett volna levonható.

75. Hasonlóképpen nem állt fenn volna teljes levonási jog, ha a W és leányvállalatai a héairányelv 11. cikke értelmében vett héacsoportot alkottak volna. Ebben az esetben ugyanis, mivel a héacsoport egyetlen adóalanynak minősül, (30) az elzáróan felszámított adó levonására való jogosultságot kizárólag a csoport – és így beleértve a leányvállalatokat is – által harmadik személyekkel folytatott ügyletek figyelembevételével kell meghatározni. (31) Ennélfogva a W által elzáróan szerzett termékeknek és igénybe vett szolgáltatásoknak – a vállalkozás tevékenységének egészével összefüggésében – kapcsolódniuk kellene a leányvállalatok által végzett, nagyrészt adómentes lakásépítési és értékesítési szolgáltatásokhoz, ami a levonható adó kizárását vagy korlátozását jelentené.

76. Vegyük azt az esetet is, amikor a W a leányvállalatokban részesedéssel rendelkező más jogalanyokhoz hasonlóan pénzben teljesíti saját hozzájárulásait, finanszírozva ezzel a leányvállalatok által közvetlenül elvégzendő termék- és szolgáltatásbeszerzést. Az utóbbiak által a szerzett termékek és szolgáltatások után fizetett adó azonban még így sem lett volna – legalábbis teljes egészében – levonható, mivel túlnyomórészt adómentes tevékenységet folytatnak.

77. A fentiekre tekintettel és a kérdést elterjesztő bíróság végső értékelésének sérelme nélkül úgy vélem, hogy az alapeljárásban szereplő hasonló ügylet ellentétes a héairányelv 167. és 168. cikkének céljával, és ezért a joggal való visszaélés objektív feltétele teljesül.

2. A joggal való visszaélés szubjektív feltétele

78. Ami a héa területén a joggal való visszaélés „szubjektív feltételét” illeti, a Bíróság ítélezési gyakorlata szerint – amint az már kifejtésre került – az objektív elemek összességéből következnie kell annak, hogy az érintett ügyletek alapvető célja az adóelőny megszerzése.

79. A W több olyan – a fenti 30. pontban ismertetett – nem adózási okra hivatkozott, amelyek az alapeljárásban szereplő ügyletek felépítését igazolták; ezeket az okokat az elsőfokú bíróság is helyben hagyta, amelynek az e kérdésben hozott határozata az elzáró döntéshozatalra utaló határozat szerint köti a Bundesfinanzhofot (szövetségi pénzügyi bíróság). Ez utóbbi ezért felveti, hogy a nem adózási okok fennállása kizárja-e az alapeljárásban szereplő hasonló esetben a joggal való visszaélés elismerését.

80. E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata – bár nem egységes formulákat használt – (32) nem követeli meg annak bizonyítását, hogy az adóelőny megszerzése a szóban forgó ügyletek kizárólagos célja legyen. Bár a kizárólag ilyen célra irányuló ügyletek megfelelhetnek az ezen ítélezési gyakorlaton alapuló követelménynek, a Bíróság megállapította, hogy abban az esetben is fennállhat a visszaélés, ha az adóelőny megszerzése a szóban forgó ügyletek alapvető (de nem kizárólagos) célja. (33) A közvetlen adók területén – ahol a joggal való visszaélésre különös szabályozás vonatkozik (34) – a Bíróság megállapította, hogy az olyan jogügylet, amely több célt követ, amelyek között adójogi megfontolások is szerepelnek, valós üzleti oknak minősülhet, azon feltétel mellett azonban, hogy ez utóbbi megfontolások nem kerülnek túlsúlyba a tervezett művelet keretében. (35) Ebből az következik, hogy az adórendszeren kívüli kereskedelmi okok megléte önmagában nem zárja ki a joggal való visszaélés fennállását, feltéve, hogy az ügylet elsődleges célja az adóelőny megszerzése.

81. E tekintetben a Bíróság azt is megállapította, hogy a szóban forgó ügyletek alapvető célja az adóelőny megszerzése, ha ezek az ügyletek nem rendes kereskedelmi ügyletek, (36) vagy nem felelnek meg az ügyletek valós gazdasági és kereskedelmi tartalmának. (37)

82. Természetesen a nemzeti bíróság feladata, hogy az ügyletek tényleges tartalmának és jelentésének megállapításával ellenőrizze, hogy az alapeljárásban teljesül-e ez a feltétel. Ezért alaposan meg kell vizsgálnia a szerződéses ügyletek alapjául szolgáló „gazdasági okokat” annak ellenőrzése céljából, hogy azok objektív szempontból a szokásos üzleti gyakorlat alapján igazolhatóak-e, vagy az ilyen ügyletek gazdasági „rendellenességet” tükröznek. A nemzeti bíróság különösen figyelembe veheti ezen ügyletek tisztán mesterséges jellegét, valamint az adótehercsökkentési tervben érintett gazdasági szereplők közötti jogi, gazdasági vagy személyes kapcsolatokat, (38) mivel ezek az ismérvek a jellegüknél fogva jelzik, hogy az adóelőny megszerzése az alapvető cél annak ellenére, hogy egyébként esetleg fennállnak például a marketinggel, a szervezéssel vagy a biztosítékkal kapcsolatos gazdasági célok is. (39)

83. Ezzel szemben – a visszaélősszerű gyakorlat azonosítása szempontjából – irrelevánsnak tartom a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) második kérdésében szereplő, a holdingtársaságokkal kötött strukturált ügyleteknek az egyszintű társaságokkal kötött ügyletekkel szemben fennálló versenyelőnyére vonatkozó megállapítást. A szerveződés szabadsága jogszerűen gyakorolható annak érdekében, hogy a versenytárs vállalkozásokkal szemben előnyhöz jussanak, beleértve az adóelőnyt is, feltéve, hogy a visszaélősszerű gyakorlat fent említett feltételei nem teljesülnek.

84. A fentiek fényében – abban az esetben, ha a Bíróság az előző pontokban kifejtett véleménytől eltérően az első kérdésre igenlő választ kíván adni – úgy gondolom, hogy a második kérdésre a következőképpen kell válaszolni: „Ha egy ügyvezető holdingot »közbeiktatnak« a leányvállalatok szolgáltatásbeszerzésébe oly módon, hogy a holding maga veszi igénybe azokat a szolgáltatásokat, amelyek vonatkozásában a leányvállalatokat közvetlen igénybevétel esetén nem illetné meg adólevonási jog, azokat a leányvállalatokba a nyereségükben való részesedés ellenében befekteti, majd ügyvezető holdingkénti helyzetére hivatkozással az előzetesen igénybe vett szolgáltatások után a teljes körű adólevonást érvényesíti, adóelőnynek minősül, amelynek nyújtása ellentétes a héáirányelv levonásra vonatkozó rendelkezései által követett céllal. Az ilyen ügylet joggal való visszaélésnek minősül, még akkor is, ha az adójogon kívüli okokkal igazolható, amennyiben úgy tűnik, hogy az ügylet alapvető célja az adóelőny megszerzése”.

V. Véggövekeztetés

85. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

1) A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy, a leányvállalatai részére adóköteles értékesítési ügyleteket teljesítő ügyvezető holdingot nem illeti meg az adólevonáshoz való jog a harmadik felektől igénybe vett és az általános nyereségben való részesedés ellenében a leányvállalatokba befektetett szolgáltatások után, amennyiben az előzetesen igénybe vett szolgáltatások nem a holding saját ügyleteivel, hanem a leányvállalatok (nagyraészt) adómentes tevékenységeivel állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban, az előzetesen 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) Ha egy ügyvezető holdingot „közbeiktatnak” a leányvállalatok szolgáltatásbeszerzésébe oly módon, hogy a holding maga veszi igénybe azokat a szolgáltatásokat, amelyek vonatkozásában a leányvállalatokat közvetlen igénybevétel esetén nem illetné meg adólevonási jog, azokat a leányvállalatokba a nyereségükben való részesedés ellenében befekteti, majd ügyvezető holdingkénti helyzetére hivatkozással az elzárva igénybe vett szolgáltatások után a teljes körű adólevonást érvényesíti, adóelőnynek minősül, amelynek nyújtása ellentétes a héaírányelv levonásra vonatkozó rendelkezései által követett céllal. Az ilyen ügylet joggal való visszaélésnek minősül, még akkor is, ha az adójogon kívüli okokkal igazolható, amennyiben úgy tűnik, hogy az ügylet alapvető célja az adóelőny megszerzése.

1 Eredeti nyelv: olasz.

2 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

3 BGBl. 2005 I, 386. o.

4 BGBl. 2002 I, 3866. o.

5 A holdingtársaságok levonási jogáról lásd: 2009. október 29-én SKF ítélet, C-29/08, EU:C:2009:665, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2020. október 1-jei Vos Aannemingen ítélet, C-405/19, EU:C:2020:785, 40. pont. A visszaélés szerzői gyakorlat feltételei fennállásának ellenőrzésével kapcsolatban lásd: 2006. február 21-én Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 76. és 77. pont; 2015. december 17-én, WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 34. pont.

6 Lásd legutóbb: 2020. november 18-én Syndicat CFTC ítélet, C-463/19, EU:C:2020:932, 29. és 67. pont. Ugyanebben az értelemben lásd: a Bíróság elnökének 2015. január 28-án Gimnasio Deportivo San Andrés végzése, C-688/13, EU:C:2015:46, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2019. október 3-án Fonds du Logement de la Région de Bruxelles Capitale ítélet, C-632/18, EU:C:2019:833, 48. pont.

7 Lásd: 2019. július 3-án 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.

8 Lásd ebben az értelemben: 2018. november 8-án C&D Foods Acquisition ApS ítélet, C-502/17, EU:C:2018:888, 29. pont; 2009. október 29-én SKF ítélet, C-29/08, EU:C:2009:665, 27. pont.

9 Lásd ebben az értelemben mindenekelőtt: 1991. június 20-án Polysar Investments Netherlands BV ítélet, C-60/90, 13. és 14. pont. Lásd még az újabb ítélkezési gyakorlatban: 2020. november 12-én Sonaecom SGPS SA ítélet, C-42/19, EU:C:2020:913, 30. pont; 2018. november 8-án ítélet, C&D Foods Acquisition ApS ítélet, C-502/17, EU:C:2018:888, 30. pont; 2018. július 5-én Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 27. és 28. pont; 2018. október 17-én Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 16. pont.

10 Lásd: 2020. november 12-én Sonaecom SGPS SA ítélet, C-42/19, EU:C:2020:913, 31. pont; 2018. július 5-én Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 29. pont; 2018. október 17-én Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

- 11 Lásd ebben az értelemben: 2020. november 12?i Sonaecom SGPS SA ítélet, C?42/19, EU:C:2020:913, 32. pont; 2001. szeptember 27?i Cibo Participations ítélet, C?16/00, EU:C:2001:495, 22. pont; 2008. március 13?i Securenta ítélet, C?437/06, EU:C:2008:166, 31. pont.
- 12 Lásd: Mengozzi f?tanácsnok Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ügyre vonatkozó indítványa, C?108/14 és C?109/14, EU:C:2015:212, 31. pont.
- 13 Lásd ebben az értelemben: 2018. július 5?i Marle Participations ítélet, C?320/17, EU:C:2018:537, 32. pont.
- 14 Lásd ebben az értelemben: 2018. július 5?i Marle Participations ítélet, C?320/17, EU:C:2018:537, 30. és 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.
- 15 Lásd: 2020. november 12?i Sonaecom SGPS SA ítélet, C?42/19, EU:C:2020:913, 36. pont; 2018. október 17?i Ryanair ítélet, C?249/17, EU:C:2018:834, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat. Figyelembe kell venni azt is, hogy bár ezek az ítéletek 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 nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikkére vonatkoznak, a héairányelv vonatkozó rendelkezéseinek hatálya lényegében megegyezik a hatodik irányelv rendelkezéseinek hatályával. Ezért megállapítást nyert, hogy a Bíróságnak a hatodik irányelvre vonatkozó ítélkezési gyakorlata a héairányelv értelmezése szempontjából is releváns (lásd: 2019. július 3?i The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítélet, C?316/18, EU:C:2019:559, 17. pont).
- 16 Lásd: 2020. november 12?i Sonaecom SGPS SA ítélet, C?42/19, EU:C:2020:913, 41. pont; 2018. október 17?i Ryanair ítélet, C?249/17, EU:C:2018:834, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.
- 17 Lásd: 2020. november 12?i Sonaecom SGPS SA ítélet, C?42/19, EU:C:2020:913, 42. pont; 2018. október 17?i Ryanair ítélet, C?249/17, EU:C:2018:834, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.
- 18 Lásd: 2019. július 3?i The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítélet, C?316/18, EU:C:2019:559, 27. pont.
- 19 Lásd: 2009. október 29?i AB SKF ítélet, C?29/08, EU:C:2009:665, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.
- 20 Lásd ebben az értelemben: 2018. november 8?i C&D Foods Acquisition ApS ítélet, C?502/17, EU:C:2018:888, 37. pont.
- 21 Lásd: 2020. november 12?i Sonaecom SGPS SA ítélet, C?42/19, EU:C:2020:913, 49. pont; 2018. július 5?i Marle Participations ítélet, C?320/17, EU:C:2018:537, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2015. július 16?i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C?108/14 és C?109/14, EU:C:2015:496, 33. pont.
- 22 Lásd: 2020. november 12?i Sonaecom SGPS SA ítélet, C?42/19, EU:C:2020:913, 67. és 68. pont.
- 23 Lásd: 2020. október 1?jei Vos Aannemingen ítélet, C?405/19, EU:C:2020:785, 45. pont.

- 24 Lásd: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 71. pont; 2004. április 29-i Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet, C-487/01 és C-7/02, EU:C:2004:263, 76. pont.
- 25 Lásd: 2008. május 22-i Ampliscientifica és Amplifin ítélet, C-162/07, EU:C:2008:301, 28. pont.
- 26 Lásd: 2017. november 22-i Cussens ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 32. pont.
- 27 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 86. pont; 2019. február 26-i T Danmark ítélet, C-116/16 és C-117/16, EU:C:2019:135, 97. pont.
- 28 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 76. és 77. pont; 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 34. pont.
- 29 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 78. pont.
- 30 Lásd ebben az értelemben: Ampliscientifica és Amplifin ítélet, C-162/07, EU:C:2008:301, 19. pont; Skandia America (USA), filial Sverige ítélet, C-7/13, EU:C:2014:2225, 29. pont. Lásd: Mengozzi főtanácsnok Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt üggyre vonatkozó indítványa, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:212, 46–50. pont. a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezéseivel összefüggésben.
- 31 Lásd még ebben az értelemben: a Bizottság közleménye a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 11. cikkében engedélyezett héacsoportképzési lehetőségről (COM (2009) 325 végleges, 2009. július 2., 11. o.).
- 32 Lásd e tekintetben: Bobek főtanácsnok Cussens üggyre vonatkozó indítványa, C-251/16, EU:C:2017:648, 97. pont.
- 33 Lásd: 2008. február 21-i Part Service ítélet, C-425/06, EU:C:2008:108, 45. pont; 2017. november 22-i Cussens ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 53. pont.
- 34 Anélkül, hogy végigvennénk az e területen európai szinten bevezetett összes jogszabályt, utalni kell a belső piac működését közvetlenül befolyásoló adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló, 2016. július 12-i (EU) 2016/1164 tanácsi irányelv (HL 2016. L 193., 1. o., helyesbítés: HL 2018. L 48., 44. o.) 6. cikkére. A hivatkozott rendelkezés értelmében visszaélésről lehet beszélni, amennyiben az adóelny megszerzése az alkalmazandó adójogszabályokkal ellentétes, és az ügylet „egyik fő célját” képezi. Ezen ügylet azonban nem tekinthető „valódinak”, azaz az „nem a gazdasági valóságot tükröző, valós kereskedelmi okokból jött létre”.
- 35 Lásd: 2011. november 10-i Foggia ítélet, C-126/10, EU:C:2011:718, 35. pont. Ezen ítélet a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.) 11. cikke (1) bekezdése a) pontjában foglalt különös visszaélésellenes szabályra vonatkozik.
- 36 Lásd: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 69. pont.

- 37 Lásd: 2013. június 20-ai Paul Newey ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 44. és 45. pont.
- 38 Lásd: 2006. február 21-ai Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 76. és 81. pont.
- 39 2018. február 21-ai Part Service ítélet, C-425/06, EU:C:2008:108, 62. pont.