



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. szeptember 6.¹

C-502/17. sz. ügy

**C&D Foods Acquisition ApS
kontra
Skatteministeriet**

(a Vestre Landsret [nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatali eljárás – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Holdingtársaság – Az előzetesen felszámított adó levonása – Leányvállalatban fennálló részesedések tervezett értékesítésével kapcsolatban igénybe vett szolgáltatásokra fordított kiadások”

I. Bevezetés

1. A holdingtársaság azon joga, hogy társasági részesedések szerzésével kapcsolatban előzetesen felszámított adóra vonatkozó levonást érvényesítsen, a Bíróságot már több különböző eljárásban foglalkoztatta.² A jelen ügy társasági részesedések holdingtársaság általi elidegenítésének a tükörképszerű, mindaddig azonban még nem olyan gyakran vizsgált konstellációja.³

2. Az eljárás a Bíróságnak következőképpen alkalmat nyújt a holdingtársaságok adólevonási jogára vonatkozó ítélkezési gyakorlatának pontosítására. Különösen azoknak a feltételeknek a pontosításáról lesz szó, amelyek között megállapítható az előzetesen felszámított adó levonásához szükséges közvetlen és azonnali kapcsolat bizonyos értékesítési üggyellett.

II. Jogi háttér

3. Az ügy uniós jogi hátterét a 2006/112/EK irányelv⁴ (a továbbiakban: héairányelv) rendelkezései határozzák meg.

4. A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

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

¹ Eredeti nyelv: német.

² Lásd például: 1991. június 20-i Polysar Investmenst Netherlands ítélet (C-60/90, EU:C:1991:268); 2000. november 14-i Floridienne és Berginvest ítélet (C-142/99, EU:C:2000:623); 2001. szeptember 27-i Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495); 2012. szeptember 6-i Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrts ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496); végül a Ryanair ügyre vonatkozó indítványom (C-249/17, EU:C:2018:301).

³ Ezen eset vonatkozásában kiemelendő mindenekelőtt a 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665).

⁴ A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o., helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, 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. [...]

5. A héairányelv 135. cikke többek között a következőt írja elő:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket: [...]

f) azon ügyletek, beleértve a közvetítést is – kivéve a kezelést és a letéti kezelést –, amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben való részesedésre, kötvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak, az áruk feletti rendelkezési jogot megtestesítő értékpapírok, valamint a 15. cikk (2) bekezdésében említett jogok, illetve értékpapírok kivételével; [...]

6. A héairányelv 167. cikke szerint az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. Ezen irányelvnek 168. cikke szerint:

„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 héát; [...]

7. A nemzeti jog szintjén a 2005. október 14-i Lovbekenntgørelse nr. 966-nak (a hozzáadottérték-adóról szóló, 2005. október 14-i 966. számú törvény; a továbbiakban: a héáról szóló törvény) a jogvita tényállásának megvalósulása idején hatályos változata irányadó.

III. A tényállás és az alapeljárás

8. A dán C&D Foods vállalat a nemzetközi Arovit konszernhez tartozik. A C&D Foods rendelkezett az alapeljárásban szóban forgó időszakban az Arovit Holdingban fennálló részesedések 100%-ával, amelynek pedig tulajdonát képezte az Arovit Petfood valamennyi részesedése. A konszernhez 13 további vállalat tartozik különböző európai országokban, amelyek részesedéseivel az Arovit Petfood rendelkezik.

9. A C&D Foods 2007-től unokavállalatának, az Arovit Petfoodnak ügyviteli megállapodás alapján különböző héaköteles ügyviteli és informatikai szolgáltatásokat – például számvitel, pénzügyi ellenőrzés és költségvetés-készítés – nyújtott. Díjazásként az Arovit Petfoodtól olyan összeget kapott, amely az alkalmazottak fizetésével kapcsolatban felmerült kiadások 10%-os árréssel és a 25%-os dán héával növelt mértékének felelt meg. A konszern többi vállalatára vonatkozóan a C&D Foods szerepe e vállalatok részesedéseinek tulajdonlására korlátozódott.

10. 2009-ben az izlandi Kaupthing Bank pénzügyi intézet vásárolta meg az Arovit konszernt, amely gazdasági nehézségekkel küzdött. A Kaupthing Bank különböző könyvvizsgáló cégekkel és a Holst Advokater ügyvédi irodával megvizsgáltatta az Arovit konszern átszervezésének lehetőségeit. E célból tanácsadói szerződéseket kötött az érintett könyvvizsgálókkal, amelyek héával növelt díjazását a C&D Foods egyenlítette ki.

11. E vizsgálat keretében a Holst Advokater legalább még egy szerződést tervezett a C&D Foodsra vonatkozóan, amelynek tárgya a C&D Foods Arovit Holdingban és Arovit Petfoodban fennálló részesedéseinek még meg nem nevezett vevő részére történő értékesítése volt. E tanácsadói szolgáltatásért a Holst Advokater a héa mértékével növelt megfelelő díjazást a C&D Foodsnak számlázta. Az értékesítési erőfeszítésekkel azonban 2009 őszén felhagytak, mivel nem tudtak vevőt találni.

12. A C&D Foods a Holst Advokaternek és a könyvvizsgáló cégeknek a díjazások kiegyenlítésekor fizetett héára adólevonást érvényesített. Azonban mind a SKAT (dán vám- és adóhatóság, Dánia), mind – megfelelő kifogást követően – a Landsskatteret (adóügyekben eljáró legfelsőbb dán közigazgatási hatóság, Dánia) megtagadta a C&D Foods számára az adólevonást. Indokolásként kifejtették, hogy a tanácsadói szolgáltatásokat nem a C&D Foodsnak nyújtották, és a kiadások és a C&D Foods által teljesített héaköteles ügyletek között nem volt meg a szükséges kapcsolat.

13. E határozatok ellen a C&D Foods keresetet nyújtott be, amely elvi jelentőségére tekintettel első fokon a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia) előtt van folyamatban. A Bírósághoz 2017. augusztus 18-án érkezett, 2017. augusztus 15-i végzésével a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság) az eljárást felfüggesztette, és a Bíróság elé az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette:

1. Úgy kell-e értelmezni a 2006/112/EK irányelv 168. cikkét, hogy egy holdingtársaság olyan helyzetben, mint amilyen az alapeljárásban szerepel, jogosult a héa teljes mértékű levonására egy olyan leányvállalat részvényeinek tervezett, de véghez nem vitt értékesítése miatt felmerült átvilágításhoz kapcsolódó szolgáltatás esetén, amelynek a holdingtársaság héaköteles ügyviteli és informatikai szolgáltatásokat nyújtott?
2. Befolyásolja-e a fenti kérdésre adandó választ az, hogy azon héaköteles ügyviteli és informatikai szolgáltatások ára, amelyeket a holdingtársaság gazdasági tevékenysége érdekében nyújt, a holdingtársaságnál az alkalmazottak fizetésével kapcsolatban felmerült kiadások 10%-os árréssel növelt mértékével megegyező állandó összeg?
3. Függetlenül a fenti kérdésekre adott választól, alkalmazható-e a levonási jog, amennyiben az olyan tanácsadói költségek, mint amilyenek az alapeljárásban felmerültek, általános költségnek tekinthetők, és ha igen, akkor milyen feltételekkel?

14. A Bíróság előtti írásbeli eljárásban Dánia és a Bizottság terjesztett elő észrevételeket.

IV. Jogi értékelés

15. Három kérdésével az előterjesztő bíróság végeredményben arra keresi a választ, hogy megilleti-e a gazdasági tevékenységet folytató holdingtársaságot az adólevonáshoz való jog olyan kiadásokra, amelyek részesedések tervezett elidegenítésével kapcsolatban merültek fel. A holdingtársaság gazdasági tevékenysége ennek során éppenséggel ügyvezetési szolgáltatásoknak azon unokavállalat részére történő nyújtásában áll,⁵ amelynek részesedései a leányvállalat részesedéseivel együtt értékesítendőek.

⁵ Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ebben gazdasági tevékenység rejlik, lásd: 2001. szeptember 27-i *Cibo Participations* ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 21. pont); 2009. október 29-i *AB SKF* ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 30. és 31. pont); 2015. július 16-i *Larentia + Minerva és Mareneve Schiffahrts* ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 21. pont).

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatóságáról

16. Az adólevonás joga a héairányelv 168. cikke szerint annyiban áll fenn, amennyiben az adóalany a termékeket és a szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel. Ez feltételezi, hogy az adóalany az érintett termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások megrendelője.⁶ A C&D Foods adólevonási joga következésképpen csak azon héa tekintetében jöhet szóba, amelyet olyan tanácsadói szolgáltatásokkal kapcsolatban fizettek, amelyek megrendelője ő maga volt. Ellenben a C&D Foods adólevonása azokra a héával terhelt szolgáltatásnyújtásokra, amelyeknek a megrendelője a Kaupthing Bank volt, eleve nem jön szóba.

17. Ugyan a kérdést előterjesztő bíróság utal arra, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelme nem arra a kérdésre vonatkozik, ki volt a héával terhelt tanácsadói költségek jogszerű viselője. Ezzel szemben azonban felhozható, hogy a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel előzetes döntéshozatalra előterjesztett hipotetikus kérdések megválaszolására.⁷ A következő fejtegetések ezért csak a Holst Advokaternek fizetett héa levonására vonatkoznak, mivel csak erre az esetre következik egyértelműen az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből, hogy a C&D Foods volt a tanácsadói szolgáltatások megrendelője.

B. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolásáról

18. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés általánosan vonatkozik a C&D Foods adólevonási jogának érvényesítésére a Holst Advokater héával növelt tanácsadói szolgáltatásai tekintetében, amelyeket az Arovit Petfoodban fennálló részesedések tervezett értékesítésével kapcsolatban vettek igénybe.

19. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és harmadik kérdés legfőképpen a vitatott költségek „közvetlen és azonnali kapcsolatára” vonatkozik az adott, illetve a tervezett értékesítési ügyletekkel, tehát az Arovit Petfooddal való ügyviteli megállapodásból, illetve a tervezett részesedésértékesítésből származó ügyletekkel.

20. Mivel a gazdasági tevékenységgel való kapcsolat az első kérdésbeli adólevonási jog feltétele, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett három kérdést együttesen kell megválaszolni.

21. A kérdést előterjesztő bíróságnak a C&D Foods adólevonási jogosultságához fűződő kétsége lényegében két szemponton alapul.

22. Felmerül egyrészt az a kérdés, hogy a részesedések tervezett értékesítését egyáltalán gazdasági tevékenységnek lehet-e tekinteni, és következésképpen a héa hatálya alá tartozik-e (erről alább az 1. pontban). A következő lépésben kérdéses, lehet-e és adott esetben mely körülmények között igenlő választ adni a beszerzési ügyletek adóköteles tevékenységgel való közvetlen és azonnali kapcsolatára. Abban az esetben ugyanis, ha a beszerzési ügyletek közvetlenül és azonnal adómentes ügyletbe kapcsolódnak, adólevonási jog sem áll fenn (erről alább a 2. pontban).

23. Másodlagosan végül még megvizsgálom, mely körülmények között kellene a C&D Foods gazdasági tevékenységének egészével való kapcsolatra igenlő választ adni (erről alább a 3. pontban).

⁶ Lásd ebben az értelemben: 2001. február 22-i Abbey National ítélet (C-408/98, EU:C:2001:110, 32. pont).

⁷ 1992. július 16-i Meilicke ítélet (C-83/91, EU:C:1992:332, 23. pont); 2005. november 22-i Mangold ítélet (C-144/04, EU:C:2005:709, 34. és 37. pont); 2016. december 21-i Tele2 Sverige és Watson és társai ítélet (C-203/15 és C-698/15, EU:C:2016:970, 130. pont).

1. Az Arovit Petfoodban fennálló részesedések értékesítése mint gazdasági tevékenység

24. Társaságban fennálló részesedés egyszerű vásárlása és birtoklása a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint nem minősül ugyan a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében gazdasági tevékenységnek.⁸ Ettől azonban eltér az az eset, amikor a társasági részesedés vásárlására, illetve birtoklására a társaság irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétel céljából kerül sor.⁹ Valamely társaság irányításában való tipikus részvételnek számítanak az ítélkezési gyakorlat szerint az adminisztratív, pénzügyi vagy kereskedelmi szolgáltatásnyújtások (ügynevezett ügyvezetési szolgáltatások).¹⁰

25. Ügyvezetési szolgáltatások nyújtását olyan konstellációban, mint az alapeljárásé is, amelyben még egy ügynevezett közbenső holding van bevonva, gazdasági tevékenységnek kell tekinteni a héairányelv értelmében. Ugyanis a gazdasági tevékenységként történő besorolás szempontjából adóköteles forgalom C&D Foods általi elérése a meghatározó. Ezt egyértelműen mutatja a Bíróság legutóbbi, Marle Participations ítélete.¹¹

26. A kifejtett elveket a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a részesedések elidegenítésének olyan eseteire is ki kell terjeszteni, amelyekkel a leányvállalat irányításában való adóköteles részvételnek ismét véget vetnek.¹²

27. A társasági részesedések értékesítése ugyan önmagában véve szintén nem minősül gazdasági tevékenységnek. Valamely tevékenység befejezését és megkezdését az ítélkezési gyakorlat szerint azonban az adósemlegesség okán egyenlően kell kezelni.¹³ Következésképpen, ahogyan részesedések szerzése bizonyos feltételekkel olyan gazdasági tevékenység előkészítő cselekménye lehet, amely a héa hatálya alá tartozik, ennek a részesedések azon elidegenítésére is vonatkoznia kell, amellyel valamely gazdasági tevékenységet szüntetnek meg. Ellenkező esetben önkényesen tennék különbséget a két forgatókönyv között.¹⁴ Ezeket a megfontolásokat a Bizottság is hangsúlyozta írásbeli észrevételeiben.

28. Különösen a társasági részesedések elidegenítésére vonatkozóan adott igenlő választ a Bíróság az SKF-ügyben egy holdingtársaság gazdasági tevékenységére, amely leányvállalatban meglévő valamennyi részvényének elidegenítésével szüntette meg az utóbbiban való részesedését.¹⁵ Ily módon az a gazdasági tevékenység is megszűnt, amely korábban ügyvezetési szolgáltatásoknak az e leányvállalat részére történő nyújtásában állt.¹⁶

29. Hasonló helyzet szolgál alapjául az alapeljárásnak is: az Arovit Holdingban fennálló részesedéseknek az Arovit Peetfoodbeli részesedésekkel való tervezett értékesítésével a C&D Foodsnak ugyanis az volt a szándéka, hogy megszüntesse azon gazdasági tevékenységét, amely adóköteles ügyvezetési szolgáltatásoknak az Arovit Petfood részére való nyújtásában állt.

8 1991. június 20-i Polysar Investments Netherlands ítélet (C-60/90, EU:C:1991:268, 17. pont); 2000. november 14-i Floridienne és Berginvest ítélet (C-142/99, EU:C:2000:623, 17. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrts ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 20. pont).

9 1991. június 20-i Polysar Investments Netherlands ítélet (C-60/90, EU:C:1991:268, 14. pont); 2000. november 14-i Floridienne és Berginvest ítélet (C-142/99, EU:C:2000:623, 17. pont); 2001. szeptember 27-i Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 19. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrts ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 20. pont).

10 2001. szeptember 27-i Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 21. pont); 2012. szeptember 6-i Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 34. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrts ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 21. pont).

11 2018. július 5-i Marle Participations ítélet (C-320/17, EU:C:2018:537, 35. pont) – kérdéses azonban ebből a szempontból, hogy ingatlan bérbeadását valóban a társaság „irányításában való részvételnek” kell-e tekinteni.

12 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 34. pont).

13 1996. június 20-i Wellcome Trust ítélet (C-155/94, EU:C:1996:243, 33. pont), 2005. március 3-i Fini H ítélet (C-32/03, EU:C:2005:128, 22–24. pont); 2005. május 26-i Kretztechnik ítélet (C-465/03, EU:C:2005:320, 19. pont); 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 34. pont).

14 Lásd ebben az értelemben: 2001. február 22-i Abbey National ítélet (C-408/98, EU:C:2001:110, 35. pont); 2004. április 29-i Faxworld ítélet (C-137/02, EU:C:2004:267, 39. pont); 2005. március 3-i Fini H ítélet (C-32/03, EU:C:2005:128, 23. és 24. pont).

15 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 33. pont).

16 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 32. pont).

30. Ezt a következtetést az sem kérdőjelezi meg, hogy a részesedésértékesítésből származó nyereséget az új konszerntulajdonos Kaupthing Bankkal szemben fennálló tartozások kiegyenlítésére kellett felhasználni, míg az SKF-ügyben a konszern átszervezésére került sor. Az SKF-üggyel ellentétben következésképpen az alapeljárásban már nem terveztek jövőbeli adóköteles ügyleteket. Ez azonban a következő három okból nem problematikus.

31. Először is a Bíróság tisztázta, hogy az adólevonási jog abban az esetben is fennáll, ha az adóalany a kérdéses szolgáltatások igénybevételét követően egyáltalán nem teljesít már ügyleteket, mert gazdasági tevékenységét véglegesen megszünteti.¹⁷ Így nem következhet más akkor sem, ha az adóalany a gazdasági tevékenységének megszüntetéséhez vezető ügyleteinek ellenszolgáltatását tartozásai kiegyenlítésére használja.

32. Másrészt a gazdasági tevékenység fogalmát – ahogyan más fogalmakat, amelyek a héairányelv szerint adóköteles ügyleteket meghatározzák – objektíven kell meghatározni,¹⁸ és következésképpen az adóalany által költséggel követett végső cél nem releváns.¹⁹ Valamely cselekmény végzésének adóalany részéről fennálló gazdasági motivációja ezért nem lehet irányadó.

33. Harmadszor a BLP Group ügyben hozott ítéletből sem vezethető le, hogy olyan ügyletek esetében, amelyeket tartozáskiegyenlítésre használnak fel, az adólevonási jog általánosan kizárandó.

34. Az utóbbi ügyben holdingtársaság olyan leányvállalatban fennálló részesedéseket idegenített el, amely felé nem teljesített adóköteles ügyleteket. A BLP Group úgy érvelt, hogy a más adóköteles tevékenységével való kapcsolat abban áll, hogy a részesedésértékesítésből származó nyereséget tartozáskiegyenlítésre használja fel, és ezáltal közvetlenül többi gazdasági tevékenységét erősíti. Ezt az érvelést a Bíróság azonban nem fogadta el. A Bíróság emiatt az adólevonást végeredményben nem azért utasította el, mert például a nyereséget tartozáskiegyenlítésre használták fel, hanem mert nem állt fenn közvetlen és azonnali kapcsolat az adóköteles tevékenységgel.²⁰

35. Mindebből az következik, hogy a részesedések olyan körülmények között tervezett értékesítését, mint az alapeljárásé – nevezetesen gazdasági tevékenység megszüntetése céljából – gazdasági tevékenységnek kell tekinteni, és az következésképpen a héairányelv hatálya alá tartozik.

17 2001. február 22-i Abbey National ítélet (C-408/98, EU:C:2001:110, 35. pont); 2004. április 29-i Faxworld ítélet (C-137/02, EU:C:2004:267, 39. pont); 2005. március 3-i Fini H ítélet (C-32/03, EU:C:2005:128, 23. és 24. pont).

18 Lásd: 2006. január 12-i Optigen és társai ítélet (C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 44. pont); 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 41. pont); 2010. december 16-i Euro Tyre Holding ítélet (C-430/09, EU:C:2010:786, 28. pont).

19 1995. április 6-i BLP Group ítélet (C-4/94, EU:C:1995:107, 24. pont); 2000. június 8-i Midland Bank ítélet (C-98/98, EU:C:2000:300, 20. pont); 2012. szeptember 6-i Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 38. pont); 2001. február 22-i Abbey National ítélet (C-408/98, EU:C:2001:110, 25. pont).

20 1995. április 6-i BLP Group ítélet (C-4/94, EU:C:1995:107, 27. pont). A közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását a következőkben még vizsgálni kell, lásd alább ezen indítványom 36. és azt követő pontjait.

2. Közvetlen és azonnali kapcsolat gazdasági tevékenységgel?

36. Az adólevonást azonban csupán azokra a költségekre lehet érvényesíteni, amelyek közvetlen és azonnali kapcsolatban²¹ állnak valamely adóköteles értékesítési ügylettel. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az olyan költségek állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban bizonyos értékesítési ügyletekkel, amelyek ezen értékesítési ügyletek költségelemei közé tartoznak.²² Emellett az adólevonás a vállalkozások azon általános költségeire érvényesíthető, amelyek a vállalkozás valamennyi terméke árának alkotóelemét képezik.²³

37. Adólevonási jog azonban alapesetben²⁴ nem áll fenn akkor, ha közvetlen és azonnali kapcsolat van adómentes tevékenységgel.²⁵

38. A héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerint azonban „azon ügyletek[et] [...], amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben való részesedésre, kötvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak”, a tagállamoknak mentesíteniük kell a héa alól. Ezt a rendelkezést a dán héáról szóló törvény 13. cikke (1) bekezdésének 11. pontja ültette át a nemzeti jogba.

39. Az említett uniós jogi rendelkezés alá tartoznak a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az olyan ügyletek, amelyek értékpapírokra vonatkozó jogokat és kötelezettségeket hozhatnak létre a felek számára, azokat módosíthatják vagy megszüntethetik, azonban meghaladják értékpapírok pusztán (önmagában vett) szerzését és értékesítését, amely már egyáltalán nem minősül gazdasági tevékenységnek.²⁶ Mint fentebb kifejtettem, ez a helyzet az Avroít Petfoodban fennálló részesedések alapeljárásban tervezett értékesítésével.²⁷

40. Következésképpen a tervezett ügylet a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerint adómentes lett volna.

41. Meg kell vizsgálni ezért, hogy a szóban forgó tanácsadói szolgáltatások közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak-e a tervezett adómentes ügylettel.

42. Nem minden esetben lehet elhatárolni valamely konkrét értékesítési ügyletet a többi ügylettől, amelyek az adóalany gazdasági tevékenysége egészének minősülnek. Ha azonban ez a helyzet áll fenn, először is a meghatározott ügylettel való közvetlen és azonnali kapcsolatot kell megvizsgálni.²⁸ Csak azt követően kell vizsgálni, hogy az érintett kiadások valamennyi szolgáltatás költségelemeként közvetlenül és azonnal összefüggenek-e a gazdasági tevékenység egészével (úgynevezett általános költség).

21 1995. április 6-i BLP Group ítélet (C-4/94, EU:C:1995:107, 18. és 19. pont); 2000. június 8-i Midland Bank ítélet (C-98/98, EU:C:2000:300, 20. pont); 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. pont).

22 2001. szeptember 27-i Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 31. pont); 2005. május 26-i Kretztechnik ítélet (C-465/03, EU:C:2005:320, 35. pont); 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. pont); 2017. szeptember 14-i Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments ítélet (C-132/16, EU:C:2017:683, 28. pont).

23 2001. szeptember 27-i Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 33. pont); 2005. május 26-i Kretztechnik ítélet (C-465/03, EU:C:2005:320, 37. pont); 2012. szeptember 6-i Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 37. pont); 2017. szeptember 14-i Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments ítélet (C-132/16, EU:C:2017:683, 29. pont).

24 Néhány kivételt szabályoz például a héairányelv 169. cikke.

25 1995. április 6-i BLP Group plc ítélet (C-4/94, EU:C:1995:107, 28. pont); 2006. szeptember 14-i Wollny ítélet (C-72/05, EU:C:2006:573, 20. pont); 2009. február 12-i Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ítélet (C-515/07, EU:C:2009:88, 28. pont); 2008. március 13-i Securanta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 30. pont); 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 59. pont); az Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments ügyre vonatkozó indítványom (C-132/16, EU:C:2017:283, 37. pont).

26 2001. december 13-i CSC Financial Services ítélet (C-235/00, EU:C:2001:696, 33. pont); 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 48. pont).

27 Lásd ezen indítvány 26. pontját.

28 Lásd erre vonatkozóan már: az Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments ügyre vonatkozó indítványom (C-132/16, EU:C:2017:283, 36. és 37. pont).

43. Részesedések elidegenítése esetében a Bíróság az igénybe vett szolgáltatás e tranzakcióval való közvetlen és azonnali kapcsolatának megállapítása céljából azt veszi alapul, hogy a ráfordított költségek beépíthetők-e a részvények vagy részesedések árába.²⁹

44. Ebben az összefüggésben úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint nem lehet közvetlen és azonnali kapcsolatot teremteni a részesedések tervezett értékesítésével, mert a tanácsadói költségek nem lehettek volna hatással a részesedések árára. Ebből az okból teszi fel a közvetlenül azokra a körülményekre vonatkozó második és harmadik kérdést, amelyek között a tanácsadói szolgáltatások költségeit általános költségként lehet érvényesíteni.

45. Fel kell hívni azonban a figyelmet arra, hogy a Bíróság azon megfogalmazása, amely szerint a ráfordított költségeknek beépíthetőnek kell lenniük a részvények vagy a részesedések árába, nem azt jelenti, hogy az árak tényleges emelése szükséges, például azért, hogy az értékesítési árhoz bizonyos összeget hozzá kellene adni.

46. Ez a tőzsdén jegyzett részvénytársaságok példáján különösen érthetővé válik: a részvény árát a tőzsdén ugyanis rendszerint az aktuális részvényárfolyam határozza meg, és nem az eladó és a vevő közötti tárgyalás. Ezért a Bíróság megfogalmazását úgy kell értelmezni, hogy a kiadásoknak a részesedésekkel vagy részvényekkel kapcsolatos konkrét tranzakcióból származó nyereségre kell csökkentően hatniuk, és nem csak a vállalat nyereségének összességére. A beszerzési ügyleteknek tehát olyannyira szorosan össze kell függeniük a részesedésértékesítéssel, hogy gazdaságilag tekintve közvetlenül a tervezett ügylet költségelemének bizonyuljanak.

47. Ráadásul – a C&D Foods feltételezésétől eltérően – az adómentes részesedésértékesítéssel való kapcsolat megállapítása nem már azért kizárt, mert az értékesítés végeredményben nem jött létre. Az előkészítő cselekmények gazdasági tevékenységként való elismeréséhez hasonlóan ilyen esetekben ugyanis az adólevonás keretében is a tervezett értékesítési ügyletekkel való kapcsolat számít.³⁰

48. Az ilyen jellegű kapcsolat úgy tűnik, hogy – miként a Bizottság is hangsúlyozza írásbeli észrevételeiben – a Holst Advokater tanácsadói szolgáltatása és az Arovit Petfoodban fennálló részesedések tervezett értékesítése között mindenképpen fennáll. A tanácsadás tárgya ugyanis éppen a részesedésértékesítési szerződés tervezete volt. Következésképpen úgy tűnik, hogy e tanácsadásnak a költségei nagyon közvetlenül kapcsolódnak a tervezett adómentes ügylet.

49. Ennek a mércének a figyelembevétele az Iberdrola ítélettel sem ellentétes, amely a kapcsolat azonnaliságára vonatkozóan igen nagyvonalú mércét vett alapul. A Bíróság azonban ebben az összefüggésben nem valamely meghatározott értékesítési ügyletbe sorolásról határozott: határozata pusztán az adóalany gazdasági tevékenységének egészével való kapcsolatra vonatkozott.³¹

50. E megfontolások figyelembevételével a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása,³² hogy az érintett tanácsadói szolgáltatások közvetlen és azonnali kapcsolatban álltak-e az Arovit Petfoodban fennálló részesedéseknek a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerinti adómentes értékesítésével. Ebben az esetben a C&D Foodsot nem illetné meg adólevonási jog.

29 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 62. pont); 2013. május 30-i X ítélet (C-651/11, EU:C:2013:346, 56. pont).

30 2012. november 29-i Gran Via Moinești ítélet (C-257/11, EU:C:2012:759, 27. pont); 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 20. pont).

31 Lásd: 2017. szeptember 14-i Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments ítélet (C-132/16, EU:C:2017:683, 29. pont).

32 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 63. és 73. pont).

3. Kapcsolat a gazdasági tevékenység egészével

51. Csupán – és ezt a Bizottság is hangsúlyozza írásbeli észrevételeiben – azt feltéve kellene a gazdasági tevékenység egészével való kapcsolatot megvizsgálni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem tud közvetlen és azonnali kapcsolatot megállapítani a tervezett részvényértékesítésből eredő adómentes ügyletekkel.³³

52. Ebben az esetben lényegében ugyanazok az alapelvek érvényesülnek. Amennyiben a Bíróság ugyanis az általános költségek levonhatóságára vonatkozóan is megköveteli, hogy az igénybe vett szolgáltatások költségeit minden esetben beépítsék az adóalany által értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árába,³⁴ ezzel nem az árakhoz való számtani hozzáadás követelményét állapítják meg. Ellenkezőleg, ezzel az igénybe vett és az értékesítési szolgáltatások szükséges gazdasági kapcsolatát írják le.³⁵

53. Az ilyen jellegű kapcsolat azonban nem követeli meg az árak tényleges emelését, hanem csupán azt, hogy bizonyos kiadások az adóalany termékei és szolgáltatásnyújtásai összessége költségelemeihez tartozzanak. Ezt a Bizottság is hangsúlyozta írásbeli észrevételeiben. Kizárólag az számít, hogy az igénybe vett szolgáltatások gazdaságilag és objektíve kapcsolódnak az adóköteles tevékenységhez,³⁶ például olyan módon, hogy a nyereség mértéke ettől függ.

54. Más megoldásnak az lenne az eredménye, hogy az olyan adóalanytól, aki az árait megemelkedett költségek mellett nem tudja, vagy nem akarja emelni, megtagadják az adólevonást. Ez nyilvánvalóan a semlegesség elvébe ütközne.

55. Következésképpen az állandó haszonkulcsnak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés által említett különös konstellációja tekintetében sem következik más. Jóllehet ilyen esetben kizárt – és úgy tűnik, az előterjesztő bíróság kérdésével erre céloz –, hogy a tanácsadói szolgáltatásokra fordított kiadások ténylegesen azokban az árakban fejeződnek ki, amelyeket a C&D Foods az ügyvezetésért felszámít. Olyan áron történik ugyanis az elszámolás, amely az alkalmazottak fizetésével kapcsolatban felmerült kiadások 10%-os árréssel növelt mértékét jelenti. Ez azonban még nem vezet ahhoz, hogy az ilyen jellegű ügyletekkel minden esetben kizárt a kapcsolat. A tényleges áremelésről függetlenül bizonyos kiadások ugyanis az adóalany által értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások költségelemeihez tartoznak.

56. Az általános költségként történő teljes adólevonás ellen szólhatna, hogy a tanácsadás esetlegesen a közvetlen leányvállalatban (Arovit Holding) fennálló részesedések elidegenítésével is kapcsolatban áll, amelynek tekintetében a C&D Foods tiszta holdingként működik.³⁷ Ezért szükséges lehetne az adólevonás felosztása a vállalkozás gazdasági és nem gazdasági tevékenységei között. Ebbe az irányba azonban sem az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések nem mutatnak, sem az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem tartalmaz elegendő felvilágosítást, ami a megfelelő választ lehetővé tenné.

33 Lásd erre vonatkozóan már: az Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments ügyre vonatkozó indítványom (C-132/16, EU:C:2017:283, 36. és 37. pont).

34 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 60. pont).

35 Lásd erre vonatkozóan részletesen már: az Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments ügyre vonatkozó indítványom (C-132/16, EU:C:2017:283, 25–31. pont).

36 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 29. pont).

37 A tiszta pénzügyi holdingok az ítélkezési gyakorlat szerint nem tekinthetők adóalanyoknak a héairányelv 9. cikke (1) bekezdése értelmében, lásd: 1991. június 20-i Polysar Investments Netherlands ítélet (C-60/90, EU:C:1991:268, 17. pont); 2000. november 14-i Floridienne és Berginvest ítélet (C-142/99, EU:C:2000:623, 17. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrts ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 20. pont); valamint ezen indítvány 24. pontja.

57. Mindazonáltal még egyszer emlékeztetni kell arra, hogy a gazdasági tevékenység egészével való kapcsolat egyébként sem lényeges, ha már valamely meghatározott, adómentes értékesítési ügylethez való egyértelmű hozzárendelés lehetséges. Ebben az esetben már nincs helye az általános költségként történő figyelembevételnek.

V. Véggövetkeztetés

58. Az előbbi megfontolásokból következik, hogy a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia) előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseit a következőképpen kell megválaszolni:

1. A 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezés értelmében gazdasági tevékenységhez tartoznak az ugyanezen gazdasági tevékenység megkezdésének előkészítő cselekményei mellett azok a cselekmények is, amelyek a gazdasági tevékenység megszüntetéséhez vezetnek. Ebből az okból a valamely unokavállalatban fennálló részvények elidegenítése – amellyel a korábban folytatott adóköteles tevékenységet, nevezetesen adóköteles ügyletek elérése céljából a társaság irányításában való részvételt megszüntetik – gazdasági tevékenységnek minősül a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében.
2. A 2006/112 irányelvnek 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy holdingtársaság nem érvényesíthet adólevonást azokra a héával növelt tanácsadói szolgáltatásokra, amelyeket unokavállalatban fennálló részesedések tervezett elidegenítését megelőzően vettek igénybe, ha e tanácsadói szolgáltatások közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak azokkal a tervezett ügyletekkel, a részesedésértékesítéssel, amelyek a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének f) pontja szerint adómentesek. Ennek megállapítása a nemzeti bíróság feladata.