



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2022. szeptember 8.\*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdése, a 9. cikk (1) bekezdése, a 167. cikk és a 168. cikk a) pontja – Az előzetesen megfizetett adó levonása – Az »adóalany« fogalma – Holdingtársaság – A leányvállalatoknak nyújtott természetbeni tagi hozzájárulással kapcsolatos kiadások – A kiadások általános költségeikben való részvételének hiánya – A leányvállalatok nagyrészt adómentes tevékenységei”

A C-98/21. sz. ügyben,

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

a **Finanzamt R**

és

a **W GmbH**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

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

főtanácsnok: G. Pitruzzella,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a W GmbH képviseletében M. Dietrich és N. Penner Rechtsanwälte,
- a német kormány képviseletében J. Möller és P.-L. Krüger, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Pethke és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,

\* Az eljárás nyelve: német.

a főtanácsnok indítványának a 2022. március 3-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,  
meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 167. cikkének és 168. cikke a) pontjának az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Finanzamt R (R adóhivatal, Németország) és a W GmbH között az azon szolgáltatások után előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (héta) levonásának ez utóbbitól való megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelyek lehetővé tették e társaság számára, hogy tagi hozzájárulásként szolgáltatásokat nyújtson leányvállalatainak, amelyek maguk nagyrészt héamentes szolgáltatásokat nyújtanak.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

- 3 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:  
„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:  
[...]  
c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;  
[...].”
- 4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következőket mondja ki:  
„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.  
»Gazdasági tevékenység« a 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 Az említett irányelv 167. cikke szerint:  
„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

6 Ugyanezen irányelv 168. cikke a következőket írja elő:

„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-t;

[...]”

### ***A német jog***

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

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

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

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

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

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

„A vállalkozó az alábbi előzetesen felszámított adóösszegeket vonhatja le:

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

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

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

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

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 10 A W tevékenysége ingatlanok vásárlásából, kezeléséből és értékesítéséből, valamint építmények tervezéséből, helyreállításából és megépítéséből áll.
- 11 A W 2013-ban részesedéssel rendelkezett az X GmbH & Co. KG-ban és az Y GmbH & Co. KG-ban, amelyek ingatlanépítéssel és lakásértékesítéssel foglalkoztak, nagyrészt héamentesen.
- 12 Konkrétabban, a szóban forgó évben az X-ben a W a részesedések 94%-ával, a Z KG pedig a fennmaradó 6%-ával rendelkezett.
- 13 Az X társasági szerződésének 2013. január 31-i módosításával a Z és a W megállapodott abban, hogy az X-hez tagként hozzájárulást fizetnek. E hozzájárulás a Z részéről 600 000 euró összeg fizetéséből, a W részéről pedig a részesedésével egyenértékű arányban, azaz legalább 9,4 millió euró összegben és ingyenesen építéssel, statikai számításokkal, hő- és hangszigetelési tervezéssel, energiaellátással, valamint hálózatokhoz való csatlakozással, generálkivitelezéssel, közművesítéssel és marketinggel kapcsolatos szolgáltatásoknak az X által felépítendő két ingatlan kapcsolatban való nyújtásából állt. A W e szolgáltatásokat részben saját személyzetével vagy saját eszközeivel, részben pedig más vállalkozásoktól beszerzett árukkal és igénybe vett szolgáltatásokkal teljesítette.
- 14 Egy másik, a W és az X között ugyanazon a napon kötött szerződésben megállapodtak abban, hogy az W ellenérték fejében könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásokat nyújt az X részére az előző pontban említett két ingatlan építésével kapcsolatban. E szolgáltatások közé tartozott a személyzet felvétele és elbocsátása, az anyagok beszerzése, a számviteli nyilvántartások és adóbevallások elkészítése, valamint ezeknek az adóhatóságokkal való közlése. Kizárták azokat a szolgáltatásokat, amelyeket a W-nek tagi hozzájárulásként kellett nyújtania.
- 15 Ezenkívül a 2013. év során a W 89,64%-os részesedéssel rendelkezett az Y-ban, a fennmaradó részesedések pedig a P I GmbH tulajdonában álltak.
- 16 Az Y társaság 2013. április 10-én kötött társasági szerződésének módosításával megállapodtak abban, hogy a P I és a W az Y-ban tagként hozzájárulást fizetnek. A P I hozzájárulása egy 3,5 millió eurós összeg fizetéséből, a W hozzájárulása pedig abból állt, hogy a jelen ítélet 13. pontjában ismertetett, az X részére nyújtott szolgáltatásokkal azonos jellegű szolgáltatásokat nyújt ingyenesen és a részesedésével egyenértékű arányban, azaz legalább 30,29 millió euró összegben egy harmadik ingatlan építésével kapcsolatban. A W e szolgáltatásokat részben saját személyzetével vagy saját eszközeivel, részben pedig más vállalkozásoktól beszerzett árukkal és igénybe vett szolgáltatásokkal teljesítette.

- 17 Egy ugyanezen a napon kötött másik szerződéssel a W és az Y megállapodott abban, hogy e harmadik ingatlan építési projektje keretében a W ellenérték fejében az X-nek nyújtott és a jelen ítélet 14. pontjában ismertetetthez hasonló könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásokat nyújt az Y részére.
- 18 A 2013. évre vonatkozó héabevallásaiban a W a szóban forgó szolgáltatások címén előzetesen megfizetett héa teljes összegét levonta. A német adóhatóság megállapította, hogy a W által az X és az Y részére fizetett tagi hozzájárulásokat nem adóköteles tevékenységeknek kell minősíteni, mivel azok a héatörvény értelmében véve nem bevétel elérésére irányultak, és ezért nem sorolhatók a W vállalkozási tevékenységének körébe. Az e tevékenységekkel kapcsolatban előzetesen megfizetett héa összegei tehát nem vonhatók le.
- 19 Mivel a levonás e megtagadása ellen benyújtott panaszát elutasították, W keresetet indított a Niedersächsisches Finanzgerichtnél (alsó-szászországi pénzügyi bíróság, Németország), amely a 2018. április 19-i határozatával helyt adott annak. E bíróság szerint a könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásoknak a W által az X és az Y részére történő nyújtása e társaságok irányításába való, díjazás ellenében történő közvetlen vagy közvetett beavatkozással járt. Figyelembe véve a könyvelési és ügyvezetési szolgáltatások útján való e beavatkozást, a leányvállalatok javára természetben nyújtott tagi hozzájárulásnak megfelelő elkülönülő szolgáltatások nyújtása az aktív részesedéskezeléssel kapcsolatos vállalkozási tevékenység részét képezi. Ezen elemzés a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatából következik, amely szerint azon természetbeni szolgáltatásnyújtások, amelyek olyan pénzeszközök gyűjtését szolgálták, amelyeket a holdingtársaságokba tagi hozzájárulásként befektettek, a holdingtársaságok kereskedelmi tevékenységének a részét képezik. Következésképpen az említett bíróság úgy ítélte meg, hogy a W teljes egészében levonhatta az X és az Y részére tagi hozzájárulása címén teljesített szolgáltatásnyújtásokat terhelő forgalmi adót. Ezenkívül pontosította, hogy nem történt joggal való visszaélés, és hogy fennállnak olyan nem adójellegű indokok, amelyek igazolják a szóban forgó ügylet választott szerkezetét.
- 20 Az R adóhivatal e határozattal szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország), amelynek alátámasztása érdekében többek között azt állította, hogy a vitatott szolgáltatások, vagyis a leányvállalatok részére teljesített tagi hozzájárulásokhoz kapcsolódó azon szolgáltatások, amelyeket meg kell különböztetni az ellenérték fejében teljesített ügyvezetési és könyvelési szolgáltatásoktól, díjazás hiányában nem képezik kölcsönös szolgáltatásnyújtás tárgyát. Egyébiránt azt állította, hogy a W által végzett ügyletek a héalevonásra vonatkozó jogszabályokban előírt jogi formák visszaélésszerű alkalmazásán alapultak.
- 21 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) megjegyzi, hogy egyrészt a W, másrészt az X és az Y között nem áll fenn az UStG 2. §-ának (2) bekezdése értelmében vett adózási egység.
- 22 Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság azon a véleményen van, hogy mivel a W ellenérték fejében könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásokat nyújtott leányvállalatainak, és így beavatkozott leányvállalatai irányításába, holdingtársasági minősége ellenére főszabály szerint részesülhetett az általa előzetesen igénybe vett szolgáltatások után előzetesen megfizetett adó teljes levonásában. E tekintetben emlékeztet arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az adóalany akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a héa levonására jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások költségei az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. A kérdést

előterjesztő bíróság ebből azt a következtetést vonja le, hogy a leányvállalat irányításában részt vevő holdingtársaságnál az e leányvállalatban való részesedésszerzés keretében igénybe vett különböző szolgáltatások tekintetében felmerült költségek az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, a szolgáltatásai árának alkotóelemei, főszabály szerint tehát közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a holdingtársaság gazdasági tevékenységének egészével.

- 23 A kérdést előterjesztő bíróság azonban arra keresi a választ, hogy a W számára nem lehetetlen-e az előzetesen megfizetett héa levonása amiatt, hogy előzetesen szolgáltatásokat vett igénybe annak érdekében, hogy azokat az adómentes tevékenységeket végző leányvállalatokba befektesse, amely folytán ezen igénybe vett szolgáltatások közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adómentes értékesítési ügyletekkel.
- 24 Először is, a kérdést előterjesztő bíróság így arra keresi a választ, hogy a W által az X-nek és az Y-nak tagi hozzájárulásai címén nyújtott, előzetesen igénybe vett szolgáltatásokat úgy lehet-e tekinteni, hogy azokat a W a vállalkozása számára vette igénybe, és hogy az ehhez kapcsolódó költségek az általános költségeinek a részét képezik-e, vagyis a leányvállalatai számára végzett adóköteles értékesítési könyvelési és ügyvezetési ügyletei költségeinek az alkotóelemei-e. E kérdés a 2018. november 8-i C&D Foods Acquisition ítéletből (C-502/17, EU:C:2018:888, 37. és azt követő pontok) következik, amelyből a kérdést előterjesztő bíróság azt a következtetést vonja le, hogy a holdingtársaság által előzetesen megfizetett héa levonásához az szükséges, hogy az érintett ügylet közvetlen kizárólagos oka e társaság adóköteles gazdasági tevékenységében álljon, vagy hogy az e tevékenység közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbítása legyen. Így az igénybe vett szolgáltatásokhoz kapcsolódó költségek és a holdingtársaság adóköteles gazdasági tevékenysége közötti közvetlen és azonnali kapcsolat hiányában e költségek nem képezhetik részét a W általános költségeinek, és nem lehetnek a W által értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árának alkotóelemei. A kérdést előterjesztő bíróság hivatkozik a 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítéletre (C-132/16, EU:C:2017:683), a 2019. július 3-i The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítéletre (C-316/18, EU:C:2019:559) és a 2020. október 1-jei Vos Aannemingen ítéletre (C-405/19, EU:C:2020:785) is. Noha az ezen ítéletek alapjául szolgáló ügyek nem holdingtársaságokra vonatkoznak, azok megerősítik azt, hogy az érintett társaság által előzetesen igénybe vett szolgáltatások és annak adóköteles ügyletei között közvetlen kapcsolatnak kell fennállnia annak érdekében, hogy az előzetesen megfizetett héát le lehessen vonni. Márpedig a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az előzetesen igénybe vett szolgáltatásokat nem a W vállalkozása és annak adóköteles ügyletei, hanem a leányvállalatainak ügyletei céljából vehették igénybe. E szolgáltatások tehát közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak e leányvállalatok nagyrészt adómentes tevékenységeivel.
- 25 Másodszor, amennyiben meg kellene állapítani, hogy az előzetesen igénybe vett szolgáltatások után megfizetett adó mégis levonható, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy nem minősül-e joggal való visszaélésnek az, hogy valamely anyavállalat az előzetesen megfizetett adó levonása céljából részt vesz a leányvállalat szolgáltatásainak beszerzésében, amire főszabály szerint nem jogosult. E tekintetben emlékeztet arra, hogy nemzeti szinten kizárt, hogy valamely anyavállalat az előzetes közbelépése révén az előzetesen megfizetett adó tekintetében levonásra legyen jogosult, amely jog a szolgáltatások közvetlen igénybevétele esetén nem illelné meg. Márpedig a jelen ügyben szóban forgó mechanizmus gazdasági szempontból ugyanaz, mint az előzetes közbelépés mechanizmusa, így felmerülhet ilyen visszaélés. Ezenkívül azon a véleményen van, hogy ha az ilyen jogi formát nem kellene visszaélésszerűnek tekinteni, fennáll annak a kockázata, hogy a holdingtársaságok nagy számban részt vesznek a szolgáltatások adóalanyok általi beszerzésének egészében.

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

- „1) Az alapeljárásban fennállóakhoz hasonló körülmények között úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 167. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontját, hogy egy, a leányvállalatai részére adóköteles értékesítési ügyleteket teljesítő ügyvezető holdingot az adólevonáshoz való jog a harmadik felektől 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 (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) 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 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, 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?»

### ***Az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitása iránti kérelemről***

- 27 A főtanácsnok indítványának ismertetését követően a W a Bíróság Hivatalához 2022. április 12-én előterjesztett beadványával kérte, hogy a Bíróság az eljárási szabályzatának 83. cikke alapján rendelje el az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását. Mivel az eljárás szóbeli szakasza a főtanácsnok indítványának ismertetését követően lezárult, e kérelmet úgy kell érteni, mint amely e szakasz e cikk alapján történő újbóli megnyitására irányul.
- 28 A W e kérelem alátámasztására lényegében arra hivatkozik, hogy a főtanácsnok indítványa, különösen annak 39–43. és 55–62. pontja, elmulasztott állást foglalni bizonyos olyan elemekkel kapcsolatban, amelyeket érdemes a felekkel megvitatni, vagy állást foglalt bizonyos elemekkel kapcsolatban, anélkül hogy azokat a felek megvitták volna. E mulasztások és ezen állásfoglalások indokolják tárgyalás tartását.
- 29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 252. cikk második bekezdése szerint a főtanácsnok teljesen pártatlanul és függetlenül eljárva, nyilvános tárgyaláson indokolással ellátott indítványt terjeszt elő azokban az ügyekben, amelyek esetében az Európai Unió Bíróságának alapokmánya szerint a főtanácsnok részvételére van szükség. A Bíróságot nem köti sem ez az indítvány, sem pedig a főtanácsnoknak az indítvány alapjául szolgáló indokolása (2018. november 22-i MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet, C-295/17, EU:C:2018:942, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 30 Arra is emlékeztetni kell, hogy sem az Európai Unió Bíróságának alapokmánya, sem pedig az eljárási szabályzat nem írja elő annak lehetőségét az érdekelt felek számára, hogy a főtanácsnok által ismertetett indítványra válaszként észrevételeket tegyenek (2017. október 25-i Polbud – Wykonawstwo ítélet, C-106/16, EU:C:2017:804, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Következésképpen az, ha valamelyik fél nem ért egyet a főtanácsnok indítványával, bármilyen kérdéseket is vizsgáljon a főtanácsnok az indítványban, önmagában nem minősül az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását igazoló indoknak (2017. október 25-i Polbud – Wykonawstwo ítélet, C-106/16, EU:C:2017:804, 24. pont; 2017. november 29-i King ítélet, C-214/16, EU:C:2017:914, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 A W az érveivel a főtanácsnok indítványára kíván választ adni, megkérdőjelezve az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre vonatkozó értékelését.
- 32 Kétségtelen, hogy az eljárási szabályzatának 83. cikke alapján a Bíróság a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor elrendelheti az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását, különösen, ha úgy ítéli meg, hogy az ügy körülményei nincsenek kellően feltárva, vagy ha a fél e szakasz befejezését követően a Bíróság határozatára nézve döntő jelentőségű új tényt hoz fel, illetve ha az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amelyet a felek, illetve az Európai Unió Bírósága alapokmányának 23. cikke szerinti érdekeltek nem vitattak meg.
- 33 Mindazonáltal a W által vitatott mulasztások és állásfoglalások mind olyan elemekre vonatkoznak, amelyeket a W és a többi fél az eljárás írásbeli szakasza során értékelhetett. A főtanácsnok az indítványában nem terjesztett elő ténylegesen új elemet.
- 34 A jelen ügyben a Bíróság a főtanácsnok meghallgatását követően azon a véleményen van, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések megválaszolásához szükséges valamennyi információval rendelkezik.
- 35 Ebből az következik, hogy nem szükséges elrendelni az eljárás szóbeli szakaszának újbóli megnyitását.

### ***Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről***

#### *Az első kérdésről*

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



- 37 E kérdés megválaszolásához emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt héalevonási jog a közös héarendszer egyik alapelvét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal gyakorolható (2018. július 5-i Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 38 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenységének keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2018. július 5-i Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 39 Mindazonáltal a héairányelv 168. cikkének a) pontjából kitűnik, hogy az adólevonáshoz való jog gyakorlásához két feltételnek kell teljesülnie. Először is az érintettnek az ezen irányelv értelmében vett „adóalynak” kell lennie. Másodsor, az e jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalynak utóbb adóköteles tevékenységéhez kell felhasználnia, és e termékeket vagy szolgáltatásokat előbb más adóalynak kell értékesítenie, illetve nyújtania (lásd ebben az értelemben: 2019. július 3-i The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítélet, C-316/18, EU:C:2019:559, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 40 Ami az első feltételt illeti, a héairányelv 9. cikkéből következik, hogy adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. E 9. cikk ezenkívül pontosítja, hogy a „gazdasági tevékenység” fogalma magában foglalja a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, és különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítását.
- 41 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a társasági részesedések pusztá megszerzése és pusztá birtoklása önmagában nem tekinthető a héairányelv értelmében vett gazdasági tevékenységnek, mivel a más vállalkozásokban való egyszerű pénzügyi részesedésszerzés önmagában nem minősül materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának. Az esetleges osztalék, e részesedés gyümölcse vagy az értékesítését követő tőkenyereség megszerzése ugyanis a javakkal való rendelkezés egyszerű következménye. Következésképpen az olyan holdingtársaság, amelynek kizárólagos célja a más társaságokban való részesedésszerzés, nem minősül a héairányelv 9. cikke értelmében vett adóalynak, következésképpen pedig héalevonásra sem jogosult (lásd ebben az értelemben: 2018. október 17-i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 16. pont; 2018. november 8-i C&D Foods Acquisition ítélet, C-502/17, EU:C:2018:888, 30. pont).
- 42 Ettől eltér az az eset, amikor a részesedés együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításába történő közvetlen vagy közvetett beavatkozással. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis a holdingtársaságnak azon társaságok irányításába való ilyen beavatkozása, amelyekben részesedéssel rendelkezik, a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében gazdasági tevékenység, amennyiben az magában foglalja ezen irányelv 2. cikke értelmében héaköteles ügyletek végzését. A Bíróság e tekintetben pontosította, hogy a „holdingtársaságnak a leányvállalatai irányításában való részvételének” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az magában foglal valamennyi, a holdingtársaság által a leányvállalata javára teljesített, a héairányelv szerinti gazdasági tevékenységnek minősülő ügyletet, amelyek között – nem kimerítő jelleggel – az adminisztratív, pénzügyi, kereskedelmi és technikai szolgáltatások nyújtása szerepel (lásd ebben az

értelemben: 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 20. és 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2018. július 5-i Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 31. és 32. pont). Következésképpen az e beavatkozás körébe tartozó, ellenérték fejében teljesített héaköteles szolgáltatások tekintetében a vegyes tevékenységű holdingtársaság olyan adóalanynak minősül, akit – jóllehet csak arányosan – megillet az előzetesen megfizetett adó levonásának joga (lásd ebben az értelemben: 2020. november 12-i Sonaecom ítélet, C-42/19, EU:C:2020:913, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 43 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a W tevékenysége nem korlátozódott az X és az Y társasági részesedéseinek megszerzésére és birtoklására, hanem a két leányvállalatának díjazás ellenében olyan könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásokat nyújtott, amelyek a héairányelv értelmében gazdasági tevékenységnek minősülnek. Következésképpen a W-t a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében adóalanynak kell minősíteni, és megfelel a jelen ítélet 39. pontjában hivatkozott két feltétel közül az elsőnek ahhoz, hogy levonáshoz való jogot gyakorolhasson.
- 44 Ami e feltételek közül a másodikat illeti, a héairányelv 168. cikkének szövegéből következik, hogy az előzetesen megfizetett adó levonásához való jog megköveteli, hogy az adóalany a beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat adóköteles tevékenységeihez használja fel.
- 45 E tekintetben a Bíróság pontosította, hogy ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a héa levonására, főszabály szerint a konkrét beszerzési ügyletnek közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel. A beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héa levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek a levonásra jogosító adóköteles értékesítési tevékenységek árának alkotóelmét képezik (lásd ebben az értelemben: 2020. november 12-i Sonaecom ítélet, C-42/19, EU:C:2020:913, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 46 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat az 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 (lásd ebben az értelemben: 2020. november 12-i Sonaecom ítélet, C-42/19, EU:C:2020:913, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 47 Mindegyik esetben az szükséges, hogy a beszerzett termékek vagy az igénybe vett szolgáltatások költségeit beépítsék a konkrét értékesítési ügyletek vagy az adóalany által a gazdasági tevékenysége körében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árába (lásd ebben az értelemben: 2019. július 3-i The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítélet, C-316/18, EU:C:2019:559, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 48 Ezzel szemben, amennyiben az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások adómentes ügyletekhez kapcsolódnak, vagy nem tartoznak a héa hatálya alá, nem kerül sor sem az áthárított adó beszedésére, sem annak előzetes levonására (2018. október 17-i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 49 A Bíróság ezenkívül pontosította, hogy az ügyletek közötti kapcsolatok fennállását azok objektív tartalmára tekintettel kell értékelni. Konkrétabban, figyelembe kell venni az érintett ügyletek lebonyolításának valamennyi körülményét, és csak azon ügyleteket kell figyelembe venni, amelyek objektíve kapcsolódnak az adóalany adóköteles tevékenységéhez (lásd ebben az értelemben: 2018. október 17-i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ebben az értelemben megállapítást nyert, hogy figyelembe kell venni az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások tényleges felhasználását (lásd ebben az értelemben: 2020. november 12-i Sonaecom ítélet, C-42/19, EU:C:2020:913, 66. pont), valamint a szóban forgó ügylet kizárólagos okát, mivel ez utóbbit az objektív tartalom meghatározása kritériumának kell tekinteni (2018. november 8-i C&D Foods Acquisition ítélet, C-502/17, EU:C:2018:888, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 50 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a W statikai számításokkal, hő- és hangszigetelési tervezéssel, energiaellátással, valamint hálózatokhoz való csatlakozással, generálkivitellel, közművesítéssel és marketinggel kapcsolatos szolgáltatásokat vette igénybe annak érdekében, hogy eleget tegyen a tagi hozzájárulásokkal kapcsolatos, leányvállalatai felé fennálló kötelezettségeinek.
- 51 Annak érdekében, hogy a W levonhassa az ezen igénybe vett szolgáltatások után megfizetett héát, a jelen ítélet 45. és 46. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az említett szolgáltatások közvetlen és azonnali kapcsolatban vannak-e ezen társaság levonási jogot keletkeztető értékesítési ügyleteivel, vagy hogy azok e társaság általános költségeinek részét képezik-e oly módon, hogy azok az általa értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árának alkotóelemeit képezik.
- 52 Ami a W értékesítési ügyleteivel fennálló közvetlen és azonnali kapcsolatot illeti, meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 50. pontjában említett, előzetesen igénybe vett szolgáltatásokat a W nem azon könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásainak a kínálatára használja fel, amelyek magukban foglalják a személyzet felvételét és elbocsátását, az anyagok beszerzését, a számviteli nyilvántartások és adóbevallások elkészítését, valamint ezeknek az adóhatóságokkal való közlését. Ebből következik, hogy a W által az előzetes szolgáltatások igénybevétele érdekében teljesített kiadások nem tekinthetők az adólevonásra jogosító, általa nyújtott adóköteles szolgáltatásai árának alkotóelemeinek.
- 53 Ami azt a kérdést illeti, hogy a W által előzetesen igénybe vett, a jelen ítélet 50. pontjában említett szolgáltatások a W általános költségeinek részét képezik-e oly módon, hogy azok az általa értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árának alkotó elemeinek minősülnek-e, és ennél fogva közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak gazdasági tevékenységének egészével, meg kell állapítani, hogy e szolgáltatások képezik a W-nek mint tagnak az X és az Y leányvállalataiba való hozzájárulásának tárgyát. Amint a főtanácsnok az indítványának 58. pontjában szintén megjegyezte, nem a W részesedésszerzéshez szükséges kiadásairól van tehát szó, hanem olyan kiadásokról, amelyek a magának a W által a leányvállalatainak nyújtott tagi hozzájárulása tárgyát képezik. A holdingtársaság által a leányvállalatai javára nyújtott ilyen hozzájárulás, függetlenül attól, hogy pénzbeli vagy természetbeni, a társasági részesedések birtoklásának körébe tartozik, amely – amint az a jelen ítélet 41. pontjában szerepel – nem minősül a héairányelv értelmében vett gazdasági tevékenységnek, és ennél fogva nem keletkeztet adólevonási jogot. A szóban forgó ügylet kizárólagos oka a W részéről való tagi hozzájárulás.

- 54 Ezenkívül, amikor figyelembe veszik a W által igénybe vett szolgáltatások tényleges igénybevételét, emlékeztetni kell arra, hogy a W azzal érvelt, hogy e szolgáltatások természetbeni tagi hozzájárulásnak minősülnek, és hogy e célból térítésmentesen kell leányvállalataira átruháznia annak érdekében, hogy azokat ügyleteikhez igénybe vegyék. Az a tény, hogy e szolgáltatásokat a W leányvállalatai általi igénybe vételre szánják, közvetlen kapcsolatot teremt e leányvállalatok ügyleteivel, és megerősíti, hogy nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a W gazdasági tevékenységével. Azt a megállapítást, hogy az említett szolgáltatások közvetlen kapcsolatban állnak e leányvállalatok tevékenységeivel, nem kérdőjelezi meg az a tény, hogy azokat a W átruházta leányvállalataira, mivel ugyanezen szolgáltatások tényleges igénybevételét kell figyelembe venni.
- 55 Amint a jelen ítélet 38. pontjában szerepel, a levonási rendszer célja kizárólag az, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenységének keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. Így a Bíróság megállapította, hogy az olyan kiadások, amelyek nem az adóalany által végzett adóköteles ügyletekhez, hanem egy harmadik személy által végzett ügyletekhez kapcsolódnak, ezen adóalany tekintetében nem keletkeztetnek adólevonási jogot (lásd ebben az értelemben: 2020. október 1-jei Vos Aannemingen ítélet, C-405/19, EU:C:2020:785, 38. pont). Az a tény, hogy ez utóbbi megállapítást olyan üggyel összefüggésben tették, amely nem holdingtársaságra vonatkozott, a W által előadottakkal ellentétben közömbös, mivel az a levonási jogra általánosan alkalmazandó szabálynak felel meg. Mivel a W által igénybe vett szolgáltatások tényleges igénybevételéből kitűnik, hogy azok közvetlenül kapcsolódnak a leányvállalatai ügyleteihez, e kapcsolat kizárja, hogy a W-nek e szolgáltatások tekintetében adólevonási jogot biztosítsanak.
- 56 Ennélfogva az ügylet objektív tartalma azt mutatja, hogy nincs közvetlen és azonnali kapcsolat a W által igénybe vett szolgáltatások költségei és a W gazdasági tevékenysége között. E költségek általános költségekként nem képezik részét a W ügyvezetési és könyvelési szolgáltatásai alkotóelemeinek.
- 57 E következtetést nem kérdőjelezheti meg a W által előadott azon körülmény, miszerint a leányvállalatai kizárólag a tagi hozzájárulásainak köszönhetően tarthatják fenn saját tevékenységeiket, és következésképpen szükségük lehet a W könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásaira. Ugyanis - amennyiben e körülmények igaznak bizonyulnak - nem bizonyítják az e hozzájárulások tárgyát képező szolgáltatások és a W gazdasági tevékenysége közötti közvetlen és azonnali kapcsolatot. Az előzetes szolgáltatások igénybe vételének célja az volt, hogy lehetővé tegye a tagi hozzájárulást, amely nem tekinthető olyan ügyletnek, amelynek kizárólagos és közvetlen oka a W gazdasági tevékenységében, vagyis héaköteles könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásoknak a leányvállalatai részére történő nyújtásában áll.
- 58 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 168. cikkének ezen irányelv 167. cikkével összefüggésben értelmezett a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az a holdingtársaság, amely a leányvállalatok javára adóköteles értékesítési ügyleteket végez, nem jogosult az általa harmadik személyektől igénybe vett és az általános nyereségben való részesedés ellenében a leányvállalatoknak nyújtott szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adó levonására, ha először is az előzetesen igénybe vett szolgáltatások nem a holdingtársaság saját ügyleteivel, hanem a leányvállalatok nagyrészt adómentes tevékenységeivel állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban, másodszor e szolgáltatásokat nem vonják be a leányvállalatok javára teljesített adóköteles ügyletek árába, harmadszor pedig az említett szolgáltatások nem képezik a holdingtársaság saját gazdasági tevékenysége általános költségeinek részét.

*A második kérdéstről*

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

**A költségekről**

- 60 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

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

**a következőképpen kell értelmezni:**

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

Aláírások