



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2018. október 17.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – Az adóalany fogalma – Holdingtársaság – Az előzetesen felszámított adó levonása – Egy másik társaság részvényei megszerzésének céljából kifizetett, tanácsadási szolgáltatásokhoz kapcsolódó költségek – A szerző társaság azon szándéka, hogy a céltársaság számára ügyvezetési szolgáltatásokat nyújtson – E szolgáltatások nyújtásának elmaradása – A nyújtott szolgáltatásokat terhelő héa levonásához való jog”

A C-249/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supreme Court (legfelsőbb bíróság, Írország) a Bírósághoz 2017. május 12-én érkezett, 2017. május 8-i határozatával terjesztett elő

a Ryanair Ltd

és

The Revenue Commissioners

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta elnökhelyettes, az első tanács elnökeként eljárva, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan és C. G. Fernlund (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: R. Șereș tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. március 14-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Ryanair Ltd képviseletében T. Mc Namara solicitor, R. Aylward BL és M. Hayden SC,
- The Revenue Commissioners képviseletében M. Browne, L. Williams és A. Joyce, meghatalmazotti minőségben,
- Írország képviseletében M. Browne, L. Williams és A. Joyce, meghatalmazotti minőségben, segítőik: S. Davey solicitor, Ú. Tighe BL és G. Clohessy SC,

* Az eljárás nyelve: angol.

– az Európai Bizottság képviselőjében N. Gossement és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,
a főtanácsnok indítványának a 2018. május 3-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 4. és 17. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Ryanair Ltd és a Revenue Commissioners (adóhatóság, Írország) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta a Ryanairtól az azon tanácsadó szolgáltatásokra vonatkozó hozzáadottérték-adó (héta) levonásának jogát, amelyet az egy másik társaság nyilvános vételi ajánlata (NYVA) keretében vett igénybe.

Jogi háttér

- 3 A hatodik irányelv 2. cikkének (1) pontja értelmében a héa alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.
- 4 Ezen irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

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

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

- 5 A hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdésének első albekezdése értelmében „[a]z adóköteles esemény és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik”.
- 6 Ugyanezen irányelvnek „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” című 17. cikke (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.
- 7 A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja úgy rendelkezik, hogy amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett héaösszegeket, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8. 2006-ban a Ryanair légitársaság egy másik légitársaság (a továbbiakban: céltársaság) részvényeinek összességére vonatkozó NYVA-t tett. Ezzel összefüggésben a tervezett vétellel kapcsolatos tanácsadási és egyéb szolgáltatásokra (a továbbiakban: vitatott szolgáltatások) vonatkozó költségei merültek fel. Mindazonáltal, ez az ügylet a versenyjog tiszteletben tartásával összefüggő okok miatt nem valósulhatott meg teljes egészében, így a Ryanair a céltársaság tőkéjének csak egy részét tudta megszerezni.
9. A Ryanair az e költségekre vonatkozó, előzetesen felszámított hea levonását kérte arra hivatkozva, hogy szándéka az volt, hogy a céltársaság megszerzését követően beavatkozik annak irányításába héaköteles ügyvezetési szolgáltatásokat nyújtva számára.
10. Mivel az adóhatóság megtagadta e levonást, a Ryanair keresetet nyújtott be a Tax Appeals Commission-hoz (vám- és adóügyi fellebbviteli hatóság, Írország), amely elutasította e keresetet. A Ryanair egy második keresetet nyújtott be Circuit Court-hoz (körzeti bíróság, Írország), amely szintén az adóhatóság álláspontját képviselte. A Circuit Court (körzeti bíróság) mindazonáltal a High Court-hoz (felsőbíróság, Írország) fordult előzetes állásfoglalás céljából. Mivel ez utóbbi jóváhagyta a Circuit Court (körzeti bíróság) határozatát, a Ryanair fellebbezést nyújtott be a Supreme Court-hoz (legfelsőbb bíróság, Írország).
11. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy milyen viszony van az 1985. február 14-i Rompelman ítélet (268/83, EU:C:1985:74) – amely egy gazdasági tevékenység előkészítése keretében felszámított hea levonhatóságára vonatkozott – és a 2001. szeptember 27-i Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495) között, amely egy holdingtársaságnak azon hea levonásához való jogára vonatkozott, amely azon szolgáltatásokat terhelte, amelyeket előzetesen nyújtottak számára a leányvállalataiban történő részesedésszerzés keretében.
12. E körülmények között a Supreme Court-hoz (legfelsőbb bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
 - „1) A felvásárolni kívánt társaság részére sikeres felvásárlás esetén nyújtandó üzletvezetési szolgáltatásokra irányuló jövőbeli szándék elegendő-e annak megállapításához, hogy a lehetséges vevő a hatodik [irányelv] 4. cikke szerinti gazdasági tevékenységet végez, és ezért a szóban forgó felvásárlás megvalósítását támogató áruk és szolgáltatások tekintetében a lehetséges vevőt terhelő hea az ilyen üzletvezetési szolgáltatások nyújtását jelentő, tervezett gazdasági tevékenység szempontjából előzetesen felszámított héának minősül; és
 - 2) Kellőképpen teljesül-e a Bíróság [2001. szeptember 27-i Cibo Participations ítéletben, C-16/00, EU:C:2001:495 hivatkozott] »közvetlen és azonnali kapcsolatra« vonatkozó követelménye az ilyen lehetséges felvásárlással összefüggésben igénybe vett szakértői szolgáltatások, valamint az értékesítési ügylet, azaz a sikeres felvásárlás esetén a felvásárolt társaság üzletvezetésére irányuló lehetséges szolgáltatásnyújtás között, ami lehetővé teszi a hivatkozott szakértői szolgáltatások után fizetendő hea levonását?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

13. Kérdéseivel, amelyeket célszerű együtt vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 4. és 17. cikkét, hogy azok az alapügyben szereplőhöz hasonló társaság számára, amely egy másik társaság összes részvényét abból a célból kívánja megszerezni, hogy olyan gazdasági tevékenységet gyakoroljon, amelynek lényege, hogy ez utóbbi társaság részére héaköteles ügyvezetési szolgáltatásokat nyújtson, biztosítja a tanácsadási

szolgáltatásokra vonatkozó, egy NYVA keretében felmerült költségek tekintetében előzetesen felszámított héa levonásához való jogot, még akkor is, ha bizonyossá vált, hogy e gazdasági tevékenység nem került megvalósításra.

- 14 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a 2007. január 1-jén hatályba lépett, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.), úgy helyezte hatályon kívül a hatodik irányelvet, hogy azt érdemben nem módosította. Ebből következik, hogy mivel a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezései lényegében azonos tartalmúak a 2006/112 rendelkezéseivel, a Bíróság utóbbi irányelvre vonatkozó ítélkezési gyakorlata alkalmazható a hatodik irányelvre is.
- 15 Ahhoz, hogy választ lehessen adni az előterjesztett kérdésekre, meg kell határozni, hogy egy társaság, amely a célból kívánja megszerezni egy másik társaság összes részvényét, hogy olyan gazdasági tevékenységet gyakoroljon, amelyek lényege, hogy ez utóbbi számára héaköteles ügyvezetési szolgáltatásokat nyújtson, a hatodik irányelv 4. cikke értelmében vett adóalanynak minősíthető-e, illetve, adott esetben, egyfelől, adóalanyként cselekedett-e, amikor számára a vitatott szolgáltatásokat nyújtották, másfelől pedig levonható-e az e szolgáltatások tekintetében felmerült költségek vonatkozásában előzetesen felszámított héa, és ha igen, milyen mértékben.
- 16 Először is arra kell emlékeztetni, hogy nem minősíthető a hatodik irányelv 4. cikke értelmében vett adóalanynak, és nem rendelkezik az ezen irányelv 17. cikke értelmében vett levonási joggal az a társaság, amelynek egyetlen célja a más társaságokban anélkül történő való részesedésszerzés, hogy közvetve vagy közvetlenül beavatkozna e társaságok irányításába. A társasági részesedések pusztá vétele és pusztá birtoklása önmagában nem tekinthető a hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységnek, mivel a más vállalkozásokban való egyszerű pénzügyi részesedésszerzés önmagában nem minősül materiális javak bevétele elérése érdekében történő tartós hasznosításának. Az esetleges osztalék, e részesedés gyümölcse ugyanis a javakkal való rendelkezés egyszerű következménye (2013. május 30-i X ítélet, C-651/11, EU:C:2013:346, 36. pont; 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 17 Ettől eltér az az eset, amikor a részesedés együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításába történő beavatkozással, amennyiben az olyan héaköteles ügyletek végzését foglalja magában, mint amilyen az adminisztratív, pénzügyi, kereskedelmi és technikai szolgáltatások nyújtása azon jogokon túlmenően, amelyek a részesedéssel rendelkezőt részvényesi vagy tagi minőségében megilletik (lásd ebben az értelemben: 2013. május 30-i X ítélet, C-651/11, EU:C:2013:346, 37. pont; 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).
- 18 Egyébiránt tekintettel arra, hogy a hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységek több egymást követő cselekményből is állhatnak, az előkészítő tevékenységeket a gazdasági tevékenységek közé kell számítani (1996. február 29-i INZO-ítélet, C-110/94, EU:C:1996:67, 15. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ily módon minden, gazdasági tevékenység önálló folytatását – objektív elemek által alátámasztottan – kezdeni szándékozó személyt, aki ennek érdekében teljesíti az első beruházási kiadásokat, adóalanynak kell tekinteni (2000. június 8-i Breitsohl ítélet, C-400/98, EU:C:2000:304, 34. pont; 2013. március 14-i Ablessio ítélet, C-527/11, EU:C:2013:168, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 19 Ebből az következik, hogy a hatodik irányelv értelmében vett adóalanynak kell tekinteni azt a társaságot, amely egy másik társaság részvényei azon szándékból történő megszerzése tervének keretében illeszkedő előkészítő cselekményeket végez, hogy olyan gazdasági tevékenységet folytasson, amelynek lényege az ezen utóbbi társaság irányításába héaköteles ügyvezetési szolgáltatások nyújtásával történő beavatkozás.

- 20 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az tűnik ki, hogy a Ryanairnek a céltársaság részvényei tervezett megszerzése által az volt a szándéka, hogy ez utóbbinak héaköteles ügyvezetési szolgáltatásokat nyújtson, és e jogcímen a hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységet gyakoroljon. Következésképpen azt a következtetést kell levonni, hogy a Ryanairt e szerzés keretében a hatodik irányelv értelmében vett adóalanynak kell minősíteni.
- 21 Másodsorban, a levonáshoz való jogot illetően a hatodik irányelv 17. cikkéből az következik, hogy amennyiben az adóalany – e minőségében eljárva – 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. A hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdésének első albekezdése, valamint 17. cikke értelmében e levonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, azaz a termékértékesítéskor, illetve a szolgáltatás nyújtásakor (2012. március 22-i Klub ítélet, C-153/11, EU:C:2012:163, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 22 A hatodik irányelv 17. és azt követő cikkeiben meghatározott adólevonási jog a héarendszer elválaszthatatlan részét képezi és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal gyakorolható (2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 23 Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer ily módon valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül e tevékenységek céljától és eredményeitől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 24 A héa semlegességének elve a vállalkozás adóterhének tekintetében megköveteli, hogy a vállalkozás érdekében teljesített és működésének megkezdését szolgáló első beruházási kiadások gazdasági tevékenységnek minősüljenek, és ellentétes lenne ezzel az elvvel, ha az említett tevékenységek csak az adóköteles jövedelem keletkezésekor kezdődnének meg. Minden egyéb értelmezés a gazdasági szereplőre terhelné a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő héát, anélkül hogy lehetőséget biztosítana számára a levonásra, és a vállalkozás szükségletei tekintetében végzet beruházások költségei közötti, aszerint történő önkényes megkülönböztetéshez vezetne, hogy e beruházásokat a vállalkozás tényleges működtetését megelőzően, vagy e működtetés közben végezték-e el (2000. március 21-i Gabalfrija és társai ítélet, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 25 Ezenfelül, a levonáshoz való jog keletkezését követően még akkor is fennmarad, ha a tervezett gazdasági tevékenység nem valósult meg, tehát nem vezetett adóköteles ügyletekhez (1996. február 29-i INZO-ítélet, C-110/94, EU:C:1996:67, 20. pont), illetve ha az adóalany a levonást lehetővé tévő termékeket vagy szolgáltatásokat akaratától független körülmények miatt nem használta fel adóköteles ügyletek keretében (2000. június 8-án hozott, Midland Bank ítélet, C-98/98, EU:C:2000:300, 22. pont; 1998. január 15-i Ghent Coal Terminal ítélet, C-37/95, EU:C:1998:1, 20. pont). Bármely más értelmezés ellentétes lenne a héasemlegesség elvével a vállalkozás adóterhét illetően. Ez ugyanazon beruházási tevékenységek adójogi bánásmódja tekintetében indokolatlan különbségekhez vezethet a már adóköteles tevékenységeket folytató vállalkozások és az olyan vállalkozások között, amelyek beruházásokon keresztül adóköteles ügyletek forrását képező tevékenységekbe kívánnak belefogni. Hasonlóképpen, önkényes eltérések keletkeznének e két utóbbi vállalkozások között, ha a levonások végleges elfogadása azon kérdéstől függne, hogy az ilyen beruházások adóköteles ügyletekhez vezetnek-e, vagy sem (1996. február 29-i INZO-ítélet, C-110/94, EU:C:1996:67, 22. pont).

- 26 Egyébiránt az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a konkrét előzetes beszerzési ügyletnek főszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a héa levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen. 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 az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik (2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 27 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 (2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 28 A közvetlen kapcsolat követelményének az alkalmazása keretében, ami az adóhatóságok és a nemzeti bíróságok feladata, ez utóbbiaknak kell figyelembe venniük az összes olyan körülményt, amelyek között az érintett ügyleteket lebonyolítják, és csak azokat az ügyleteket kell figyelembe venniük, amelyek objektíve kapcsolódnak az adóalany adóköteles tevékenységéhez. Az ilyen kapcsolat fennállását ezért a szóban forgó ügylet objektív tartalmára tekintettel kell megítélni (2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 29 Ezzel szemben, amennyiben az adóalany által beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatások adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységekhez kapcsolódnak, nem kerül sor sem a fizetendő adó előzetes felszámítására, sem ezen adó levonására (2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 30 Ebből az következik, hogy ahhoz, hogy a felszámított héát teljes egészében le lehessen vonni, az szükséges, hogy a felmerült költségek oka főszabály szerint a tervezett gazdasági tevékenység, nevezetesen héaköteles ügyvezetési szolgáltatásoknak a céltársaság számára történő nyújtása legyen (lásd ebben az értelemben: 2007. február 8-i Investrand ítélet, C-435/05, EU:C:2007:87, 33. és 36. pont; 2008. március 13-i Securenta ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 29. és 30. pont; 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 25. pont). Abban az esetben, ha ezek a költségek részben adómentes vagy nem gazdasági tevékenységre vonatkoznak, a tekintetükben felszámított héát csak részben lehet levonni (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6-i Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 46. és 47. pont; 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 28–30. pont).
- 31 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az tűnik ki, hogy a vitatott szolgáltatásokat a Ryanairnek nyújtották, míg az a céltársaság részvényeinek megszerzése által olyan gazdasági tevékenységet kívánt gyakorolni, amelynek lényege héaköteles ügyvezetési szolgáltatások nyújtása volt ez utóbbi számára. Ily módon egyfelől a Ryanair láthatóan adóalanyként cselekedett, amikor a vitatott szolgáltatásokhoz kapcsolódó költségeket megfizette. Ennek alapján tehát a Ryanair főszabály szerint jogosult az e szolgáltatásnyújtások tekintetében felszámított héa azonnali levonására, még akkor is, ha végső soron e gazdasági tevékenység, amelynek adóköteles ügyleteket kellett volna eredményeznie, nem valósult meg, következésképpen ilyen ügyleteket sem eredményezett. Másfelől a levonáshoz való jog gyakorlását, és különösen e jog terjedelmét illetően a céltársaság részvényeinek megszerzése érdekében felmerült költségeket úgy kell elemezni, mint amelyek az említett gazdasági tevékenység végzéséhez kapcsolódnak, amelynek lényege a levonáshoz jogot biztosító ügyletek teljesítése. Ennek

alapján e költségek közvetlen és azonnali kapcsolatban vannak e gazdasági tevékenység egészével, következésképpen e tevékenység általános költségeinek részét alkotják. Ebből következik, hogy a vonatkozó héa a teljes levonáshoz biztosít jogot.

- 32 A fenti megfontolások összességére figyelemmel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. és 17. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok az alapügyben szereplőhöz hasonló társaság számára, amely egy másik társaság összes részvényét abból a célból kívánja megszerezni, hogy olyan gazdasági tevékenységet gyakoroljon, amelynek lényege, hogy ez utóbbi társaság részére héaköteles ügyvezetési szolgáltatásokat nyújt, biztosítja a tanácsadási szolgáltatásokra vonatkozó, egy NYVA keretében felmerült költségek tekintetében előzetesen felszámított teljes héa levonásához való jogot, még akkor is, ha bizonyossá vált, hogy e gazdasági tevékenység nem került megvalósításra, feltéve, hogy e költségek kizárólagos oka a tervezett gazdasági tevékenység volt.

A költségekről

- 33 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv 4. és 17. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok az alapügyben szereplőhöz hasonló társaság számára, amely egy másik társaság összes részvényét abból a célból kívánja megszerezni, hogy olyan gazdasági tevékenységet gyakoroljon, amelynek lényege, hogy ez utóbbi társaság részére hozzáadottértékadó-köteles (héa) ügyvezetési szolgáltatásokat nyújtson, biztosítja a tanácsadási szolgáltatásokra vonatkozó, egy nyílt vételi ajánlat keretében felmerült költségek tekintetében előzetesen felszámított teljes héa levonásához való jogot, még akkor is, ha bizonyossá vált, hogy e gazdasági tevékenység nem került megvalósításra, feltéve hogy e költségek kizárólagos oka a tervezett gazdasági tevékenység volt.

Aláírások