

C-98/21. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2021. február 15.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. szeptember 23.

Alperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Finanzamt R

Felperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél:

W-GmbH

Az eljárás tárgya:

Hozzáadottérték-adó – 2006/112 irányelv – Leányvállalatai részére adóköteles értékesítési ügyleteket teljesítő ügyvezető holding adólevonáshoz való joga a harmadik felektől igénybe vett és az általános nyereségben való részesedés ellenében a leányvállalatokba befektetett szolgáltatások után is, noha az előzetesen igénybe vett szolgáltatások nem a holding saját ügyleteivel, hanem a leányvállalatok (mészemenően) adómentes tevékenységeivel állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban – Az adólevonás joggal való visszaélés vagy a rendszerrel való ellentétesség miatti kizárása

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 1) Az alapeljárásban fennállóakhoz hasonló körülmények között úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. cikkével összefüggésben értelmezett 168. cikkének a) pontját, hogy egy, a leányvállalatai részére adóköteles értékesítési ügyleteket teljesítő ügyvezető holdingot az adólevonáshoz való jog a harmadik 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 (messzemenően) adómentes tevékenységeivel állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban, az előzetesen igénybe vett szolgáltatásokat nem építik be a (leányvállalatok részére teljesített) adóköteles ügyletek árába, és azok nem tartoznak a holding saját gazdasági tevékenységének általános költségei körébe?
- 2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: Az Európai Unió Bíróságának ítélezési 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 holdingkonstrukciónak az egyszintű vállalkozásokkal szembeni versenyelőnyéhez vezetne?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, különösen annak 2. és 167. cikke, valamint 168. cikkének a) pontja

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, UStG)

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 A felperes ingatlanok vásárlásával, saját ingatlanok kezelésével és értékesítésével, valamint minden típusú építmény tervezésével, helyreállításával és megépítésével

foglalkozik. Tagjai a jogvita tárgyát képező évben, 2013-ban 50–50%-ban A (együttal egyedüli ügyvezető) és B voltak.

- 2 A felperes kültagként részesedéssel rendelkezett az X-KG és az Y-KG vállalkozásban. Mindkét társaság építményeket épített, és az egyes lakóegységeket túlnyomó részben forgalmiadó-mentesen értékesítette.
- 3 Az X-KG-ben a jogvita tárgyát képező évben beltagnként a Q Verwaltungs-GmbH, kültagként a felperes (a részesedések 94%-ával) és a Z-KG (a részesedések 6%-ával) vett részt. A felperes betétje 940 eurót, a Z-KG betétje 60 eurót tett ki. A Q Verwaltungs-GmbH-nak nem kellett betétet nyújtania, és nem rendelkezik tőkerészesedéssel; nem részesül a nyereségből és a veszteségből, és nem rendelkezik szavazati joggal. A Q Verwaltungs-GmbH ügyvezetői B és C. A Z-KG-ben sem A, sem B, sem velük szoros kapcsolatban álló személyek nem vesznek részt.
- 4 2013. január 31-én megállapodás született arról, hogy a Z-KG tagi hozzájárulásként 600 000 euró összegű pótlólagos befizetést teljesít, a felperes pedig legalább 9,4 millió euró értékben ingyenes szolgáltatásokat nyújt az X-KG két építési projektje javára. Ezeket a szolgáltatásokat a felperes részben saját alkalmazottaival illetve saját eszközeivel, részben pedig más vállalkozások igénybevételeivel nyújtotta.
- 5 Ezen túlmenően a felperes és az X-KG 2013. január 31-én megállapodott arról, hogy a felperes a két építési projekttel összefüggésben a jövőben ellenérték fejében könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásokat nyújt az X-KG részére.
- 6 Az Y-KG-ben a jogvita tárgyát képező évben beltagnként a Q Verwaltungs-GmbH, kültagként a felperes (a részesedések 89,64%-ával) és a P I GmbH (a részesedések 10,36%-ával) vett részt. A Q Verwaltungs-GmbH-nak nem kellett betétet nyújtania, és nem rendelkezik tőkerészesedéssel; nem részesül a nyereségből és a veszteségből, és nem rendelkezik szavazati joggal. A P I GmbH-ban sem A, sem B, sem velük szoros kapcsolatban álló személyek nem vesznek részt.
- 7 2013. április 10-én megállapodás született arról, hogy a P I GmbH 3,5 millió euró összegű pótlólagos befizetést teljesít, a felperes pedig legalább 30,29 millió euró értékben ingyenes szolgáltatásokat nyújt az Y-KG egy építési projektje javára. Ezeket a szolgáltatásokat a felperes részben saját alkalmazottaival illetve saját eszközeivel, részben pedig más vállalkozások igénybevételeivel nyújtotta.
- 8 Ezen túlmenően a felperes és az Y-KG 2013. április 10-én megállapodott arról, hogy a felperes az Y-KG építési projektjével összefüggésben a jövőben ellenérték fejében könyvelési és ügyvezetési szolgáltatásokat nyújt az Y-KG részére.
- 9 A felperes a 2013. év vonatkozásában az igénybe vett szolgáltatásaiból az előzetesen felszámított adót teljes egészében levonta. Az alperes Finanzamt (adóhatóság) a felperes X-KG és Y-KG részére teljesített, ellenérték nélküli tagi hozzájárulásait olyan tevékenységeknek tekintette, amelyek a forgalmi adó

szempontjából nem bevétel elérésére irányultak, és ezért nem sorolhatók a felperes vállalkozási tevékenységének körébe. Az adóhatóság szerint nem vonhatók le az előzetesen felszámított adó olyan összegei, amelyek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak e tevékenységekkel.

- 10 A Finanzgericht (pénzügyi bíróság, Németország) az ez ellen indított keresetnek helyt adott. Kifejtette, hogy a tagi hozzájárulásként nyújtott természetbeni szolgáltatások a vállalkozási tevékenység részét képezik. Ez az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlatából következik. Nincs szó a jogi formákkal való visszaélésről. A választott formát adójogon kívüli okok indokolják.
- 11 Az adóhatóság a Finanzgericht (pénzügyi bíróság) határozatával szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a kérdést előterjesztő bírósághoz.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

Az előzetes kérdések értékelése

- 12 A Bíróság és a kérdést előterjesztő bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamely holdingtársaság adólevonásra jogosult, ha egy másik társaságban fennálló pénzügyi részesedése együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaság irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétellel, amennyiben e részvétel magában foglalja a 2006/112 irányelv 2. cikke értelmében héaköteles ügyletek végzését, mint amilyen többek között az igazgatási és a könyvelési szolgáltatások nyújtása (lásd: Larentia + Minerva ítélet, C-108/14, EU:C:2015:496, 20. és azt követő pont; Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 29. és azt követő pont; C&D Foods Acquisition ítélet, C-502/17, EU:C:2018:888, 32. pont; MVM végzés, C-28/16, EU:C:2017:7, 32. és azt követő pont).
- 13 A felperes utólag nyújtott szolgáltatásként – könyvelési és ügyvezetési szolgáltatások formájában – ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásokat teljesített leányvállalatai, az X-KG és az Y-KG részére. Ez az eljárás résztvevői között nem vitatott.
- 14 A felperes ezért az általa előzetesen igénybe vett szolgáltatások után teljes körű adólevonásra jogosult. Az adólevonásra való jogosultság akkor is fennáll, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat az előzetes konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító utólagos értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások költségei az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen költségek ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (lásd: Larentia + Minerva ítélet, C-108/14, EU:C:2015:496, 23. pont; Cibo Participations ítélet, C-16/00, EU:C:2001:495, 31. pont; Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 36. pont; Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 31. pont; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16,

EU:C:2017:683, 29. pont; Vos Aannemingen ítélet, C-405/19, EU:C:2020:785, 26. pont; MVM végzés, C-28/16, EU:C:2017:7, 39. pont).

- 15 Így az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a leányvállalat irányításában részt vevő holdingtársaság által különböző, az e leányvállalatban való részesedésszerzéssel összefüggésben igénybe vett szolgáltatások kapcsán viselt kiadások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany szolgáltatásai árának alkotóelemei. Így tehát főszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a holdingtársaság gazdasági tevékenységének egészével. Ezzel összefüggésben az adólevonási jogot többek között az adóalany gazdasági tevékenységének helyére, céljára vagy eredményére vonatkozó kritériumnak történő alárendelés nélkül kell biztosítani (Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 43. és azt követő pont). Ennyiben főszabály szerint a gazdasági tevékenység terjedelme vagy sikere sem releváns.

A Bírósághoz fordulásról

- 16 Kétséges azonban, hogy a felperes az előzetesen felszámított adót azért nem vonhatja-e le, mivel a leányvállalatokba történő befektetés céljából vett igénybe szolgáltatásokat, és e szolgáltatások közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a leányvállalatok adómentes értékesítési ügyleteivel.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

- 17 Kérdéses, hogy a felperes az előzetesen igénybe vett szolgáltatásokat, amelyeket tagi hozzájárulásként továbbad az X-KG-nek és az Y-KG-nek, vállalkozása céljára vette-e igénybe, és az azokkal kapcsolatos költségek az „általános költségeihez” (a „könyvelés és ügyvezetés leányvállalatok részére” adóköteles értékesítési ügyletei árának alkotóelemeihez) tartoznak-e.
- 18 Ez a kérdésfelvetés a C&D Foods Acquisition ítéletből (C-502/17, EU:C:2018:888, 37. és azt követő pontok) következik, amelyben a Bíróság megtagadta az adólevonást. Ebben az ítéletben a Bíróság megállapította, hogy nem állt fenn tartós bevétel elérése érdekében végzett olyan tevékenység körében megvalósított ügylet, amely túllépi a részvények pusztá értékesítésének kereteit. Ebből arra következtetett, hogy az ott vitatott, előzetesen nyújtott szolgáltatások utáni hea nem vonható le. Ezzel a Bíróság hallgatólagosan azt is elutasította, hogy (közvetlen és azonnali kapcsolat hiányában) a szóban forgó, előzetesen nyújtott szolgáltatások költségei az ottani felperes általános költségeinek részét képeznek és mint ilyenek, a termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei lennének.
- 19 Ezen túlmenően a Bíróság bizonyos körülmények között a Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítéletben (C-316/18 (EU:C:2019:559, 26., 27., 29., valamint 31. és azt követő pont), a Vos Aannemingen ítéletben (C-405/19, EU:C:2020:785, 39. pont) és az Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítéletben (C-132/16, EU:C:2017:683, 39. pont) is megtagadta az adólevonást.

- 20 A jelen ügyben ezért nem kizárt, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján az adólevonást meg kell tagadni. A szolgáltatásokat nem vehették igénybe a felperes vállalkozása és annak adóköteles ügyletei céljára, mivel e szolgáltatások közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a leányvállalatok (messzemenően) héamentes tevékenységeivel. Végül lehetséges, hogy a felperes a szolgáltatásokat nem saját vállalkozása céljára, hanem leányvállalatai vállalkozásainak céljára vette igénybe. Ebben az esetben azok a leányvállalatok adómentes ügyleteihez kapcsolódnának. A felperesnek az igénybe vett szolgáltatásokkal kapcsolatos költségei nem képezik az általa nyújtott szolgáltatások (könyvelés és ügyvezetés) árának alkotóelemeit vagy az általános költségeinek részét sem, hanem azokat a leányvállalatai bizonyos értékesítési ügyleteihez kell hozzárendelni. A leányvállalatok részére teljesített ügyletek adóalapja független a teljesített tagi hozzájárulásuktól és azok mértékétől. Ezek „csak” a felperest megillető nyereség mértékét befolyásolják.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéstről

- 21 Amennyiben a Bíróság mégis azt az álláspontot képviselné, hogy a vitatott előzetesen nyújtott szolgáltatások adólevonásra jogosítanak, úgy a kérdést előterjesztő bíróság kétségesnek tartja, hogy nem jelent-e joggal való visszaélést egy anyavállalatnak a szolgáltatások leányvállalat általi igénybevételebe azzal a céllal történő közbeiktatása, hogy a leányvállalatot meg nem illető adólevonást érjenek el.
- 22 A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében vett visszaélésszerű magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy – az irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére – az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel; másrészt az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése (lásd: Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 74. és azt követő pontok; Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 53. és 70. pont; lásd még: T Danmark és Y Danmark ítélet, C-116/16 és C-117/16, EU:C:2019:135, 97. pont).
- 23 Annak vizsgálatához, hogy fennáll-e az ebben az értelemben vett joggal való visszaélés, az adott egyedi eset körülményeinek tényleges értékelése szükséges. A jelen ügyben a Finanzgericht (pénzügyi bíróság) abból indult ki, hogy adójogon kívüli okok állnak fenn. Ez köti a kérdést előterjesztő bíróságot.
- 24 Kérdéses azonban, hogy az alapeljárásban fennállóakhoz hasonló körülmények között olyan helyzetről van-e szó, amelyben a 2006/112 irányelv rendszeréből adódó okokból és a (holdingkonstrukciónak az egyszintű vállalkozásokkal szembeni előnyben részesítése formájában megjelenő) versenytorzulások elkerülése érdekében tipikusan visszaélésből kell-e kiindulni akkor is, ha az adóalany (állítólagos) adójogon kívüli okokra hivatkozik.

- 25 Amennyiben a Bíróság egy ilyen formát nem tekint visszaélésszerűnek, vagy a Finanzgericht (pénzügyi bíróság) által megállapított, adójogon kívüli okok kizárják a visszaélés fennállását, fennáll a veszély, hogy olyan esetekben, amelyekben egy leányvállalat nem jogosult a teljes körű adólevonásra, a teljes szolgáltatásvásárlásukban holdingok kerülnének közbeiktatásra oly módon, hogy a holding a szolgáltatások nagy részét ellenérték nélkül nyújtja (vagyis a leányvállalatba befekteti). A holding így teljes körű adólevonásban részesülne valamennyi előzetesen igénybe vett szolgáltatás után, noha azok többségének semmi köze a visszerhes ügyleteihez, és olyan adólevonást érnének el, amelyre közvetlen szolgáltatásnyújtás esetén sem az anya-, sem a leányvállalat nem lenne jogosult.
- 26 Ez akkor sem felelne meg az irányelv rendszerének, ha a „közbeiktatást” adójogon kívüli okok indokolják, és a holdingok részére versenyelőnyt biztosítana az egylépcsős vállalkozásokkal szemben, amelyektől az adólevonást megtagadják.

MUNKADOKUMENTUM