JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2025. március 6.[1]

C-808/23. sz. ügy

Högkullen AB
kontra
Skatteverket

(a Högsta förvaltningsdomstol [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 72. cikk – Szabadpiaci forgalmi érték – 80. cikk – Az adóalap újraértékelése – Kizárólag a leányvállalatai részére adóköteles szolgáltatásokat nyújtó holdingtársaság – A szabadpiaci forgalmi érték meghatározása – Az adócsalás vagy az adókikerülés megelőzése”

I. Bevezetés

1. Ezen előzetes döntéshozatal iránti kérelem kapcsán a Bíróságnak egy olyan kérdésre kell válaszolnia, amely a saját ítélkezési gyakorlata nélkül valószínűleg soha nem is merült volna fel. Az úgynevezett holdingtársaságokra vonatkozó ítélkezési gyakorlat[2] szerint a holdingtársaság formájában működő anyavállalat a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[3] (a továbbiakban: héairányelv) 9. cikke értelmében csak akkor minősül adóalanynak, ha „ellenérték fejében irányítja a leányvállalatait”. Ezen ítélkezési gyakorlat szerint a „holdingtársaságnak a leányvállalatai irányításában való részvétele” gazdasági tevékenység, amennyiben azt ellenérték fejében végzik. Ennek magában kell foglalnia az adminisztratív, pénzügyi, kereskedelmi és technikai szolgáltatások nyújtását.[4] A gyakorlat erre különböző konstrukciókkal reagált, amelyek most további kérdéseket vetnek fel.

2. Ebben az ügyben egy ingatlancsoport uralkodó holdingtársasága ellenérték ellenében „aktívan irányította” a leányvállalatait. E körben különböző szolgáltatásokat nyújtott, beleértve az ügyvezetést és az infrastruktúra biztosítását. A holdingtársaság nem folytatott további

[1] Eredeti nyelv: német.

[2] Alapvetően: 1991. június 20-i Polysar Investments Netherlands ítélet (C-60/90, EU:C:1991:268, 13. pont); lásd még: 2022. szeptember 8-i Finanzamt R (Tagi hozzájáruláshoz kapcsolódó héalevonás) ítélet (C-98/21, EU:C:2022:645, 41. és azt követő pontok), 2018. november 8-i C&D Foods Acquisition ítélet (C-502/17, EU:C:2018:888, 30. és azt követő pontok); 2018. október 17-i Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834, 16. és azt követő pontok).

[3] HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o., a jogvita által érintett időszakban hatályos változata.

[4] A 2018. július 5-i Marle Participations ítélet (C-320/17, EU:C:2018:537, 45. pont) szerint az ingatlan-bérbeadás is a részesedés irányításában való részvétel fogalma alá kell, hogy tartozzon.

tevékenységet. Többek között hosszú távú beruházásokat is tartalmazó, jelentős ráfordításokat végzett annak érdekében, hogy a fent említett szolgáltatásokat nyújthassa. A jogvita tárgyát képező 2016. évben a holdingtársaság kiadásai sokszorosan meghaladták a leányvállalatok tevékenységéből származó bevételeket.

3. A Bíróság ítélkezési gyakorlata miatt a holdingtársaság ezen ellenérték fejében végzett tevékenysége olyan gazdasági tevékenységnek minősül, amely adómentesség hiányában teljes mértékben héaköteles. Ezzel szemben a leányvállalatok tevékenységei részben mentesülnek a héa alól. Ezért a leányvállalatok nem vonhatják le a héakötelezettségükből teljes mértékben (a holdingtársaságtól) igénybe vett szolgáltatások után az előzetesen felszámított adó összegét. A holdingtársaság ezzel szemben a teljes előzetesen felszámított adólevonást érvényesítette, és az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásai után megfizette a héát. Amennyiben e szolgáltatások beszerzési és viszonteladási ára megegyezik, a héajog szempontjából az ügylet ezért a csoporton belül semlegesnek minősül. Amennyiben azonban a leányvállalatoknak továbbszámlázott ár alacsonyabb, mint a holdingtársaság beszerzési ára, a csoportnál héaelőny keletkezik.

4. A fent bemutatott konstrukció arra késztette az adóhatóságot, hogy újraértékelje a holdingtársaság szolgáltatásainak héaalapját. Ennek jogalapja a héairányelv 80. cikke (1) bekezdésének c) pontja. Ez bizonyos esetekben lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti szolgáltatásnyújtást ne a ténylegesen kifizetett ellenérték, hanem egy fiktív érték alapján adóztassák (úgynevezett minimális adóalap).

5. Az adóhatóság álláspontja szerint ez a fiktív érték (a héairányelv 72. cikke szerinti szabadpiaci forgalmi érték) itt a holdingtársaság önköltségi ára alapján kerül meghatározásra. Mivel a holdingtársaság az összes felmerült előzetesen felszámított adót levonta a héakötelezettségéből, az adóhivatal a holdingtársaság összes költségét tekintette az értékesítési ügyletek adóalapjának.

6. A jelen eljárásban a Bíróságnak most – a „holdingtársaságokra vonatkozó ítélkezési gyakorlata közvetett következményeként – pontosítania kell a minimális adóalap hatályát, és tisztáznia kell, hogy az adóalany valamennyi költsége ténylegesen beszámítható-e a szabadpiaci forgalmi érték kiszámításába.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

7. A héairányelv következő cikkei alkotják az uniós jogi hátteret.

8. Ezen irányelv 73. cikke alapelvként a következőképpen rendelkezik:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

9. Ezen irányelv 80. cikke (1) bekezdésének a) pontja rendelkezik a kivételről:

„(1) Az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében a tagállamok a következő esetekben rendelkezhetnek arról, hogy az olyan kedvezményezettek részére értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások esetében, akikhez (amelyekhez) az értékesítőt (szolgáltatót) – a tagállam meghatározása szerinti – családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezetői beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat fűzi, az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen:

a) amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, és a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kedvezményezettje nem teljes mértékben jogosult a 167–171. cikk és a 173–177. cikk szerinti adólevonásra;”

10. Ezen irányelv 72. cikke rendelkezik a szabadpiaci forgalmi érték kiszámításáról:

„Ezen irányelv alkalmazásában a »szabadpiaci forgalmi érték« az a teljes összeg, amelyet tisztességes versenyfeltételek mellett a megrendelőnek ugyanazon értékesítési szinten, mint amelyen a termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra sor kerül, egy független értékesítőnek vagy szolgáltatónak kellene fizetnie abban az időpontban a kérdéses termékért vagy szolgáltatásért azon tagállamban, amelyben az értékesítés vagy szolgáltatás adóztatandó.

Összehasonlítható termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás hiányában a »szabadpiaci forgalmi érték« a következőket jelenti:

1. termékek esetében azt az összeget, amely nem alacsonyabb a termék vagy egy hasonló termék vételáránál, vagy vételár hiányában az értékesítés időpontjában meghatározott önköltségi áránál;

2. a szolgáltatások esetében pedig azt az összeget, amely nem alacsonyabb az adóalanynak a szolgáltatás nyújtásával kapcsolatban felmerülő teljes költségénél.”

B. A svéd jog

11. Svédországban a héairányelv 72., 73. és 80. cikkét a mervärdesskattelagen (1994:200) [(a hozzáadottérték-adóról szóló [1994:200] törvény, a továbbiakban: héatörvény) 1. fejezete 9. §-ának első bekezdése és 7. fejezetének 2., 3. és 3a. §-a ültette át a nemzeti jogba. Az időközben hatályba lépett új mervärdesskattelag (2023:200) (a hozzáadottérték-adóról szóló [2023:200. sz.] törvény) még nem alkalmazható a jelen jogvitára.

12. A héatörvény 1. fejezete 9. §-ának első bekezdése úgy rendelkezik, hogy a szolgáltatások tekintetében a szabadpiaci forgalmi érték az a teljes összeg, amelyet tisztességes versenyfeltételek mellett a szolgáltatás megrendelőjének ugyanazon értékesítési szinten, mint amelyen a szolgáltatásnyújtásra sor kerül, egy független szolgáltatónak kellene fizetnie a szolgáltatásnyújtás időpontjában a nemzeti területen belül nyújtott szolgáltatásért. A második bekezdés szerint összehasonlítható szolgáltatásnyújtás hiányában a szabadpiaci forgalmi érték azt az összeget jelenti, amely nem alacsonyabb az adóalanynak a szolgáltatás nyújtásával kapcsolatban felmerülő teljes költségénél.

13. A héatörvény 7. fejezetének 2. és 3. §-ából következik, hogy az adóalap főszabály szerint a termék vagy szolgáltatás ellenértéke.

14. A héatörvény 7. fejezetének 3a. §-a szerint az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték, amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, a megrendelő nem teljes mértékben jogosult adólevonásra, a szolgáltató és a megrendelő kapcsolt személyek, és az adóalany nem tudja jogilag megkövetelt módon bizonyítani, hogy az ellenérték megfelel a piaci viszonyoknak.

III. A tényállás

15. A Högkullen AB (a továbbiakban: holdingtársaság), a svéd jog szerinti részvénytársaság, egy vállalatcsoport uralkodó anyavállalata. A csoport gazdasági tevékenysége az összesen 19 közvetlen és közvetett leányvállalat által végzett ingatlankezelésből áll. A leányvállalatok tevékenységei részben adómentesek, így a leányvállalat által igénybe vett szolgáltatások héatartalma részben ki van zárva az előzetesen felszámított adó levonásának jogosultságából (a héairányelv 168. cikke).

16. A holdingtársaság tevékenysége arra korlátozódik, hogy az általa ellenőrzött leányvállalatoknak ellenérték fejében csoporton belüli szolgáltatásokat nyújt. Ezek ügyvezetési, pénzügyi, valamint ingatlankezelési, informatikai és személyzeti igazgatási szolgáltatások. Ezek a szolgáltatások teljes mértékben héakötelesek.

17. A holdingtársaság a jogvita tárgyát képező 2016. évben összesen mintegy 2,3 millió svéd korona összeget számlázott ki a szolgáltatásaiért a leányvállalatainak. Kijelentette, hogy ezt az összeget – a tőkejövedelem-adóra vonatkozó jogra és különösen a transzferárakra kidolgozott – úgynevezett költség és jövedelem módszer (Cost-Plus-Method) alkalmazásával számította ki. E célból olyan felosztási kulcsot alkalmazott, amely esetében az irányítási költségek, a helyiségek költségei, a telefon-, informatikai, képviseleti és utazási költségek meghatározott hányadát az értékesítési ügyletekhez kapcsolják. A részvényesi költségek, valamint a számviteli, könyvvizsgálói, közgyűlési, tőkebevonási, új részvények tervezett kibocsátási és tőzsdei bevezetési költségek viszont nem kapcsolódnak az értékesítési ügyletekhez. Ezért a holdingtársaság ez utóbbi költségeket nem vette figyelembe a nyújtott szolgáltatások ellenértékének kiszámítása esetében.

18. A jogvita tárgyát képező évben a holdingtársaság összes költsége hozzávetőleg 28 millió svéd korona összeget tett ki. Ennek mintegy felét a héaköteles igénybe vett szolgáltatások tették ki. A fennmaradó összeg héamentes igénybe vett szolgáltatásokhoz és nem adóköteles ügyletekhez, például bérkifizetésekhez kapcsolódott. A holdingtársaság az összes felmerült előzetesen felszámított adót levonta a héakötelezettségéből. Ez az olyan igénybe vett szolgáltatásokra is vonatkozott, amelyeket nem vettek figyelembe a nyújtott szolgáltatások ellenértékének a kiszámításakor.

19. Nem vitatott, hogy a holdingtársaság és a leányvállalatai a svéd héatörvény 7. fejezetének 3a. §-a értelmében kapcsolt vállalkozásnak minősülnek. Továbbá azzal kapcsolatban sem merültek fel kétségek, hogy a héairányelv 72., 73. és 80. cikkét megfelelően ültették-e át a svéd jogba. A holdingtársaság előzetesen felszámított adó levonására való jogosultságának terjedelme szintén nem vitatott. Az adóhatóság nyilvánvalóan abból indul ki, hogy az előzetesen felszámított adóval terhelt, igénybe vett összes szolgáltatással közvetlenül szembe kell állítani a leányvállalatnak nyújtott adóköteles szolgáltatásokat.

20. A felek között tehát csak abban van vita, hogy a leányvállalatok által fizetett ellenérték vagy egy magasabb összeg képezi-e a holdingtársaság héakötelezettségének adóalapját.

21. A Skatteverk (adóhatóság, a továbbiakban: alperes) úgy véli, hogy a holdingtársaság által a nyújtott szolgáltatásaiért felszámított ellenérték a szabadpiaci forgalmi érték alatt van. Az alperes ezért úgy döntött, hogy a nyújtott szolgáltatások adóalapját újraértékeli, és a héatörvény 7. fejezetének 3a. §-ával összhangban megemeli. Az alperes véleménye szerint a holdingtársaság értékesítési ügyletei egységes szolgáltatásnak minősülnek. A szabadpiacon nincs összehasonlítható ár e szolgáltatás vonatkozásában, így a szabadpiaci forgalmi érték legalább a szolgáltatás nyújtására fordított kiadások összegének felel meg. Mivel a holdingtársaság nem nyújtott egyéb szolgáltatásokat, az alperes a jogvita tárgyát képező évben felmerült költségeinek teljes összegét, azaz 28 millió svéd koronát tekintette adóalapnak. Az alperes ennek alapján számította ki a holdingtársaság által fizetendő héát.

22. A holdingtársaság e határozat ellen nyújtott be keresetet az elsőfokú bírósághoz. Ez a bíróság azzal az indokolással semmisítette meg a határozatot, hogy a holdingtársaság nem minden költsége kapcsolható a leányvállalatok részére nyújtott szolgáltatásaihoz. A költségek nagy része különösen az esetleges tőzsdei bevezetéssel kapcsolatos. Ennek semmi köze az értékesítési ügyletekhez.

23. Az ítéletet az alperes fellebbezése nyomán hatályon kívül helyezte a fellebbviteli bíróság. A határozatot azzal az indokolással hagyta helyben, hogy a holdingtársaság teljes mértékben levonta az összes előzetesen felszámított adó összegét. Ezért minden költséget a gazdasági tevékenységgel állította szembe. Mivel a holdingtársaság gazdasági tevékenysége a leányvállalatok irányítására korlátozódik, a szabadpiaci forgalmi érték meghatározásakor valamennyi költségét figyelembe kell venni. Ezen ítélet ellen most a holdingtársaság élt jogorvoslattal.

IV. Előzetes döntéshozatali eljárás

24. A Högsta förvaltningsdomstol (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) kétségbe vonja az alperes eljárásának a jogszerűségét. Ezért felfüggesztette az eljárást, és a következő két kérdést terjesztette a Bíróság elé:

1) Az adóalap újraértékelésére vonatkozó nemzeti rendelkezések alkalmazása során összeegyeztethető-e a héairányelv 72. és 80. cikkével, hogy ha az anyavállalat a jelen ügyben szóban forgó típusú szolgáltatásokat nyújt leányvállalatai részére, e szolgáltatásokat mindig olyan egyedi szolgáltatásoknak kell tekinteni, amelyek szabadpiaci forgalmi értéke nem határozható meg a 72. cikk első bekezdésében előírt összehasonlítással?

2) Az adóalap újraértékelésére vonatkozó nemzeti rendelkezések alkalmazása során összeegyeztethető-e a héairányelv 72. és 80. cikkével annak megállapítása, hogy az anyavállalat összes kiadása, beleértve a tőkebevonás és a részvényesek költségeit is, a társaságnál a leányvállalatai részére történő szolgáltatásnyújtás során felmerült költségnek minősül, ha az anyavállalat egyedüli tevékenysége a leányvállalatai aktív irányításából áll, és az anyavállalat a beszerzései után előzetesen megfizetett valamennyi héát levonta?

25. A Bíróság előtti eljárásban a holdingtársaság és az alperes mellett az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A Bíróság az eljárási szabályzat 76. cikkének (2) bekezdése alapján mellőzte a tárgyalás tartását.

V. A jogkérdésről

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések hátteréről: a holdingtársaságokra vonatkozó ítélkezési gyakorlat

26. Az alperes adóhivatalt az zavarja, hogy a holdingtársaság az előzetesen felszámított adó teljes összegét levonta a nyújtott (héaköteles) szolgáltatásai után, holott a csoport (pontosabban: a holdingtársaság által ellenőrzött leányvállalatok) harmadik személyek részére részben adómentes szolgáltatásokat nyújtanak.

27. Egy hasonló gazdasági tevékenységet folytató, független vállalkozás is csak részlegesen vonhatja le az előzetesen felszámított adót. Ha a csoport nem egy holdingstruktúrán keresztül, hanem független vállalkozásként működne, akkor a saját irányítási költségeire vonatkozó előzetesen felszámított adólevonás a független vállalkozás értékesítési ügyleteihez igazodna. Az egyes tevékenységeken alapuló adómentes értékesítés ekkor arányosan korlátozná az előzetesen felszámított adó levonását. Az előzetesen felszámított adó minden más tekintetben azonban levonható lenne a vállalatirányítási költségek után is.

28. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint azonban ez nem alkalmazható egy holdingtársaság esetében,[5] mivel egy olyan holdingtársaság, amely csak osztalékot kap, főszabály szerint nem folytat gazdasági tevékenységet, és ezért nem minősül adóalanynak. Ettől eltér az az eset, amikor a részesedés együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításában az azon jogokon túlmenően való közvetlen vagy közvetett részvétellel, amelyek a részesedéssel rendelkezőt részvényesi vagy tagi minőségében megilletik.[6]

29. A leányvállalatok részére ellenérték fejében nyújtott irányítási tevékenységek nélkül a holdingtársaság a Bíróságnak a holdingtársaságokra vonatkozó ítélkezési gyakorlata alapján egyáltalán nem lenne jogosult az ezen irányelv 168. cikke szerinti előzetesen felszámított héa levonására a vállalatirányítási költségek után.

30. Ezen ítélkezési gyakorlatnak az a következménye, hogy egy csoporton belül minden olyan holdingtársaságnak, amely részben vagy egészben adóköteles ügyleteket hajt végre, ellenérték fejében kell szolgáltatásokat nyújtania a leányvállalatok részére, ha az előzetesen felszámított adó levonása révén semlegesíteni kívánja a csoport irányítási költségeit terhelő héát. Ezért „hoznak létre” a holdingtársaság és a leányvállalatok között ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásokat. Ez gyakorlatilag lehetetlenné teszi az előzetesen felszámított adó levonását a csoport értékesítési ügyletei alapján.

31. A holdingtársaságokra vonatkozó ítélkezési gyakorlatot a Bíróság egy olyan tisztán pénzügyi holdingtársaság példáján dolgozta ki, amelynek egyetlen célja más társaságok részesedéseinek vásárlása, és nincs saját működés. E holdingok egyedüli bevétele osztalékból származik, az pedig nem javak hasznosításának az ellenértéke, hanem a részvénnyel való rendelkezés egyszerű következménye.

[5] Alapvetően: 1991. június 20-i Polysar Investments Netherlands ítélet (C-60/90, EU:C:1991:268, 13. pont); lásd még: 2022. szeptember 8-i Finanzamt R (Tagi hozzájáruláshoz kapcsolódó héalevonás) ítélet (C-98/21, EU:C:2022:645, 41. és azt követő pontok), 2018. november 8-i C&D Foods Acquisition ítélet (C-502/17, EU:C:2018:888, 30. és azt követő pontok); 2018. október 17-i Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834, 16. és azt követő pontok).

[6] 1991. június 20-i Polysar Investments Netherlands ítélet (C-60/90, EU:C:1991:268, 13. és 14. pont).

32. Igaz ugyan, hogy az olyan tiszta pénzügyi holdingtársaság, amely csak osztalékot szed a különböző részesedésekből, nem folytat gazdasági tevékenységet. Más vonatkozik azonban egy olyan uralkodó holdingtársaságra, amely irányítja az ellenőrzött részesedéseit. Célja nemcsak a felvásárlás, hanem a részesedések irányítása is. Ez nem hasonlítható egy egyszerű részvényeshez. Indokolásra szorul, hogy miért csak akkor tekinthető adóalanynak, ha ellenérték fejében szolgáltatásokat is nyújt a leányvállalatoknak. Az eddigi ítélkezési gyakorlat erre nem kínál indokolást, sőt éppenséggel módot ad az ilyen konstrukciókra. Ezt a jelen eset is szemlélteti.

33. Ezen ítélkezési gyakorlat nélkül egyáltalán nem kellene külön ellenértéket felszámítani a „befektetések kezeléséért” (a tőkejövedelem-adóra vonatkozó jog szerint valószínűleg elegendő lenne a tisztán belső költségfelosztás), és a holdingtársaság előzetesen felszámított adólevonását csak arányosan – a részesedéseik adóköteles értékesítési ügyleteinek megfelelően – kellene biztosítani. Így feleslegessé válnának a fiktív adóalap alkalmazásával kapcsolatban itt előterjesztett kérdések. Ez lenne az egyszerű és valószínűleg előnyösebb megoldás.

34. Az adójogi rendelkezések jogi formától független alkalmazásának elve is – amelyet a Bíróság elismer és hangsúlyoz[7] – tulajdonképpen amellett szól, hogy a vállalatirányítási költségek mindkét esetben (több üzletággal rendelkező független vállalkozás szemben a leányvállalatok által lefedett több üzletággal rendelkező csoport uralkodó tagjával) azonos mértékben mentesüljenek a héa alól. A független vállalkozás *közvetlenül* folytat gazdasági tevékenységet, egy csoport uralkodó tagja *közvetetten*, nevezetesen az általa ellenőrzött leányvállalatokon keresztül. Ha mindkét vállalkozás ugyanazt a gazdasági tevékenységet végzi, sem a független vállalkozás, sem a csoport uralkodó tagja nem kényszerülhet arra, hogy ellenérték fejében szolgáltatási szerződéseket kössön a „saját” vállalkozásával annak érdekében, hogy adóalanyként levonhassa az előzetesen felszámított héát,[8] így a héa semleges lesz számára.

35. Amennyiben tehát a Bíróság a jövőben elismeri, hogy az uralkodó holdingtársaság közvetett gazdasági tevékenységet folytat anélkül is, hogy ellenérték fejében szolgáltatásokat nyújtana leányvállalatainak, és ezért e tekintetben adóalanynak minősül, a jövőben számos vonatkozó jogvita nem merülne fel többé. Ellenkező esetben megmarad az ösztönzés arra, hogy holdingkonstrukciókban nyújtsanak látszólag mesterségesnek tűnő szolgáltatásokat ellenérték fejében. És így továbbra is fennmarad a vita vagy a holdingtársaság előzetesen felszámított adólevonásának összege,[9] vagy – mint ebben az ügyben – a leányvállalatoknak nyújtott szolgáltatások adóalapjának összege tekintetében. Ez utóbbi különösen azért nehéz, mert – amint azt fentebb a 26. és azt követő pontokban kifejtettem – valójában csak a holding előzetesen felszámított adójának megfelelő levonásáról van szó.

B. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

36. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés az adóalap meghatározására vonatkozik. Főszabály szerint a héairányelv 73. cikke alapján ebből a szempontból a teljesítés azon ellenértéke a meghatározó, amelyet a szolgáltatás nyújtója kap. A 80. cikk szerint az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében a tagállam a szolgáltatás nyújtója és a szolgáltatás igénybevevője közötti szoros kapcsolat bizonyos eseteiben rendelkezhet arról, hogy az adóalap a

[7] Lásd csak az adómentességek területén: 2007. június 28-i JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és The Association of Investment Trust Companies ítélet (C-363/05, EU:C:2007:391, 26. pont); 2006. május 4-i Abbey National ítélet (C-169/04, EU:C:2006:289, 53. pont); 2003. április 3-i Hoffmann ítélet (C-144/00, EU:C:2003:192, 24. pont); 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 30. pont); 1999. szeptember 7-i Gregg ítélet (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. pont).

[8] Lásd: a Sonaecom ügyre vonatkozó indítványom (C-42/19, EU:C:2020:378, 47. pont).

[9] Így nemrégiben: 2022. szeptember 8-i Finanzamt R (Tagi hozzájáruláshoz kapcsolódó héalevonás) (C-98/21, EU:C:2022:645).

szabadpiaci forgalmi érték legyen. A 72. cikk szerint a szabadpiaci forgalmi érték az a teljes összeg, amelyet a megrendelőnek ugyanazon értékesítési szinten, mint amelyen (a jelen ügyben) a szolgáltatásnyújtásra sor kerül, fizetett volna. Csak összehasonlítható szolgáltatásnyújtás hiányában kell figyelembe venni az adóalanynál a szolgáltatás nyújtása érdekében felmerült kiadásait.

37. A héairányelv 72. cikke szerinti szabadpiaci forgalmi érték meghatározását illetően a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a holdingtársaság által a leányvállalatai számára nyújtott igazgatási szolgáltatások olyan egyedi szolgáltatásnak minősülnek-e, amelyekre vonatkozóan *egyetlen* egységes szabadpiaci forgalmi értéket kell meghatározni.

38. E kérdés megválaszolásához tehát először azt kell tisztázni, hogy a holdingtársaság egy egységes (egyedi) szolgáltatást nyújt-e, vagy több külön-külön értékelendő szolgáltatást (lásd: 1. pont). Csak ezután lehet megítélni, hogyan kell kiszámítani a szabadpiaci forgalmi értéket (lásd: 2. pont).

1. A szolgáltatás egységességéről

a) A több szolgáltatásból álló csomag egységességének zsinórmértéke

39. A Bíróság abból indul ki ítélkezési gyakorlatában, hogy a héa szempontjából általában minden egyes ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni.[10] Ezt a következtetést a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből és 2. cikkéből vonja le.[11] Ez még akkor is így van, ha bizonyos kapcsolat áll fenn több ügylet között, mert egységes gazdasági célt szolgálnak.[12]

40. A minden egyes ügylet függetlenségének ezen elve mindazonáltal nem abszolút. Az ügyleteket ugyanis *nem* szabad *mesterségesen felosztani*, hogy ne térítsük el a héarendszer működését.[13] A szolgáltatáscsomagokkal való héajogi bánásmód ezért az ügyletek függetlenségének elve és az egyetlen egységet képező ügyletek mesterséges felosztásának tilalma közötti feszültségmezőben mozog. A Bíróság ezzel összefüggésben két kivételt állapított meg az ügylet függetlenségének elve alól: az egyik kivétel az egyetlen egységet képező összetett ügyletekre, a másik pedig a nem önálló járulékos szolgáltatásokra vonatkozik.[14]

b) Nem áll fenn járulékos szolgáltatás és egyetlen egységet képező összetett ügylet

41. Valamely szolgáltatást akkor kell nem önálló járulékos szolgáltatásnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe

[10] 2020. július 2-i Blackrock Investment Management (UK) ítélet (C-231/19, EU:C:2020:513, 23. pont); 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélet (C-463/16, EU:C:2018:22, 22. pont); 2011. március 10-i Bog és társai ítélet (C-497/09, C-499/09, C-501/09 és C-502/09, EU:C:2011:135, 53. pont).

[11] Lásd: a Frenetikexito ügyre vonatkozó indítványom (C-581/19, EU:C:2020:855, 16. pont), valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

[12] Lásd: a Frenetikexito ügyre vonatkozó indítványom (C-581/19, EU:C:2020:855, 18. pont); vö.: 2019. szeptember 4-i KPC Herning ítélet (C-71/18, EU:C:2019:660, 44. pont); ebben a szellemben még: 2013. január 17-i BGŻ Leasing ítélet (C-224/11, EU:C:2013:15, 42. pont).

[13] 2020. július 2-i Blackrock Investment Management (UK) ítélet (C-231/19, EU:C:2020:513, 23. pont); 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélet (C-463/16, EU:C:2018:22, 22. pont); 2015. április 16-i Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie ítélet (C-42/14, EU:C:2015:229, 44. pont); 2011. március 10-i Bog és társai ítélet (C-497/09, C-499/09, C-501/09 és C-502/09, EU:C:2011:135, 53. pont); 1999. február 25-i CPP ítélet (C-349/96, EU:C:1999:93, 29. pont).

[14] Lásd: a Frenetikexito ügyre vonatkozó indítványom (C-581/19, EU:C:2020:855, 20. és azt követő pont).

venni.[15] A kérdést előterjesztő bíróság megállapította, hogy a holdingtársaság vállalatirányítási, pénzügyi, ingatlankezelési, értékpapír-, informatikai és személyzeti igazgatási szolgáltatásokat nyújtott a leányvállalatai részére. E szolgáltatások egyike sem nem önálló járulékos szolgáltatás a többihez képest. Ennek oka, hogy az említett szolgáltatások mindegyike saját, eredeti jelleggel bír, és – a célját tekintve – egyik szolgáltatás sem rendelhető alá a másiknak.

42. Egyetlen egységet képező összetett ügylet sem áll fenn. Az egyetlen egységet képező összetett ügylet esetében több elem alkot egyetlen *sui generis* ügyletet. Ilyen egységet képező ügyletnek tekinthető az, amikor az adóalany által teljesített két vagy több művelet, illetve cselekmény annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok *objektíve* egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne.[16] A Bíróság úgy állapítja meg, hogy ez a helyzet áll-e fenn, hogy meghatározza az ügylet egyedi jellemzőit[17] és ezáltal lényegét[18] „az átlagos fogyasztó szempontjából”[19].[20]

43. A jelen ügyben nem tűnik ki, hogy az ügylet elemeinek elválaszthatatlansága fennállna. A holdingtársaság által nyújtott szolgáltatások esetében (ügyvezetés, finanszírozás, valamint ingatlankezelés, informatikai és személyzeti igazgatási szolgáltatás) inkább öt különböző, egyedi jelleggel rendelkező szolgáltatásról beszélhetünk. Az ilyen szolgáltatások kombinációja sem változtat ezen, mivel egyedi jellegük felismerhető marad. A kereskedelmi felfogás szerint tehát nem egyedi *sui generis* szolgáltatásról van szó. A holding által nyújtott szolgáltatások külön is elérhetők. A piacon szakosodott szolgáltatók nyújtják ezeket a szolgáltatásokat. Nincs szükség arra, hogy az ilyen szolgáltatásokat csomagban vásárolják meg.

44. Igaz ugyan, hogy a leányvállalatok mindegyike egységes árat fizetett a szolgáltatásokért. E körülmény ugyan főszabály szerint az egyetlen egységet képező összetett ügylet megléte mellett szól,[21] a kapcsolt vállalkozások esetében azonban másodlagos jelentőségű. Ennek oka az, hogy a csoport egyébként a saját kezében tartaná a szolgáltatásokra vonatkozó héajogi értékelésének befolyásolását egységes ellenérték vagy több külön ellenérték megállapításával. Az egységes ellenérték tehát nem zárja ki a különálló szolgáltatások feltevését.

45. Ennek fényében a holdingtársaság szolgáltatásait külön kell értékelni, amint azt a Bizottság helytállóan hangsúlyozza. A kérdést előterjesztő bíróság által közölt megállapítások szerint öt különböző szolgáltatást nyújtottak a holdingtársaság leányvállalatai részére.

[15] Lásd: a Frenetikexito ügyre vonatkozó indítványom (C-581/19, EU:C:2020:855, 34. pont); 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélet (C-463/16, EU:C:2018:22, 23. pont), 2016. november 10-i Baštová ítélet (C-432/15, EU:C:2016:855, 71. pont); 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 52. pont); 2001. május 15-i Primback ítélet (C-34/99, EU:C:2001:271, 45. pont); 1999. február 25-i CPP ítélet (C-349/96, EU:C:1999:93, 30. pont).

[16] 2020. július 2-i Blackrock Investment Management (UK) ítélet (C-231/19, EU:C:2020:513, 23. pont); 2018. december 19-i Mailat ítélet (C-17/18, EU:C:2018:1038, 33. pont); 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélet (C-463/16, EU:C:2018:22, 22. pont); 2016. november 10-i Baštová ítélet (C-432/15, EU:C:2016:855, 70. pont); 2007. március 29-i Aktiebolaget NN ítélet (C-111/05, EU:C:2007:195, 23. pont).

[17] 2007. március 29-i Aktiebolaget NN ítélet (C-111/05, EU:C:2007:195, 22. pont); 2005. október 27-i Levob Verzekeringen és OV Bank ítélet (C-41/04, EU:C:2005:649, 20. pont).

[18] 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélet (C-463/16, EU:C:2018:22, 30. pont); 2012. szeptember 27-i Field Fisher Waterhouse ítélet (C-392/11, EU:C:2012:597, 18. pont); 1999. február 25-i CPP ítélet (C-349/96, EU:C:1999:93, 29. pont). Ugyanakkor eredeti (azaz francia) nyelvi változatukban az ítéletek mindig ugyanazon fordulatot használják: „éléments caractéristiques”.

[19] 2012. július 19-i Deutsche Bank ítélet (C-44/11, EU:C:2012:484, 21. pont); 2010. december 2-i Everything Everywhere ítélet (C-276/09, EU:C:2010:730, 26. pont); 1999. február 25-i CPP ítélet (C-349/96, EU:C:1999:93, 29. pont).

[20] Lásd még: a Frenetikexito ügyre vonatkozó indítványom (C-581/19, EU:C:2020:855, 22. pont).

[21] 2012. január 19-i Purple Parking és Airparks Services végzés (C-117/11, nem tették közzé, EU:C:2012:29, 35. pont); 1999. február 25-i CPP ítélet (C-349/96, EU:C:1999:93, 31. pont).

2. A szabadpiaci forgalmi érték meghatározásáról

46. A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ továbbá, hogy a holdingtársaság szolgáltatásainak szabadpiaci forgalmi értékét a héairányelv 72. cikkének első bekezdése szerinti összehasonlító ár alapján vagy az említett irányelv 72. cikke második bekezdésének 2. pontja alapján a holdingtársaságnál felmerülő költségek alapján kell-e meghatározni.

47. A rendelkezés szövege szerint ez attól függ, hogy meghatározható-e „összehasonlítható […] szolgáltatásnyújtás". Csak ha nem ez a helyzet, akkor lehet a holdingtársaságnál felmerülő költségeket a szabadpiaci forgalmi érték meghatározásához felhasználni.

48. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy a holdingtársaság szolgáltatásaiért a szabadpiacon meghatározhatók-e összehasonlítható árak, és ha igen, azok milyen magasak. Mivel a holdingtársaság öt szolgáltatását külön-külön kell értékelni, valószínűleg van mód az összehasonlító árak meghatározására.

49. Amennyiben a holdingtársaság a leányvállalatainak nyújtott szolgáltatásokat harmadik személytől vásárolta, nincs támpont arra, hogy a holdingtársaság által fizetett ellenérték ne minősülne összehasonlítható árnak. Fennáll ugyanis egy vélelem arra vonatkozóan, hogy a harmadik személyek között fizetett ár megfelel a szolgáltatás piaci értékének.

3. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdéssel kapcsolatos következtetés

50. A szabadpiaci forgalmi értéket a héairányelv 72. cikkének első bekezdése szerinti összehasonlító árak alapján külön-külön kell meghatározni a holdingtársaság egyes szolgáltatásaira. Ebben az ügyben nem vélelmezhető olyan elválaszthatatlan szolgáltatáscsomag, amelynek nem lenne összehasonlító ára.

C. Másodlagosan: az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

51. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéssel az előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a héairányelv 72. cikke második bekezdésének 2. pontja alapján hogyan kell meghatározni az „adóalanynak a szolgáltatás nyújtásával kapcsolatban felmerülő teljes költségé[t]". A kérdést előterjesztő bíróság különösen arra keresi választ, hogy ez megvalósítható-e egy adóalany összes felmerült költségének összeadásával, ha a nyújtott szolgáltatásai a leányvállalatok irányítására korlátozódnak, és a hozzáadottértékadó-kötelezettségéből levonta az igénybe vett szolgáltatásai után az összes előzetesen felszámított adót. Ez a kérdés azonban a jelen jogvitában csak akkor merül fel, ha vélelmezni lehet olyan elválaszthatatlan szolgáltatáscsomagot, amelyre nem létezik összehasonlító ár. E kérdés megválaszolására ezért csak másodlagosan kerül sor.

1. A héairányelv 80. cikkének kötelező feltétele: az adócsalás vagy adókikerülés veszélye

52. A szabadpiaci forgalmi érték alkalmazásának feltétele azonban először is az, hogy a héairányelv 80. cikke (1) bekezdésének első mondata releváns legyen, következésképpen fennálljon az adócsalás vagy adókikerülés veszélye. Egyébiránt ezen irányelv 73. cikke szerint adóalapot képez minden, amit a szolgáltatás megrendelője elkölt.

53. Mivel a holdingtársaság a leányvállalataitól ellenértéket kapott a szolgáltatásaiért, a héairányelv 73. cikke alapján ez a ténylegesen megkapott érték [22] képezi a héaalapot. Az adóalap összegét tehát nem az uniós jogalkotó állapítja meg, hanem az adóalany és a szolgáltatás igénybevevője önállóan határozza meg. Az az összeg a meghatározó, amelyet a szolgáltatás igénybevevőjének el kell költenie ahhoz, hogy megkapja a szolgáltatást. A héajog tekintetében főszabály szerint irreleváns, hogy ez az érték a piaci érték felett vagy alatt van-e.

54. Pusztán az a tény, hogy az igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított adó levonása meghaladja a nyújtott szolgáltatásokból származó adókötelezettséget – amint azt a holdingtársaság az írásbeli észrevételében joggal hangsúlyozza –, nem bizonyítja az adócsalást vagy adóelkerülést. [23] Még a szokásos piaci ár alatti termékértékesítés sem veszélyezteti az adóbevételt, mivel – amint azt a Bizottság helytállóan hangsúlyozza – a szokásos piaci ár elve a héa esetében (annak közvetett fogyasztási adó jellegéből adódóan) főszabály szerint irreleváns. És különösen nem alapozza meg az adócsalás vagy adókikerülés veszélyét. A szolgáltatás igénybevevőjét (és nem a szolgáltatót) a fogyasztási cikkre (termékre vagy szolgáltatásra) fordított kiadásai (és nem a szokásos ráfordítás) szerint kell megadóztatni, és végeredményben ő fizeti az adót.

55. Az a körülmény, hogy a szolgáltató nem ért el nyereséget, szintén irreleváns a héajog szempontjából (lásd csak: a héairányelv 9. cikkét: „gazdasági tevékenységet […] végez, tekintet nélkül annak […] eredményére”). A irányelv 80. cikke által leküzdeni kívánt kockázat ezért nem származhat az árszintből és az ebből származó adóbevételből. A héajog következésképpen elfogadja az adóalany és a szolgáltatás igénybevevője között kialakított olyan árat, amely nem fedezi a költségeket.

56. Ha azonban az adóalany (holdingtársaság) és a szolgáltatás igénybevevője (leányvállalat) kapcsolt vállalkozás, a köztük lévő árképzés más okból érzékeny terület a héajog szempontjából. Ezt mutatják az alábbi, 20%-os héakulcson alapuló példák:

57. A holdingtársaság harmadik személytől 120-ért (beleértve a 20%-os héát) vásárol egy szolgáltatást, és azt ellenérték fejében továbbértékesíti a leányvállalatnak. A leányvállalat nem jogosult az előzetesen felszámított adó levonására, mivel adómentes ügyleteket végez. 120 összegű eladási ár esetén a holdingtársaság által levont előzetesen felszámított adó és annak adókötelezettsége kiegyenlíti egymást, így a leányvállalatot 20 összegű héa terheli. Ezt az előzetesen felszámított adó levonására való jogosultság hiányában nem tudja semlegesíteni. Ennek eredményeképpen a csoportot 20 összegű le nem vonható héa terheli. Ugyanez az eredmény következne be egy olyan független vállalkozás esetében is, amely az adómentes értékesítései miatt nem jogosult az előzetesen felszámított adó levonására.

58. 60 összegű eladási ár esetén azonban a holdingtársaságnak még mindig 20 összegű lenne a levonható előzetesen felszámított adója, de csak 10 az adófizetési kötelezettsége (60-nak a 20/120-ad része), így a leányvállalatot csak 10 összegű héa terhelné. A csoport így megfelezte volna a leányvállalatnak az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó jogosultságból való kizárásával járó terheket. Így a szorosan kapcsolódó vállalatok érdekében áll, és lehetőségük van arra, hogy az ilyen konstellációkban a vételár helyett alacsonyabb árban állapodjanak meg. Egy független vállalkozásnak ez nem áll módjában. A szolgáltató és a szolgáltatás igénybevevőjének

[22] 2012. április 26-i Balkan and Sea Properties és Provadinvest ítélet (C-621/10 és C-129/11, EU:C:2012:248, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[23] Ez összhangban van a Bíróság ítélkezési gyakorlatával – lásd csak: 2018. október 17-i Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834, 24. és azt követő pontok); 1997. május 29-i Skripalle ítélet (C-63/96, EU:C:1997:263, 26. pont).

különös közelsége héajogi kockázatot eredményez (az előzetesen felszámított adó jogosulatlan levonásának művi létrehozása, ebben az ügyben a csoporton belül), amelyet a 80. cikk ellensúlyozni kíván.

59. Ezért a héairányelv 80. cikke szerinti esetekben a tagállamok kivételesen [24] nem a tényleges ellenérték, hanem a 72. cikk szerinti magasabb szabadpiaci forgalmi érték alapján számíthatják ki a héát. A héairányelv 80. cikke (1) bekezdésének a) pontja feltételezi, hogy a szolgáltatást kapcsolt vállalkozások között nyújtják, a szolgáltatás igénybevevője nem jogosult az előzetesen felszámított adó teljes levonására, és fennáll az adócsalás vagy adókikerülés veszélye. Ha ezek a feltételek teljesülnek, a 72. cikk szerinti szabadpiaci forgalmi értéket a tényleges ellenértékkel kell összehasonlítani. Amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, a héaalap a szabadpiaci forgalmi érték.

60. A felek között nem vitatott, hogy a holdingtársaság és leányvállalatai kapcsolt vállalkozások, és hogy a szolgáltatás igénybevevői (a leányvállalatok) nem jogosultak az előzetesen felszámított adó teljes levonására. Ennek megfelelően csak azt kell megvizsgálni, hogy fennáll-e, és ha igen, milyen mértékben áll fenn az adócsalás vagy adókikerülés veszélye.

61. Az adócsalás vagy adókikerülés azonban bizonyos körülmények között önmagában kizárt. Ez akkor van így, ha az adóalany által megvalósított tényállás nem veszélyezteti az adóbevételt.

62. Amikor mesterségesen alacsony vagy magas áron kerül sor termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra olyan felek között, amelyek mindegyike teljes héalevonási joggal rendelkezik az ügylet vonatkozásában, ebben a szakaszban nem beszélhetünk adócsalásról vagy adókikerülésről. [25] Ilyen esetben a csoportot terhelő héa teljes összegének meghatározása szempontjából (főszabály szerint [26]) lényegtelen, hogy a leányvállalatok közvetlenül vesznek-e igénybe külső szolgáltatásokat, vagy a holdingtársaság először megvásárolja ezeket a szolgáltatásokat, majd alacsonyabb vagy magasabb áron továbbértékesíti azokat a leányvállalatoknak.

63. A csoporton belüli szolgáltatások akkor sem veszélyeztetik az adóbevételt, ha a szolgáltatást nyújtó társaság (a holdingtársaság) költségei (pl. a bérfizetés) után nem keletkezik héa. A döntő tényező az, hogy a holdingtársaság e tekintetben nem tudta az előzetesen felszámított adó levonását érvényesíteni. E tekintetben erre – ellentétben azzal, amit a svéd adóhatóság valószínűleg gondol – a szolgáltatásai igénybevevőjének (azaz a leányvállalatoknak) az előzetesen felszámított adó levonásából való részleges kizárása nincs hatással. A csoporton belül nem kerül sor az előzetesen felszámított adó jogosulatlan levonására. Egy hasonló költségekkel rendelkező és hasonló gazdasági tevékenységet végző független vállalkozást is ugyanolyan mértékű héa terhelné, mint a csoportot.

64. Az adóbevétel eszerint veszélybe kerül, ha egyrészt a holdingtársaság héaköteles szolgáltatásokat vásárol, másrészt a leányvállalatok nem jogosultak az előzetesen felszámított adó teljes levonására, harmadrészt pedig a holdingtársaság a beszerzési ár alatt értékesíti tovább a vásárolt szolgáltatásokat a leányvállalatoknak. Ha ilyen esetben a holdingtársaság az igénybe vett szolgáltatásait (a Bíróság által megkövetelt „ellenérték fejében nyújtott irányítás” részeként)

[24] A 80. cikk kivételjellegéről lásd kifejezetten: 2012. április 26-i Balkan and Sea Properties ítélet (C-621/10 és C-129/11, EU:C:2012:248, 45. pont). A korábbi rendelkezés kivételjellegéről lásd: 1997. május 29-i Skripalle ítélet (C-63/96, EU:C:1997:263, 24. pont).

[25] 2012. április 26-i Balkan and Sea Properties ítélet (C-621/10 és C-129/11, EU:C:2012:248, 47. pont).

[26] Kivételt képez az olyan eszközök megvásárlása, amelyek későbbi felhasználása az előzetesen felszámított adólevonás korrekciójához vezethet a héairányelv 184. és azt követő cikkei szerint.

mesterségesen alacsony áron adja tovább a leányvállalatainak, a csoport részben csökkentheti a leányvállalatoknak az előzetesen felszámított adó levonására való jogosultságának hiányából eredő hozzáadottértékadó-terheit.

65. Ha azonban a holdingtársaság költségeit nem terheli héa, ez nem lehetséges. Ebben a tekintetben az adóbevételeket nem fenyegeti veszély. Ez akkor is érvényes, ha a szolgáltatás igénybevevői (a leányvállalatok) nem jogosultak az előzetesen felszámított adó teljes levonására. Az, hogy a szolgáltatás igénybevevője által az előzetesen felszámított adó levonása nem lehet releváns az adóbevétel-kiesés veszélyének megállapítása szempontjából, már abból is kitűnik, hogy a héairányelv 80. cikke (1) bekezdésének a) pontja külön említi e tényállási elemet. Ez a jellemző feleslegessé válna, ha már annak megállapítása során vizsgálni kellene, hogy fennáll-e az adócsalás vagy adókikerülés veszélye.

66. Annak a körülménynek a relevanciája, hogy az igénybe vett szolgáltatásokat előzetesen felszámított adó terhelte, már a héairányelv 16. cikkének első bekezdéséből, valamint 26. cikke (1) bekezdésének a) pontjából is látszik. Ezek a rendelkezések ugyanis az ellenérték fejében történő szolgáltatás fikciójának megállapításához (és így az adóalap növeléséhez) azt is feltételezik, hogy az ingyenesen továbbadott igénybe vett szolgáltatások feljogosítottak az előzetesen felszámított adó levonására. Végeredményben a héairányelv 72. cikkével összefüggésben értelmezett 80. cikke, valamint a 16. cikk első bekezdése és 26. cikke (1) bekezdésének a) pontja ugyanazt a célt szolgálja. Korrigálni kell az azon adóalany által levont előzetesen felszámított adót, amely ingyenesen vagy részleges ellenérték fejében ad tovább terméket vagy szolgáltatást.

67. A kérdést előterjesztő bíróság által közölt megállapítások alapján ez azt jelenti, hogy a héairányelv 80. cikke (1) bekezdésének a) pontja csak a holdingtársaság által nyújtott szolgáltatásoknak körülbelül a felére (hozzávetőleg 14 millió svéd korona) alkalmazható. A holdingtársaság ugyan gazdasági szempontból minden költségét szembeállította a nyújtott szolgáltatásaival, de a költségeinek csak körülbelül a felét terhelte héa. Ilyen mértében mindenesetre fennállhat az adóbevétel-kiesésnek a héairányelv 80. cikke értelmében vett veszélye.

2. A holdingtársaság költségeinek a jelentőségéről

68. Amennyiben alkalmazni kell a héairányelv 80. cikkét, a szolgáltatások szabadpiaci forgalmi értékét ezen irányelv 72. cikkének megfelelően kell meghatározni. Ezt az értéket a 72. cikk első bekezdése alapján elsősorban az az összeg határozza meg, amelyet a megrendelőnek hasonló termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért általában fizetnie kellene. Csak ha a kérdést előterjesztő bíróság arra az eredményre jut, hogy nem határozhatók meg összehasonlítható árak, akkor minősül a holdingtársaságnak a szolgáltatás nyújtására fordított költsége a héairányelv 72. cikke második bekezdésének 2. pontja szerinti szabadpiaci forgalmi értéknek (lásd az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdéshez fűzött megjegyzéseket, 46. és azt követő pontok).

69. Ugyanakkor helytelen eredményekhez vezetne, ha a holdingtársaságnak a kérdéses naptári évre vonatkozó összes költségét automatikusan figyelembe vennénk a számításban, ahogyan azt az alperes tette. A szabadpiaci forgalmi értéket ezzel szemben minden egyes szolgáltatásra külön-külön kell kiszámítani – amint azt a Bizottság helytállóan hangsúlyozza –, és ezért nem határozható meg egy év összes kiadása alapján. Például egy részesedés jövőbeli megvásárlásának (vagy a holdingtársaság tőzsdei bevezetésének) költségei semmilyen módon nem kapcsolódnak a jelenlegi leányvállalatoknak nyújtott szolgáltatásokhoz. Ezért nem befolyásolhatják e szolgáltatások adóalapját sem.

70. Emellett bizonyos előzetesen felszámított adóval terhelt költségek csak hosszabb idő alatt amortizálódnak.[27] Az előzetesen felszámított adó többlete következésképpen a rendszer velejárója, különösen a nagyobb beruházások esetében. Így például a holdingtársaság által egy számítógépközpont létesítése annak érdekében, hogy a leányvállalatoknak ellenérték fejében informatikai szolgáltatásokat nyújtson, a létesítés évében magas költségeket eredményezne (magas héaterheléssel), amely a holdingtársaság által levont előzetesen felszámított adóval semlegesíthető.

71. Nem tükrözné a gazdasági valóságot, ha az ilyen beruházási költségeket teljes egészében a kifizetés évében vennénk figyelembe az ugyanabban az évben nyújtott szolgáltatás szabadpiaci forgalmi értékének meghatározásakor. Ellenkezőleg, ezeket a kiadásokat a következő években is szembe kell állítani a szolgáltatásokkal. Még ha ez a szempont nem is szerepel közvetlenül a héairányelv 72. cikkének szövegében, a héajogban mégis figyelembe kell venni.

72. A Bíróság egyrészt már kifejezetten kimondta, hogy még az önköltségi ár alatti piaci ár sem teszi lehetővé a héairányelv 80. cikkének az alkalmazását.[28] A szokásos piaci ár azonban a hosszú távú beruházási költségeket több évre is elosztja. Másrészt ezt mutatja például a héairányelv 187. cikkének az a rendelkezése, amely szerint a beruházási költségek után levont előzetesen felszámított adót a körülmények megváltozása esetén nem azonnal, hanem szintén több éves időtartam alatt kell korrigálni.[29] Ez az értékelés és az ott említett időtartamok – amelyeket a tagállamok bizonyos mértékig befolyásolhatnak – itt is hasonlóképpen alkalmazhatók. Következésképpen a héairányelv 72. cikke második bekezdésének 2. pontjában használt költség fogalmát teleologikusan csökkenteni kell.

3. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéssel kapcsolatos következtetés

73. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre tehát (másodlagosan) azt a választ kell adni, hogy a csoporton belüli irányítási szolgáltatások szabadpiaci forgalmi értéke a héairányelv 72. cikkével összefüggésben értelmezett 80. cikke alapján nem határozható meg egy adott naptári évben a holdingtársaság összes költségének egyösszegű összeadásával. Ellenkezőleg, csak a héával terhelt költségeket kell figyelembe venni. Ebben az esetben figyelembe kell venni, hogy a költségeket szembe kell állítani a megfelelő nyújtott szolgáltatásokkal. Emiatt a beruházási javak költségei csak arányosan vehetők figyelembe a felmerülésük évében.

VI. Végkövetkeztetések

74. Azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Högsta Förvaltningsdomstol (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 72. és 80. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az irányító holdingtársaság által a leányvállalatai számára nyújtott különböző irányítási szolgáltatások (ebben az ügyben: ügyvezetési, finanszírozási, valamint ingatlankezelési, informatikai és személyzeti igazgatási

[27] Ehhez a gondolathoz lásd még: 1997. május 29-i Skripalle ítélet (C-63/96, EU:C:1997:263, 29. pont).

[28] 1997. május 29-i Skripalle ítélet (C-63/96, EU:C:1997:263, 26. pont) – még a korábbi rendelkezésről.

[29] Lásd még: 2006. szeptember 14-i Wollny ítélet (C-72/05, EU:C:2006:573, 24. és azt követő pontok).

szolgáltatások) semmiképp nem minősülnek minden esetben olyan egyedi szolgáltatásnak, amelyek esetében eleve lehetetlen az említett irányelv 72. cikkének első bekezdése értelmében vett összehasonlító érték meghatározása.