A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2007. február 8.*

A C-435/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2005. december 2-án érkezett, ugyanezen a napon hozott határozatával terjesztett elő az előtte

az **Investrand BV**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök (előadó), Juhász E., R. Silva de Lapuerta, G. Arestis és T. von Danwitz bírák,

főtanácsnok: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
hivatalvezető: M.-A. Gaudissart egységvezető,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. november 22-i tárgyalásra,

* Az eljárás nyelve: holland.

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Investrand BV képviseletében H. Konijnenberg, R. van der Paardt és J. Streefland advocaten,

– a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster és M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében S. Spyropoulos és I. Bakopoulos, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében T. Harris, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében M. van Beek és D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

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 hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet az Investrand BV (a továbbiakban: Investrand), amely holland jog szerint bejegyzett társaság, és a Staatssecretaris van Financiën között amiatt folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi nem engedélyezte, hogy az Investrand levonhassa a vagyona részét képező, de az adóalanyiságát megelőzően keletkezett követelés összegének megállapítására vonatkozó választottbírósági eljárás során igénybe vett tanácsadói szolgáltatások ára tekintetében kifizetett hozzáadott-érték-adót (a továbbiakban: HÉA).

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 4. cikke szerint:

„(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.

[...]"

4 A hatodik irányelv „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre" címet viselő 17. cikkének (1) és (2) bekezdése szerint:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog

[...]".

A nemzeti szabályozás

5 A forgalmi adóról szóló, 1968. június 28-i törvény (Wet op de omzetbelasting 1968) (*Staatsblad* 1968., 329. sz., a továbbiakban: az 1968. évi törvény) 2. cikke a következőket állapítja meg:

„A vállalkozás által beszerzett termékeket és szolgáltatásokat, a vállalkozás Közösségen belüli termékbeszerzéseit, valamint az ő részére szánt termékimportot terhelő adó levonandó a teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után fizetendő adóból."

6 Az 1968. évi törvény 15. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A 2. cikkben említett, a vállalkozás által levont adó:

a) azon adó, amelyet a vonatkozó bevallási időszakban felszámítottak a más vállalkozások által a vállalkozás részére teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások vonatkozásában szabályszerűen kiállított számlán;

[...]

feltéve, hogy a vállalkozás a termékeket és szolgáltatásokat üzleti tevékenysége céljára használja fel."

A jogvita alapját képező tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

7 Az Investrandot 1986. augusztus 22-én alapították. Ez a társaság a Cofex BV (a továbbiakban: Cofex) készruhaipari vállalkozás részvényeinek 43,57%-át birtokolta.

8 1989. augusztus 3-án az Investrand eladta Cofex-részvényeit a Hi-Tec Sports plc-nek (a továbbiakban: Hi-Tec Sports). Az eladásnál megegyeztek, hogy a meghatározott összegű ellenszolgáltatáson felül az Investrand a Cofex 1989–1992 folyamán elért nyereségével arányos összegű ellenszolgáltatásban is részesül.

9 1993. január 1-jéig az Investrand passzív holdingtársaságként működött: részesedéssel rendelkezett más társaságokban, de nem avatkozott be ezek ügyvezetésébe.

10 1993. január 1-je előtt az Investrand egyáltalán nem nyújtott szolgáltatást ellenszolgáltatás fejében. Ettől az időponttól számítva, a Cofexszel kötött megállapodásnak megfelelően, ellenszolgáltatás fejében ügyvezetési tevékenységet végzett ez utóbbi számára.

11 Az Investrandnak a Cofex 1992. évi tevékenységéből származó nyeresége alapján fizetendő ellenszolgáltatás kiszámításakor jogvita keletkezett az Investrand és a Hi-Tec Sports között. Ez a jogvita 1996-ban választottbírósági eljárást eredményezett, amelynek keretében jogi tanácsadói szolgáltatásokkal összefüggő költségeket számláztak ki az Investrandnak.

12 Az Investrand levonta az ezen költségek után kifizetett 8 495,5 NLG összegű hozzáadottérték-adót, az 1996-os adóévre vonatkozóan.

13 Miután a holland adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az Investrand nem jogosult adólevonásra, adókötelezettséget módosító értesítést küldött a részére. Az Investrand panaszát követően az adóhatóság határozatában helyben hagyta az adókötelezettséget módosító értesítést.

14 Az Investrand keresetet nyújtott be a Gerechtshof te Amsterdam előtt. Ez utóbbi úgy ítélte meg, hogy az Investrand nem jogosult a szóban forgó költségek vonatkozá-

sában megfizetett HÉA levonására, mivel a tanácsadói szolgáltatásokat olyan tevékenység keretében vette igénybe, amelyet ebben az időszakban nem gyakorolt vállalkozói minőségben, és ezek a szolgáltatások nem mutatnak közvetlen és azonnali kapcsolatot a vállalkozói minőségben gyakorolt tevékenységgel.

15 Az Investrand felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Gerechtshof te Amsterdam ítéletével szemben a Hoge Raad der Nederlanden előtt.

16 A felülvizsgálati kérelem első jogalapja a Gerechtshof te Amsterdam azon megállapítását vitatja, miszerint a részvényeladás nem minősül gazdasági tevékenységnek a hatodik irányelv értelmében. A kérdést előterjesztő bíróság viszont úgy véli, hogy ennek a jogalapnak nem lehet helyt adni, mivel a megállapítás megfelel a Bíróság ítélkezési gyakorlatának (a C-77/01. sz. EDM-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-4295. o.] és a C-465/03. sz., Kretztechnik ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4357. o.]).

17 A felülvizsgálati kérelem második jogalapjában az Investrand előadja, hogy mivel a Gerechtshof te Amsterdam az 1996-ban igénybe vett, a tanácsadói szolgáltatással összefüggő költségeket nem az ezen évnek megfelelő adóévben vállalkozói minőségben gyakorolt tevékenységhez, hanem azon időszakhoz kapcsolta, amelynek során a részvényeladás történt, és amikor az Investrand még nem rendelkezett e minőséggel, tévesen értelmezte a Bíróság C-98/98. sz., Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítéletét [EBHT 2000., I-4177. o.].

18 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a HÉA-köteles tevékenységet végző adóalany a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének megfelelően jogosult a HÉA levonására, ha közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn a felhasznált termékek és az igénybe vett egyes szolgáltatások, valamint az adólevonásra jogosító, teljesítendő ügyletek között.

19 A kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy ilyen kapcsolatot kell-e feltételezni abban az esetben, ha az adóalany e szolgáltatásokat olyan követelés összegének megállapítása céljából vette igénybe, amely a vagyonához tartozik, azonban még azelőtt jött létre, hogy HÉA-alany lett.

20 Ezen ítélkezési gyakorlat szerint az a tény, hogy a jelen esetben a felmerült költségek olyan időszakban teljesített ügylethez kapcsolódnak, amikor az Investrand nem volt adóalany a hatodik irányelv értelmében, ellentétes azzal, hogy meg lehessen állapítani a vállalkozásként gyakorolt tevékenységgel való közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását, és így az adólevonási jog elutasítása mellett szól. Az a tény viszont, hogy az Investrandnak fizetendő ellenszolgáltatásnak megfelelő követelés a társaság vagyonának részét képezi, és annak biztosítása bizonyos költséggel terheli ezt a vagyont, arra engedhet következtetni, hogy az említett költség az érintett általános költségeinek részét képezi, és következésképpen az így gyakorolt tevékenységgel olyan közvetlen és azonnali kapcsolatban áll, amely igazolhatja az adólevonási jogot.

21 Minthogy ez a kérdés felmerült, a Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében biztosított adólevonási jogot illetően közvetlen és azonnali kapcsolatot kell-e feltételezni az adóalany által igénybe vett egyes szolgáltatások és az ugyanezen adóalany által végzendő adóköteles ügyletek között abban az esetben, ha az adóalany e szolgáltatásokat olyan pénzkövetelés összegének megállapítása céljából vette igénybe, amely a vagyonához tartozik, azonban még a HÉA-alanyi minősége előtti időszakban jött létre?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

22 Bevezetésképpen emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelvvel létrehozott adólevonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenységei keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól. A közös HÉA-rendszer következésképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve, hogy az említett tevékenységek maguk is elvben HÉA-kötelesek (lásd különösen a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1985., 655. o.] 19. pontját, a C-37/95. sz., Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-1. o.] 15. pontját és a C-408/98. sz., Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-1361. o.] 24. pontját).

23 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a konkrét beszerzési ügyletnek fő szabály 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 (lásd a Midland Bank ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 24. pontját, az Abbey National ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 26. pontját, valamint a C-32/03. sz., Fini H ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1599. o.] 26. pontját). A beszerzett termékeket és az igénybevett szolgáltatásokat terhelő HÉA levonásának joga ezért azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik (lásd a Midland Bank ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 30. pontját, az Abbey National ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 28. pontját, valamint a C-16/00. sz., Cibo Participations ügyben 2001. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6663. o.] 31. pontját).

24 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben az igénybevett szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen szolgáltatások ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (lásd a Midland Bank ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 23. és 31. pontját, valamint a Kretztechnik ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 36. pontját).

25 Az alapügyben a kérdést előterjesztő bírósághoz hasonlóan meg kell jegyezni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat alapján maga a részvényeladás nem minősül a hatodik irányelv szerinti értelemben gazdasági tevékenységnek, és ezért nem tartozik az irányelv hatálya alá (lásd különösen C-155/94. sz., Wellcome Trust ügyben 1996. június 20-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-3013. o.] 33–37. pontját, az EDM-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 57–62. pontját, valamint a Kretztechnik ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 19. pontját).

26 Az Investrand által előadottakkal ellentétben nem tartozik az ilyen tevékenység körébe az adóalany által a követelés behajtása vagy értékének megállapítása érdekében, saját nevében tett intézkedése. Az ilyen intézkedés ugyanis nem minősül materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának, mivel ez az intézkedés a követelésre való jogosultság következménye, és nem pedig az irányelv szerinti bármely gazdasági tevékenységért járó ellenszolgáltatás (lásd ebben az értelemben a Kretztechnik ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 19. pontját).

27 Mint azt a holland kormány a tárgyaláson előadta, az Investrand nem találhatott igazolást e tekintetben a C-305/01. sz., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben 2003. június 26-án hozott ítéletben (EBHT 2003., I-6729. o.). Az említett ítélet alapjául szolgáló ügyben ugyanis visszterhes követelésbehajtási szerződés keretében a kockázattól ily módon mentesített ügyfél által fizetett jutalék ellenében végzett követelésfelvásárlásról és az adós nemfizetésére vonatkozó kockázat vállalásáról volt szó. Míg az Investrand által tett intézkedések a társaság saját nevében történtek, az említett ügyben az érintett követelések behajtását harmadik személy végezte, díjazás ellenében.

28 Mivel sem a részvényeladás, sem az Investrandnak a Hi-Tec Sportsszal szemben fennálló követeléssel kapcsolatban tett intézkedései nem tekinthetők a hatodik

irányelv hatálya alá tartozó ügyletnek, az alapügyben szereplő tanácsadói szolgáltatásokkal összefüggő költségek nem állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban a levonásra jogosító konkrét ügylettel vagy ügyletekkel.

29 Figyelembe véve a jelen ítélet 24. pontjában hivatkozott ítéletet, meg kell továbbá állapítani azt, hogy – mint ahogyan ezt az Investrand a Midland Bank ügyben hozott, fent hivatkozott ítéletre hivatkozva állítja – az alapügyben szereplő költségek az általános költségek részét képezik-e, és így közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak-e az adóalany gazdasági tevékenységének egészével, mivel a kapcsolódó követelés az általa működtetett vállalkozás vagyonának része.

30 A holland és a görög kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya, továbbá a Bizottság előadja, hogy nem áll fenn ilyen kapcsolat, mivel az említett költségek kizárólag a Cofex-részvényeknek az Investrand és a Hi-Tec Sports közötti eladásához kapcsolódnak. Az említett kormányok hozzáfűzik, hogy ez az ügylet ráadásul olyan időpontban következett be, amikor az Investrand még nem volt HÉA-alany.

31 E tekintetben a holland kormányhoz és a Bizottsághoz hasonlóan ki kell emelni, hogy az a körülmény, hogy a Cofex-részvényeknek az Investrand és a Hi-Tec Sports közötti adásvételéhez kapcsolódó követelés az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő adatok szerint az Investrand által működtetett vállalkozás vagyonának része, nem elegendő annak megállapításához, hogy közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn a követelésre vonatkozó tanácsadásért az Investrand által kifizetett költség és ez utóbbi gazdasági tevékenysége között.

32 Az iratokból ugyanis nem lehet arra következtetni, hogy ha az Investrand nem gyakorolt volna HÉA-köteles gazdasági tevékenységet 1993. január 1-jétől, akkor nem vette volna igénybe a szóban forgó tanácsadói szolgáltatásokat. Úgy tűnik tehát,

hogy függetlenül attól, hogy folytatott-e ilyen tevékenységet ettől az időponttól kezdve, az Investrand igénybe vette volna az említett szolgáltatásokat annak érdekében, hogy biztosítsa a Hi-Tec Sports részére 1989-ben történt részvényeladás pénzbeli ellenszolgáltatását.

33 Ilyen körülmények között nem tekinthető úgy, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó költségeket az Investrand szükségleteire és adóköteles tevékenységére tekintettel fizették ki. Minthogy a költségek oka nem kizárólag ezekben a tevékenységekben rejlik, nem áll fenn közöttük közvetlen és azonnali kapcsolat.

34 Amint arra a Bizottság is hivatkozott, az Investrand helyzete nem különbözik a jelen esetben annak a magánrészvényesnek a helyzetétől, aki miután eladta részvényeit, a vevővel szembeni jogvitában az eladási árnak megfelelő összegű követelés megállapítását illetően jogi tanácsot kér, és viseli a vonatkozó költségeket. Ez utóbbi helyzet pedig nem tartozik a hatodik irányelv hatálya alá (lásd ebben az értelemben az EDM-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 60. és 61. pontját).

35 Azt is tisztázni kell, hogy a jelen eset különbözik a Kretztechnik ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet alapjául szolgáló ügytől. Az említett ítélet alapját képező ügyben szereplő tanácsadási költségek, amelyekről a Bíróság az ítélet 36. pontjában elismerte, hogy az adóalany gazdasági tevékenységének egészével közvetlen és azonnali kapcsolatban álló általános költség részét képezik, az adóalany gazdasági tevékenysége érdekében történő tőkeemelés érdekében történt részvénykibocsátáshoz kapcsolódtak.

36 Míg egyik iratból sem lehet a jelen ügyben azt megállapítani, hogy az Investrand nem vette volna igénybe a szóban forgó tanácsadást, ha nem végzett volna HÉA-köteles gazdasági tevékenységet, addig a Kretztechnik ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet

alapjául szolgáló ügyben a vonatkozó tanácsadás kizárólagos oka az adóalany gazdasági tevékenységében és a gazdasági tevékenysége érdekében, a pénzeszközei növelése végett elhatározott tőkeemelésben rejlik.

37 Az alapügyben szereplő tanácsadási költségekkel ellentétben a Kretztechnik ügyben hozott, fent hivatkozott ítéletben tárgyalt tanácsadási költségek tehát közvetlen és azonnali kapcsolatban álltak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével.

38 A fenti megállapításokra tekintettel a Hoge Raad der Nederlanden által feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az adóalany által a vállalkozása vagyonához tartozó, a HÉA-alannyá válása előtt történt részvényeladáshoz kapcsolódó követelés összegének megállapítása érdekében igénybe vett tanácsadói szolgáltatások költségei – amennyiben nem állapítható meg, hogy az említett szolgáltatások kizárólagos oka az említett irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységben rejlik – nem mutatnak közvetlen és azonnali kapcsolatot az adóalany által folytatott gazdasági tevékenységgel, és következésképpen nem jogosítanak a HÉA levonására.

A költségekről

39 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 (negyedik 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 hatodik tanácsi irányelv 17. cikke (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az adóalany által a vállalkozása vagyonához tartozó és a hozzáadottértékadó-alannyá válása előtt történt részvényeladáshoz kapcsolódó követelés összegének megállapítása érdekében igénybe vett tanácsadói szolgáltatások költségei – amennyiben nem állapítható meg, hogy az említett szolgáltatások kizárólagos oka az említett irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységben rejlik – nem mutatnak közvetlen és azonnali kapcsolatot az adóalany által folytatott gazdasági tevékenységgel, és következésképpen nem jogosítanak a hozzáadottérték-adó levonására.

Aláírások