

# Holding társaságok a forgalmi adózásban

Amint a címből is kiderül, írásunkban az ún. holding társaságok forgalmi adózásban betöltött szerepével, elsődlegesen adóalanyiságukkal, illetve ahhoz kapcsolódóan adólevonási jogukkal foglalkozunk, melynek keretében – a holdingok jellemzőire fókuszálva – áttekintünk néhány, az Európai Unió Bírósága által tárgyalta olyan esetet, amelyek témánk valamely lényeges aspektusát emelik ki.

## A holdingok általános jellemzői

A forgalmi adózás területén a tárgyalta szervezetek tekintetében nem találhatunk kifejezett definíciót, ilyenrel csupán a pénzügyi szektort szabályozó egyes ágazati jogszabályok – például a hitelintézetekről és a pénzügyi vállalkozásokról szóló 2013. évi CCXXXVII. törvény, illetve közösségi szinten a hitelintézetekre és befektetési vállalkozásokra vonatkozó prudenciális követelményekről és a 648/2012/EU rendelet módosításáról szóló 575/2013/EU rendelet – rendelkeznek.

Ebből adódóan az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.), illetve a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: Héa-irányelv) alkalmazásában e társaságok általános jellemzőiből érdemes kiindulni. A holdingok tipikusan vagyongazdálkodó társaságok, amelyek a tulajdonukban álló gazdasági szervezetek csoportja fölött irányító és ellenőrző tevékenységet végeznek, oly módon, hogy leányvállalataik részvényeinek, üzletrészének ellenőrzésre jogot biztosító többségét birtokolják. Előnyük a vállalati működés, irányítás egyszerűsítése, eredményességének növelése, illetve a költséghatékonyság, amelynek adójogi vetülete elsődlegesen a jövedelemadók területén érhető tetten.

## A holding társaságok adóalanyisága, adólevonási joga

Jóllehet a tárgyalta társaságok jelentősége inkább a közvetlen adók területén mutatkozik meg, nem lehet figyelmen kívül hagyni a közvetett adózásban betöl-

tött szerepüket, hiszen a holdingok tevékenysége gyakorta nem kizárólag az általuk tulajdonolt társaságok vagyonának kezelésére, ellenőrzésére és a tőlük származó osztalék beszedésére – vagyis a klasszikusnak nevezhető holdingtevékenység végzésére – terjed ki, így adóalanyiságuk, levonási joguk fennállása, tevékenységeik körültekintő vizsgálatát igényli.

A Héa-irányelv 9. cikke, illetve azzal lényegében egyezően az Áfa tv. 5. § (1) bekezdése értelmében adóalanynak az a személy minősül, aki gazdasági tevékenységet önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. A gazdasági tevékenység pedig valamely tevékenység üzletszerű, illetve tartós vagy rendszeres jelleggel történő folytatása, amennyiben az ellenérték elérésére irányul, vagy azt eredményezi. Ilyen tevékenység különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében ellenérték fejében történő hasznosítása, vagyis amikor az adóalany az egyébként a vállalkozásának részét képező, illetve a vállalkozása folytatásának eredményeként keletkező vagyont, vagyoni értékű jogot ellenérték fejében hasznosítja. Figyelemmel arra, hogy e szempontok a holding társaságok vonatkozásában is irányadók, esetükben fokozott körültekintéssel, az általuk végzett tevékenységek tartalmának tényszerű elemzésével szükséges vizsgálni az adóalanyiság fennállását. Azon az alapon tehát, hogy a holdingok jellemzően – klasszikus holding tevékenység keretében – leányvállalataik részére ingyenes szolgáltatásokat nyújtanak, nem lehet szükségszerűen vélelmezni, hogy a forgalmi adózás körén kívül esnek.

Az adólevonási jog általános szabályát a Héa-irányelv 169. cikke, valamint az Áfa tv. 120. §-a tartalmazza. E rendelkezések azonos tartalommal rögzítik, hogy az adó alanya jogosult az általa fizetendő adóból levonni, az adóköteles tevékenységéhez beszerzett termék, illetve igénybevett szolgáltatás tekintetében felmerülő előzetesen felszámított adót. Minthogy az adó levonásának joga csak az adóköteles tevékenységhez felhasznált, hasznosított termékeket, szolgáltatásokat illetően gyakorolható, nem áll fenn abban az esetben, ha a beszerzett terméket, igénybevett szolgáltatást más tevékenységekhez, így meghatározott adómentes, továbbá a közös hozzáadottértékadó-rendszer

alkalmazási körébe nem tartozó, vagyis nem ellenszolgáltatás fejében végzett, vagy nem adóalanyi minőségben teljesített tevékenységhez, együttesen adólevonásra nem jogosító tevékenységhez használják fel.

Mindez a holdingok szempontjából azt jelenti, hogy az adólevonási joguk érvényesülése tekintetében szintén kiemelkedő jelentősége van a gazdasági tevékenységnek, hiszen az előbbieken részletezetteknek megfelelően adókötelesnek minősülő tevékenység végzése esetén nemcsak adóalanyiságuk állapítható meg, hanem adott esetben az adó levonásának joga is megilletheti őket. E jogosultság terjedelmére vonatkozóan ugyanakkor nem lehet figyelmen kívül hagyni a HÉA-irányelv 173. cikkében, illetve az Áfa tv. 123. §-ában foglaltakat, vagyis amennyiben a társaság beszerzései, vagy az általa igénybevett szolgáltatások egyaránt szolgálnak adólevonásra jogosító és arra nem jogosító tevékenységet, az előzetesen felszámított adó kizárólag az adólevonásra jogosító tevékenységnek betudható részében vonható le.

## **Az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata**

A Bíróság számos esetben foglalkozott a holding társaságok adóalanyiságának, levonási jogának vizsgálatával, íráskönyvben azonban ezek közül – kronológiai sorrendben – csupán négy olyan ügyre koncentrálnak, amelyek az általuk tipikusan végzett tevékenységek vagy általánosságban a holdingok valamely jellemzőjét kiragadva jól körülhatárolható támpontot nyújtanak.

Első ízben a *Polysar Investments Netherlands BV kontra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen C-60/90*. számú ügyet ismertetjük, amelyben a Bíróság még a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló 77/388/EGK irányelv, vagyis a hatodik irányelv hatálya alatt járt el, amikor az irányelv 4. cikkében – lényegében a HÉA-irányelvben egyező tartalommal – meghatározott gazdasági tevékenység fogalmát értelmezte. Az ügyben azt volt szükséges tisztázni, hogy azon holding társaság, amely kizárólag valamely leányvállalatának részesedését szerzi meg, adóalanyinak tekinthető a közös hozzáadottértékadó-rendszerben, vagyis a részesedés pusztán megszerzése, minősíthető-e ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak, vagy termékértékesítésnek. Amint a Bíróság ítéletében leszö-

gezte; az a holding társaság, amelynek egyedüli célja, hogy más társaságokban részesedést szerezzen, anélkül, hogy azok menedzselésében közvetlenül vagy közvetetten részt vállalna, nem tekinthető adóalanyinak, hiszen nincs a forgalmi adózás szempontjából gazdasági tevékenységként kimutatható aktivitása. A társaságok részesedésének megszerzése nem meríti ki a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítását, mivel a kapott osztalék pusztán annak az eredménye, hogy a holding az üzletész, vagy a részvények meghatározott részének tulajdonosa. Ebből adódóan, ha a társaság csupán egyes cégek üzletészzeit, részvényeit birtokolja és nem fejt ki gazdasági tevékenységet, nem tekinthető adóalanyinak, vagyis az adó levonásának joga sem illeti meg.

A következő eset a *Cibo Participations SA kontra Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais C-16/00*. számú ügy. A Cibo egy közbelső holding társaság, amely három olyan leányvállalattal rendelkezett, melyek kerékpárok gyártásában és értékesítésében voltak érintettek. Saját nevében nem került kereskedelmi kapcsolatba harmadik személyekkel, bevételét a leányvállalatoktól származó osztalék képezte, ugyanakkor a leányvállalatok üzletvezetését, irányítását a holding társaság vezető tisztségviselője látta el. Az ügyben kérdésként merült fel, hogy az anyavállalat részére rendelkezésre bocsátott osztalék tekinthető-e az ellenőrzött társaság irányításáért járó, vagyis a menedzser szolgáltatás ellenértékének, és mint ilyen elegendő alapot biztosít-e arra, hogy a holding társaságot gazdasági tevékenység végzése mentén adóalanyinak lehessen tekinteni. A Bíróság azon álláspontra helyezkedett, hogy az ellenőrzött, irányított társaságtól származó osztalék nem lehet az irányítás ellenértéke, mivel az osztalék megléte bizonytalan körülményektől függ, így az osztalékfizetés feltételeinek hiányában adott esetben teljes mértékben elmaradhat, vagyis függetleníthető attól, hogy az adott időszakban a holding társaság ténylegesen irányította a leányvállalatot. Emellett a nyújtott menedzser szolgáltatás és a kapott osztalék között egyenes, közvetlen és szükségszerű összefüggés nem állapítható meg, amelyek hiányában az osztalék nem értelmezhető ellenértékként. A Bíróság ugyanakkor arra is rámutatott, hogy a holding beavatkozása a leányvállalat tevékenységébe gazdasági tevékenységnek is minősülhet, amennyiben a tevékenységét – különösen az adminisztrációs, pénzügyi, kereskedelmi és techni-

kai jellegű szolgáltatások nyújtását – ellenérték fejében végzi. Ha a holding ezen utóbbi esetkörnek megfelelően jár el, az adóalanyisága, illetve levonási joga az adóköteles tevékenységének mértékéig megállapítható.

A *Kretztechnik AG kontra Finanzamt Linz C-465/03.* számú ügyben egy részvénytársaság, amely orvosi műszerek fejlesztésével és forgalmazásával foglalkozik, közgyűlési határozattal döntött alaptőkéjének felemelése mellett és annak érdekében, hogy a tőkeemeléshez szükséges összeget összegyűjtse a társaság tőzsdére történő bevezetését kezdeményezte. Amint az előbbiekben részletezett jellemzőkből is kitűnhet, az ügyben érintett gazdasági társaság nem végzett holding tevékenységet, ugyanakkor az általa végrehajtott tőkeemelés, illetve a részvényei tőzsdére történő bevezetésével összefüggésben igénybevett szolgáltatásokhoz kapcsolódó levonási jog megítélése szempontjából az ügy témánk vonatkozásában is irányadónak tekintendő. A Kretztechnik-ügyben a Bíróságnak arra a kérdésre kellett választ adnia, hogy ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatást nyújt-e az a részvénytársaság, amely a tőzsdére történő bevezetés során a jegyzési ár megfizetése ellenében az új részvényesek számára részvényeket bocsát ki. Nemleges válasz esetén pedig a kérdés az, biztosítható-e az előzetesen felszámított adó levonásának joga, azon okból, hogy az adólevonást általában megalapozó, egyéb szolgáltatásokat a társaság adóköteles tevékenysége érdekében vették igénybe. A Bíróság ítéletében emlékeztetett arra, hogy valamely társaságban fennálló részesedés pusztán megszerzését és megtartását nem lehet gazdasági tevékenységnek tekinteni, ugyanis az nem minősül materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának, továbbá kimondta, hogy a részvények kibocsátásának megítélése szempontjából indifferens, hogy az a társaság tőzsdére történő bevezetése keretében, vagy a tőzsdén nem jegyzett vállalkozás által történik. E körben a Bíróság az ún. KapHag-ügyben (C-442/01.) kialakított értelmezésből indult ki, mely szerint az a személyegyesítő társaság, amely pénzbeli hozzájárulás szolgáltatása érdekében vesz fel valakit a tagjai közé, nem teljesít a Héa-rendszer alkalmazási

körébe tartozó szolgáltatásnyújtást. Ezt alapul véve, azon esetekben, amikor tőke összegyűjtését célzó részvénykibocsátásra kerül sor, vagyis, ha az új részvényeket kibocsátó társaság pótlólagos tőke bevonásával kívánja növelni a vagyont és célja a tőke megszerzése és nem szolgáltatás nyújtása, úgy a tőkeemeléshez szükséges összegek fizetése nem az ellenérték rendelkezésre bocsátását, hanem tőkebefektetést feltételez, tehát nem valósul meg ellenérték fejében végzett szolgáltatásnyújtás. Ebből szükségszerűen témánk szempontjából az a következtetés adódik, hogy amennyiben az előbbiekben kifejtett műveletet egy olyan holding társaság hajta végre, amely nem végez a Héa-irányelv, illetve az Áfa tv. alkalmazásában egyéb, gazdasági tevékenységnek minősülő tevékenységet, úgy a fentieknek megfelelő részvénykibocsátás eredményeként nem minősíthető az adó alanyának. Az ügghöz kapcsolódó, a Bíróság által tárgyalt második kérdésben a Bíróság leszögezte, hogy az előzetesen felszámított adó akkor helyezhető levonásba, ha az adóalany által igénybevett szolgáltatások közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az általa teljesített, valamely levonásra jogosító tevékenységgel. Emellett az adó levonása akkor is megengedhető, illetve legalábbis az adó meghatározott része tekintetében gyakorolható, ha ilyen kapcsolat nem mutatható ki, azonban az igénybevett szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és, mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemévé válnak, feltéve, hogy az adóalany egyébként végez adóköteles tevékenységet. Ezzel szemben, ha az adóalany által beszerzett termékek és igénybevett szolgáltatások adómentes vagy a Héa-rendszer hatálya alá nem tartozó tevékenységhez kapcsolódnak, továbbá, ha a beszerző vagy a szolgáltatás igénybevevője eleve nem is tekinthető adóalanyának, az előzetesen felszámított adó levonására nem kerülhet sor.

A *Skatteverket kontra AB SKF C-29/08.* számú ügyben egy olyan holding társaság volt érintett, amely egy több országban tevékenykedő ipari cégcsoport anyavállalata, és amely díj ellenében irányítási, igazgatási és kereskedelem-politikai szolgáltatásokat nyújtott leányvállalata részére. Az anyavállalat a cégcsoport átalakítását tervezte, amellyel összefüggésben, valamennyi részvényének értékesítésével kívánt felhagyni a 100 százalékos tulajdonában álló leányvállalat által folytatott tevékenységgel. Az értékesítés másik célja az volt, hogy tőkét szabadítsanak fel a cégcso-

port egyéb tevékenységeinek finanszírozása érdekében. Az ügyben előzetes döntéshozatalra irányuló kérdést előterjesztő bíróság tulajdonképpen arra várt választ, hogy az anyavállalat által az olyan 100 százalékos tulajdonában álló leányvállalata valamennyi részvényének értékesítése, amelynek részére adóköteles szolgáltatásokat nyújtott, gazdasági tevékenységnek minősül-e. A Bíróság kifejtette, hogy a részvények egyszerű vásárlása, birtoklása vagy eladása önmagában nem minősíthető gazdasági tevékenységnek, ugyanis e műveletek kizárólagos ellenértéke az értékpapírok értékesítésekor keletkező esetleges haszon, vagyis hiányzik a materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának követelménye, melyet – mint említettük – a HÉA-irányelv 9. cikke, a gazdasági tevékenység fogalmának meghatározása során megkövetel. Ugyanakkor a Bíróság arra is rámutatott, hogy eltérő azon eset, amikor a részvényekkel vagy a társasági részesedéssel kapcsolatos ügyletekre az érintett társaságok irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétel megszerzése érdekében – a részesedéseket részvényesi vagy tagi jogállásban birtokló szervezet jogainak sérelme nélkül – kerül sor, feltéve, hogy az irányításban való részvétel olyan szolgáltatásokat foglal magába, amelyek a HÉA-rendszer alkalmazásában adókötelesnek minősülnek, mint például az ellenérték fejében teljesített igazgatási, pénzügyi, könyvelési szolgáltatások. Annak ellenére, hogy a tárgyalt ügylet nem a leányvállalat irányításában való részvétel megszerzését szolgálta, hanem ellenkezőleg, e tevékenység megszüntetését, a Bíróság az egyenlő bánásmód és az adósemlegeség elvére figyelemmel, gazdasági tevékenységnek minősítette az anyavállalat azon leányvállalata tőkéjében birtokolt összes részvény átruházását, amelynek irányításában az anyavállalat közvetlenül vagy közvetetten részt vett, mivel részére ellenszolgáltatás fejében adóköteles szolgáltatásokat nyújtott.

## **Összegzés**

A holding társaságok forgalmi adózásban betöltött szerepével összefüggésben azt mondhatjuk, hogy ezen vállalkozások esetében a hagyományos értelemben vett gazdasági társaságtól eltérően – amelyek gazdasági tevékenység céljára alapíthatók, ezáltal az adóalanyiság lényegi komponense szükségszerűen kimutatható náluk – az adóalanyiság fennállását, az Európai Unió Bíróságához hason-

lóan, a gazdasági realitást és az általuk teljesített ügyletek tényleges tartalmát vizsgálva szükséges értékelni. Amennyiben megállapítást nyer, hogy a holding a közös hozzáadottértékadó alanyának minősül – ideértve különösen azon esetet, amikor a leányvállalata részére díjazás ellenében végez irányítási, adminisztratív, technikai vagy pénzügyi jellegű tevékenységet – az adó levonásának joga is megilletetheti. Ez azonban nem jelenti azt, hogy minden általa igénybevett szolgáltatás, illetve beszerzett termék adóját levonhatja, hiszen, ha egy adott szolgáltatást nem az adóalanyiságot eredményező, vagy nem az adólevonásra jogosító tevékenységéhez vett igénybe, a szolgáltatás tekintetében felmerülő előzetesen felszámított adót nem helyezheti levonásba.

*HORVÁTH DÁVID MIKLÓS*