

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2020. november 12. (*)

„Elzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 77/388/EGK hatodik irányelv – 4. cikk – Az »adóalany« fogalma – Vegyes tevékenységű holding – 17. cikk – Az elzetesen megfizetett héa levonásához való jog – Valamely vegyes tevékenységű holding által más társaságokban való esetleges részesedésszerzéshez szükséges piackutatással kapcsolatos tanácsadási szolgáltatások vonatkozásában elzetesen megfizetett héa – A tervezett részesedésszerzésről való előállítás – A leányvállalatoknak a befektetéseikhez szükséges eszközökkel való ellátására szolgáló kötvények kibocsátásának megszervezésével és kialakításával kapcsolatos banki jutalék után elzetesen megfizetett héa – Meg nem valósított befektetések”

A C-42/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália) a Bírósághoz 2019. január 24-én érkezett, 2018. december 5-i határozatával terjesztett elő

a **Sonaecom SGPS SA**

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan és N. Jääskinen (előadó) bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2020. február 12-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Sonaecom SGPS SA képviseletében J. Vieira Peres, A. Lobo Xavier, G. Machado Borges, I. Santos Fidalgo és A. Carrilho Ribeiro advogados,
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, T. Larsen és P. Barros da Costa, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Afonso, P. Costa de Oliveira és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2020. május 14?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes 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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 4. cikke (1) és (2) bekezdésének és 17. cikke (1), (2) és (5) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Sonaecom SGPS SA (a továbbiakban: Sonaecom) és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó? és vámhatóság, Portugália) között, a Sonaecom által egyrészt a más társaságokban való esetleges részesedésszerzéshez szükséges piackutatással kapcsolatos tanácsadási szolgáltatásokra vonatkozó kiadások után, másrészt pedig kötvénykibocsátás megszervezése és kialakítása címén a BCP Investimento SA számára teljesített jutalékfizetés után, amennyiben sem a részesedésszerzés, sem pedig a kötvénykibocsátás érdekében tett befektetések nem valósultak meg, el?zetesen megfizetett hozzáadottérték?adó (héta) a levonhatósága tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelvet hatályon kívül helyezte és annak helyébe lépett a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) (a továbbiakban: héairányelv).

4 A hatodik irányelvnek az id?beli hatályát tekintve az alapügyre alkalmazandó 4. cikkének (1) és (2) bekezdése el?írja:

„(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 termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermel?ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.”

5 A hatodik irányelv „Adómentességek belföldön” cím? 13. cikke az „[e]gyéb adómentességekr?l” szóló B. pontjában kimondja:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következ?ket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

d) a következ? ügyletek:

1. hitel nyújtása és közvetítése, valamint a hiteleknek a hitelez? által történ? kezelése;

[...]"

6 A hatodik irányelvnek „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” címet visel? 17. cikke a következ?ket írja el?:

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

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

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetend?, illetve megfizetett hozzáadottérték?adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

b) a behozott termékekre fizetend? vagy megfizetett hozzáadottérték?adó;

c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja és a 6. cikk (3) bekezdése szerint fizetend? hozzáadottérték?adó.

[...]

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidej?leg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottérték?adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az el?ször említett értékesítésre vonatkozik.

E levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell.

A tagállamok azonban a következ?ket tehetik:

a) engedélyezik az adóalanynak, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, ha minden ilyen részterületr?l külön nyilvántartást vezet;

b) kötelezik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, és hogy valamennyi ilyen részterületr?l külön nyilvántartást vezessen;

c) engedélyezik vagy kötelez?vé teszik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére [helyesbítés: összességének vagy egy részének rendeltetése szerint] alkalmazza;

d) engedélyezik vagy kötelez?vé teszik, hogy az adóalany az adólevonást az els? albekezdésben megállapított szabállyal összhangban valamennyi termékre és szolgáltatásra alkalmazza, amelyeket az ott megnevezett ügylet céljaira használ fel;

e) engedélyezik, hogy amennyiben az adóalany által le nem vonható hozzáadottérték?adó jelentéktelen összeg?, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.”

7 A hatodik irányelvnek „A levonható arányosított adó kiszámítása” címet visel? 19. cikke az (1)bekezdésében el?írja:

„A 17. cikk (5) bekezdésének els? albekezdése szerinti levonható arányosított adó a következ? tört eredménye, amelynél:

- a számlálóban a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint az adólevonásra jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottérték?adó nélkül számított összege szerepel,
- a nevez?ben pedig a számlálóban szerepl?, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottérték?adó nélkül számított összege szerepel. A tagállamok a nevez?be bevonhatják mindazon szubvenciók összegét is, amelyek nem szerepelnek a 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjában.

Az arányosított adót éves alapon százalékban kell meg állapítani, és azt egész százalékegységre kell felkerekíteni.”

8 A hatodik irányelvnek „Az adólevonások módosítása” címet visel? 20. cikkének (6) bekezdése ekként rendelkezik:

Amennyiben az adóalany az általános szabályozásról különös szabályozásra tér át, vagy fordítva, a tagállamok megtehetik a szükséges intézkedéseket annak biztosítására, hogy az adóalanyak se indokolatlan el?nyei, se indokolatlan hátrányai ne keletkezzenek.”

9 A héairányelv 413. cikke szerint az 2007. január 1?jén lép hatályba.

A portugál jog

A CIVA

10 A Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a hozzáadottérték?adóról szóló törvénykönyv) az alapügy tényállásának idején alkalmazandó változata szerinti (a továbbiakban: CIVA) 9. cikkének 28) pontja szerint:

„Mentesek az adó alól:

- a) hitel nyújtása és közvetítése, bármilyen formában is történjen, ideértve a leszámítolási és viszontleszámítolási ügyleteket, valamint a hitelez? által történ? hitelgondozást és hitelkezelést;

[...]

- f) azon ügyletek és szolgáltatások, beleértve a közvetítést is, de kivéve a letéti ?rzést és gondozást vagy kezelést, amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesül? részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak, az áruk feletti rendelkezési jogot megtestesít? értékpapírok kivételével”.

11 A CIVA 20. cikke, amely felsorolja azon helyzeteket, amikor az adóalany által el?zetesen megfizetett h?a levonható, az (1) bekezdésében el?írja:

„Csak az adóalany által a következ? ügyletekhez beszerezett, importált vagy felhasznált termékeket és szolgáltatásokat terhel? adó vonható le:

- a) adóköteles és nem adómentes termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]"

12 Ugyanezen törvény 23. cikke (1) és (4) bekezdésének a szövege a következő:

„(1) Ha az adóalany tevékenysége gyakorlása során olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amely után részben nem jogosult adólevonásra, a beszerzések után fizetett adó csak az adólevonásra jogosító ügyletek éves összegének arányában vonható le.

[...]

(4) Az adólevonás (1) bekezdésében megállapított aránya a következő tört eredménye: a számlálóban a 19. cikk és a 20. cikk (1) bekezdése alapján adólevonásra jogosító termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás adó nélkül számított éves összege szerepel, a nevezőben pedig az adóalany által végzett valamennyi értékesítés adó nélkül számított éves összege, ideértve az adómentes vagy adóalapot nem képező értékesítést, különösen az adóalanyiságot nem eredményező, felszerelési támogatásnak nem minősülő támogatásokat.

[...]"

A 495/88. sz. törvényrendelet

13 Az 1988. december 30-ai Decreto-Lei n.º 495/88 (495/88. sz. törvényrendelet) (Diário da República I, I.º A. sorozat, 301. sz., 1988. december 30.) 1. cikkének (1) és (2) bekezdése, amely a *sociedades gestoras de participações sociais* (SGPS) jogállását és tevékenységét szabályozza, az alapügy tényállására alkalmazandó változatában a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az [SGPS] egyetlen tevékenysége más vállalkozásokban fennálló részesedések kezelése gazdasági tevékenység gyakorlásának közvetett formájaként.

(2) E törvényerejű rendelet alkalmazásában a társaságban fennálló részesedés a társaság gazdasági tevékenysége gyakorlásának közvetett formájának minősül, amikor az nem csak alkalmi, és legalább a társaság tőkéjének 10%-ára vonatkozik, és szavazati joggal jár, akár közvetlenül, akár más, olyan társaságokban fennálló részesedések által, amelyekben az SGPS többségi befolyással rendelkezik.”

14 E törvényerejű rendelet 4. cikke értelmében:

„(1) Az SGPS jogosult technikai igazgatási és kezelési szolgáltatásokat nyújtani minden olyan társaságnak vagy bizonyos társaságoknak, amelyekben az 1. cikk (2) bekezdésében és a 3. cikk (3) bekezdésének a)–c) pontjában meghatározott részesedéssel rendelkeznek, vagy amelyekkel alárendeltségi szerződést kötöttek.

(2) A szolgáltatásnyújtást írásba kell foglalni, amelyben fel kell tüntetni a megfelelő díjazást.”

Az alapeljárás és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdések

15 Az alapeljárás felperese egy holdingtársaság, amely a részesedésszerzésre, a részesedések birtoklására és kezelésére irányuló tevékenységén kívül a távközlési, média-, szoftverpiacon és rendszerek integrált piacán működő vállalkozások stratégiai irányításával és koordinációjával is foglalkozik.

16 A Sonaecom a tevékenységei keretében 2005-ben héarendszer hatálya alá tartozó külső tanácsadói szolgáltatásokat vett igénybe, amelyek a Cabovisão távközlési szolgáltatóban való

részesedésszerzés céljából végzett piackutatásból álltak. Állítása szerint a Sonaecomnak szándékában állt olyan gazdasági tevékenységet folytatni, amely héaköteles kezelési szolgáltatások nyújtásában áll a Cabovisão számára. E részesedésszerzés végül nem valósult meg

17 Egyébiránt 2005 júniusában az alapeljárás felperese 150 millió euró összegű kötvénykibocsátás megszervezésével, kialakításával és kihelyezési garanciájával kapcsolatos szolgáltatásokért jutalékot fizetett a befektetési banknak, a BCP Investmentónak. Az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, hogy e kibocsátás célja az volt, hogy a Sonaecom leányvállalatai számára olyan eszközöket biztosítson, amelyekre a „triple play” technológiába történ közvetlen befektetéshez volt szükségük. A Sonaecom által a tárgyaláson szolgáltatott információk szerint azonban a társaság az így megszerzett tktét a Cabovisão társasági részesedéseinek megszerzése érdekében, és így az új, ún. „triple play” új üzletágba fektette be.

18 Mivel e befektetési projektek nem valósultak meg, az alapeljárás felperese ezt követen úgy döntött, hogy e tktét az anyavállalata, a Sonae SGPS rendelkezésére bocsátja kölcsön formájában.

19 Ugyanezen adóévben a Sonaecom teljes egészében levonta a fizetendő héából az igénybe vett szolgáltatások után elzeteresen felszámított héa összegét.

20 Az adóhatóság által végzett ellenrzést követen ez utóbbi vitatta a héalevonást, mivel úgy ítélte meg, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatások beszerzésének nem az adóköteles tevékenységek késbbi megvalósítása volt a célja a hatodik irányelv 17. cikke (2) és (3) bekezdésének, valamint a CIVA 20. cikkének megfelelően.

21 E hatóság tehát számtani korrekciókat alkalmazott, amelyek összesen 1 088 675,77 euró összegű héa és kompenzációs kamatok kivetésére irányuló aktusokhoz vezettek.

22 A Sonaecom keresetet indított ezen adómegállapító határozatokkal szemben a Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (portói közigazgatási és adóügyi bíróság, Portugália) eltt. 2016. június 28-i ítéletével e bíróság elutasította a keresetet azzal az indokkal, hogy a felperes által megfizetett héa nem vonható le.

23 A Sonaecom ezen ítélettel szemben fellebbezést terjesztett el a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsbb közigazgatási bíróság, Portugália) eltt.

24 A kérdést elterjesztő bíróság eltt az alapeljárás felperese, aki a vegyes tevékenységű holding minőségére hivatkozik, és azt állítja, hogy a leányvállalatai irányításába való beavatkozása ismétlődő jellegű, arra hivatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatások nem a „részesedések birtoklásával és kezelésével” kapcsolatos tevékenységhez, hanem ahhoz a tevékenységhez kapcsolódtak, amelyet a leányvállalatai számára technikai szolgáltatások nyújtása és irányítása területén végez, és amely héaköteles tevékenységért ellenszolgáltatásban részesül.

25 Következésképpen, mivel vitathatatlanul közvetlen kapcsolat áll fenn a leányvállalatai részére nyújtott szolgáltatások és az alapügyben szóban forgó szolgáltatások között, az elzeteresen megfizetett héa levonható.

26 Az alapeljárás felperese hozzáteszi, hogy az a körülmény, hogy a részesedésszerzés nem konkretizálódott, nem bír jelentéssel, és nem kérdőjelezi meg azt a tényt, hogy a szolgáltatásnyújtásra olyan tevékenység keretében került sor, amely héaköteles ügyletek megvalósítását foglalja magában.

27 Ilyen körülmények között a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság) felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethető-e a hatodik irányelvben meghatározott levonási szabályokkal, különösen a 4. cikk (1) és (2) bekezdésével és a 17. cikk (1), (2) és (5) bekezdésével az, hogy a fellebbező [Sonaecom] levonja a piaci szereplők véleményére vonatkozó közvéleménykutatás területén történő tanácsadási szolgáltatás tőkeszerzedések megszerzésének céljából történő igénybevétele után megfizetett adót, ha a szóban forgó részesedésszerzés nem valósult meg?

2) Összeegyeztethető-e a hatodik irányelvben meghatározott levonási szabályokkal, konkrétan a 4. cikk (1) és (2) bekezdésével, és a 17. cikk (1), (2) és (5) bekezdésével, hogy a fellebbező [Sonaecom] levonja az azon társasági finanszírozási struktúrájába beépíteni tervezett kötvénykibocsátás megszervezése és kialakítása címén a [BCP Investimento] számára teljesített jutalékfizetés után megfizetett, a vonatkozó befektetések elmaradása folytán teljes mértékben a csoport anyavállalatát a Sonae SGPS-t terhelő adót, amelyekben részesedéssel rendelkeznek?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

28 Elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ a Bíróságtól, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint 17. cikkének (1), (2) és (5) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az a holdingtársaság, amelynek leányvállalatai irányításába történő beavatkozása ismétlődő jellegű, jogosult arra, hogy levonja a más társaságban történő részesedésszerzés céljából végzett piackutatásra irányuló tanácsadási szolgáltatások igénybevétele után elzetesen megfizetett héát, amennyiben e szerzésre végül nem került sor.

29 Elzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a 2007. január 1-jén hatályba lépett héairányelv anélkül helyezte hatályon kívül a hatodik irányelvet, hogy azt érdemben megváltoztatta volna. Mivel a héairányelv releváns rendelkezéseinek tartalma lényegében megegyezik a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezéseinek tartalmával, a Bíróságnak a héairányelvre vonatkozó ítélkezési gyakorlata a hatodik irányelvre is alkalmazandó (lásd analógia útján: 2019. július 3-ai The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítélet, C-316/18, EU:C:2019:559, 17. pont).

30 Ennek keretében először is arra kell emlékeztetni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében nem minősíthető a hatodik irányelv 4. cikke értelmében vett adóalanynak, és nem rendelkezik az ezen irányelv 17. cikke értelmében vett levonási joggal az a társaság, amelynek egyetlen célja a más társaságokban anélkül történő való részesedésszerzés, hogy közvetve vagy közvetlenül beavatkozna e társaságok irányításába. A társasági részesedések pusztán vétele és pusztán birtoklása ugyanis önmagában nem tekinthető a hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységnek, mivel a más vállalkozásokban való egyszerű pénzügyi részesedésszerzés önmagában nem tekinthető materiális javak bevétele érdekében történő tartós hasznosításának. Az esetleges osztalék, e részesedés gyümölcse ugyanis a javakkal való rendelkezés egyszerű következménye (2018. július 5-ai Marle Participations ítélet, C-320/17,

EU:C:2018:537, 27. és 28. pont; 2018. október 17-²i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Ettől eltér az az eset, amikor a részesedés együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításába történő közvetlen vagy közvetett beavatkozással, amennyiben az olyan héaköteles ügyletek végzését foglalja magában, mint amilyen az adminisztratív, pénzügyi, kereskedelmi és technikai szolgáltatások nyújtása azon jogokon túlmenően, amelyek a részesedéssel rendelkező részvényesi vagy tagi minőségében megilletik (2018. július 5-²i Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 29. pont; 2018. október 17-²i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Amint azt a főtanácsnok az indítványa 30. pontjában megállapította, a vegyes tevékenységű holding olyan társaság, amely nem gazdasági jellegű, részesedések más társaságokban való birtoklásában megnyilvánuló és nem héaköteles holdingtevékenysége mellett gazdasági tevékenységet is folytat. Az ítélkezési gyakorlat szerint a vegyes tevékenységű holding is adóalanynak minősül annyiban, amennyiben nemcsak társasági részesedéseket birtokol, hanem e társaságok némelyikének ellenérték fejében héaköteles szolgáltatásokat is nyújt, jóllehet csak arányosan vonhatja le az előzetesen megfizetett adót (lásd ebben az értelemben: 2001. szeptember 27-²i Cibo Participations ítélet, C-16/00, EU:C:2001:495, 22. pont; 2008. március 13-²i Securenta-²ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 31. pont).

33 Egyébiránt tekintettel arra, hogy a hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységek több egymást követő cselekményből is állhatnak, az előkészítő tevékenységeket a gazdasági tevékenységek közé kell számítani. Ily módon minden, gazdasági tevékenység önálló folytatását – objektív elemek által alátámasztottan – kezdeni szándékozó személyt, aki ennek érdekében teljesíti az első beruházási kiadásokat, adóalanynak kell tekinteni (2018. október 17-²i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Ebből az következik, hogy a hatodik irányelv értelmében vett adóalanynak kell tekinteni azt a társaságot, amely egy másik társaság részvényei azon szándékból történő megszerzése tervének keretébe illeszkedő előkészítő cselekményeket végez, hogy olyan gazdasági tevékenységet folytasson, amelynek lényege az ezen utóbbi társaság irányításába héaköteles ügyvezetési szolgáltatások nyújtásával történő beavatkozás (2018. október 17-²i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az tűnik ki, hogy a Sonaecom héaköteles kezelési szolgáltatásokat kívánt nyújtani a Cabovisão számára, amelynek társasági részesedéseit meg kívánja megszerezni, és ennek alapján a hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységet kívánt folytatni. Következésképpen és ennyiben a Sonaecomot mint vegyes tevékenységű holdingot főt szabály szerint a hatodik irányelv értelmében vett adóalanynak kell tekinteni, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

36 Másodsorban, a levonáshoz való jogot illetően a hatodik irányelv 17. cikkéből az következik, hogy amennyiben az adóalany – e minőségében eljárva – valamely terméket szerez meg vagy szolgáltatást vesz igénybe és ezt az eszközt vagy szolgáltatást az adózott tevékenységéhez használja, jogosult az ilyen eszközre vonatkozóan esedékes vagy megfizetett hűa levonására. A hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdésének első albekezdése, valamint 17. cikke értelmében e levonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, azaz a termékértékesítéskor, illetve a szolgáltatás nyújtásakor (2018. október 17-²i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A hatodik irányelv 17. és azt követő cikkeiben meghatározott adólevonási jog a hűarendszer elválaszthatatlan részét képezi és főt szabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket

terhel? el?zetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal gyakorolható (2018. október 17?i Ryanair ítélet, C?249/17, EU:C:2018:834, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetend? vagy megfizetett h?a terhe alól. A h?a közös rendszere így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhe tekintetében, azok céljától és eredményét?l függetlenül, biztosítja a tökéletes semlegességet, feltéve hogy az említett tevékenységek f?szabály szerint maguk is héakötelesek (2018. október 17?i Ryanair ítélet, C?249/17, EU:C:2018:834, 23. pont).

39 A h?a semlegességének elve a vállalkozás adóterhének tekintetében megköveteli, hogy a vállalkozás érdekében teljesített és m?ködésének megkezdését szolgáló els? beruházási kiadások gazdasági tevékenységnek min?süljenek, és ellentétes lenne ezzel az elvvel, ha az említett tevékenységek csak az adóköteles jövedelem keletkezésekor kezd?dnének meg. Minden egyéb értelmezés a gazdasági szerepl?re terhelné a gazdasági tevékenysége keretében fizetend? héát, anélkül hogy lehet?séget biztosítana számára a levonásra, és a vállalkozás szükségletei tekintetében végzet beruházások költségei közötti, aszerint történ? önkényes megkülönböztetéshez vezetne, hogy e beruházásokat a vállalkozás tényleges m?ködtetését megelőz?en, vagy e m?ködtetés közben végezték?e el (2018. október 17?i Ryanair ítélet, C?249/17, EU:C:2018:834, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Ezenfelül, a levonáshoz való jog keletkezését követ?en még akkor is fennmarad, ha a tervezett gazdasági tevékenység nem valósult meg, tehát nem vezetett adóköteles ügyletekhez, illetve ha az adóalany a levonást lehet?vé tév? termékeket vagy szolgáltatásokat akaratától független körülmények miatt nem használta fel adóköteles ügyletek keretében. Bármely más értelmezés ellentétes lenne a héasemlegesség elvével a vállalkozás adóterhét illet?en. Ez ugyanazon beruházási tevékenységek adójogi bánásmódja tekintetében indokolatlan különbségekhez vezethet a már adóköteles tevékenységeket folytató vállalkozások és az olyan vállalkozások között, amelyek beruházásokon keresztül adóköteles ügyletek forrását képez? tevékenységekbe kívánnak belefogni. Hasonlóképpen, önkényes eltérések keletkeznének e két utóbbi vállalkozások között, ha a levonások végleges elfogadása azon kérdést?l függne, hogy az ilyen beruházások adóköteles ügyletekhez vezetnek?e, vagy sem (2018. október 17?i Ryanair ítélet, C?249/17, EU:C:2018:834, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Egyébiránt az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a konkrét el?zetes beszerzési ügyletnek f?szabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a h?a levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a h?a levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen. A beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhel? h?a levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik (2018. október 17?i Ryanair ítélet, C?249/17, EU:C:2018:834, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat az el?zetes 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 (2018. október 17?i Ryanair ítélet, C?249/17, EU:C:2018:834, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Márpedig a Bíróság akként ítélte meg, hogy a leányvállalatai irányításában részt vev? és ez

alapján gazdasági tevékenységet végző holdingtársaság által viselt, e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez kötődő költségeket a holdingtársaság általános költségei részének kell tekinteni, és az e költségek után megfizetett hűa fűszabály szerint teljes egészében levonható, kivéve ha bizonyos utólag végzett gazdasági tevékenységek a hatodik irányelv alapján hűamentesek, amely esetben a levonási jog csak az ezen irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében foglalt módszerrel érvényesíthető (2015. július 16-ai Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 33. pont).

44 A jelen ügyben úgy tűnik, hogy a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az tűnik ki, hogy az alapügyben szóban forgó tanácsadási szolgáltatásokat a Sonaecom által valamely társaságban történő részesedésszerzés keretében szerezték meg, és a Sonaecomnak szándékában állt e társaság részére hűaköteles ügyvezetési szolgáltatásokat nyújtani, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

45 Így, mivel a Bíróság ítélezési gyakorlatának megfelelően az említett tanácsadási szolgáltatásokhoz kapcsolódó költségek a Sonaecomnak az általa vegyes tevékenységű holdingként végzett gazdasági tevékenység címén felmerült általános költségeinek részét képezik, e társaság fűszabály szerint jogosult az e szolgáltatások után megfizetett hűa teljes levonására.

46 Egyébiránt, amint arra a jelen ítélet 40. pontja emlékeztet, az a tény, hogy végeredményben az ügylet nem valósult meg, nincs hatással a hűalevonási jogra, amely továbbra is fennáll.

47 Mindazonáltal pontosítani kell, hogy abban az esetben, ha bebizonyosodna, hogy az alapügy felperese a gazdasági tevékenységének jellegzetességeit képező hűaköteles szolgáltatásokat csak leányvállalatainak egy része részére nyújtott – aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata –, az általános költségek után megfizetett hűa csak az alapeljárás felperese mint adóalany gazdasági tevékenységéhez kapcsolódó csak a gazdasági tevékenységhez kapcsolódó költségek arányában vonható le, a tagállamok által meghatározandó módszer szerint (lásd ebben az értelemben: 2018. július 5-ai Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 37. pont).

48 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy e hatáskör gyakorlása során a tagállamoknak figyelembe kell venniük a hatodik irányelv célját és szerkezetét, és e tekintetben olyan számítási módot kötelesek meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek az egyes gazdasági és nem gazdasági tevékenységekre eső tényleges arányt (lásd ebben az értelemben: 2018. július 5-ai Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

49 A fenti megfontolások összességére tekintettel az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint 17. cikkének (1), (2) és (5) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az a vegyes tevékenységű holding, amelynek a leányvállalatai irányításába történő beavatkozása ismétlődő jellegű, akkor is jogosult arra, hogy levonja a más társaságban való részesedésszerzés céljából végzett piackutatásra irányuló tanácsadási szolgáltatások igénybevétele után elzeteresen megfizetett hűát, amennyiben végül nem került sor e részesedésszerzésre.

A második kérdésről

50 Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett második kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ a Bíróságtól, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint 17. cikkének (1), (2) és (5) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az a vegyes tevékenységű holding, amelynek a leányvállalatai irányításába történő beavatkozása ismétlődő jellegű, jogosult a hitelintézetnek a meghatározott ágazatba történő befektetések érdekében történő kötvénykibocsátás megszervezése és kialakítása címén fizetett jutalék után

elztesen megfizetett hía levonására, ha e befektetésekre végső soron nem került sor, és az e kibocsátás révén szerzett tőket teljes mértékben a csoport anyavállalata számára bocsájtották rendelkezésre kölcsön formájában.

51 Az e kérdésre adandó válasz annak meghatározását feltételezi, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének megfelelően a szolgáltatások után elztesen megfizetett hía levonása céljából figyelembe kell-e venni e szolgáltatások adóalany által tervezett felhasználását vagy tényleges felhasználását.

52 E tekintetben a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja elírja, hogy az adóalany jogosult levonni az elztesen megfizetett adót, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez „használta fel”.

53 Következésképpen, és amint arra a főtanácsnok indítványának 54. pontjában rámutatott, e rendelkezés szövegéből az következik, hogy az elztesen megfizetett adó levonásához való jog olyan megközelítésen alapul, amely elsősorban az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások tényleges felhasználásán alapul.

54 Azon szövegkörnyezet elemzése, amelybe az említett rendelkezés illeszkedik, valamint e rendelkezés és a hatodik irányelv céljának elemzése megerősíti ezt a szó szerinti értelmezést.

55 Azon szövegkörnyezetet illetően, amelybe a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja illeszkedik, meg kell állapítani, hogy a vegyes használatú eszközök után elztesen megfizetett adó levonhatóságát illetően ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének a)–d) pontja különböző korrekciós intézkedéseket sorol fel, amelyeket a tagállamok többek között annak érdekében fogadhatnak el, hogy a levonási hányad kiszámítására vonatkozó, az említett irányelv 19. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében szereplő különös tevékenységekre vonatkozó különös szabályokat alkalmazzák, figyelembe véve az érintett adóalany tevékenységének sajátos jellemzőit.

56 Ugyanis, amint azt a főtanácsnok az indítványa 55. pontjában megállapította, a tagállamok a hatodik irányelvben elírt, a forgalmon alapuló felosztási kritériumtól eltérő számítási módszereket írhatnak elő, ha a kiválasztott módszer pontosabb eredményt biztosít (lásd ebben az értelemben: 2012. november 8-ai BLC Baumarkt ítélet, C-511/10, EU:C:2012:689, 23–26. pont; 2016. június 9-ai Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft ítélet, C-332/14, EU:C:2016:417, 33. pont).

57 Ezenkívül a hatodik irányelv 20. cikkének (6) bekezdéséből, amely az elztesen megfizetett adó levonásának korrekciójára vonatkozik, az következik, hogy e levonást – amint arra a főtanácsnok indítványának 55. pontjában rámutatott – a lehető legpontosabban kell hozzáigazítani a tényleges használathoz, hogy elkerülhetők legyenek az „indokolatlan elnyökök”, illetve az „indokolatlan hátrány” az adóalany számára.

58 Így nemcsak a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjából, hanem más rendelkezéseiből is az következik, hogy az irányelv azon a logikán alapul, hogy az elztesen megfizetett adó adóalany által történő levonásának a lehető legpontosabban meg kell felelnie az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások tényleges felhasználásának.

59 Következésképpen az áruk és szolgáltatások tényleges használata megelőzi az eredeti szándékot.

60 A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának célját és ez utóbbi egészét illetően meg kell állapítani, hogy az a megközelítés, amely szerint az elztesen megfizetett hía

levonásához való jog kizárólag az adóalanynak a beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások felhasználásával kapcsolatos szándékán alapul, nem pedig azok tényleges felhasználásán, veszélyeztetheti magát a héarendszer működését.

61 Egyébiránt, amint arra a jelen ítélet 38. pontjában emlékeztet, az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hía terhe alól. A közös héarendszer tehát minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy maguk az említett tevékenységek héakötelesek (1985. február 14-ii Rompelman ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 19. pont; 2018. február 28-ii Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

62 A közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elve a versenytorzulások elkerülése érdekében tiltja azt, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a hía kivetése során (lásd ebben az értelemben: 2002. szeptember 10-ii Kügler ítélet, C-141/00, EU:C:2002:473, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

63 Ezen elv alkalmazása tehát magában foglalja egyrészt azt, hogy az ugyanazon adómegállapítási időszakban adóköteles tevékenységeket végző valamennyi adóalany jogosult az elzetesen megfizetett hía levonására, ugyanakkor a *contrario* azt is jelenti, hogy azok, akik hasonló, de hía mentes ügyleteket végeznek, nem rendelkeznek ilyen joggal.

64 Ezen összefüggésben a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (3) bekezdése előírja, hogy az adóalany kizárólag a hía alá tartozó értékesítési ügyletekkel kapcsolatos termékek és szolgáltatások tekintetében jogosult az elzetesen megfizetett adó levonására. Ezzel szemben, ha az adóalany által beszerzett termékek vagy igénybe vett szolgáltatások adómentes vagy a hía hatálya alá nem tartozó tevékenységekhez kapcsolódnak, nem kerül sor sem a fizetendő adó elzetes felszámítására, sem az elzetesen felszámított adó levonására (2017. szeptember 14-ii Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

65 Márpedig, amint arra a főtanácsnok az indítványának 58. pontjában rámutatott, az elzetesen megfizetett adó levonásához való jog, amely kizárólag az adóalany azon korábbi szándékán alapul, hogy héaköteles ügyleteket bonyolítson, és amely tehát nem veszi figyelembe azon ügyletek jellegét, amelyeket ténylegesen teljesített, versenyelőnyhöz juttatná a hasonló ügyleteket végző többi vállalkozáshoz képest, ami következésképpen ellentétes lenne az adósemlegesség elvével.

66 Így a hatodik irányelv 17. cikkének megfelelően a szolgáltatások után elzetesen megfizetett hía levonása érdekében nem az általa, hanem az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások tényleges felhasználását kell figyelembe venni.

67 A jelen ügyben, amint az a jelen ítélet 17. és 18. pontjában felidézésre került, az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapeljárás felperese a „triple play” ágazatba való befektetéseinek finanszírozása érdekében megfizette a hía a BCP Investimento részére 150 millió euró összegű kötvénykibocsátás megszervezése és kialakítása címén fizetendő jutalék után. Mindazonáltal mivel e befektetési projektek nem valósultak meg, az alapeljárás felperese ezt követően úgy döntött, hogy e tekintet az anyavállalata, a Sonae SGPS rendelkezésére bocsátja kölcsön formájában.

68 Amennyiben e kölcsönügylet, amely az alapügy felperese által igénybe vett szolgáltatások tényleges felhasználását jelenti, a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 1. alpontja

értelmében adómentes ügyletek közé tartozik, ezen irányelv 17. cikke alapján e társaság nem jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja a BCP Investmentónak fizetett jutalék után elzárva megfizetett héát.

69 Márpedig, amint arra a jelen ítélet 17. pontja emlékeztet, a Sonaecom által a tárgyaláson szolgáltatott információk szerint az a kölcsön révén megszerzett tőkét a Cabovisão társasági részesedéseinek megszerzése érdekében kívánta felhasználni, és így az úgynevezett „triple play” új üzletágazatba fektetett be, nem pedig azért, hogy leányvállalatait olyan eszközökkel lássa el, amelyek lehetővé teszik számukra, hogy ezen ágazatban befektetéseket eszközöljenek, amint az az elzárva döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik. Mindazonáltal amennyiben bizonyítást nyer, e körülmény nem befolyásolja a jelen ítélet 68. pontjában foglalt következtetést, mivel nem az alapügy felperese által igénybe vett szolgáltatások tényleges felhasználást, hanem csak az utóbbi által eredetileg tervezett felhasználást érinti.

70 E következtetést nem kérdőjelezheti meg az alapeljárás felperesének azon érve sem, amely szerint, noha nem áll fenn közvetlen kapcsolat a kötvénykibocsátás során viselt költségek és valamely adóköteles értékesítési ügylet között, e költségek a vállalkozás általános költségeiként levonhatók.

71 Ugyanis, amint arra a főtanácsnok az indítványának 64. pontjában rámutatott, közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn az alapeljárás felperese által igénybe vett szolgáltatások és egy adómentes értékesítési ügylet, azaz az anyavállalata számára történő kölcsönnyújtás között.

72 E megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni a második kérdésre, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint 17. cikkének (1), (2) és (5) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az a vegyes tevékenységű holding, amelynek a leányvállalatai irányításába történő beavatkozása ismétlődő jellegű, nem jogosult a hitelintézetnek a meghatározott ágazatba történő befektetés érdekében történő kötvénykibocsátás megszervezése és kialakítása címén fizetett jutalék után megfizetett hű levonására, ha e befektetésekre végső soron nem került sor, és az e kibocsátás révén szerzett tőkét teljes mértékben a csoport anyavállalata számára bocsájtották rendelkezésre kölcsön formájában.

A költségekről

73 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

1) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint 17. cikkének (1), (2) és (5) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az a vegyes holdingtársaság, amelynek a leányvállalatai irányításába történő beavatkozása ismétlődő jellegű, abban az esetben is jogosult arra, hogy levonja a más társaságban való részesedésszerzés céljából végzett piackutatásra irányuló tanácsadási szolgáltatások igénybevétele után elzárva megfizetett hozzáadottértékadót, ha végül nem került sor e részesedésszerzésre.**

2) **A hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint 17. cikkének (1), (2) és (5) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az a vegyes tevékenységű holding, amelynek a leányvállalatai irányításába történő beavatkozása ismétlődő jellegű, nem jogosult a hitelintézetnek a meghatározott ágazatba történő befektetés érdekében történő kötvénykibocsátás megszervezése és kialakítása címén fizetett jutalék után megfizetett**

hozzáadottérték?adó levonására, ha e befektetésekre végs? soron nem került sor, és az e kibocsátás révén szerzett t?két teljes mértékben a csoport anyavállalata számára bocsájtották rendelkezésre kölcsön formájában.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: portugál.