

Ideiglenes változat

JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2020. május 14.(1)

C-42/19. sz. ügy

Sonaecom SGPS SA

kontra

Autoridade Tributária e Aduaneira

(a Supremo Tribunal Administrativo [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 77/388/EGK irányelv – Az adóalany fogalma – Holdingtársaság – Vegyes tevékenységű holding – Az előzetesen felszámított adó levonása – Másik társaság megszerzését szolgáló tanácsadási szolgáltatásokkal és vállalatikötvénykibocsátással kapcsolatos költségek – A tervezett értékesítési ügyletek módosulása”

I. Bevezetés

1. A holdingtársaságok adólevonási jogával már többször foglalkozott a Bíróság.(2) Az ennek ellenére továbbra is problémákat vet fel a gyakorlatban. Ez a helyzet különösen akkor, ha a holding egyes társasági részesedéseket csak kezel, más, tulajdonában álló társaságok számára viszont adóköteles szolgáltatásokat nyújt (úgynevezett vegyes tevékenységű holding).
2. A jelen esetben a Sonaecom SGPS S.A. (a továbbiakban: Sonaecom) tőkerészesedést kívánt szerezni egy vállalkozásban, majd adóköteles szolgáltatásokat kívánt nyújtani számára. Az ügylet előkészítése során tanácsadási és vállalatikötvénykibocsátási szolgáltatásokat vett igénybe. A Sonaecom a kapcsolódó hía levonását kérte. A portugál adóhatóság azonban megtagadta ezt. Ennek többek között az volt az oka, hogy a Sonaecom nem tudta megvalósítani a befektetéseket, és ehelyett adómentes kölcsönként a csoport anyavállalatának rendelkezésére bocsátotta a befektetésekhöz szerzett tőkét.
3. A jelen ügyben a Bíróságnak különösen azt kell tisztáznia, hogy ez a tervezett és tényleges tevékenység közötti változás milyen hatással van az adólevonásra.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. Az elzeter döntéshozatal iránti kérelem uniós jogi háttérét az idközben a 2006/112/EK irányelvvel (a továbbiakban: héairányelv)(3) hatályon kívül helyezett 77/388/EGK irányelv (a továbbiakban: hatodik irányelv)(4) képezi. E két irányelv jelen ügyben releváns rendelkezéseinek tartalma lényegében azonos.

5. A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja (jelenleg a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a)–c) pontja) értelmében a héa alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

6. A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése (jelenleg a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése) a következőképpen határozza meg az „adóalany” fogalmát:

„»Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

7. A hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 1. alpontja (jelenleg a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontja) belföldi adómentességeket ír el:

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

d) a következő ügyletek:

1. hitel nyújtása és közvetítése, valamint a hiteleknek a hitelező által történő kezelése.”

8. A hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdésének a) pontja (jelenleg a héairányelv 167. cikke és 168. cikkének a) pontja) az adólevonási jog keletkezését és alkalmazási körét szabályozza:

„(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 hozzáadottértékadó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog.”

B. A portugál jog

9. A Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a hozzáadottértékadóról szóló portugál törvénykönyv) 9. cikke 28) pontjának a) alpontja a vitatott időszakban a következőképpen rendelkezett:

„Mentesek az adó alól:

28) [a]z alábbi ügyletek:

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

III. A tényállás és az alapeljárás

10. A Sonaecom egy t?kerészesedések megszerzésével, birtoklásával és kezelésével foglalkozó és az ezekb?l származó jövedelmekben részesül? holdingtársaság. A Sonaecom másfel?l a távközlési ágazatban, a média, szoftver és rendszerintegráció területén m?köd? vállalkozásokat irányít, és stratégiai koordinációjukat végzi. A Sonaecom azt állítja, hogy a teljes mértékben adóköteles irányítási és stratégiai koordinációs szolgáltatásokért megfelel? ellentételezést kapott.

11. 2005?ben a Sonaecom be kívánt fektetni az audiovizuális szórakoztatást, a telefóniát és az internetet összekapcsoló, „Triple Pay” elnevezés? új üzletágba. A Sonaecom e célból egyrészt igénybe vette két vállalkozás tanácsadási szolgáltatásait, amelyek a piaci szerepl?k véleményére vonatkozó közvélemény?kutatót végeztek a Sonaecom által a Cabovis?o távközlési szolgáltatóban történ? esetleges t?kerészesedés?szerzéssel kapcsolatban. E szolgáltatások igénybevétele után 212 627,56 euró héát kellett fizetni.

12. A Sonaecom másrészt adóköteles jutalékot fizetett egy befektetési bank számára a „Sonaecom?SGPS?2005 kötvényeknek” nevezett, 150 000 000 euró érték? kötvények egyedi jegyzésének célját szolgáló kibocsátás megszervezéséért, kialakításáért és kihelyezési garanciájáért. A jutalékfizetés után 769 500,00 euró héát kellett fizetni. Állítása szerint a Sonaecom az így szerzett t?kével t?kerészesedést kívánt szerezni a Cabovis?óban, hogy ezt követ?en adóköteles technikai támogatási és kezelési szolgáltatásokat nyújtson e társaság számára.

13. A Sonaecom azonban végül nem szerzett t?kerészesedést a Cabovis?óban. A Sonaecom ezért kölcsönként a csoport Sonae SGPS S.A. anyavállalatának rendelkezésére bocsátotta a kötvénykibocsátás útján szerzett t?két.

14. A 2005. év tekintetében a Sonaecom levonta a tanácsadási szolgáltatások igénybevétele (2005. decemberi adóbevallás) és a jutalékfizetés (2005. júniusi adóbevallás) után megfizetett héát összesen 982 127,56 euró összegben.

15. 2008?ban az Autoridade Tribut?ria e Aduaneira (adó? és vámhatóság, Portug?lia) egy adóellen?rzési eljárást követ?en helyesbítette az adóösszeget, és a Sonaecomot a bevallott adó és 106 548,20 euró összeg? kamat, tehát összesen 1 088 675,77 euró megfizetésére kötelezte. Ezt azzal indokolta, hogy egyrészt a részesedésszerzés nem tartozik a héa hatálya alá, másrészt pedig a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 1. alpontja alapján a hitelnyújtás adómentes.

16. 2016?ban a Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (portói közigazgatási és adóügyi bíróság, Portug?lia) elutasította az adómegállapító határozatokkal szemben 2008 októberében indított keresetet. A tanácsadási szolgáltatásokat terhel? héa azért nem vonható le, mert a t?kerészesedések e szolgáltatások igénybevételének célját képez? megszerzése és kezelése nem min?sül gazdasági tevékenységnek. A kötvénykibocsátásért történ? jutalékfizetést terhel? héa azért nem vonható le, mert a szóban forgó t?keösszeg teljes egészében a csoport anyavállalatához került, és a Sonaecom nem bizonyította, hogy azok a társaságok, amelyekben részesedéssel rendelkezett, részesedtek ebb?l, és azt sem, hogy azt egy levonásra jogosító

ügylet megvalósítására fordították.

17. A Sonaecom fellebbezést nyújtott be az ítélettel szemben. A Sonaecom véleménye szerint a szóban forgó részesedésszerzéseket jellegüknél fogva úgy kell tekinteni, hogy azok legalábbis azon költségek részét képezik, amelyek nála azért merültek fel, hogy megfelelően tudja nyújtani azokat a szolgáltatásokat, amelyeket azon társaságok számára nyújt szokásosan, amelyekben részesedéssel rendelkezik. A Sonaecom rendszeresen és jelentősen részt vesz e társaságok irányításában, különösen a stratégiájuk meghatározásában együttműködve, és díjazás ellenében szolgáltatásokat nyújtva, és ezért esetenként különféle termékeket és szolgáltatásokat kell beszereznie.

IV. Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság eltti eljárás

18. A Bírósághoz 2019. január 24-én érkezett 2018. december 5-i végzésével a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália) úgy határozott, hogy az EUMSZ 267. cikk alapján elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti 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 SGPS levonja a piaci szereplők véleményére vonatkozó közvélemény-kutatás területén történő tanácsadási szolgáltatás tőkerészesedések megszerzésének céljából történő igénybevétele után megfizetett adót, ha a szóban forgó részesedésszerzés nem valósult meg?

2) 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, hogy a fellebbező Sonaecom SGPS levonja az azon társaságai finanszírozási struktúrájába beépíteni tervezett kötvénykibocsátás megszervezése és kialakítása címén a BCP számára teljesített jutalékfizetés után megfizetett, a vonatkozó befektetések elmaradása folytán teljes mértékben a csoport anyavállalatát a Sonae SGPS [S.A.]-t terhelő adót, amelyekben részesedéssel rendelkezik?

19. A Sonaecom, a Portugál Köztársaság és az Európai Bizottság írásban és a 2020. február 12-i tárgyaláson szóban fejtette ki álláspontját az elzetes döntéshozatal iránti kérelemmel kapcsolatban.

V. Jogi értékelés

A. A tanácsadási szolgáltatások költségeiből való adólevonásról (az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdés)

20. Elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy összeegyeztethető-e a hatodik irányelvvel a Sonaecom által elvégzett levonás. A kérdést elterjesztő bíróság tehát végső soron arra vár választ, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal a Sonaecom által az adóbevallásában érvényesített adólevonás. Az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből mindazonáltal kitűnik, hogy a kérdést elterjesztő bíróság valójában azt szeretné tudni, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 17. és 4. cikkét, hogy a Sonaecoméhoz hasonló helyzetben lévő holdingtársaság jogosult levonni a bizonyos szolgáltatások után megfizetett héát.

21. A kérdést elterjesztő bíróság ezenkívül figyelmen kívül hagyja, hogy a társasági részesedések valamely holding általi egyszeri megszerzése a Bíróság állandó ítélkezési

gyakorlata szerint nem minősül a h társaság értelmében vett gazdasági tevékenységnek.(5) Csak akkor más a helyzet, ha a holding részt vesz a részesedésszerzéssel érintett társaság irányításában.(6) A kérdést elterjeszt bíróság azonban nem állapította meg, hogy a Sonaecom adóköteles szolgáltatásokat tervezett volna nyújtani a Cabovisão számára, amelyben részesedést kívánt szerezni.

22. A Sonaecom mindazonáltal azt állította, hogy a részesedésszerzést követően adóköteles szolgáltatásokat kívánt nyújtani a Cabovisão számára. A kérdést elterjeszt bíróság ezen eljárást követően még megállapíthatja, hogy alátámasztották-e objektív elemek ezt a szándékot.

23. Az elzáró döntéshozatalra elterjesztett első kérdést ezért úgy kell átfogalmazni, hogy a hatodik irányelv 17. és 4. cikke alapján levonhatja-e egy vegyes tevékenység holding a piaci szereplők véleményére vonatkozó közvéleménykutatás területén történő tanácsadási szolgáltatás kereskedések megszerzésének céljából történő igénybevétele után megfizetett adót. Ez a kérdés különösen azért merül fel, mert a holding adóköteles szolgáltatásokat kívánt nyújtani a megszerzendő társaság számára, erre azonban részesedésszerzés hiányában nem került sor.

24. Az e kérdésre adandó válasz levezethető a Bíróság ítélezési gyakorlatából. Annak kérdése mellett, hogy adóalanynak minősülhetnek-e a vegyes tevékenység holdingok (erről lásd az 1. pontot), a Bíróság a közelmúltban újból megérősítette a Ryanair ügyben(7) különösen az adóalany által később mégsem folytatott tevékenységek elkészítése során felmerülő költségek levonhatóságát is (erről lásd a 2. pontot). A Bíróság ennek során a beszerzési és értékesítési ügyletek közötti azonnali és közvetlen kapcsolatot illetően is állást foglalt (erről lásd a 3. pontot). Nem problematikus, hogy ilyen esetekben rendszeresen aránytalanság áll fenn a holding általi adólevonás mértéke és az általa fizetendő adó mértéke között a holding tervezett kezelési szolgáltatásai miatt (erről lásd a 4. pontot).

1. A vegyes tevékenység holding adóalanyi minősége?

25. A hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szerint csak a 4. cikk értelmében vett adóalany jogosult levonni az adót. A Bíróság ítélezési gyakorlata többször is foglalkozott azzal a kérdéssel, hogy adóalanynak minősül-e valamely holdingtársaság, és ha igen, milyen mértékben.

26. Ami különösen a holdingtársaság levonási jogát illeti, a Bíróság megállapította, hogy annak a hatodik irányelv 4. cikke (jelenleg a h társaság 9. cikke) értelmében nincs h társaság, ennél fogva az ezen irányelv 17. cikke (jelenleg a h társaság 167. és 168. cikke) értelmében nem rendelkezik levonási joggal, amennyiben e holdingtársaság egyedüli célja, hogy más társaságokban részesedést szerezzen, anélkül hogy ezen vállalkozások irányításába közvetlenül vagy közvetve beavatkozna, kivéve azon jogok révén, amelyeket e holdingtársaság részvényesi vagy tagi minőségben birtokol(8) (úgynevezett pénzügyi holding).

27. A társasági részesedések egyszeri megszerzése és birtoklása nem tekinthető a h társaság értelmében vett, adóalanyiságot keletkeztető gazdasági tevékenységnek. A más vállalkozásokban való pénzügyi részesedés egyszeri birtoklása ugyanis önmagában nem minősül materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának, mivel az esetleges osztalékokban való részesülés, e részesedés gyümölcse a javakkal való rendelkezés egyszeri következménye.(9)

28. Más a helyzet azonban az úgynevezett vezetési, illetve befektetési holdingok esetében. Ezek – amint ezt a Bíróság az állandó ítélezési gyakorlatban hangsúlyozza – adóalanynak minősülnek, ha a holding közvetlenül vagy közvetetten részt vesz a részesedésszerzéssel érintett társaság irányításában. Ez annyiban van így, amennyiben a holding e részvétel keretében

héaköteles ügyleteket végez.(10) Az állandó ítélkezési gyakorlat nem kimerít? jelleggel(11) példaként említi erre az adminisztratív, számviteli, pénzügyi, kereskedelmi, informatikai és technikai szolgáltatások nyújtását a holding által leányvállalatai számára.(12)

29. Ugyanez a helyzet akkor, ha a holdingtársaság más gazdasági tevékenységeket végez, például ingatlant és épületet ad bérbe harmadik személyek vagy leányvállalatai számára.(13) A holding már adóköteles tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges meghosszabbítása is a héa hatálya alá tartozik.(14)

30. Mindez a vegyes tevékenység? holdingra is vonatkozik. A vegyes tevékenység? holding olyan társaság, amely nem gazdasági jelleg?, részesedések más társaságokban való birtoklásában megnyilvánuló és nem héaköteles holdingtevékenysége mellett gazdasági tevékenységet is folytat.(15) Az ítélkezési gyakorlat szerint a vegyes tevékenység? holding is adóalanynak min?sül annyiban, amennyiben nemcsak társasági részesedéseket birtokol, hanem e társaságok némelyikének ellenérték fejében adóköteles szolgáltatásokat is nyújt,(16) jöllehet csak arányosan vonhatja le az adót.

31. A Sonaecom, amely ellenérték fejében technikai és kezelési szolgáltatásokat kívánt nyújtani azon társaság számára, amelyben t?kerészesedést kívánt szerezni, ilyen vegyes tevékenység? holdingnak, és ezért ennyiben f?szabály szerint a hatodik irányelv 4. cikke (jelenleg a héairányelv 9. cikke) értelmében vett adóalanynak min?sül.

2. A tervezett gazdasági tevékenységeken alapuló adólevonásról

32. A Sonaecom tanácsadási szolgáltatásokkal kapcsolatos adólevonási joga f?szabály szerint attól függetlenül fennállt, hogy végül nem szerzett részesedést a Cabovisãóban.

33. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis megghiúsult befektetésekre is érvényesíthet? adólevonás. Olyan kiadások vonatkozásában, amelyek gazdasági tevékenység el?készítése során merültek fel, akkor is érvényesíthet? adólevonás, ha a gazdasági tevékenység megkezdése megghiúsul, és nem kerül sor a megvalósítani tervezett adóköteles ügyletekre.(17) Ez a héarendszer semlegességéb?l következik. Ennek megfelelően már a vállalkozás el?készít? tevékenységeit is mentesíteni kell az esetleges héateher alól.

34. A Bíróság ezért a Ryanair ügyben megállapította, hogy a hatodik irányelv értelmében vett adóalanynak min?sül az a társaság, amely egy másik társaság részvényeinek megszerzését tervezi, és el?készít? cselekményeket végez azon szándékból, hogy ezen utóbbi társaság irányításába héaköteles ügyvezetési szolgáltatások nyújtásával beavatkozzon.(18)

35. A jelen ügyben f?szabály szerint ugyanez a helyzet a Sonaecom esetében is, amely adóköteles szolgáltatásokat kívánt nyújtani a megszerzend? Cabovisãó számára.

3. A tanácsadási szolgáltatások és a tervezett szolgáltatások közötti azonnali és közvetlen kapcsolatról

36. Tehát már csak azt kell megvizsgálni, hogy közvetlen és azonnali kapcsolat áll?e fenn egyrészt a tervezett részesedésszerzéssel kapcsolatban a tanácsadási szolgáltatások tekintetében felmerült költségek, másrészt azon szolgáltatások között, amelyeket a Sonaecom a Cabovisãó számára kívánt nyújtani.

37. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint azon költségek állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban bizonyos értékesítési ügyletekkel, amelyek azok árának alkotóelemét képezik.(19) A vállalkozás emellett az összes terméke árának alkotóelemét képez? általános költségek

tekintetében is érvényesíthet adólevonást.(20)

38. Ezért az olyan társaság, amely egy másik társaság összes részvényét abból a célból kívánja megszerezni, hogy ez utóbbi társaság részére héaköteles ügyvezetési szolgáltatásokat nyújtson, a tanácsadási szolgáltatásokra vonatkozó, egy nyilvános vételi ajánlat keretében felmerült költségek tekintetében elzártesen felszámított teljes héát levonhatja.(21)

39. Ez a vegyes tevékenység? holdingokra is vonatkoztatható. Mindenesetre ez a helyzet, amennyiben a holding olyan leányvállalatokban való részesedésszerzéshez kötöd? költségeket visel, amelyeknek adóköteles szolgáltatásokat nyújt vagy kíván nyújtani. A holding ennyiben gazdasági tevékenységet végez,(22) és adólevonásra jogosult.

40. A jelen esetben a Sonaecom azért vett igénybe tanácsadási szolgáltatásokat, hogy tkerészesedést szerezzen a Cabovisãóban, és ezt követen adóköteles szolgáltatásokat nyújtson e társaságnak. E költségek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a tervezett adóköteles szolgáltatásokkal. A Sonaecom e tekintetben f?szabály szerint teljes egészében jogosult levonni az adót.

4. **Az adólevonás mértékér?l**

41. Még ha a kérdést elterjeszt? bíróság nem jelölte is meg, hogy mennyi lett volna a tervezett adóköteles szolgáltatásnyújtások összege, abból kell kiindulni, hogy az e tevékenységekből származó héa összege jóval kisebb az érvényesített adólevonás összegénél.

42. A jelen ügyben körülbelül 210 000 euró összeg? héa vált levonhatóvá a kötvénykibocsátás megszervezéséből származó körülbelül 770 000 euró összeg? héa mellett. Ez az adólevonás és a saját adófizetési kötelezettség mértéke között fennálló aránytalanság a legtöbb holdingügy velejárója. Ez első ránézésre némi rossz érzést kelt, és felveti azt a kérdést, hogy nem kell?e ilyen esetekben korlátozni az adólevonás mértékét.

43. Alaposabban szemügyre véve azonban a rossz érzés megsz?nik. Ez az aránytalanság egyrészt csak olyan szelektív megközelítésben merül fel, amely nem veszi figyelembe, hogy az adóköteles szolgáltatásokat több éven keresztül nyújtják. A héajog másrészt nem követeli meg, hogy kapcsolat álljon fenn az adólevonás mértéke és fizetend? adó mértéke között.(23)

44. Az adólevonás mértékének a nem adóköteles holdingtevékenység miatti átalányjelleg? csökkentése sem jöhet szóba, ha az igénybe vett szolgáltatások költségei közvetlenül konkrét adóköteles nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódnak. Az arányos csökkentés a Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítéletre(24) sem alapozható. Ezen ítéletben a Bíróság mérlegelte ugyan a részleges adólevonás lehet?ségét. A héa azonban csak akkor lett volna részlegesen levonható, ha a héával terhelt költségek részben olyan más leányvállalatokhoz kapcsolódtak volna, amelyek adóköteles irányításában a holding nem vett részt. A jelen ügyben nem ez a helyzet.

45. Ezenfelül az ilyen aránytalanság végs? soron a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatából következik, amely szerint a holdingtársaságokat csak akkor illeti meg az adólevonási jog, ha a részesedéseik számára ellenérték fejében szolgáltatásokat nyújtanak (lásd a 26. és azt követ? pontokat). Ha az ellen?rzést gyakorló holdingokat – amelyek az általuk ellen?rzött részesedések útján folytatnak gazdasági tevékenységet – f?szabály szerint megilletné a holdingköltségeiből való adólevonás joga, nem lennének ráutalva arra, hogy adóköteles szolgáltatások mesterségesként ható konstrukcióit alkalmazzák(25) a csoporton belüli végleges héateher elkerülése érdekében.

46. Az adójogi rendelkezések jogi formától független alkalmazásának elve – amelyet a Bíróság is hangsúlyoz a héajog területén(26) – sokkal inkább az ellenőrzést gyakorló holding teljes körű adólevonási joga mellett szól. Teljes mértékben helytálló, hogy a részvénybirtoklás miatt nem válik a részvényes gazdasági tevékenységet folytató adóalannyá (lásd a fenti 27. pontot). Más kérdés azonban, hogy a 100%-os részesedéssel rendelkező részvényes nem folytat-e gazdasági tevékenységet ugyanolyan mértékben ellenőrzött „társasága” útján, mint egy egyéni vállalkozó, és nem kell-e ezért az egyéni vállalkozóhoz hasonlóan mentesíteni az e tevékenységen alapuló héa alól, és e kérdésre a Bíróság még sohasem adott kifejezetten nemleges választ.

47. Az adójogi rendelkezések jogi formától független alkalmazásának elve amellettszól, hogy mindkét esetben mentesíteni kell a héa alól a vállalkozás irányításának költségeit, ha a vállalkozás maga is végez adólevonásra jogosító ügyleteket: az egyéni vállalkozó közvetlenül, az uralkodó tag pedig közvetetten, az ellenőrzött társaságon keresztül folytat gazdasági tevékenységet. Kettejük (az egyéni vállalkozó vagy az uralkodó tag) közül egyik sem kötelezhető tehát arra, hogy ellenérték fejében történő szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződést kössön a „vállalkozásával” ahhoz, hogy adóalannak minősüljön.

5. Következtetés

48. Ebből következik, hogy a Sonaecomhoz hasonló vegyes tevékenységű holding a hatodik irányelv 17. és 4. cikke alapján jogosult a héa teljes összegét levonni az azon társaságban való részesedésszerzés költségeiből, amelynek adóköteles szolgáltatásokat kívánt nyújtani. Ez utóbbi megállapítása a kérdést elterjesztő bíróság feladata. Az adólevonási jog akkor is fennáll, ha e részesedésszerzésre végül nem került sor, és az a tervezett szolgáltatások után fizetendő héa összegétől függetlenül érvényesíthető.

B. A kötvénykibocsátási költségekből való adólevonásról (az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdés)

49. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdést is át kell fogalmazni.(27) A kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt szeretné tudni, hogy a vegyes tevékenységű holding jogosult-e levonni az adót a hatodik irányelv 17. és 4. cikke alapján az olyan kötvénykibocsátás megszervezésének és kialakításának költségeiből, amelyre egy olyan vállalkozásban történő tőkerészesedés-szerzés céljából került sor, amelynek a holding ellenérték fejében szolgáltatásokat kívánt nyújtani. A kérdést elterjesztő bíróság különösen arra vár választ, hogy milyen hatásokkal jár, ha nem került sor a társasági részesedések megszerzésére, és a holding ehelyett kölcsönként adómentesen a csoport anyavállalatának rendelkezésére bocsátotta a megszerzett tőkét.

50. E célból meg kell vizsgálni, hogy a Sonaecom általi adólevonás szempontjából a szerzett tőke tervezett adóköteles vagy tényleges adómentes felhasználása bír-e jelentéssel (erről lásd az 1. pontot). Ezt követően azzal a Sonaecom által felvetett kérdéssel kell foglalkozni, hogy jár-e bármiféle hatással a tőkének egy későbbi, másik adómegállapítási időszakban mégis sorra kerülő, operatív társaságok javára történő „felhasználása” (erről lásd a 2. pontot).

1. Az adólevonás tényleges felhasználás alapján történő meghatározásáról

51. Az adólevonási jog alkalmazási körét a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja (jelenleg a héairányelv 168. cikke) szabályozza. E rendelkezés értelmében az adóalany jogosult levonni az elzetes felszámított adót, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel.

52. A jelen esetben a Sonaecom a kötvénykibocsátás útján szerzett tőkét a Cabovisãóban történő tőkerészesedés szerzésre kívánta felhasználni. Így a kötvénykibocsátás költségei közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a tőkerészesedés megszerzésével. Amint azt fent már megállapítottam, (28) a tervezett ügyletek elmaradása nem bír jelentőséggel.

53. Ha azonban az adóalany ugyanabban az adómegállapítási időszakban az eredetileg tervezett tevékenység helyett ténylegesen adómentes tevékenységeket végez, felmerül a kérdés, hogy nem gyakorol-e ez hatást a már fennálló adólevonási jogra. Ez a kérdés végső soron a tervezett és a ténylegesen végzett tevékenység közötti viszonyra vonatkozik az adólevonással összefüggésben. Véleményem szerint a tényleges felhasználásnak kell meghatározónak lennie, ha a beszerzési ügylet hozzárendelhető egy konkrét tényleges értékesítési ügylethez.

54. Először is ez következik már a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdéséből (jelenleg a héairányelv 168. cikke) is. E rendelkezés szerint az adóalany csak annyiban vonhatja le az előzetesen felszámított adót, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez *használta fel*. Az adólevonási jog tehát ügyletközpontú megközelítésen alapul, amely döntően a tényleges felhasználást veszi figyelembe.

55. A Bíróság ezenkívül az előzetesen megfizetett adó vegyes használatú termékek esetében történő felosztásával kapcsolatban megállapította, hogy a tagállamok a hatodik irányelvben, illetve a héairányelvben előírt, a forgalmon alapuló felosztási kritériumtól eltérő számítási módszereket írhatnak elő, ha a kiválasztott módszer pontosabb eredményt biztosít. (29) A tényleges felhasználás szerinti felosztás a lehető legpontosabb lehetőség az adólevonás valóságnak megfelelő meghatározására, amely ezért elsőbbséget élvez a kizárólag az adóalany általi tervezett – és ezért még bizonytalan – felhasználás figyelembevételével szemben. Ezenfelül az adólevonás módosítására vonatkozó rendelkezésekből (a hatodik irányelv 20. cikke, illetve jelenleg a héairányelv 184. és 185. cikke) kitűnik, hogy az eredeti adólevonást végső soron a lehető legpontosabban hozzáigazítják a tényleges felhasználáshoz, hogy „se indokolatlan előny[ök], se indokolatlan hátrány[ok]” ne keletkezzenek (lásd a hatodik irányelv 20. cikkének (6) bekezdését, illetve a héairányelv 192. cikkét).

56. Végül a hatodik irányelv 17. cikkében (jelenleg a héairányelv 168. és 169. cikke) foglalt értékelés és a semlegesség elve is amellettszól, hogy elsőlegesen a tényleges felhasználást – amennyiben van ilyen – kell figyelembe venni. A hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (3) bekezdése, illetve a héairányelv 168. és 169. cikke szerint az adólevonás célja, hogy kizárólag a (főszabály szerint (30)) adóköteles értékesítési ügyletekkel kapcsolatban álló héa alól mentesítse az adóalanyt. Főszabály szerint azonban nem áll fenn adólevonási jog, ha közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn egy adómentes tevékenységgel. (31)

57. A jelen esetben a Sonaecom kölcsönt nyújtott a csoport anyavállalatának. A hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 1. alpontja értelmében a hitelnyújtás héamentes. Kizárt tehát a hatodik irányelv 17. cikke (jelenleg a héairányelv 167. és azt követő cikkei) értelmében vett adólevonás.

58. Az adósemlegesség elve ezenfelül a versenytorzulások elkerülése érdekében tiltja azt, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a héa kivetése során. (32) Ha azonban ugyanabban az adómegállapítási időszakban mindkét adóalany végül csak adómentes ügyleteket végez, egyikük sem jogosult adólevonásra. Az olyan adólevonási jog, amely kizárólag a vállalkozásnak az adóköteles ügyletek végzésére irányuló korábbi szándéka miatt áll fenn, versenyelőnyhöz juttatná e vállalkozást. E szándék megfelelő vizsgálatának problematikáján kívül ez az eredmény ellentétes lenne a Bíróság azon megközelítésével is, amely szerint az adóztatandó ügylet értékelése során az ügylet objektív jellegét, nem pedig szubjektív

szándékokat kell figyelembe venni.(33)

59. A Sveda ítélettel és az Iberdrola ítélettel(34) nem ellentétes a tényleges felhasználás elszébsége a tervezett felhasználással szemben. Ezen ítéletek igen nagyvonalúan lehetvé teszik az adólevonást, noha a költségek szorosan kapcsolódtak a települési infrastruktúra javára ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtáshoz (a turizmus támogatását szolgáló rekreációs ösvény, illetve szivattyútelep helyreállítása felépíteni kívánt épületek rácsatlakoztatásához).

60. A Bíróság ugyanis ezekben az összefüggésekben nem a tényleges adómentes felhasználás tervezett adóköteles felhasználással szembeni elszébségérő határozott: határozatai pusztán az értékesítési ügyleteknek az adóalany gazdasági tevékenységének egészével való kapcsolatára vonatkoztak, mely utóbbi nem lett volna megvalósítható az ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás nélkül.(35) A jelen ügyben azonban nem ez a helyzet.

61. Következésképpen az azon adómegállapítási időszakban történő tényleges felhasználás, amelyben az adólevonási jog keletkezett, elszébséget élvez az eredeti szándékkal szemben.

62. A jelen ügyben nem vitatott, hogy a Sonaecom nem az eredetileg tervezett részesedésszerzéshez használta fel a kötvénykibocsátás útján szerzett tőkéet. Ellenkezőleg, a Sonaecom a releváns 2005. évben e tőkéet kölcsönként adómentesen a csoport anyavállalatának rendelkezésére bocsátotta. Ezt Portugália is hangsúlyozza.

63. Nem fogadható el a Sonaecom azon érve, hogy kötvényei kibocsátásának költségei a vállalkozás általános költségeiként levonhatók. A Sonaecom e tekintetben úgy véli, hogy a kötvénykibocsátás célja a csoport gazdasági tevékenységeinek folytatása volt. A kötvénykibocsátás útján szerzett tőkéet csak „parkoltatta” a csoport anyavállalatánál. A tőke később visszafolyt a Sonaecomhoz, így más vállalkozásokban szerezhett tőkerészesedést.

64. Mindazonáltal csak akkor vehető figyelembe az adóalany általános költségei, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügyletek között.(36) Csak abban az esetben kell másodlagosan megvizsgálni a beszerzési ügyletnek a vállalkozás gazdasági tevékenységének egészével való kapcsolatát, ha a beszerzési ügylet nem rendelhető hozzá semmilyen értékesítési ügylethez.(37) A jelen esetben azonban közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn az adólevonásra nem jogosító adómentes kölcsönnyújtással.

65. Következésképpen a vegyes tevékenységű holding szerzett tőkéjének a csoport anyavállalatának történő tényleges adómentes rendelkezésre bocsátása kizárja a hatodik irányelv 17. cikke (jelenleg a héairányelv 168. és 169. cikke) szerinti adólevonást a tőkeszerzési költségek címén. Az e ténylegesen nyújtott adómentes kölcsönnel fennálló azonnali kapcsolat elszébséget élvez az arra irányuló eredeti szándékkal szemben, hogy a tőkével megszerzendő leányvállalat számára adóköteles szolgáltatásokat nyújtsanak.

2. A tőke későbbi tényleges felhasználásáról

66. A Sonaecom arra hivatkozik, hogy a tőkéet csak „parkoltatta” a csoport anyavállalatánál, és azt egy későbbi adómegállapítási időszakban az eredeti szándéknak megfelelően, társasági részesedések megszerzéséhez használta fel. Ha a Sonaecom később ténylegesen adóköteles szolgáltatásokhoz használta fel a szerzett tőkéet, adott esetben az adólevonásnak a hatodik irányelv 20. cikke (jelenleg a héairányelv 184. és azt követő cikkei) szerinti módosítását lehet elképzelni.

67. Ez azonban egyrészt mit sem változtat a jelen ügyben releváns adómegállapítási

időszakban elvégzett adólevonáson. Az esetleges következmények csak a módosult felhasználás adómegállapítási időszakában jelentkeznének.

68. Másrészt a hatodik irányelv 20. cikke (jelenleg a héairányelv 184. és azt követő cikkei) szerint az eredetileg elszámolt adólevonás módosítására csak bizonyos feltételek mellett kerül sor. Ez a helyzet különösen akkor, ha az elszámolt adólevonás kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt. A semlegesség elvére tekintettel az a cél, hogy az adóalanyt teljes mértékben mentesítsék a hosszú távon felhasználható eszközöket terhelő héa alól.⁽³⁸⁾ A hatodik irányelv, illetve a héairányelv a „tárgyi eszközök” kifejezést használja erre.

69. Kétségesnek tűnik mindazonáltal, hogy a kötvénykibocsátással kapcsolatos szolgáltatásokat a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdése (jelenleg a héairányelv 187. cikke) értelmében vett tárgyi eszközöknek kell-e tekinteni. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a tárgyi eszközök körébe azon termékek tartoznak, amelyeket valamely gazdasági tevékenységhez használnak, és tartós jellegűknél, valamint értékűknél fogva megkülönböztethetők, ami révén a megszerzés költségei általában nem folyó, hanem több gazdasági év során amortizálódó kiadásoknak minősülnek.⁽³⁹⁾ Ezeket meg kell különböztetni az azonnal igénybe vett szolgáltatásokat, amelyek esetében az adólevonást nem lehet később módosítani. Általában ez a helyzet a szolgáltatások esetében.

70. A Sonaecom azonban kötvénykibocsátási szolgáltatásokat vett igénybe. E szolgáltatásokat a tőke megszerzésével teljes mértékben igénybe vették, így a szerzett tőke későbbi években módosult felhasználása nem gyakorol hatást az e szolgáltatásokhoz kapcsolódó adólevonásra.

VI. Véggkövetkeztetések

71. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

1) A 77/388/EGK irányelv 17. és 4. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a Sonaecomhoz hasonló úgynevezett vegyes tevékenységű holdingtársaság jogosult a héa teljes összegét levonni az azon társaságban való részesedésszerzés költségeiből, amelynek adóköteles szolgáltatásokat kívánt nyújtani. Ez utóbbi megállapítása a kérdést előterjesztő bíróság feladata. Az adólevonási jog akkor is fennáll, ha e részesedésszerzésre végül nem került sor, és az a tervezett szolgáltatások után fizetendő héa összegétől függetlenül érvényesíthető.

2) A vegyes tevékenységű holding szerzett tőkéjének a csoport anyavállalatának történő tényleges adómentes rendelkezésre bocsátása kizárja az adólevonást. Az e ténylegesen nyújtott adómentes szolgáltatással fennálló azonnali kapcsolat elsőbbséget élvez az arra irányuló eredeti szándékkal szemben, hogy a tőkével megszerzendő leányvállalat számára adóköteles szolgáltatásokat nyújtsanak.

1 Eredeti nyelv: német.

2 Lásd különösen: 2018. november 8-ai C&D Foods Acquisition ítélet (C-502/17, EU:C:2018:888); 2018. október 17-ai Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834); 2018. július 5-ai Marle Participations ítélet (C-320/17, EU:C:2018:537); 2015. július 16-ai Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496); 2008. március 13-ai Securenta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166); 2012. szeptember 6-ai Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557).

3 A 2019. február 18-ai (EU) 2019/475 tanácsi irányelvvel (HL 2019. L 83., 42. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv

(HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

4 A 2004. április 26-i 66/2004/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004. L 168., 35. o.) módosított, 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 nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

5 2018. november 8-i C&D Foods Acquisition ítélet (C-502/17, EU:C:2018:888, 30. pont); 2018. október 17-i Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834, 16. pont); 2018. július 5-i Marle Participations ítélet (C-320/17, EU:C:2018:537, 28. pont).

6 2018. november 8-i C&D Foods Acquisition ítélet (C-502/17, EU:C:2018:888, 32. pont); 2018. október 17-i Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834, 17. pont); 2018. július 5-i Marle Participations ítélet (C-320/17, EU:C:2018:537, 29. pont).

7 2018. október 17-i ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834); ezen ügyre vonatkozó indítványom (EU:C:2018:301).

8 2018. július 5-i Marle Participations ítélet (C-320/17, EU:C:2018:537, 27. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 18. pont).

9 2018. július 5-i Marle Participations ítélet (C-320/17, EU:C:2018:537, 28. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 19. pont).

10 2018. november 8-i C&D Foods Acquisition ítélet (C-502/17, EU:C:2018:888, 32. pont); 2018. október 17-i Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834, 17. pont); 2018. július 5-i Marle Participations ítélet (C-320/17, EU:C:2018:537, 29. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 20. pont).

11 Kifejezetten így: 2018. július 5-i Marle Participations ítélet (C-320/17, EU:C:2018:537, 31. pont).

12 2018. november 8-i C&D Foods Acquisition ítélet (C-502/17, EU:C:2018:888, 32. pont); 2018. július 5-i Marle Participations ítélet (C-320/17, EU:C:2018:537, 30. és 31. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 21. pont).

13 Az utóbbi tekintetében lásd: 2018. július 5-i Marle Participations ítélet (C-320/17, EU:C:2018:537, 32. pont). Meglehetősen kérdéses mindazonáltal, hogy az ingatlan bérbeadását valóban „a holdingtársaságnak a leányvállalatai irányításában való részvételeként” lehet-e és kell-e értelmezni.

14 2018. november 8-i C&D Foods Acquisition ítélet (C-502/17, EU:C:2018:888, 33. pont); 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 31. pont); 2004. április 29-i EDM-ítélet (C-77/01, EU:C:2004:243, 70. pont).

15 A Ryanair ügyre vonatkozó indítványom (C-249/17, EU:C:2018:301, 31. pont és 21. lábjegyzet); Léger-főtanácsnok EDM-ügyre vonatkozó indítványa (C-77/01, EU:C:2002:483, 2. pont és 3. lábjegyzet); Stix-Hackl-főtanácsnok Cibo Participations ügyre vonatkozó indítványa (C-16/00, EU:C:2001:131, 16. pont).

16 2008. március 13-ai Securenta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 31. pont); 2004. április 29-ai EDM-ítélet (C-777/01, EU:C:2004:243, 80. pont); 2001. szeptember 27-ai Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 22. pont).

17 2018. október 17-ai Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834, 18. pont); 2015. október 22-ai Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 20. pont); 2013. március 14-ai Ablessio ítélet (C-527/11, EU:C:2013:168, 25. pont); 1996. február 29-ai Inzo ítélet (C-110/94, EU:C:1996:67, 17. pont); 1985. február 14-ai Rompelman ítélet (268/83, EU:C:1985:74, 23. és 24. pont); a Ryanair ügyre vonatkozó indítványom (C-249/17, EU:C:2018:301, 16. és 26. pont).

18 2018. október 17-ai Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834, 19. pont és a rendelkezés rész).

19 2019. július 3-ai The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítélet (C-316/18, EU:C:2019:559, 25. pont); 2018. október 17-ai Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834, 26. pont); 2017. szeptember 14-ai Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet (C-132/16, EU:C:2017:683, 28. pont); 2015. július 16-ai Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 23. pont).

20 2019. július 3-ai The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítélet (C-316/18, EU:C:2019:559, 26. pont); 2018. október 17-ai Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834, 27. pont); 2017. szeptember 14-ai Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet (C-132/16, EU:C:2017:683, 29. pont); 2015. július 16-ai Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 24. pont).

21 2018. október 17-ai Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, 32. pont és a rendelkezés rész).

22 2018. július 5-ai Marle Participations ítélet (C-320/17, EU:C:2018:537, 36. pont); 2015. július 16-ai Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 25. pont); 2008. március 13-ai Securenta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 28. pont).

23 Lásd: 2018. október 17-ai Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834, 23. pont); 2015. október 22-ai Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 17. pont); 2013. március 14-ai Ablessio ítélet (C-527/11, EU:C:2013:168, 23. pont); 1985. február 14-ai Rompelman ítélet (268/83, EU:C:1985:74, 19. pont); a közös héarendszer valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül e tevékenységek céljától és eredményeitől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek.

24 2015. július 16-ai ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 29. pont).

25 Erre a problémára már utaltam a Ryanair ügyre vonatkozó indítványomban (C-249/17, EU:C:2018:301, 28. pont).

26 Az adómentességek területén lásd különösen: 2007. június 28-ai 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-ai Abbey National ítélet (C-169/04, EU:C:2006:289, 53. pont); 2003. április 3-ai Hoffmann ítélet (C-144/00, EU:C:2003:192, 24. pont); 2002. szeptember 10-ai Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 30. pont); 1999. szeptember 7-ai Gregg ítélet (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. pont).

27 Lásd a jelen indítvány 20. és azt követő pontjait.

28 A jelen indítvány 32. és azt követő pontjai.

- 29 A német forgalmiadó?jog szerinti, területen alapuló felosztási kritériummal kapcsolatban: 2016. június 9?i Wolfgang és Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft ítélet (C?332/14, EU:C:2016:417, 33. pont); 2012. november 8?i BLC Baumarkt ítélet (C?511/10, EU:C:2012:689, 23. és azt követ? pontok, valamint a rendelkez? rész).
- 30 Bizonyos kivételeket szabályoz például a héairányelv 169. cikke.
- 31 2017. szeptember 14?i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet (C?132/16, EU:C:2017:683, 30. pont); 2009. október 29?i AB SKF ítélet (C?29/08, EU:C:2009:665, 59. pont); 2008. március 13?i Securenta ítélet (C?437/06, EU:C:2008:166, 30. pont); a C&D Foods Acquisition ügyre vonatkozó indítványom (C?502/17, EU:C:2018:676, 37. pont).
- 32 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).
- 33 2007. szeptember 27?i Teleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548, 39. pont); 2006. július 6?i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C?439/04 és C?440/04, EU:C:2006:446, 42. pont); 2006. január 12?i Optigen és társai ítélet (C?354/03, C?355/03 és C?484/03, EU:C:2006:16, 44. pont); 1995. április 6?i BLP Group ítélet (C?4/94, EU:C:1995:107, 24. pont).
- 34 2017. szeptember 14?i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet (C?132/16, EU:C:2017:683, 33. és 34. pont); 2015. október 22?i Sveda ítélet (C?126/14, EU:C:2015:712, 22. pont).
- 35 2017. szeptember 14?i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet (C?132/16, EU:C:2017:683, 29. pont); 2015. október 22?i Sveda ítélet (C?126/14, EU:C:2015:712, 28. pont); a C&D Foods Acquisition ügyre vonatkozó indítványom (C?502/17, EU:C:2018:676, 49. pont).
- 36 A jelen indítvány 37. pontja és az Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ügyre vonatkozó indítványom (C?132/16, EU:C:2017:283, 35. pont).
- 37 A C&D Foods Acquisition ügyre vonatkozó indítványom (C?502/17, EU:C:2018:676, 51. pont); az Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ügyre vonatkozó indítványom (C?132/16, EU:C:2017:283, 36. és 37. pont).
- 38 2018. július 25?i Gmina Ryjewo ítélet (C?140/17, EU:C:2018:595, 55. pont); a Gmina Ryjewo ügyre vonatkozó indítványom (C?140/17, EU:C:2018:273, 40. pont).
- 39 2012. február 16?i Eon Aset Menidjunt ítélet (C?118/11, EU:C:2012:97, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).