



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2020. november 12.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – 77/388/EGK hatodik irányelv – 4. cikk – Az »adóalany« fogalma – Vegyes tevékenységű holding – 17. cikk – Az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog – Valamely vegyes tevékenységű holding által más társaságokban való esetleges részesedésszerzéshez szükséges piacutatással kapcsolatos tanácsadási szolgáltatások vonatkozásában előzetesen megfizetett héa – A tervezett részesedésszerzéstől való elállás – A leányvállalatoknak a befektetésekhez szükséges eszközökkel való ellátására szolgáló kötvények kibocsátásának megszervezésével és kialakításával kapcsolatos banki jutalék után előzetesen megfizetett héa – Meg nem valósított befektetések”

A C-42/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália) a Bírósághoz 2019. január 24-án 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,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

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 eljárás nyelve: portugál.

– az Európai Bizottság képviselőjében M. Afonso, P. Costa de Oliveira és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2020. május 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű 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, előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (héta) a levonhatósága tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A hatodik irányelvet hatályon kívül helyezte és annak helyébe lépett a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel 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 időbeli hatályát tekintve az alapügyre alkalmazandó 4. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

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

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.”

- 5 A hatodik irányelv „Adómentességek belföldön” című 13. cikke az „[e]gyéb adómentességekről” szóló B. pontjában kimondja:

„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 megfelelő 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;

[...]”

- 6 A hatodik irányelvnek „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” címet viselő 17. cikke a következőket írja elő:

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

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

- a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;
- b) a behozott termékekre fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó;
- c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja és a 6. cikk (3) bekezdése szerint fizetendő 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 egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik.

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

A tagállamok azonban a következőket tehetik:

- a) engedélyezik az adóalanyoknak, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, ha minden ilyen részterületről külön nyilvántartást vezet;
- b) kötelezik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, és hogy valamennyi ilyen részterületről külön nyilvántartást vezessen;
- c) engedélyezik vagy kötelezővé 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 kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást az első 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 összegű, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.”
- 7 A hatodik irányelvnek „A levonható arányosított adó kiszámítása” címet viselő 19. cikke az (1)bekezdésében előírja:

„A 17. cikk (5) bekezdésének első albekezdése szerinti levonható arányosított adó a következő tört eredménye, amelynek:

- a számlálóban a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint az adólevonásra jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottérték-adó nélkül számított összege szerepel,
- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottérték-adó nélkül számított összege szerepel. A tagállamok a nevezőbe 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 viselő 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 adóalanyok se indokolatlan előnyei, 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 hitelező által történő hitelgondozást és hitelkezelést;

[...]

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

- 11 A CIVA 20. cikke, amely felsorolja azon helyzeteket, amikor az adóalany által előzetesen megfizetett hía levonható, az (1) bekezdésében előírja:

„Csak az adóalany által a következő ügyletekhez beszerzett, importált vagy felhasznált termékeket és szolgáltatásokat terhelő 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-i Decreto-Lei n.º 495/88 (495/88. sz. törvényrendelet) (Diário da República I, I-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 [SPGS] 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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 héáköteles 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 előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy e kibocsátás célja az volt, hogy a Sonaecom leányvállalatai számára olyan eszközöket biztosítson, amelyekre a „triple play” technológiába történő közvetlen befektetéshez volt szükségük. A Sonaecom által a tárgyaláson szolgáltatott információk szerint azonban a társaság az így megszerzett tőkét 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 követően úgy döntött, hogy e tőkét 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 előzetesen felszámított hea összegét.
- 20 Az adóhatóság által végzett ellenőrzést követően ez utóbbi vitatta a héalevonást, mivel úgy ítélte meg, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatások beszerzésének nem az adóköteles tevékenységek későbbi 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 hea 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) előtt. 2016. június 28-i ítéletével e bíróság elutasította a keresetet azzal az indokkal, hogy a felperes által megfizetett hea nem vonható le.
- 23 A Sonaecom ezen ítélettel szemben fellebbezést terjesztett elő a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália) előtt.
- 24 A kérdést előterjesztő bíróság előtt 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 héáköteles tevékenységért ellenszolgáltatásban részesül.
- 25 Következésképpen, mivel vitathatatlanul közvetlen kapcsolat áll fenn a leányvállalatai részére nyújtott szolgáltatások és az alapügyben szóban forgó szolgáltatások között, az előzetesen megfizetett hea levonható.

- 26 Az alapeljárás felperese hozzáteszi, hogy az a körülmény, hogy a részesedésszerzés nem konkretizálódott, nem bír jelentőséggel, 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 előzetes 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 közvélemény-kutatás területén történő tanácsadói 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, 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 rendelkezik?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

- 28 Előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésével a kérdést előterjesztő 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 tanácsadói szolgáltatások igénybevétele után előzetesen megfizetett héát, amennyiben e szerzésre végül nem került sor.
- 29 Előzetesen 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-i *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 pusztá vétele és pusztá 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 bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának. Az esetleges osztalék, e részesedés gyümölcse ugyanis a javakkal való rendelkezés egyszerű következménye (2018. július 5-i *Marle Participations* ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 27. és 28. pont; 2018. október 17-i *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 rendelkezőt részvényesi vagy tagi minőségében megilletik (2018. július 5-i Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 29. pont; 2018. október 17-i 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 adóalanyként 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-i Cibo Participations ítélet, C-16/00, EU:C:2001:495, 22. pont; 2008. március 13-i Securenta-ítélet, 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, adóalanyként kell tekinteni (2018. október 17-i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 34 Ebből az következik, hogy a hatodik irányelv értelmében vett adóalanyként kell tekinteni azt a társaságot, amely egy másik társaság részvényei azon szándékból történő megszerzése tervének keretében 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-i 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 főszabály szerint a hatodik irányelv értelmében vett adóalanyként 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 hea 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-i 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 héarendszer elválaszthatatlan részét képezi és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen 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 fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A héa közös rendszere így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhe tekintetében, azok céljától és eredményétől függetlenül, biztosítja a tökéletes semlegességet, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2018. október 17-i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 23. pont).
- 39 A héa semlegességének elve a vállalkozás adóterhének tekintetében megköveteli, hogy a vállalkozás érdekében teljesített és működésének megkezdését szolgáló első beruházási kiadások gazdasági tevékenységnek minősüljenek, és ellentétes lenne ezzel az elvvel, ha az említett tevékenységek csak az adóköteles jövedelem keletkezésekor kezdődnének meg. Minden egyéb értelmezés a gazdasági szereplőre terhelné a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő héát, anélkül hogy lehetőséget biztosítana számára a levonásra, és a vállalkozás szükségletei tekintetében végzet beruházások költségei közötti, aszerint történő önkényes megkülönböztetéshez vezetne, hogy e beruházásokat a vállalkozás tényleges működtetését megelőzően, vagy e működtetés 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 követően még akkor is fennmarad, ha a tervezett gazdasági tevékenység nem valósult meg, tehát nem vezetett adóköteles ügyletekhez, illetve ha az adóalany a levonást lehetővé tévő termékeket vagy szolgáltatásokat akarától független körülmények miatt nem használta fel adóköteles ügyletek keretében. Bármely más értelmezés ellentétes lenne a héasemlegesség elvével a vállalkozás adóterhét illetően. 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 képező tevékenységekbe kívánnak belefogni. Hasonlóképpen, önkényes eltérések keletkeznének e két utóbbi vállalkozások között, ha a levonások végleges elfogadása azon kérdéstől 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 előzetes beszerzési ügyletnek főszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a héa levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen. A beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héa levonásának joga 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 előzetes 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 vevő 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 héa főszabály szerint teljes egészében levonható, kivéve ha bizonyos utólag végzett gazdasági tevékenységek a hatodik irányelv alapján héamentesek, amely esetben a levonási jog csak az ezen irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében foglalt módszerrel érvényesíthető (2015. július 16-i 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 héaköteles ügyvezetési szolgáltatásokat nyújtani, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- 45 Így, mivel a Bíróság ítélkezési 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 főszabály szerint jogosult az e szolgáltatások után megfizetett héa 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 héalevonási jogra, amely továbbra is fennáll.
- 47 Mindazonáltal pontosítani kell, hogy abban az esetben, ha bebizonyosodna, hogy az alapügy felperese a gazdasági tevékenységének jellegzetességeit képező héaköteles szolgáltatásokat csak leányvállalatainak egy része részére nyújtott – aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata –, az általános költségek után megfizetett héa 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-i 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-i Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 49 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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 előzetesen megfizetett héát, amennyiben végül nem került sor e részesedésszerzésre.

A második kérdéstről

- 50 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésével a kérdést előterjesztő 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 előzetesen megfizetett héa 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.
- 51 Az e kérdésre adandó válasz annak meghatározását feltételezi, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének megfelelően a szolgáltatások után előzetesen megfizetett héa 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 előírja, hogy az adóalany jogosult levonni az előzetesen 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 előzetesen megfizetett adó levonásához való jog olyan megközelítésen alapul, amely elsősorban az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások tényleges felhasználásán alapul.
- 54 Azon szöveggörnyezet elemzése, amelybe az említett rendelkezés illeszkedik, valamint e rendelkezés és a hatodik irányelv céljának elemzése megerősíti ezt a szó szerinti értelmezést.
- 55 Azon szöveggörnyezetet illetően, amelybe a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja illeszkedik, meg kell állapítani, hogy a vegyes használatú eszközök után előzetesen 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 előírt, a forgalmon alapuló felosztási kritériumtól eltérő számítási módszereket írhatnak elő, ha a kiválasztott módszer pontosabb eredményt biztosít (lásd ebben az értelemben: 2012. november 8-i BLC Baumarkt ítélet, C-511/10, EU:C:2012:689, 23–26. pont; 2016. június 9-i 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 előzetesen 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 előnyök”, 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 előzetesen 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 előzetesen megfizetett héa 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 héa 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-i Rompelman ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 19. pont; 2018. február 28-i 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 héa kivetése során (lásd ebben az értelemben: 2002. szeptember 10-i 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 előzetesen megfizetett héa levonására, ugyanakkor *a contrario* azt is jelenti, hogy azok, akik hasonló, de héamentes ügyleteket végeznek, nem rendelkeznek ilyen joggal.
- 64 Ezen összefüggésben a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (3) bekezdése előírja, hogy az adóalany kizárólag a héa alá tartozó értékesítési ügyletekkel kapcsolatos termékek és szolgáltatások tekintetében jogosult az előzetesen megfizetett adó levonására. Ezzel szemben, ha az adóalany által beszerzett termékek vagy igénybe vett szolgáltatások adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységekhez kapcsolódnak, nem kerül sor sem a fizetendő adó előzetes felszámítására, sem az előzetesen felszámított adó levonására (2017. szeptember 14-i 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 előzetesen megfizetett adó levonásához való jog, amely kizárólag az adóalany azon korábbi szándékán alapul, hogy héa köteles 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 előzetesen megfizetett héa 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 előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapeljárás felperese a „triple play” ágazatba való befektetéseinek finanszírozása érdekében megfizette a héát 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 tőkét 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 Investimentónak fizetett jutalék után előzetesen 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 bebefektetéseket eszközöljenek, amint az az előzetes 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 héa 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 hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról 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 előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adót, 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 végső soron nem került sor, és az e kibocsátás révén szerzett tőkét teljes mértékben a csoport anyavállalata számára bocsájtották rendelkezésre kölcsön formájában.**

Aláírások