



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. május 3.¹

C-249/17. sz. ügy

**Ryanair Ltd
kontra
The Revenue Commissioners**

(a Supreme Court [legfelsőbb bíróság, Írország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adójogszabályok – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az adóalany fogalma – Egy vállalkozás valamennyi társasági részesedésének megszerzése érdekében igénybe vett szolgáltatásokkal kapcsolatban felmerült költségek – Héalevonási jog – Versenytárs meghiúsult felvásárlása”

I. Bevezetés

1. Jelen jogvita középpontjában újfent az „adóalany” fogalmának értelmezése és a héairányelv² 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „gazdasági tevékenység” meghatározása áll. Az eljárás ennek során lehetőséget ad a Bíróság számára, hogy konkretizálja a holdingtársaságok adólevonásával kapcsolatos ítélkezési gyakorlatának alkalmazási körét.
2. A Ryanair légitársaság 2006-ban megkísérelte felvásárolni az ír Aer Lingus légitársaságot. Jóllehet a felvásárlás versenyjogi okokból meghiúsult, a Ryanair számára a tervezett felvásárlással összefüggésben mégis jelentős, tanácsadási és egyéb szolgáltatásokkal kapcsolatos költség merült fel. Ezért a Ryanair az ezekre előzetesen felszámított adóból levonást érvényesített, amelyet az ír adóhatóság elutasított.
3. Igaz ugyan, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata elismeri, hogy adólevonás meghiúsult befektetések után is érvényesíthető. Ugyanakkor jelen esetben az a körülmény robbantotta ki a vitát, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint a részvények egyszerű vásárlása és birtoklása a héairányelv értelmében nem gazdasági tevékenység. Ezért a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint nem rendelkezik adólevonási joggal az a holdingtársaság, amelynek egyetlen célja részesedések megszerzése.³

¹ Eredeti nyelv: német.

² A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 355., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

³ 1991. június 20-i Polysar Investments Netherlands ítélet (C-60/90, EU:C:1991:268, 17. pont); 2000. november 14-i Floridienne és Berginvest ítélet (C-142/99, EU:C:2000:623, 17. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schifffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 20. pont).

4. A klasszikus holdinghelyezettel szemben azonban a jelen esetben egy működő vállalkozás (és így adóalany) kívánta versenytársának ún. stratégiai felvásárlását megvalósítani. Következésképpen felmerül a kérdés, hogy itt egyáltalán alkalmazandó-e az adólevonás ún. holding ítélkezési gyakorlatból⁴ következő korlátozása. Az ügy gazdasági dimenziója ugyanis csak akkor ragadható meg, ha funkcionális vizsgálat keretében a részesedésszerzésnek a már meglévő gazdasági tevékenységre gyakorolt hatására támaszkodunk.

II. Jogi háttér

5. Az ügy uniós jogi keretét a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv⁵ (a továbbiakban: hatodik irányelv) szóban forgó bevallási időszakban alkalmazandó előírásai határozzák meg. Ezek tartalmilag megegyeznek a 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: héairányelv) vonatkozó rendelkezéseivel.⁶

6. A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése (korábban a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése) a következőképpen rendelkezik:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása. [...]

7. A héairányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. Ezen irányelv 168. cikke (korábban a hatodik irányelv 17. cikkében együtt szabályozva) alapján:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t; [...]

III. A tényállás, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8. Az alapeljárásban fellebbező Ryanair Ltd. (a továbbiakban: Ryanair) írországi székhelyű, magántulajdonban álló légitársaság. 2006. október 23-án a Ryanair hivatalos ajánlatot tett egy másik légitársaság, az Aer Lingus valamennyi társasági részesedésének felvásárlására. Az Aer Lingus az egykor állami tulajdonban álló ír légitársaság, amelynek részvényeit a 2006-ban lezajlott privatizációt követően, 2006. október 2-án tőzsdei kereskedelemre bocsátották.

4 2001. szeptember 27-i Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 21. pont); 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 30. és 31. pont); 2012. szeptember 6-i Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 34. pont); 2015. július 16-i Larentia + Mínerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 21. pont).

5 HL 1977. L 145., 1. o.

6 Az egyszerűbb hivatkozás érdekében a továbbiakban a héairányelv előírásaira támaszkodunk.

9. 2007. június 27-i határozatával⁷ a Bizottság a közös piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánította az összefonódást. Ebből kifolyólag a Ryanair csupán 29%-os társasági részesedést tudott az Aer Lingusban szerezni.

10. A Ryanair a felvásárlási ajánlattal összefüggésben héaköteles szolgáltatásokat vett igénybe. Erre a héára a Ryanair adólevonást érvényesített. Ezt az ír adóhatóság (The Revenue Commissioners, ellenérdekű fél az alapeljárásban) ugyanakkor elutasította.

11. A Ryanair az elutasító határozat ellen először panaszt terjesztett az ír vám- és adóügyi fellebbviteli hatóság (Tax Appeals Commission) elé, majd fellebbezett a Circuit Court (körzeti bíróság) előtt. Utóbbi kötelező erővel megállapította a tényállást, és egyfajta nemzeti előzetes döntéshozatali eljárás keretében az ír High Court (felsőbíróság) elé terjesztette azt a jogkérdést, hogy az alapügy körülményeire tekintettel fennáll-e adólevonási jog. Ez a bíróság szintén arra a következésre jutott, hogy a Ryanair nem jogosult adólevonásra.

12. A Ryanair a High Court (felsőbíróság) határozatával szemben fellebbezést terjesztett az ír Supreme Court (legfelsőbb bíróság) elé. 2017. május 8-i – a Bírósághoz 2017. május 12-én érkezett – végzésével a Supreme Court (legfelsőbb bíróság) felfüggesztette az eljárást, és az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) A felvásárolni kívánt társaság részére sikeres felvásárlás esetén nyújtandó üzletvezetési szolgáltatásokra irányuló jövőbeli szándék elegendő-e annak megállapításához, hogy a lehetséges vevő a hatodik héairányelv 4. cikke szerinti gazdasági tevékenységet végez, és ezért a szóban forgó felvásárlás megvalósítását támogató áruk és szolgáltatások tekintetében a lehetséges vevőt terhelő héa az ilyen üzletvezetési szolgáltatások nyújtását jelentő, tervezett gazdasági tevékenység szempontjából előzetesen felszámított héának minősül; és

2) kellőképpen teljesül-e a Bíróság [2001. szeptember 27-i *Cibo Participations* ítéletben, C-16/00, EU:C:2001:495 hivatkozott] »közvetlen és azonnali kapcsolatra« vonatkozó követelménye az ilyen lehetséges felvásárlással összefüggésben igénybe vett szakértői szolgáltatások, valamint az értékesítési ügylet, azaz a sikeres felvásárlás esetén a felvásárolt társaság üzletvezetésére irányuló lehetséges szolgáltatásnyújtás között, ami lehetővé teszi a hivatkozott szakértői szolgáltatások után fizetendő héa levonását?”

13. A Bíróság előtti eljárásban a Ryanair, Írország és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A 2018. március 14-i tárgyaláson valamennyi fél képviseltette magát.

IV. Jogi értékelés

14. Mindkét előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés olyan kiadásokkal összefüggésben foglalkozik az adólevonási joggal, amelyek a tervezett, ám végül meghiúsult társaságfelvásárlással összefüggésben merültek fel. Ennélfogva együtt kell ezeket megválaszolni.

15. A Supreme Court (legfelsőbb bíróság) az első kérdéssel lényegében azt kívánja megtudni, hogy a szerző társaságnak a sikeres felvásárlás esetén a leányvállalat számára nyújtandó üzletvezetési szolgáltatásokra irányuló jövőbeli szándéka elégséges-e ahhoz, hogy előbbi a héairányelv szerinti adóalanynak minősüljön.

⁷ A 2007. június 27-i C(2007) 3104. sz. határozat (COMP/M.4439). A Ryanair ezzel szemben benyújtott megsemmisítés iránti keresete eredménytelennek bizonyult a Törvényszék előtt, lásd: 2010. július 6-i Ryanair kontra Bizottság ítélet (T-342/07, EU:T:2010:280).

16. A Supreme Court (legfelsőbb bíróság) ezzel lényegében az ítélkezési gyakorlat két iránya társításának lehetőségére kérdez rá. Egyrészt ugyanis a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint megghiúsult befektetésekre is érvényesíthető adólevonás: olyan kiadások vonatkozásában, amelyek gazdasági tevékenység előkészítése során merültek fel, akkor is érvényesíthető adólevonás, ha a gazdasági tevékenység megkezdése megghiúsul, és nem kerül sor a megvalósítani tervezett adóköteles ügyletekre.⁸ A mérvadó ugyanis csupán az adóalany objektív tényezőkkel alátámasztott szándéka a gazdasági tevékenység folytatására.⁹ Másrészt az ítélkezési gyakorlat alapján egy holdingtársaság adólevonáshoz szükséges gazdasági tevékenysége különösen azon múlik, hogy üzletvezetési szolgáltatásokat nyújt annak a társaságnak, amelyben részesedést szerzett.¹⁰

17. A második kérdéssel a Supreme Court (legfelsőbb bíróság) azt kívánja megtudni, hogy a felvásárlással összefüggésben felmerült kiadások és az üzletvezetésre irányuló tervezett szolgáltatásnyújtás között fennáll-e az adólevonáshoz szükséges közvetlen és azonnali kapcsolat.

A. A pénzügyi holding és az operatív vállalkozás közti megkülönböztetés háttere

18. A Supreme Court (legfelsőbb bíróság) első kérdésében hivatkozott ún. holding ítélkezési gyakorlat szerint például tisztán pénzügyi holding jön létre, ha az egyedüli cél más társaságok részesedéseinek vásárlása, és nincs saját működés. E holdingok egyedüli bevétele osztalékból származik, az pedig nem javak hasznosításának az ellenértéke, hanem a részvénnel való rendelkezés egyszerű következménye.¹¹

19. Következésképpen a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján az egyszerű pénzügyi holdingok – ha nincs szó például ellenérték fejében nyújtott üzletvezetési szolgáltatásokról – nem tekintendők a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti adóalanyoknak,¹² mivel nem fejtenek ki gazdasági tevékenységet. Ennek megfelelően nem tudják az irányelv 168. cikke szerinti adólevonást sem érvényesíteni.

20. Mindezek alapján a Supreme Court (legfelsőbb bíróság) előtt felmerül a kérdés, hogy a szóban forgó ügyre is hatással van-e ez az ítélkezési gyakorlat, mivel a Ryanair végső soron részesedést kívánt szerezni, és ezt – jöllehet a szándékoltnál kisebb mértékben – meg is tette.

21. Igaz ugyan, hogy a Ryanairt a repülési üzletági ügyletek tekintetében minden kétséget kizáróan teljes mértékben a héairányelv szerinti adóalanyoknak kell tekinteni. A vállalkozás részesedésszerzéssel elérni kívánt céljára szintén közvetlenül lehet következtetni: a Ryanair egy versenytársa felvásárlásával bevételét kívánta növelni, és vélhetően szinergia, illetve hálózati hatást is el kívánt érni.

22. Mindazonáltal a gazdasági tevékenységként történő elismerés, és következésképpen az ún. holding ítélkezési gyakorlat alapján az adólevonás elsősorban attól függ, hogy a Ryanairnek szándékában állt-e ellenérték fejében üzletvezetési szolgáltatásokat nyújtani az Air Lingus számára (erről a B. pont alatt). Ebből a szempontból lényegtelen, hogy milyen mértékű üzletvezetési szolgáltatás-nyújtásról lenne szó.

8 1985. február 14-i Rompelman ítélet (268/83, EU:C:1985:74, 24. pont); 1996. február 29-i ítélet (C-110/94, EU:C:1996:67, 17. pont); 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 20. pont).

9 Lásd legutóbb: 2017. szeptember 21-i SMS group ítélet (C-441/16, EU:C:2017:712, 46. pont).

10 2001. szeptember 27-i Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 21. pont); 2012. szeptember 6-i Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 34. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schifffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 21. pont).

11 1993. június 22-i Sofitam ítélet (C-333/91, EU:C:1993:261, 13. pont); 2001. szeptember 27-i Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 19. pont); 2012. szeptember 6-i Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 32. pont).

12 1991. június 20-i Polysar Investments Netherlands ítélet (C-60/90, EU:C:1991:268, 17. pont); 2000. november 14-i Floridienne és Berginvest ítélet (C-142/99, EU:C:2000:623, 17. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schifffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 20. pont).

Ezért felmerül a kérdés, hogy a részesedésszerzés költségeinél nem kell-e arányosan felosztani az adólevonást (erről a C. pont alatt). Az üzletvezetési szolgáltatásokból származó forgalom mellett ugyanis adott esetben jóval magasabb osztalékkifizetések keletkeznek, amelyek önmagukban nem jogosítanak adólevonásra.

23. Ugyanakkor sem az ellenérték fejében nyújtott üzletvezetési szolgáltatásokkal kapcsolatos „kerülőút”, sem az e megoldás alkalmazása során következésképpen felmerülő felosztási probléma nem szükséges, ha a részesedésszerzés és a működési főtévekenység közötti funkcionális összefüggésre támaszkodunk (erről a D. pont alatt). Ha a tervezett felvásárlás működésre gyakorolt funkcióját nézzük, annak költségei állnak szemben a működési ügyletekkel. Következésképpen csak az ezen ügyletek közti közvetlen és azonnali összefüggés releváns (erről az E. pont alatt).

24. Mivel azonban a Supreme Court (legfelsőbb bíróság) a holding ítélkezési gyakorlat szóban forgó ügyre való alkalmazhatóságából indult ki, először azt vizsgálom, hogy a Ryanair e tekintetben jogosult lenne-e adólevonásra.

B. Teljes adólevonás a holding ítélkezési gyakorlat alapján

25. A fent (a 18. pontban) kifejtetteknek megfelelően önmagában a részesedés birtoklása nem gazdasági tevékenység. Ettől a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján eltér a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek minősülő azon eset, amikor a részesedés holdingtársaságon keresztül történő megszerzése és birtoklása együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaság irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétellel.¹³ Az ilyen részvétel például adminisztratív, pénzügyi vagy kereskedelmi szolgáltatások nyújtása lehet a leányvállalat számára.¹⁴ Mindazonáltal ez az ismérv pusztán annak a körülménynek köszönhető, hogy a tisztán holdingtársaságok adóalanyként történő elismerése szükségszerűen olyan tevékenységekhez társul, amelyek a héairányelv 2. és 9. cikke alapján héakötelesek.¹⁵

26. Ez a szóban forgó ügyhöz hasonló olyan helyzetekre is igaz – amire kifejezetten rákérdez a Supreme Court (legfelsőbb bíróság) –, amelyekben ténylegesen nem kerül sor a tervezett üzletvezetési szolgáltatásokra. A héarendszer adóalanyok számára történő átfogó semlegességének garantálása érdekében a gazdasági tevékenység előkészítése során felmerült kiadások tekintetében is szükséges ugyanis, hogy fennálljon az adólevonás joga.¹⁶ Az egyedüli mérvadó az objektív tényezőkkel alátámasztott szándék a gazdasági tevékenység gyakorlására.¹⁷ Ez még akkor is érvényes, ha már az adó első megállapításakor ismert, hogy nem kerül kifejtésre az a tervezett gazdasági tevékenység, amely az adóköteles ügyletekhez vezetne.¹⁸

27. Következésképpen az ítélkezési gyakorlat Supreme Court (legfelsőbb bíróság) által hivatkozott két irányának ötvözésekor attól függne a Ryanair adóalanyként történő elismerése, hogy sikeres felvásárlás esetén szándékában állt volna-e adóköteles üzletvezetési szolgáltatásokat nyújtani az Air Lingus számára az érintett szolgáltatások igénybevételének időpontjában. Ezt a szándékot a Circuit Court

13 1991. június 20-i Polysar Investments Netherlands ítélet (C-60/90, EU:C:1991:268, 14. pont); 2000. november 14-i Floridienne és Berginvest ítélet (C-142/99, EU:C:2000:623, 17. pont); 2001. szeptember 27-i Cibo Participations ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 19. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schifffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 20. pont).

14 2001. szeptember 27-i Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, 21. pont); 2012. szeptember 6-i Portugal Telecom ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 34. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schifffahrt (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 21. pont).

15 Héaköteles értékesítési ügyletek hiányában az ellenérték nélküli („egyszerű”) részvétel nem elégséges, lásd: 2001. július 12-i Welthgrove végzés (C-102/00, EU:C:2001:416, 16. és 17. pont.); 2017. január 12-i MVM végzés (C-28/16, EU:C:2017:7, 34. pont).

16 1985. február 14-i Rompelman ítélet (268/83, EU:C:1985:74, 23. pont); 2000. június 8-i Schloßstrasse ítélet (C-396/98, EU:C:2000:303, 39. pont); 2015. október 22-i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 20. pont).

17 1985. február 14-i Rompelman ítélet (268/83, EU:C:1985:74, 24. pont); 2000. június 8-i Schloßstrasse ítélet (C-396/98, EU:C:2000:303, 40. pont); 2017. szeptember 21-i SMS group ítélet (C-441/16, EU:C:2017:712, 46. pont).

18 2000. június 8-i Breitsohl ítélet (C-400/98, EU:C:2000:304, 34. és azt követő pontok).

(körzeti bíróság) az alapeljárásra kötelező hatállyal megállapította. Az a körülmény, hogy a felvásárlási ajánlat valóban meghíúsult, és ezért nem volt, illetve nem lehetséges a részvétel az Air Lingus irányításában, nem vezethet – ahogyan azt a Bizottság a tárgyaláson hangsúlyozta – az adólevonás utólagos kizárásához.

C. Az adólevonás korlátozása az üzletvezetési szolgáltatás csekély ellenértékére tekintettel?

28. Ha azonban kizárólag az ellenérték fejében nyújtott üzletvezetési szolgáltatásokra támaszkodunk, az a gyakorlatban mesterségesként ható konstrukciókhoz vezet. A teljes adólevonáshoz való jog tekintetében ugyanis a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint teljesen irreleváns, hogy milyen mértékben nyújtják ezeket az ellenérték fejében nyújtott üzletvezetési szolgáltatásokat.¹⁹ Ennek következtében gyakran keletkezik nagy levonási többlet, azaz erős aránytalanság az üzletvezetési szolgáltatások révén elért értékesítési ügyletek és a beszerzési ügyletekre érvényesített adólevonás között.

29. A Bíróság ítélkezési gyakorlata a részesedések megszerzésekor végeredményben az adólevonás széleskörű érvényesítését teszi lehetővé a holdingtársaságok számára, amíg e társaságnak csak üzletvezetési szolgáltatásokat nyújtanak – bármilyen összegű – ellenérték fejében. A Bizottság ezért kifejezetten azt javasolta a Bíróság előtt, hogy részesedésszerzés esetén az adólevonás csak az üzletvezetési szolgáltatások révén keletkezett értékesítési ügyletekkel arányos mértékben legyen lehetséges.

30. Ennek során ugyanakkor következő lépésként az arányos mérték kiszámításának kérdése merül fel. Az üzletvezetési szolgáltatásokból származó forgalom és az osztalék értékének pusztá összevetése nem veszi figyelembe, hogy a részvények birtoklása nem jár ismétlődő költségekkel. Az előzetesen felszámított adó fent leírt többlete amúgy is csak abban az adózási időszakban áll fenn, amelyre a társasági részesedések megszerzése esik. Amennyiben az üzletvezetési szolgáltatásokat sok éven át nyújtják ellenérték fejében, ez a megítélés változik. Hatványozottan áll fenn ezen kívül a számítási probléma a szóban forgóhoz hasonló olyan esetben, amelyben csupán tervezett felvásárlásról beszélünk. Jelen esetben jobb híján csak hozzávetőleg becsülhető meg az esetleges osztalékjövedelem.

31. Ezenkívül a részvények birtoklása nem minden esetben vezet szükségképpen az adóalany működés melletti nem gazdasági jellegű tevékenységéhez. Ez ugyanis nem egyeztethető össze a héa semlegességének elvével.²⁰ A Bizottság álláspontja szerint minden olyan adóalany, aki részvényeket is birtokol, a vállalatirányítás általános költségeiből csupán részleges adólevonást érvényesíthet akkor is, ha nem kérdéses, hogy ezek a költségek annak gazdasági tevékenységével összefüggésben keletkeztek.²¹ Önmagában a részvénybirtoklás ugyanis éppenséggel csekély költségekkel jár, és az osztalékjövedelem mértéke szintén független az egyéb általános költségektől.

32. Ezért a Bizottság álláspontja nem meggyőző.

¹⁹ Lásd e tekintetben: 2015. július 16-i, Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 25. pont); Mazák főtanácsnok Securenta ügyre vonatkozó indítványa (C-437/06, EU:C:2007:777, 30. és azt követő pontok).

²⁰ Ehhez az elvhez lásd: 1993. június 22-i Sofitam ítélet (C-333/91, EU:C:1993:261, 10. pont); 2005. május 26-i Kretztechnik ítélet (C-465/03, EU:C:2005:320, 33. pont); 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 55. pont). Az MVM ügyben ugyanakkor, szemben a jelen ügygel, általában volt kétséges a beszerzések kapcsolata a működéssel, lásd: 2017. január 12-i MVM végzés (C-28/16, EU:C:2017:7, 39. pont).

²¹ Az MVM ítéletben a Bíróság úgy döntött, hogy az a vegyes tevékenységű holding, amely nem nyújt a leányvállalatai számára adóköteles üzletvezetési szolgáltatást, és mellette más forgalma van saját működéséből (villamosenergia- és földgázhálózatok bérbeadása), a tanácsadásszolgáltatás-beszerzés költségeire csak részben érvényesíthet adólevonást, amennyiben ezek a működés általános költségeinek tekinthetők, lásd: 2017. január 12-i MVM végzés (C-28/16, EU:C:2017:7, 46. és 47. pont).

D. Teljes adólevonás a részesedésszerzés funkcionális megközelítése esetén

33. Ezzel szemben nem jár az imént említett problémával egy funkcionális megközelítés, amely az adóalany működési főtevékenységét veszi figyelembe, és a részesedésszerzésnek az ezzel a gazdasági tevékenységgel való kapcsolatára támaszkodik. Itt elsősorban a felvásárlás költségei kerülnek összevetésre a működésből származó ügyletekkel. Magam ráadásul úgy vélem, hogy a jelen ügyszhoz hasonló esetekben már a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik az ilyen funkcionális megközelítésmód.

34. Nem beszélhetünk ugyanis az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló esetekben a tiszta holdingmegoldás tipikus helyzetéről, amelyben az adóköteles üzletvezetési szolgáltatás-nyújtás kvázi feltétele annak, hogy gazdasági tevékenységről legyen szó. A Ryanair ugyanis, mint az láttuk, már folytat üzleti tevékenységet a légi közlekedési piacon, és ennek megfelelő szolgáltatásokat nyújt. Következésképpen mesterkéltnek hat az ellenérték fejében a jövőben nyújtott üzletvezetési szolgáltatásoktól függővé tenni a kérdés megválaszolását.

35. A funkcionális megközelítés jobban illik az ügy gazdasági dimenziójához: bár a versenytárs felvásárlását jelen esetben részesedésszerzés útján kell megvalósítani, az eset mégis sokkal közelebb áll ahhoz a helyzethez, amikor egy vállalkozás egy versenytárs valamennyi munkaeszközének és felszerelésének a felvásárlását tervezi, mint ahhoz, amikor egy vállalkozás azért vásárol részvényeket, hogy osztalékhoz jusson.

36. Az ilyen eljárás – ahogyan azt a Bizottság a tárgyaláson is elismerte – kétségtelenül azzal a következménnyel járna, hogy a részesedés megszerzője végeredményben teljes adólevonásra lenne jogosult. Ugyanez következne mind a teljes elidegenítés esetlegesen alkalmazandó előírásaiból (a héairányelv 19. cikkének (1) bekezdése), mind az általános szabályok szerint. A céltársasággal való teljes összeolvadás esetében sem lenne kérdéses a részesedésszerzés költségeiből való adólevonás. Az adólevonás korlátozása egy „puszta” 100%-os részesedés esetén kérdésessé tenné az adójogi rendelkezések jogi formától független kialakításának elvét is.

37. Ennek megfelelően semmiképpen nem az irányításban való, üzletvezetési szolgáltatások útján történő közvetlen részvétel az egyetlen olyan eset a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint, amelyben gazdasági tevékenységet jelenthet egy részvény birtoklása. A Bíróság sokkal inkább gazdasági tevékenységként tekint minden olyan esetre, amikor a részvény megszerzése vagy birtoklása tipikus²² vállalkozási jelleget ölt. Ilyen például az üzletszerű értékpapír-kereskedelem, vagy amikor a részvények megszerzése vagy birtoklása közvetlen, tartós és szükségszerű kiterjesztése valamely adóköteles tevékenységnek.²³

38. Az adóköteles tevékenység ilyen közvetlen, tartós és szükségszerű kiterjesztésének tekintendő valamely vállalkozás olyan stratégiai felvásárlása, amellyel a szerző gazdasági társaság ki kívánja terjeszteni vagy meg kívánja változtatni működési tevékenységét. Az ilyen felvásárlás, jóllehet társasági részesedések megszerzésével jár, adóköteles ügyleteket (azok kiterjesztését) célzó intézkedéseket jelent.

22 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenység tipizáló megközelítéséhez lásd: a Posnania Investment ügyre vonatkozó indítványom (C-36/16, EU:C:2017:134, 25. pont).

23 1996. június 20-i Wellcome Trust ítélet (C-155/94, EU:C:1996:243, 35. pont); 1997. február 6-i Harnas & Helm ítélet (C-80/95, EU:C:1997:56, 16. pont); 2000. november 14-i Floridienne és Berginvest ítélet (C-142/99, EU:C:2000:623, 29. pont); 2007. február 8-i Investrand ítélet (C-435/05, EU:C:2007:87, 32/36. pont); 2009. október 29-i AB SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 31. pont); 2013. május 30-i X ítélet (C-651/11, EU:C:2013:346, 52. pont).

E. A részesedésszerzés és a működési tevékenységből származó ügyletek közti összefüggés

39. Így már nem merül fel a részesedésszerzéssel kapcsolatban felmerült költségek és a tervezett üzletvezetési szolgáltatások közötti összefüggés kérdése.²⁴ Funkcionális megközelítés esetén itt sokkal inkább a részesedésszerzés és a repülési üzletági működésből származó (tervezett) ügyletek közötti összefüggés a releváns. Ezekre az ügyletekre tekintettel nem fordulhat elő aránytalanság az adólevonás és az értékesítési ügyletek mértéke között, így nem indokolt a felosztás sem.

40. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az ilyen költségek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak bizonyos értékesítési ügyletekkel, amelyek azok költségelemei közé tartoznak.²⁵ Emellett az adólevonás a vállalkozások azon általános költségeire érvényesíthető, amelyek a vállalkozás valamennyi terméke árának alkotóelemét képezik.²⁶

41. Azok a költségek, amelyek az Air Lingus részesedéseinek megszerzésével összefüggésben merültek fel, vitathatatlanul az Air Lingus felvásárlását követő repülési üzletági működésből származó (tervezett) értékesítési ügyletek költségelemei. Ezeket a költségeket – amennyiben a Ryanair nyereségesen kíván működni – valahogy be kell építeni a légi viteldíjakba. Az Air Lingus feletti ellenőrzés megszerzése lett volna a feltétele annak, hogy javuljon a teljes vállalati teljesítmény, következésképpen a tervezett értékesítési ügyletek az anya- és leányvállalattal célt érjenek. Az ilyen jellegű részvétel egy versenytárs vállalatvezetésében csak akkor lehetséges, ha a szerző gazdasági társaság a részesedések többségével rendelkezik.

42. Az a körülmény, hogy valójában nem került sor a tervezett felvásárlására és az Air Lingus további üzemeltetésének Ryanair általi teljes irányítására, a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján – ahogyan azt fent (a 26. pontban) már kifejtettem – az eredmény szempontjából nem releváns. Itt is elégséges az objektív tényezőkkel alátámasztott szándék a gazdasági tevékenység folytatására.²⁷ Ezt a szándékot azáltal sem lehet utólag megkérdőjelezni, hogy valójában nem került sor az Air Lingus felvásárlására.²⁸

V. Véggövetkeztetések

43. A fenti megfontolások fényében az előzetes döntéshozatali kérdésekre a következő válaszokat javaslom:

1) Az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények (például egy ún. stratégiai felvásárlás keretei) között a hatodik héairányelv 4. cikke (jelenleg a 2006/112/EK irányelv 9. cikkének (1) bekezdése) szerinti gazdasági tevékenységnek minősül valamely vállalkozás valamennyi részesedésének megszerzése az adóköteles tevékenység közvetlen, tartós és szükségszerű kiterjesztésének szándékával.

24 Az ezen ügyletek közötti közvetlen és azonnali összefüggés meglétét egyébként a Bíróság már kifejezetten elutasította, lásd: 2001. szeptember 27-i *Cibo Participations* ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 32. pont). E tekintetben félreérthető a 2009. október 29-i *AB SKF* ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 64. pont) megfogalmazása. Az általános költségként történő érvényesítés lehetséges, lásd: 2012. szeptember 6-i *Portugal Telecom* ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 37. pont); 2015. július 16-i *Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt* ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 25. pont).

25 2001. szeptember 27-i *Cibo Participations* ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 31. pont); 2005. május 26-i *Kretztechnik* ítélet (C-465/03, EU:C:2005:320, 35. pont); 2009. október 29-i *AB SKF* ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. pont); 2013. október 17-i *Iberdrola és társai* ítélet (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 és C-640/11, EU:C:2013:660, 28. pont).

26 2001. szeptember 27-i *Cibo Participations* ítélet (C-16/00, EU:C:2001:495, 33. pont); 2005. május 26-i *Kretztechnik* ítélet (C-465/03, EU:C:2005:320, 37. pont); 2012. szeptember 6-i *Portugal Telecom* ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 37. pont); 2013. október 17-i *Iberdrola és társai* ítélet (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 és C-640/11, EU:C:2013:660, 29. pont).

27 Lásd e tekintetben: 1985. február 14-i *Rompelman* ítélet (268/83, EU:C:1985:74, 24. pont); 1996. február 29-i *INZO* ítélet (C-110/94, EU:C:1996:67, 17. pont); 2015. október 22-i *Sveda* ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 20. pont); 2017. szeptember 21-i *SMS group* ítélet (C-441/16, EU:C:2017:712, 46. pont).

28 A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben kifejezetten meg is jegyzi, hogy az alapeljárásban teljes mértékben tisztázott annak a kérdése, hogy a Ryanair az ez irányú szándékát objektív tényezőkkel alátámasztotta-e vagy az objektív tényezők egy ilyen szándékkal nem ellentétesek-e inkább. Ezt a tárgyaláson is hangsúlyozta minden résztvevő.

- 2) Azok a költségek, amelyeket az ilyen stratégiai felvásárlással összefüggésben a szerző gazdasági társaságnak kell viselnie, közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak annak adóköteles tevékenységével, így az e kiadásokra felszámított hÉa e tevékenységhez mérten levonandó.