

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2015. július 16.(*)

„Elzeter döntéshozatal iránti kérelem – Hea – 77/388/EGK hatodik irányelv – 17. cikk – Levonási jog – Részleges levonás – A leányvállalataikba befektetett tke gyjtése után a holdingtársaságok által befizetett hea – Leányvállalatoknak való szolgáltatásnyújtás – Személyegyesítő társaság formájában létrehozott leányvállalatok – 4. cikk – Egyetlen adóalanynak tekinthető személyek csoportjának létrehozása – Feltételek – Alárendeltségi viszony szükségessége – Közvetlen hatály”

A C-108/14. és C-109/14. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott két elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyeket a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2014. március 6-án érkezett, 2013. december 11-i határozataival terjesztett el az eltte

a **Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG**

és

a **Finanzamt Nordenham** (C-108/14),

valamint

a **Finanzamt Hamburg-Mitte**

és

a **Marenave Schiffahrts AG** (C-109/14)

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök, J.-C. Bonichot (előadó), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça és C. Lycourgos bírák,

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: Illéssy I. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. január 7-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG képviseletében M. Hertwig és G. Jorewitz Steuerberaterinnen, valamint C. Hensell Rechtsanwalt,
- a Marenave Schiffahrts AG képviseletében A. Fresh Prozessbevollmächtigter,
- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

- Írország képviselőjében E. Creedon, J. Quaney és A. Joyce, meghatalmazotti minőségben, segítjük: N. J. Travers barrister,
- az osztrák kormány képviselőjében C. Pesendorfer, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviselőjében B. Majczyna és A. Kramarczyk-Szaadzińska, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviselőjében V. Kaye, meghatalmazotti minőségben, segítje: O. Thomas barrister,
- az Európai Bizottság képviselőjében M. Wasmeier és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2015. március 26-ai tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a 2006. július 24-ii 2006/69/EK tanácsi irányelvvel (HL L 221., 9. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 4. és 17. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmeket egyrészt a Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (a továbbiakban: Larentia + Minerva) és a Finanzamt Nordenham (nordenhami adóhatóság, Németország) (C-108/14), másrészt pedig a Finanzamt Hamburg-Mitte (hamburgi központi adóhatóság, Németország) és a Marenave Schiffahrts AG (a továbbiakban: Marenave) (C-109/14) között azon hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) levonása feltételeinek tárgyában folyamatban lévő két jogvita keretében terjesztették elő, amelyeket e holdingtársaságok a személyegyesítő társaság formájában létrehozott leányvállalatokban történő részesedésszerzést szolgáló tevékenységük után előzetesen befizettek, amely leányvállalatoknak e holdingtársaságok később héaköteles szolgáltatásokat nyújtottak.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 4. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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 termelő, a kereskedő, 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.

$$[\dots]$$

(4) Az (1) bekezdésben használt »önállóan« fogalom kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben ?ket munkaadójukhoz munkaszerz?dés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely, tekintettel a munkakörülményekre, a díjazásra és a munkavállaló felel?sségére, alárendeltségi viszonyt teremt.

A 29. cikk szerinti konzultációra is figyelemmel minden államnak jogában áll együtt, egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek.

A második albekezdésben meghatározott választási lehetőséggel él? tagállam intézkedéseket fogadhat el az adókiadás vagy adókikerülés ezen rendelkezés alkalmazásán keresztül történő megelőzésére.

[...]"

4 A hatodik irányelv 17. cikke értelmében:

„(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;

$$[\dots]$$

(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 [helyesen: az adólevonás csak a hozzáadottérték-adónak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető].

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

A tagállamok azonban a következőket tehetik:

a) engedélyezik az adóalanynak, 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 [helyesen: 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 összeg?, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.

[...]"

A német jog

5 A forgalmi adóról szóló 2005. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. I., 386. o.) 2. §-a értelmében:

„(1) Vállalkozó, aki önállóan ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet folytat. A vállalkozás felöleli a vállalkozó ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységének egészét. »Ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységen« kell érteni minden jövedelemszerzési céllal végzett állandó tevékenységet akkor is, ha hiányzik a nyereségszerzés szándéka, vagy ha személyek csoportja kizárólag a csoport tagjai irányában fejti ki tevékenységét.

(2) Az ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet nem önállóan folytatják,

1. ha természetes személyek önállóan vagy együtt vállalkozásba szerveződnek úgy, hogy kötelesek követni a vállalkozó utasításait,

2. ha a jogi személy a tényleges kapcsolatok összességét tekintve pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból betagolódott az anyavállalat vállalkozásába (adózási egység). Az adózási egység joghatásai a vállalkozás belföldi részei közötti belső szolgáltatásnyújtásokra korlátozódnak. E részeket egyetlen vállalkozásként kell kezelni. Ha az anyavállalat vezetése külföldön található, a vállalkozás gazdaságilag legjelentősebb belföldi részét kell vállalkozónak tekinteni.

[...]"

6 E törvény 15. §-a szerint:

„(1) A vállalkozó az alábbi elzárólagosan felszámított adóösszegeket vonhatja le:

1. a vállalkozása számára más adóalanyok által teljesített termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás után jog szerint fizetendő adót [...]

(2) Az elzárólagosan felszámított adó levonásából ki vannak zárva az azon termékértékesítés, termékimport és Közösségen belüli termékbeszerzés, valamint szolgáltatás után fizetett adók, amelyek esetében a terméket, illetve a szolgáltatást az adóalany a következő tevékenységekhez használja fel:

1. adómentes tevékenységek;

[...]

(3) A (2) bekezdés szerinti levonás alóli kivétel nem alkalmazható, ha a tevékenységek

1. a (2) bekezdés 1. pontjában említett esetekben

a) adómentesek a 4. § 1–7. pontja, a 25. § (2) bekezdése, vagy a 26. § (5) bekezdésében foglalt rendelkezések alapján, [...]

[...]

(4) Amennyiben a vállalkozó a vállalkozása számára értékesített, behozott vagy a Közösségen belül beszerzett terméket vagy általa igénybe vett szolgáltatást csak részben használja fel olyan tevékenységekhez, amelyek az elzeteresen felszámított adó levonását kizárják, nem vonható le az elzeteresen megfizetett adó összegének azon része, amelyik gazdaságilag e tevékenységekhez kapcsolódik. A vállalkozó a le nem vonható részösszeget megfelelő becslés alapján állapíthatja meg. Az elzeteresen felszámított adó le nem vonható részösszegének az elzeteresen felszámított adó levonását kizáró tevékenységek és az adólevonásra jogosító tevékenységek egymáshoz viszonyított aránya alapján történő megállapítása csak akkor megengedett, ha semmilyen más gazdasági kapcsolat megállapítása nem lehetséges [...]"

Az alapeljárások és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések

A C-108/14. sz. ügy

7 A Larentia + Minerva kültagként 98%-os tulajdonosa két, korlátolt felelősségű személyegyesítő betéti társaságként (GmbH & Co. KG) létrehozott leányvállalatnak. Ezenkívül „vezetési holdingtársaságként” visszterhesen adminisztratív és kereskedelmi szolgáltatásokat nyújt a két leányvállalat részére.

8 E héaköteles szolgáltatások után a Larentia + Minerva teljes egészében levonta azt az általa elzeteresen megfizetett héát, amelyet a leányvállalataiban való részesedésszerzés finanszírozása érdekében szükséges tőke harmadik személyektől való megszerzése, valamint a szolgáltatásnyújtási tevékenysége után fizetett meg.

9 A Finanzamt Nordenham e levonást csak részlegesen fogadta el, mivel a leányvállalatokban való pusztán részesedés álláspontja szerint nem teremt alapot a levonásra. A Larentia + Minerva megtámadta a 2005-ös adóévben esedékes héára vonatkozó, 2007. szeptember 24-i módosított adómegállapító határozatot a Niedersächsisches Finanzgericht (alsó-szászországi adóügyi bíróság, Németország) előtt, amely 2011. május 12-i ítéletében elutasította a keresetet. A Larentia + Minerva felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi adóügyi bíróság).

10 A kérdést elterjesztő bíróságban kételyek merülnek fel egyrészt az elzeteresen megfizetett héra levonásának számítási módjaival kapcsolatban abban az esetben, ha e levonás csak részleges lehet, másrészt pedig a hatodik irányelv „héacsoportra” vonatkozó és a Larentia + Minerva hivatkozott 4. cikke (4) bekezdésének hatályával kapcsolatban. E tekintetben e bíróság felveti többek között azt a kérdést, hogy a nemzeti jog összeegyeztethető-e e rendelkezéssel, amennyiben kizárja e lehetőséget többek között a személyegyesítő társaságok tekintetében, és a leányvállalatok anyavállalathoz képesti alárendeltségét követeli meg.

11 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof felfüggesztette az eljárást, és elzeteres döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Milyen számítási módszer szerint kell kiszámítani a leányvállalatokban történő részesedésszerzést szolgáló tőkegyűjtéssel összefüggésben igénybe vett szolgáltatásokból

eredően valamely holdingtársaság által (arányosan) levonható hea összegét, ha a holdingtársaság később (ahogyan azt eredetileg tervezte) különböző adóztatandó szolgáltatásokat nyújt e vállalatoknak?

2) Ellentétes-e a [hatodik irányelv] 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésében foglalt, több személy egyetlen adóalannyá történő összevonására vonatkozó rendelkezéssel az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint (egyrészt) csak jogi személy vonható be egy másik adóalany (az úgynevezett adózás szempontjából konszolidált vállalatcsoport anyavállalata) vállalkozásába – személyegyesítő társaság azonban nem –, és amely (másképpen) azt feltételezi, hogy az adott jogi személy pénzügyi, gazdasági és szervezeti szempontból (aláfölérendeltségi viszony keretében) »betagolódtott az anyavállalat vállalkozásába«?

3) Az előző kérdésre adandó igeni válasz esetén: hivatkozható-e valamely adóalany közvetlenül a [hatodik irányelv] 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésére?”

A C-109/14. sz. ügy

12 A Marenave 2006-ban tőkeemelést hajtott végre, és az emeléshez kapcsolódó részvénykibocsátás után 373 347,57 euró összegű héát fizetett.

13 E társaság, mint holding, ugyanebben az évben részesedést szerzett négy „hajózási betéti társaságban”, amelyek üzleti irányításában díjazás ellenében maga is részt vett. Az ezen irányítási tevékenységből szerzett bevétel után fizetendő héából a társaság levonta többek között az 373 347,57 euró előzetesen megfizetett hea teljes összegét.

14 2009. január 15-ii határozatával a Finanzamt Hamburg-Mitte nem fogadta el az ezen összegnek megfelelő levonást. A Finanzgericht Hamburg-Mitte (hamburgi központi adóügyi bíróság) 2012. december 10-ii ítéletében helyt adott az e határozattal szemben a Marenave által benyújtott keresetnek. A Finanzamt Hamburg-Mitte ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz.

15 A kérdést előterjesztő bíróság az eljárást felfüggesztette, és ugyanazokat a kérdéseket terjesztette a Bíróság elé, mint amelyeket a jelen ítélet 11. pontja tartalmaz.

16 A Bíróság elnöke a 2014. március 26-ii végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélethozatal céljából egyesítette a C-108/14. és a C-109/14. sz. ügyeket.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

17 Az első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság, amely abból indul ki, hogy az előzetesen megfizetett hea levonása csak akkor megengedhető, ha az adóalany részéről felmerült kiadások csupán részlegesen tudhatók be a gazdasági tevékenységének, azon számítási módszer iránt érdeklődik, amelyek szerint a leányvállalatokban való részesedésszerzésre szánt tőkegyűjtés után a holdingtársaság által előzetesen így megfizetett héát meg kell osztani az említett társaság gazdasági és nem gazdasági tevékenysége között.

18 E tekintetben első sorban arra kell emlékeztetni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke értelmében nincs heaalanyisága, és ezen irányelv 17. cikke szerint nincs levonási joga a holdingtársaságnak, amelynek egyetlen tevékenysége más vállalkozásokban részesedések szerzése anélkül, hogy ezen vállalkozások irányításába közvetlenül vagy közvetve beavatkozna, kivéve azon jogok révén, amelyeket e holdingtársaság részvényesi vagy tagi minőségben birtokol (lásd többek között: Cibo Participations ítélet, C-16/00, EU:C:2001:495, 18. pont; Portugal Telecom ítélet, C-496/11,

EU:C:2012:557, 31. pont).

19 A társasági részesedések egyszer? vásárlása és birtoklása nem tekinthet? a hatodik irányelv értelmében vett, adóalanyiságot keletkeztet? gazdasági tevékenységnek. Más vállalkozásokban pénzügyi részesedés egyszer? birtoklása ugyanis nem min?sül önmagában materiális javak bevétel elérése érdekében történ? tartós hasznosításának, mivel az esetleges osztalék, e részesedés gyümölcse a javakkal való rendelkezés egyszer? következménye (lásd többek között: Cibo Participations ítélet, C?16/00, EU:C:2001:495 19. pont; Portugal Telecom ítélet, C?496/11, EU:C:2012:557, 32. pont).

20 Ett?l eltér az az eset, amikor a részesedés együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításában az azon jogokon túlmen?en való közvetlen vagy közvetett részvétellel, amelyek a részesedéssel rendelkezt? részvényesi vagy tagi min?ségében megilletik (lásd többek között: Cibo Participations ítélet, C?16/00, EU:C:2001:495, 20. pont; Portugal Telecom ítélet, C?496/11, EU:C:2012:557, 33. pont).

21 A holdingtársaságnak azon társaságok irányításában való részvétele ugyanis, amelyekben részesedéssel rendelkezik, a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése értelmében gazdasági tevékenység, amennyiben az magában foglalja ezen irányelv 2. cikke értelmében héaköteles ügyletek végzését, mint amilyen az adminisztratív, pénzügyi, kereskedelmi és technikai szolgáltatások nyújtása a holdingtársaság által a leányvállalatoknak (lásd többek között: Cibo Participations ítélet, C?16/00, EU:C:2001:495, 22. pont; Portugal Telecom ítélet, C?496/11, EU:C:2012:557, 34. pont).

22 Másodsorban arra is emlékeztetni kell, hogy a hatodik irányelv 17. és azt követ? cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és f?szabály szerint nem korlátozható. Az adólevonási jogot a beszerzési ügyleteket terhel? el?zetesen felszámított adó teljes összege tekintetében haladéktalanul gyakorolni kell. Az adólevonási jog bármilyen korlátozása befolyásolja az adóteher szintjét, és azt minden tagállamban hasonlóan kell alkalmazni. Következésképpen az ez alóli kivételek kizárólag a hatodik irányelvben kifejezetten rögzített esetekben lehetségesek (lásd többek között: Portugal Telecom ítélet, C?496/11, EU:C:2012:557, 35. pont).

23 Ahhoz, hogy a héa levonható legyen, az igénybe vett tevékenységeknek közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állniuk a más részére végzett héalevonásra jogosító tevékenységekkel. A beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhel? héa levonásának joga ezért azzal a feltétellel gyakorolható, hogy az ezek beszerzése vagy igénybevétele érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik (lásd többek között: Cibo Participations ítélet, C?16/00, EU:C:2001:495 31. pont; Portugal Telecom ítélet, C?496/11, EU:C:2012:557, 36. pont).

24 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások 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 (lásd többek között: Cibo Participations ítélet, C?16/00, EU:C:2001:495, 33. pont; Portugal Telecom ítélet, C?496/11, EU:C:2012:557, 37. pont).

25 Ilyen körülmények között, ahogy azt a f?tanácsnok az indítványa 39. pontjában megállapította, a leányvállalatai irányításában részt vev? és ez alapján gazdasági tevékenységet végz? holdingtársaság által viselt, e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez köt?d? költségeket – amint arra a jelen ítélet 21. pontja emlékeztet – az e társaság gazdasági

tevékenységéhez kapcsolódónak kell tekinteni, és az e költségek után megfizetett hía a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének alkalmazásában teljes egészében levonható.

26 Ami a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében szabályozott levonási rendszert illeti, az kizárólag azokra az esetekre vonatkozik, amikor a termékeket és a szolgáltatásokat az adóalany egyidejűleg levonási jogot keletkeztet? gazdasági tevékenységek és levonási jogot nem keletkeztet? gazdasági tevékenységek végzéséhez használja fel, azaz olyan termékeket és a szolgáltatásokat vesz igénybe, amelyek felhasználása vegyes. A tagállamok csak az ilyen termékek és szolgáltatások esetén alkalmazhatják az ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében szabályozott levonási módszerek egyikét (Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 40. pont).

27 A hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének szabályai azon elztesen megfizetett héára vonatkoznak, amelyek a kizárólag a gazdasági tevékenységekhez kapcsolódó költségeket terhelik. Az elztesen megfizetett híaösszegeknek a hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységek és a nem gazdasági tevékenységek közötti megosztására vonatkozó módszerek és feltételek meghatározása a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik, amelyek e jogkör gyakorlása során kötelesek figyelembe venni ezen irányelv célját és szerkezetét, és kötelesek e tekintetben olyan számítási módot meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek e két tevékenységre es? tényleges arányát (Securenta?ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 33. és 39. pont; Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 42. pont).

28 A jelen esetben a kérdést elterjeszt? bíróság által megadott információkból kiderül, hogy az alapeljárásokban a holdingtársaságok a leányvállalataiknak általuk visszterhesen nyújtott szolgáltatásokat képez? gazdasági tevékenységük alapján híaalanyok. Következésképpen az e szolgáltatások igénybevételének költségei után megfizetett héát teljes egészében le kell vonni, kivéve ha az utólag végzett gazdasági tevékenységek a hatodik irányelv alapján héamentesek, amely esetben a levonási jog csak ezen irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében foglalt módszerrel érvényesíthet?.

29 Tehát kizárólag abban az esetben, ha a kérdést elterjeszt? bíróság megállapítaná, hogy az alapeljárásban érintett holdingtársaságok által végzett t?keügyletekb?l ered? részesedések részben olyan más leányvállalatokhoz kapcsolódnak, amelyek irányításában a holdingok nem vettek részt, az ezen ügyletek költségei után megfizetett hía csupán részlegesen lenne levonható, ahogy azt a kérdést elterjeszt? bíróság az els? kérdésében el?re jelzi. Ebben az esetben ugyanis az e leányvállalatokban fennálló részesedések pusztá birtoklása nem tekinthet? e holdingtársaságok gazdasági tevékenységének, és így az elztesen megfizetett héát az e holdingtársaságok gazdasági és nem gazdasági tevékenységei között meg kellene osztani.

30 Ennek keretében a tagállamok adott esetben a befektetés jellege szerinti vagy pedig az ügylet jellege szerinti megosztási kulcsot, illetve egyéb megfelel? kulcsot alkalmazhatnak, vagy akár egyszerre többféle módszerrel is élhetnek (Securenta?ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 38. pont).

31 Így kizárólag a nemzeti hatóságok feladata – bírósági felülvizsgálat mellett – a gazdasági és nem gazdasági tevékenységek közötti olyan megosztás feltételeinek meghatározása, amely figyelembe véve a hatodik irányelv célját és szerkezetét objektíven tükrözi a felmerült költségeknek e két tevékenységre es? tényleges arányát (Securenta?ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 39. pont).

32 Ilyen körülmények között és ugyanazon megfontolásból, mint amelyeket a f?tanácsnok az indítványa 20. és 21. pontjában kifejtett, a Bíróság nem léphet sem az uniós jogalkotó, sem a nemzeti hatóságok helyébe, és nem határozhatja meg a gazdasági és a nem gazdasági

tevékenységek közötti arány kiszámításának általános módszerét.

33 E megfontolások összességére tekintettel az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy:

– a leányvállalatai irányításában részt vev? és ez alapján gazdasági tevékenységet végz? holdingtársaság által viselt, e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez köt?d? költségeket a holdingtársaság általános költségei részének kell tekinteni, és az e költségek után megfizetett h?a f?szabály szerint teljes egészében levonható, kivéve ha bizonyos utólag végzett gazdasági tevékenységek a hatodik irányelv alapján h?amentesek, amely esetben a levonási jog csak az ezen irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében foglalt módszerrel érvényesíthet?;

– a leányvállalatai közül egyesek irányításában részt vev? és a többi tekintetében ezzel szemben gazdasági tevékenységet nem végz? holdingtársaság által viselt, e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez köt?d? költségeket csak részben kell az e társaság általános költségei részének tekinteni, így az e költségek után megfizetett h?a csak a gazdasági tevékenységhez kapcsolódó költségek arányában vonható le a tagállamok által meghatározott megosztási feltételek alapján, amely tagállamok e hatáskörük gyakorlása során kötelesek figyelembe venni a hatodik irányelv célját és szerkezetét – ennek felülvizsgálata a nemzeti bíróságok feladata –, és kötelesek e tekintetben olyan számítási módot meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek a gazdasági és nem gazdasági tevékenységre es? tényleges arányát.

A második kérdés?

34 A második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha a tagállam joga az egyetlen h?aalanyának tekinthet? személyek csoportja (a továbbiakban: h?acsoport) létrehozásának az e rendelkezésben biztosított lehet?ségét kizárólag a jogi személyiséggel rendelkező és az e csoport anyavállalatával alárendeltségi viszonyban álló szervezetnek tartja fenn.

35 A kérdést el?terjeszt? bíróságban e rendelkezés hatályával kapcsolatban merültek fel kételyek, mivel el?tte azok alkalmazására hivatkoztak. Ahogy azt a f?tanácsnok az indítványa 55. pontjában megállapította, az e kérdésre adott válasz – ellentétben az Írország által az írásbeli észrevételeiben e tekintetben el?adott kételyekkel – fontos lehet az alapeljárásbeli jogvita megoldása szempontjából. A holdingtársaságnak és leányvállalatainak biztosított h?acsoport jogállás ugyanis ahhoz vezethet, hogy a leányvállalatok és harmadik vállalkozások közötti visszerhes ügyletek miatt e csoport a holdingtársaság által végzett t?keügyletek után megfizetett h?át teljes egészében levonhatja.

36 Ami a második kérdés érdemi megválaszolását illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 11. cikke els? bekezdésének – amelynek szövege azonos a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével – értelmezése kapcsán megállapította, hogy nem függ más feltételekt?l e rendelkezések alkalmazása, amely rendelkezések értelmében minden államnak jogában áll egyetlen adóalanyként kezelni azon belföldön letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összef?znek (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Írország ítélet, C?85/11, EU:C:2013:217, 36. pont).

37 Így meg kell állapítani el?ször is, hogy ellentétben a hatodik irányelv egyéb rendelkezéseivel, mint például a 28a. és 28b. cikkel, amely kizárólag a „jogi személyekre” vonatkozik, 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése, amely „személyekre” vonatkozik,

önmagában nem zárja ki a hatálya alól azon szervezeteket, amelyek az alapeljárások tárgyát képező betéti társaságokhoz hasonlóan nem rendelkeznek jogi személyiséggel.

38 A hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdése nem biztosítja kifejezetten azt a lehetőséget sem a tagállamok számára, hogy a héacsoport létrehozásához egyéb feltételeket írassanak elő a gazdasági szereplők számára (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 35. pont), és különösen, hogy megköveteljék, hogy a héacsoport tagjai kizárólag jogi személyiséggel rendelkező szervezetek legyenek.

39 Meg kell tehát vizsgálni, hogy az a mérlegelési mozgástér, amellyel a tagállamok rendelkeznek, amelyek az ilyen héacsoport területükön való létrehozását megengedhetik, feljogosítja-e őket arra, hogy kizárják a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének hatálya alól a jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeteket.

40 A hatodik irányelv elfogadásához vezetett bizottsági javaslat (COM(73) 950 végleges) indokolásából kitűnik, hogy ezen irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének elfogadásával az uniós jogalkotó az adminisztráció egyszerűsítése végett, és a visszaélések, így például annak megakadályozása érdekében, hogy egy vállalkozást több adóalanyra osszanak fel azért, hogy mindegyikük részesülhessen valamely különös szabályozás előnyeiben, lehetővé kívánta tenni a tagállamok számára azt, hogy adóalanyként kezeljék azokat, akiknek függetlensége pusztán jogi formalitás (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 37. pont).

41 E tekintetben a Bíróság már kimondta, hogy a 2006/112 irányelv 11. cikke első albekezdésének végrehajtása érdekében a tagállamok mérlegelési mozgásterük keretében a héacsoportra vonatkozó szabályozás alkalmazását bizonyos mértékben korlátozhatják, feltéve hogy e korlátozások ezen irányelvnek a visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló céljait szolgálják (lásd ebben az értelemben többek között: Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 38. és 39. pont).

42 Mindazonáltal, noha a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése – 2006. július 24-én 2006/69 irányelvvel bevezetett – harmadik albekezdésének hatálybalépéséig nem tartalmazott a 2006/112 irányelv 11. cikkének második albekezdéséhez hasonló kifejezett rendelkezéseket, e körülmény nem fosztotta meg a tagállamokat azon lehetőségtől, hogy e hatálybalépés előtt egyenértékű és hasznos intézkedéseket tegyenek, mivel az adókijátszás és adókikerülés elleni, tagállamok általi küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv az uniós jogalkotó kifejezett felhatalmazása hiányában is elismer és támogat (lásd ebben az értelemben többek között: Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 70. és 71. pont).

43 A kérdést előterjesztő bíróság feladata azonban megvizsgálni, hogy a jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeteknek a héacsoportra vonatkozó szabályozás alkalmazásából való – az alapeljárásokban alkalmazandó nemzeti szabályozásból eredő módon történő – kizárása az ilyen, visszaélésszerű gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok szempontjából szükséges és megfelelő intézkedés-e.

44 Másodszor magából a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdése második albekezdésének megfogalmazásából következik, hogy minden tagállam egyetlen adóalanyként kezelheti azon ugyanebben a tagállamban letelepedett alanyokat, amelyek ugyan jogilag függetlenek, de amelyeket kölcsönös pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatok egymással szorosan összefűznek. Az e személyeket összekötő kapcsolat mindössze szoros jellege ezért bármely más

követelmény hiányában nem vezethet annak megállapításához, hogy az uniós jogalkotó a héacsoportra vonatkozó szabályozás alkalmazását kizárólag azon szervezeteknek kívánta fenntartani, amelyek alárendeltségi viszonyban állnak az érintett vállalkozáscsoport anyavállalatával.

45 Jóllehet az ilyen alárendeltségi viszony fennállása alapján vélelmezhet? a szóban forgó személyek közötti kapcsolatok szoros jellege, az f?szabály szerint nem tekinthet? a héacsoport létrehozásához szükséges feltételnek, ahogy azt a f?tanácsnok az indítványa 99. pontjában megállapította. Ez csak olyan kivételes esetekben lehet másként, amelyekben az ilyen feltétel meghatározott nemzeti összefüggésben a visszaél?sszer? gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok szempontjából szükséges és megfelel? intézkedés.

46 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha a nemzeti szabályozás a héacsoport létrehozásának az e rendelkezésben biztosított lehet?ségét kizárólag a jogi személyiséggel rendelke? és az e csoport anyavállalatával alárendeltségi viszonyban álló szervezetnek tartja fenn, kivéve ha e két követelmény a visszaél?sszer? gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok szempontjából szükséges és megfelel? intézkedésnek min?sül, amit a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell megvizsgálnia.

A harmadik kérdés?

47 A harmadik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdése közvetlen hatállyal rendelke?nek tekinthet??e, lehet?vé téve a adóalanyoknak, hogy arra a tagállamukkal szemben hivatkozzanak abban az esetben, ha annak jogszabályai nem összeegyeztethet?k e rendelkezéssel, és nem értelmezhet?k annak megfelel? módon.

48 Ezzel kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy minden esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései tartalmukat tekintve feltétlenek és kell?en pontosak, azokra a magánszemélyek a nemzeti bíróságok el?tt a tagállammal szemben hivatkozhatnak, ha a tagállam elmulasztotta az irányelv határid?n belüli átültetését a nemzeti jogba, vagy azt helytelenül ültette át (lásd többek között: GMAC UK ítélet, C?589/12, EU:C:2014:2131, 29. pont).

49 Valamely uniós rendelkezés akkor feltétlen, ha olyan kötelezettséget fogalmaz meg, amely nem tartalmaz feltételt, és nem függ – a végrehajtásában vagy hatályában – az Unió intézményeinek vagy a tagállamoknak semmilyen jogi aktusától (lásd többek között: GMAC UK ítélet, C?589/12, EU:C:2014:2131, 30. pont).

50 Ahogy azt a f?tanácsnok az indítványa 112. pontjában megállapította, a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdésében szerepl? feltételt – amely szerint az érintett személyek között fennálló pénzügyi, gazdasági és szervezeti kapcsolatoknak szorosaknak kell lenniük ahhoz, hogy héacsoport jöhessen létre – nemzeti szinten pontosítani kell. E cikk tehát feltételes jelleg? annyiban, amennyiben az ilyen kapcsolatok konkrét tartalmát meghatározó nemzeti rendelkezések meghozatalát igényli.

51 Következésképpen a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdése a közvetlen hatályhoz szükséges feltételeknek nem tesz eleget.

52 A harmadik kérdésre így azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (4) bekezdése nem tekinthet? közvetlen hatállyal rendelke?nek, és nem teszi lehet?vé az

adóalanyoknak, hogy arra a tagállammal szemben hivatkozzanak abban az esetben, ha annak jogszabályai nem összeegyeztethetők a rendelkezéssel, és nem értelmezhetők annak megfelelő módon.

A költségekről

53 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

1) **A 2006. július 24-i 2006/69/EK tanácsi irányelvvel 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 17. cikkének (2) és (5) bekezdését úgy kell értelmezni, 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 hozzáadottértékadó-f szabály szerint teljes egészében levonható, kivéve ha bizonyos utólag végzett gazdasági tevékenységek a 2006/69 irányelvvel módosított 77/388 irányelv alapján hozzáadottértékadó-mentesek, amely esetben a levonási jog csak az ezen irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében foglalt módszerrel érvényesíthető;

– a leányvállalatai közül egyesek irányításában részt vevő és a többi tekintetében ezzel szemben gazdasági tevékenységet nem végző holdingtársaság által viselt, e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez kötődő költségeket csak részben kell az e társaság általános költségei részének tekinteni, így az e költségek után megfizetett hozzáadottértékadó csak a gazdasági tevékenységhez kapcsolódó költségek arányában vonható le a tagállamok által meghatározott megosztási feltételek alapján, amely tagállamok e hatáskörük gyakorlása során kötelesek figyelembe venni a hatodik irányelv célját és szerkezetét – ennek felülvizsgálata a nemzeti bíróságok feladata –, és kötelesek e tekintetben olyan számítási módot meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek a gazdasági és nem gazdasági tevékenységre eső tényleges arányát.

2) **A 2006/69 irányelvvel módosított 77/388 irányelv 4. cikke (4) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, ha a nemzeti szabályozás az egyetlen hozzáadottértékadó-alanynak tekinthető személyek csoportja létrehozásának az e rendelkezésben biztosított lehetőséget kizárólag a jogi személyiséggel rendelkező és az e csoport anyavállalatával alárendeltségi viszonyban álló szervezetnek tartja fenn, kivéve ha e két követelmény a visszaélés elleni gyakorlatok vagy magatartások megakadályozására, illetve az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célok szempontjából szükséges és megfelelő intézkedésnek minősül, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.**

3) **A 2006/69 irányelvvel módosított 77/388 irányelv 4. cikkének (4) bekezdése nem tekinthető közvetlen hatállyal rendelkezőnek, és nem teszi lehetővé az adóalanyoknak, hogy arra a tagállammal szemben hivatkozzanak abban az esetben, ha annak jogszabályai nem összeegyeztethetők a rendelkezéssel, és nem értelmezhetők annak megfelelő módon.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.