

Downloaded via the EU tax law app / web

62017CJ0320

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2018. július 5. (*1)

„Elzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 2., 9. és 168. cikk – Gazdasági tevékenység – Valamely holdingtársaságnak a leányvállalatai irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétele – Valamely ingatlanok a holdingtársaság által a leányvállalata részére való bérbeadása – Az elzetiesen megfizetett adó levonása – Valamely holdingtársaság által más vállalkozásokban történő részesedésszerzéshez kapcsolódó kiadások után megfizetett héa”

A C-320/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) a Bírósághoz 2017. május 29-én érkezett, 2017. május 22-i határozatával terjesztett el

a Marle Participations SARL

és

a Ministre de l'Économie et des Finances

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök (előadó), C. Toader és E. Jarašinas bírák,

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

–

a Marle Participations SARL képviseletében L. Poupot avocat,

–

a francia kormány képviseletében D. Colas, E. de Moustier és A. Alidière, meghatalmazotti minőségben,

–

a spanyol kormány képviseletében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,

–
az osztrák kormány képviselőjében G. Eberhard, meghatalmazotti minőségben,

–
az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben,
tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy
elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,
meghozta a következ?

Ítéletet

1

Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2., 9. és 168. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2

E kérelmet a Marle Participations SARL és a ministre de l'Economie et des Finances (gazdasági és pénzügyminiszter) között, értékpapírok megszerzésére irányuló ügyletekhez kapcsolódó kiadásokra vonatkozó, az alapügy felperese által megfizetett hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) levonhatósága tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?.

Uniósi jogi háttér

3

A héairányelv 2. cikke az (1) bekezdésének c) pontjában így rendelkezik:

„A HÉA hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

[...]

c)

egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

4

Ezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének szövege a következ?:

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

»Gazdasági tevékenység« a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermel??ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték? tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek

min?sül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítása.”

5

Az említett irányelv 135. cikke szerint:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következ? ügyleteket:

[...]

l)

az ingatlanok bérbe? és haszonbérbeadása.

(2) Az alábbi ügyletekre nem vonatkozik az (1) bekezdés l) pontjában említett adómentesség:

a)

a tagállamok törvényi fogalommeghatározásainak megfelel? szálláshelyadási szolgáltatás a szállodaiparban vagy a hasonló kereskedelmi ágazatokban, beleértve a nyári táborhelyeket vagy a kempingeket;

b)

közlekedési eszközök parkolására szolgáló helyek bérbeadása;

[...]

A tagállamok az (1) bekezdés l) pontjában említett adómentesség alkalmazási körére vonatkozóan további kivételeket írhatnak el?.”

6

Ugyanezen irányelv 137. cikke el?írja:

„(1) A tagállamok engedélyezhetik adóalanyaiknak az adózás lehet?ségének választását az alábbi ügyletek esetében:

[...]

d)

az ingatlanok bérbe? és haszonbérbeadása.

(2) A tagállamok meghatározzák az (1) bekezdésben említett választási jog gyakorlásának részletes szabályait.

A tagállamok korlátozhatják e választási jog hatályát.”

7

A héairányelv 167. cikke értelmében:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

8

Ugyanezen irányelv 168. cikke így rendelkezik:

„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?

b)

a 18. cikk a) pontja és 27. cikk értelmében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenység után fizetendő HÉA?

c)

a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő HÉA?

a

21. és 22. cikkel összhangban Közösségen belüli beszerzésnek minősülő tevékenység után fizetendő HÉA?

d)

a 21. és 22. cikkel összhangban Közösségen belüli beszerzésnek minősülő tevékenység után fizetendő HÉA?”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

9

A Marle Participations a Marle csoport holdingtársasága, amely az ortopédiai implantátumok gyártása területén folytatja tevékenységét. A társaság célja többek között a csoport számos leányvállalatában – amely számára egyébként bérbe adott egy ingatlant – fennálló részesedések kezelése.

10

A Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy 2009-ben a Marle Participations szerkezetátalakítási műveletet hajtott végre, amely révén értékpapírokat ruházott át és szerzett meg. Teljes mértékben levonta az e szerkezetátalakítási művelethez kapcsolódó különböző kiadásokat terhelő héát.

11

Adóellenőrzést követően az adóhatóság megkérdőjelezte az e társaság által elszámolt

héalevonást, következésképpen héafizetési felszólítást küldött számára, mivel azon kiadások, amelyek vonatkozásában héalevonást kért, olyan t?kem?veletek végrehajtásához kapcsolódnak, amelyek a levonási jog hatályán kívül esnek.

12

A Marle Participations sikertelenül vitatta e héafizetési felszólításokat a tribunal administratif de Châlons-en-Champagne (Châlons-en-Champagne-i közigazgatási bíróság, Franciaország), majd a cour administrative d'appel de Nancy (nancy-i közigazgatási fellebbviteli bíróság, Franciaország) el?tt.

13

Így e társaság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést el?terjeszt? bírósághoz.

14

Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) pontosítja, hivatkozva a 2001. szeptember 27-i Cibo Participations ítéletre (C?16/00, EU:C:2001:495) és a 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítéletre (C?108/14 és C?109/14, EU:C:2015:496), hogy a héairányelv 168. cikkéb?l következik, hogy a társasági részesedések egyszer? birtoklása nem tekinthet? adóalanyiságot keletkeztet? gazdasági tevékenységnek, ett?l eltér az az eset, amikor a részesedés együtt jár a részesedés birtoklásával érintett társaságok irányításában való közvetlen vagy közvetett részvétellel, olyan héaköteles ügyletek megvalósításával, mint amilyen az adminisztratív, pénzügyi, kereskedelmi és technikai szolgáltatások nyújtása e társaságok részére.

15

Egyébiránt a 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítéletb?l (C?108/14 és C?109/14, EU:C:2015:496) következik, 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 adó f?szabály szerint teljes egészében levonható, kivéve ha bizonyos utólag végzett gazdasági tevékenységek adómentesek.

16

A kérdést el?terjeszt? bíróság hangsúlyozza mindazonáltal, hogy a jelen esetben a Marle Participations által a leányvállalatoknak – amelyek tekintetében az értékpapírjaik megszerzése érdekében felmerült kiadásai voltak – nyújtott egyetlen szolgáltatás, vagy amelyet a tekintetükben nyújtani kíván, ingatlanok bérbeadására irányult.

17

E körülmények között a Conseil d'État (államtanács) felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A leányvállalat irányításában való olyan közvetlen vagy közvetett részvételnek min?sül?e, és adott esetben milyen feltételekkel min?sül annak, valamely ingatlanok a holdingtársaság által valamely leányvállalat részére való bérbeadása, amelynek eredményeként e leányvállalatban a társasági részesedések vásárlása és birtoklása a [héta]irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységnek min?sül?”

Az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdésrl

18

Kérdésével a kérdést elterjeszt bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy valamely ingatlanok a holdingtársaság által a leányvállalata részére való bérbeadása az utóbbi irányításában való részvételnek minül, amely a társaság által az e leányvállalataiban való részesedésszerzés érdekében viselt kiadások után történ héalevonásra jogosító gazdasági tevékenységnek minül ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében, és amennyiben igen, milyen feltételekkel.

19

Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy bár a héairányelv tágan határozza meg a héa alkalmazási körét, e rendelkezés kizárólag a gazdasági jelleg tevékenységekre vonatkozik (2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélet, C-246/08, EU:C:2009:671, 34. pont). Ezen irányelv 2. cikkébül ugyanis az következik, hogy az egy tagállamon belül teljesített szolgáltatásnyújtások közül kizárólag az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtások tartoznak a héa hatálya alá (2017. január 12-i MVM-évgzés, C-28/16, EU:C:2017:7, 24. pont).

20

Az említett irányelv 9. cikkének (1) bekezdésének els albekezdése értelmében adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

21

A „gazdasági tevékenység” e fogalmát a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése úgy határozza meg, hogy az magában foglalja a termelk, a kereskedk, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, valamint különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ hasznosítását magukban foglaló ügyleteket.

22

E fogalommeghatározások elemzése nyilvánvalóvá teszi a „gazdasági tevékenység” fogalmának tág és objektív jellegét olyan értelemben, hogy az magát a tevékenységet veszi alapul, függetlenül annak céljától és eredményétül. Valamely tevékenység általában akkor minül „gazdasági tevékenységnek”, ha tartós jelleg, és a tevékenység gyakorlója ellenérték fejében végzi azt (2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélet, C-246/08, EU:C:2009:671, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23

Egyébiránt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitnik, hogy a héarendszer keretében az adóköteles mveletek feltételezik, hogy a felek között ár vagy ellenérték kikötését tartalmazó ügylet jött létre (2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélet, C-246/08, EU:C:2009:671, 43. pont), és hogy valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minül „ellenszolgáltatás fejében teljesítettnek” a héairányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn (2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélet, C-246/08, EU:C:2009:671, 45. pont).

24

Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt héalevonási jog a közös héarendszer egyik alapelvét jelenti, és a f?szabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhel? el?zetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal gyakorolható (2017. január 12?iMVM?végzés, C?28/16, EU:C:2017:7, 26. pont).

25

Az adólevonási rendszer arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenysége kapcsán fizetend? vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következésképpen az összes gazdasági tevékenység adóterhét illet?en biztosítja a semlegességet – bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye –, feltéve hogy az említett tevékenységek f?szabály szerint maguk is héakötelesek (2017. január 12?iMVM?végzés, C?28/16, EU:C:2017:7, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

26

Mindazonáltal a héairányelv 168. cikkének a) pontjából kit?nik, hogy a levonási jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az ezen irányelv értelmében vett adóalany legyen, másrészt pedig hogy az említett jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb adóköteles tevékenységéhez használja fel, és hogy e termékeket és szolgáltatásokat el?bb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa (2017. október 19?iPaper Consult ítélet, C?101/16, EU:C:2017:775, 39. pont).

27

Ami különösen a holdingtársaság levonási jogát illeti, a Bíróság már megállapította, hogy annak a héairányelv 9. cikke értelmében nincs héaalanyisága, ennél fogva az ezen irányelv 167. és 168. cikke értelmében nem rendelkezik levonási joggal, amennyiben e holdingtársaság egyedüli célja, hogy más társaságokban részesedést szerezzen, anélkül hogy ezen vállalkozások irányításába közvetlenül vagy közvetve beavatkozna, kivéve azon jogok révén, amelyeket e holdingtársaság részvényesi vagy tagi min?ségben birtokol (2015. július 16?iLarentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C?108/14 és C?109/14, EU:C:2015:496, 18. pont).

28

A társasági részesedések egyszer? megszerzése és birtoklása nem tekinthet? a héairányelv értelmében vett, adóalanyiságot keletkeztet? gazdasági tevékenységnek. A más vállalkozásokban való pénzügyi részesedés egyszer? birtoklása ugyanis önmagában nem min?sül materiális javak bevétel elérése érdekében történ? tartós hasznosításának, mivel az esetleges osztalékban való részesülés, e részesedés gyümölcse a javakkal való rendelkezés egyszer? következménye (2015. július 16?iLarentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C?108/14 és C?109/14, EU:C:2015:496, 19. pont).

29

Mindazonáltal a Bíróság kimondta, hogy 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 különösen: 2000. november 14?iFloridienne és Berginvest ítélet, C?142/99, EU:C:2000:623, 18. pont; 2001. szeptember 27?iCibo Participations ítélet, C?16/00,

EU:C:2001:495, 20. pont; 2012. szeptember 6. Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 33. pont; 2015. július 16. Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 20. pont).

30

A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitunik hogy holdingtársaságnak azon társaságok irányításában való részvétele ugyanis, amelyekben részesedéssel rendelkeznek, a héairányelv 9. cikkének (1) 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 különösen: 2000. november 14. Floridienne és Berginvest ítélet, C-142/99, EU:C:2000:623, 19. pont; 2001. szeptember 27. Cibo Participations ítélet, C-16/00, EU:C:2001:495, 22. pont; 2012. szeptember 6. Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 34. pont).

31

E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a holdingtársaságnak a leányvállalatai irányításában való részvételét jelző tevékenységei – Bíróság ítélkezési gyakorlatában szereplő – példáinak felsorolása nem kimerítő jellegű.

32

A holdingtársaságnak a leányvállalatai irányításában való részvételének fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az lefed minden, a holdingtársaság által a leányvállalata javára teljesített, a héairányelv szerinti gazdasági tevékenységnek minősülő ügyletet.

33

A jelen esetben a Bírósághoz benyújtott iratokból kitunik, hogy a Marle Participations által a leányvállalatoknak – amelyek tekintetében az értékpapírjaik megszerzése érdekében felmerülő kiadásai voltak – nyújtott, vagy a tekintetükben nyújtani kívánt egyetlen szolgáltatás a működő leányvállalat által új gyártási helyszíneként használt ingatlan bérbeadására irányult.

34

E tekintetben emlékeztetni kell arra is, hogy a héairányelv 137. cikke (1) bekezdésének d) pontjában előírt, a haszonbérbeadási és a bérbeadási tevékenység adóztatása olyan lehetőség, amelyet az uniós jogalkotó az ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontjában rögzített általános szabály alóli kivételként biztosított a tagállamok számára, amely rendelkezés szerint a haszonbérbeadási és a bérbeadási tevékenység főszabály szerint héamentes. E lehetőség értelmében a tagállamok az e mentesség kedvezményezettjeinek biztosíthatják azon lehetőséget, hogy lemondjanak a mentességről (lásd ebben az értelemben: 2006. január 12. Turn und Sportunion Waldburg ítélet, C-246/04, EU:C:2006:22, 26. és 27. pont).

35

A jelen ítélet 19–23. pontjában, valamint 34. pontjában kifejtett megfontolásokra tekintettel, valamely ingatlannak a holdingtársaság által a leányvállalata részére való bérbeadása az utóbbi irányításában való részvételnek minősülő, amely a társaság által az e leányvállalataiban való részesedésszerzés érdekében viselt kiadások után történő héalevonásra jogosító gazdasági tevékenységnek tekintendő, amennyiben e szolgáltatások nyújtása tartós jellegű, ellenérték fejében történik és adóköteles, ami azzal jár, hogy e bérbeadás nem adómentes, és közvetlen kapcsolat áll fenn a szolgáltató által nyújtott szolgáltatás és az igénybevevőtől kapott ellenérték

között. A kérdést elterjesztő bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy teljesülnek-e ezen feltételek az előtte folyamatban lévő jelen ügyben.

36

Ami a levonási jog gyakorlásának feltételeit, és különösen annak terjedelmét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már megállapította a 2015. július 16-án Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítéletben (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 33. pont), hogy a leányvállalatai irányításában részt vevő és ez alapján gazdasági tevékenységet végző holdingtársaság által viselt, az e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez kötődő költségeket a holdingtársaság általános költségei részének kell tekinteni, és az e költségek után megfizetett hűségadó szabály szerint teljes egészében levonható.

37

Mindazonáltal 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 hűségadó 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 hűségadó célját és szerkezetét, és kötelesek e tekintetben olyan számítási módot meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek a gazdasági és nem gazdasági tevékenységre eső tényleges arányát, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata (2015. július 16-án Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 33. pont)

38

Az alapügyben így a kérdést elterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy az azon kiadásokkal járó részesedésszerzés, amelyek tekintetében a Marle Participations hűségadót kért, kizárólag azon leányvállalatokat érinti-e, amelyeknek e társaság bérbe adta az épületet, vagy más leányvállalatokat is érint.

39

Ennélfogva a kérdést elterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy a rendelkezésére álló tényezők tekintetében a Marle Participations levonhatja-e, és ha igen, akkor milyen mértékben vonhatja le a megfizetett hűségadót a jelen ítélet 36–37. pontjában említett kritériumokat figyelembe véve.

40

Egyébiránt meg kell állapítani, hogy nem vehető figyelembe a leányvállalatai – amelyekben részesedést szerzett – irányításába közvetlenül vagy közvetve beavatkozó holdingtársaságnak biztosított levonás értékelésekor az e társaság által a leányvállalatai számára nyújtott bérbeadási szolgáltatások okán elért forgalom és az azok tükrében fennálló részesedésből eredő jövedelmek annak megakadályozása érdekében, hogy e jogra család módon vagy visszaélés szerzően hivatkozzanak.

41

Nem vitatott, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a levonási jog megtagadható, ha objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy e jogra család módon vagy visszaélés szerzően

hivatkoztak. Ugyanis az adócsalás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a héairányelv által elismert és támogatott célok közé tartozik, valamint hogy a jogalanyok nem alkalmazhatják visszaélés szer?en vagy csalárd módon az uniós jogi normákat (2012. június 21?iMahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 42. és 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2017. október 19?iPaper Consult ítélet, C?101/16, EU:C:2017:775, 43. pont).

42

Azon intézkedések azonban, amelyeket a tagállamok elfogadnak, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Ennélfogva azok nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérd?jelezzék a héa levonásához való jogot, és ezáltal a héa semlegességét (2012. június 21?iMahagében és Dávid ítélet, C?80/11 és C?142/11, EU:C:2012:373, 57. pont; 2017. október 19?iPaper Consult ítélet, C?101/16, EU:C:2017:775, 50. pont).

43

Márpedig el?ször is az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a leányvállalat irányításában részt vev? holdingtársaság által különböz?, az e leányvállalatban való részesedésszerzéssel összefüggésben igénybe vett szolgáltatások kapcsán viselt kiadások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei árának alkotóelemei, tehát f?szabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a holdingtársaság gazdasági tevékenységének egészével (2001. szeptember 27?iCibo Participations ítélet, C?16/00, EU:C:2001:495, 35. pont; 2009. október 29?iSKF?ítélet, C?29/08, EU:C:2009:665, 58. pont).

44

Másodszor, többek között az adóalany gazdasági tevékenységének eredményére vonatkozó kritériumnak történ? alárendelés nélkül kell biztosítani a héalevonási jogot a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében, amely szerint adóalany „az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”.

45

A fenti megfontolásokra tekintettel az el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy valamely ingatlan a holdingtársaság által a leányvállalata részére való bérbeadása az utóbbi „irányításában való részvételnek” min?sül, amely a társaság által az e leányvállalataiban való részesedésszerzés érdekében viselt kiadások után történ? héalevonásra jogosító, az ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek tekintend?, amennyiben e szolgáltatások nyújtása tartós jelleg?, ellenérték fejében történik és adóköteles, ami azzal jár, hogy e bérbeadás nem adómentes, és közvetlen kapcsolat áll fenn a szolgáltató által nyújtott szolgáltatás és az igénybevev?t?l kapott ellenérték között. A leányvállalatai irányításában egy számukra történ? ingatlan?bérbeadás révén részt vev? és ez alapján gazdasági tevékenységet végz? holdingtársaság által viselt, az e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez köt?d? költségeket az általános költségei részének kell tekinteni, és az e költségek után megfizetett héa f?szabály szerint teljes egészében levonható.

46

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 tevek enyis eghez kapcsolodó költségek arányában vonható le a tagállamok által meghatározott megosztási feltételek alapján, amely tagállamok e hatáskörük gyakorlása során kötelesek figyelembe venni az említett irányelv célját és szerkezetét, és kötelesek e tekintetben olyan számítási módot meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek a gazdasági és nem gazdasági tevek enyis egre eső tényleges arányát, aminek vizsgálata a nemzeti bír óság feladata.

A költségekről

47

Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bír óság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bír óság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bír óság el  terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek k olts einek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bír óság (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, 2006. november 28 i 2006/112/EK tanácsi irányelvet  gy kell értelmezni, hogy valamely ingatlanak a holdingtársaság által a leányvállalata részére való bérbeadása az utóbbi „irányításában való részv ételnek” minősül, amely a társaság által az e leányvállalataiban való részesedésszerzés érdekében viselt kiadások után történő hozz aadott ert ek ad o (héa) levonásra jogosító, ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevek enyis egnek tekintendő, amennyiben e szolgáltatások nyújtása tartos jellegű, ellenérték fejében történik és adóköteles, ami azzal jár, hogy e bérbeadás nem adómentes, és közvetlen kapcsolat áll fenn a szolgáltató által nyújtott szolgáltatás és az igénybevev t l kapott ellenérték k ozott. A leányvállalatai irányításában egy számukra történő ingatlanb erbeadás révén részt vevő és ez alapján gazdasági tevek enyis eget végző holdingtársaság által viselt, az e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez kötődő költségeket az általános költségek részének kell tekinteni, és az e költségek után megfizetett héa főszabály szerint teljes egészében levonható.

A leányvállalatai közül egyesek irányításában részt vevő és a többi tekintetében ezzel szemben gazdasági tevek enyis eget nem végző holdingtársaság által viselt, e leányvállalataiban való részesedésszerzéshez kötődő költségeket csak részben kell az e társaság általános költségek részének tekinteni, így az e költségek után megfizetett héa csak a gazdasági tevek enyis eghez kapcsolodó költségek arányában vonható le a tagállamok által meghatározott megosztási feltételek alapján, amely tagállamok e hatáskörük gyakorlása során kötelesek figyelembe venni az említett irányelv célját és szerkezetét, és kötelesek e tekintetben olyan számítási módot meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek a gazdasági és nem gazdasági tevek enyis egre eső tényleges arányát, aminek vizsgálata a nemzeti bír óság feladata.

Aláírások

(*1) Az eljárás nyelve: francia.