A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (hatodik tanács)

2017. január 12.*

„Előzetes döntéshozatal — A Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke — Hozzáadottérték-adó — 2006/112/EK irányelv — 2., 9., 26., 167., 168. és 173. cikk — Az előzetesen felszámított adó levonása — Gazdasági tevékenységeket és nem gazdasági tevékenységeket is folytató adóalany — Leányvállalatainak ingyenesen szolgáltatásokat nyújtó holdingtársaság”

A C-28/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Kúria (Magyarország) a Bírósághoz 2016. január 18-án érkezett, 2016. január 7-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **MVM Magyar Villamos Művek Zrt**.

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, J.-C. Bonichot és C. G. Fernlund (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az MVM Magyar Villamos Művek Zrt. képviseletében Vámosi-Nagy Sz. és Vaszari P. ügyvédek,

– a magyar kormány képviseletében Bóra M., Koós G. és Fehér M. Z., meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében J. Kraehling, meghatalmazotti minőségben, segítője: H. L. McCarthy solicitor,

– az Európai Bizottság képviseletében Bottka V. és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: magyar.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a Bíróság eljárási szabályzata 99. cikkének megfelelően, indokolt végzéssel kerül sor,

meghozta a következő

Végzést

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 2., 9., 26., 167., 168. és 173. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az MVM Magyar Villamos Művek Zrt. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (a továbbiakban: adóhatóság) között az MVM-nek az általa a leányvállalatai javára igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (héa) levonására való joga tárgyában folyamatban lévő ügyben terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[…]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[…]”

4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»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.”

5 Az említett irányelv 26. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülnek a következő ügyletek:

[…]

b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.”

6 Ugyanezen irányelv 167. cikke szerint:

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

7 A 2006/112 irányelv 168. cikke a következőképpen 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-t;

[…]”

8 Ezen irányelv 173. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Amennyiben az adóalany egyidejűleg használ fel termékeket és szolgáltatásokat olyan ügyletekhez, amelyek esetében a 168., 169. és 170. cikk értelmében adólevonási jog illeti meg, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joga, akkor az előzetesen felszámított HÉA összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az először említett ügyletekhez köthető.

[…]”

A magyar jog

9 A 2006/112 irányelv 2., 9., 26., 167., 168. és 173. cikkét az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 2., 6., 14., 119., 120. és 123. §-a ülteti át a magyar jogba. E nemzeti jogi rendelkezések szövege lényegében megegyezik az általuk átültetett, fent említett irányelv cikkeinek szövegével.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10 Az MVM az energetikai szektorban tevékenykedő állami gazdasági társaság. Egyrészt erőművek és optikai hálózatok bérbeadásával foglalkozik. Másrészt számos társaságban rendelkezik részesedéssel, amelyek jellemzően villamos energiát termelnek, vagy azzal kereskednek.

11 Az MVM a leányvállalataival a magyar jog szerinti ún. uralmi szerződés megkötése útján az ugyanezen jog által elismert vállalatcsoportot (a továbbiakban: csoport) hozott létre. Ugyanakkor az elismert vállalatcsoport megalakításával nem jött létre elkülönült jogalany, és a csoport tagjai sem veszítették el saját önálló jogi személyiségüket. Ezenkívül e tagok nem hoztak létre csoportos áfaalanyiságot.

12 Az alapjogvita tárgyát az adóhatóság által az MVM 2008–2010. évekre vonatkozó bevallásainak ellenőrzését követően hozott határozat képezi.

13 Ezen időszakban az MVM feladatai közé tartozott a csoport stratégiai irányítása. Az MVM ennek érdekében jogi, vállalatirányítási és hírnévápolási szolgáltatásokat vett igénybe elsősorban önmaga javára, mivel e szolgáltatásokat az erőművek és optikai hálózatok bérbeadása körében nyújtották, amely tevékenységek az áfa hatálya alá tartoznak, másodsorban az egész csoport, harmadsorban pedig e csoport egyes tagjai javára. Az MVM a valamennyi ilyen szolgáltatás után felszámított áfát levonásba

helyezte. Ugyanakkor az MVM – néhány kivételtől eltekintve – még akkor sem számlázta tovább az említett szolgáltatásokat a leányvállalatai számára, ha azok a csoport egészének érdekeit szolgálták, vagy közvetlenül az e csoport többi tagjának adóköteles tevékenységeihez kapcsolódtak. Az MVM általános menedzsmentdíjat sem alkalmazott a vállalatcsoporton belül, ily módon ingyenesen végezte ezen stratégiai irányítási tevékenységet.

14 Az adóhatóság megállapította, hogy a jogi, vállalatirányítási és hírnévápolási szolgáltatások után felszámított áfát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény alapján csak abban az esetben lehetett volna levonásba helyezni, ha az MVM e szolgáltatásokat termékértékesítései vagy szolgáltatásnyújtásai érdekében használja fel. Így ezen adóhatóság megtagadta az MVM-nek az említett szolgáltatások utáni áfalevonási jogát, amennyiben azokat a csoport többi tagjának érdekében vették igénybe, vagy amennyiben azok jellemzően üzletrészmegszerzésekhez kapcsolódó üzletviteli szolgáltatások voltak (a továbbiakban: szóban forgó szolgáltatások). E körülmények között ugyanis az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy e szolgáltatások végső igénybe vevője az MVM volt.

15 Az MVM keresetet nyújtott be az adóhatóság határozatával szemben, arra hivatkozva, hogy a szóban forgó szolgáltatások az adóköteles tevékenysége általános költségeinek minősültek, mivel áfaalanyként egyetlen adómentes ügylete sem volt. E keresetben az MVM továbbá arra hivatkozott, hogy az a körülmény, hogy e szolgáltatásokat nem számlázta tovább a leányvállalatai számára, nem érintette az áfalevonási jogát.

16 Az elsőfokú bíróság elutasította e keresetet, azzal az indokkal, hogy a szóban forgó szolgáltatásokat nem valamely áfaköteles tevékenység érdekében használták fel, és hogy az ilyen szolgáltatások után előzetesen felszámított áfa tekintetében nem áll fenn adólevonási jog.

17 Az MVM kezdeményezte ezen ítélet felülvizsgálatát a kérdést előterjesztő bíróság, a Kúria előtt.

18 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy az előtte folyamatban lévő ügyben szóban forgó időszakban az MVM a számlázás tekintetében passzív holdingtársaságként működött, mivel leányvállalatai az osztalékon felül jellemzően nem fizettek semmi mást az anyavállalat részére, ugyanakkor a csoport tevékenységeinek központi menedzselését illetően aktív holdingtársaságként járt el.

19 Márpedig e bíróság megjegyzi, hogy gazdasági szempontból a szolgáltatásoknak a holdingtársaság által a leányvállalatai számára való továbbszámlázása a tisztán belföldi vállalatcsoport szintjén csak formai kérdés. Másrészt nem állhat fenn az ingyenesség, mivel az MVM magasabb osztalékot kapott azon szolgáltatások után, amelyeket állítólagosan ellenérték nélkül adott át a leányvállalatai részére.

20 E körülményekre tekintettel a Kúria felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az a [holdingtársaság], amely a leányvállalatok, illetve a vállalatcsoport egésze bizonyos ügyeinek menedzselésében aktív szerepet vállal magára, ám az aktív holdingtevékenység körében felmerült szolgáltatásokat és az azokat terhelő áfát nem hárítja át a leányvállalatokra, [áfaalanynak] minősül-e ezen szolgáltatások tekintetében?

2) Ha az első kérdésre a válasz igen, akkor gyakorolhatja-e, és ha igen, miként, az aktív holding társaság azon általa igénybe vett szolgáltatásokra jutó áfa levonásának jogát, amelyek közvetlenül kötődnek egyes leányvállalatok [áfaköteles] gazdasági tevékenységeihez?

3) Ha az első kérdésre a válasz igen, akkor gyakorolhatja-e, és ha igen, miként, az aktív [holdingtársaság] [az] azon igénybe vett szolgáltatásokra jutó áfa levonásának a jogát, amelyek a vállalatcsoport egészének érdekét szolgálják?

4) Változtat-e, és ha igen, mennyiben, az előző kérdésekre adandó válaszokon az, ha a szóban forgó igénybe vett szolgáltatásokat az aktív holdingtársaság közvetített szolgáltatásként továbbszámlázza a leányvállalatok számára?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

21 A Bíróság eljárási szabályzata 99. cikkének megfelelően, ha a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdés azonos egy olyan kérdéssel, amelyről a Bíróság már határozatot hozott, vagy az ilyen kérdésre a válasz egyértelműen levezethető az ítélkezési gyakorlatból, vagy ha az előzetes döntéshozatalra elé terjesztett kérdésre adandó válasz nem enged teret semmilyen észszerű kétségnek, a Bíróság az előadó bíró javaslatára és a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor indokolt végzéssel határozhat.

22 A jelen ügyben alkalmazni kell ezt a cikket.

23 Négy kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 2., 9., 26., 167., 168. és 173. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló holdingtársaságnak a leányvállalatai irányításában való részvétele, amennyiben sem a vállalatcsoport egésze vagy egyes leányvállalatai érdekében igénybe vett szolgáltatások árát, sem pedig az arra eső héát nem számlázta tovább ez utóbbiak számára, az ezen irányelv értelmében vett „gazdasági tevékenységnek” tekinthető, amely az e szolgáltatások után előzetesen felszámított héa levonására jogosít.

24 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy bár a 2006/112 irányelv tágan határozza meg a héa alkalmazási körét, e rendelkezés kizárólag a gazdasági jellegű tevékenységekre vonatkozik (lásd ebben az értelemben: 2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélet, C-246/08, EU:C:2009:671, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezen irányelv 2. cikkéből 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.

25 A Bíróság e tekintetben már kimondta, hogy valamely tevékenység általában akkor minősül „gazdasági tevékenységnek”, ha tartós jellegű, 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).

26 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt héalevonási jog a közös héarendszer egyik alapelvét jelenti, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 37. és 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Az adólevonási rendszer arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenysége kapcsán fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következésképpen az összes gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet – bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye –, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Ami a héalevonási jog keletkezésének anyagi jogi feltételeit illeti, a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából kitűnik, hogy e jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalanynak utóbb adóköteles tevékenységéhez kell felhasználnia, és hogy e termékeket vagy

szolgáltatásokat előbb más adóalanynak kell értékesítenie, illetve nyújtania (2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy ahhoz, hogy a héa levonható legyen, a beszerzési ügyleteknek közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állniuk a levonásra jogosító értékesítési ügyletekkel. A beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héa levonásának joga ezért azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelmét képezik (2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Ami különösen a holdingtársaságok levonási jogát illeti, a Bíróság már megállapította, hogy az a holdingtársaság, amelynek egyedüli célja, hogy más társaságokban részesedést szerezzen, anélkül hogy ezen vállalkozások irányításába közvetlenül vagy közvetve beavatkozna, kivéve azon jogok révén, amelyeket e holdingtársaság részvényesi vagy tagi minőségben birtokol, sem a 2006/112 irányelv 9. cikke értelmében vett héaalanyiséggal, sem pedig az ezen irányelv 167. cikke szerinti levonási joggal nem rendelkezik (2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A társasági részesedések egyszerű megszerzése és birtoklása nem tekinthető a 2006/112 irányelv értelmében vett, adóalanyiságot keletkeztető gazdasági tevékenységnek. A más vállalkozásokban való pénzügyi részesedés egyszerű birtoklása ugyanis önmagában nem minősül materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának, mivel az esetleges osztalék, e részesedés gyümölcse a javakkal való rendelkezés egyszerű következménye (2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Ettől eltér az az eset, amikor a részesedés együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításában az azon jogokon túlmenően való közvetlen vagy közvetett részvétellel, amelyek a részesedéssel rendelkezőt részvényesi vagy tagi minőségében megilletik (2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 E tekintetben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a holdingtársaság azon társaságok irányításában való részvétele, amelyekben részesedéssel rendelkezik, a 2006/112 irányelv 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 ebben az értelemben: 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Ebből következően valamely holdingtársaságnak a leányvállalatai irányításában való, a 2006/112 irányelv 2. cikke szerinti héaköteles ügyletek végzése nélkül történő egyszerű részvétele nem tekinthető az ezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének értelmében vett „gazdasági tevékenységnek” (lásd ebben az értelemben: 2001. július 12-i Welthgrove-végzés, C-102/00, EU:C:2001:416, 16. és 17. pont). Következésképpen az ilyen irányítás nem tartozik a 2006/112 irányelv hatálya alá.

35 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy az alapügyben szóban forgó időszakban az MVM általában semmilyen díjazásban nem részesült a leányvállalatai részéről a csoport tevékenységeinek központi menedzseléséért. Így a fenti megfontolásoknak megfelelően meg kell állapítani, hogy az MVM-nek a leányvállalatai irányításában való részvétele nem tekinthető a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett olyan „gazdasági tevékenységnek”, amely ezen irányelv hatálya alá tartozhatna.

36 Márpedig a Bíróság már megállapította, hogy az adóalany költségeire előzetesen felszámított héa nem jogosíthat adólevonásra, ha olyan tevékenységekhez kapcsolódik, amelyek nem gazdasági jellegüknél fogva nem tartoznak a 2006/112 irányelv hatálya alá (2008. március 13-i Securenta-ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 30. pont; 2009. október 29-i SKF-ítélet, C-29/08, EU:C:2009:665, 59. pont).

37 Ebből következően az MVM nem élhet levonási joggal a szóban forgó szolgáltatások után megfizetett héa tekintetében, mivel e szolgáltatások olyan ügyletekhez kapcsolódnak, amelyek nem tartoznak a 2006/112 irányelv hatálya alá.

38 Az a körülmény, hogy az MVM olyan más tevékenységeket is folytatott, mint az erőművek és optikai hálózatok bérbeadása, nem kérdőjelezi meg e megfontolást, mivel úgy tűnik, hogy a szóban forgó szolgáltatások nem állnak a jelen végzés 29. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett közvetlen és azonnali kapcsolatban valamely adóköteles gazdasági tevékenységgel, aminek vizsgálata ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

39 E tekintetben meg kell állapítani, hogy amint azt a Bíróság a 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496) 24. pontjában már kimondta, az adóalany 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 ez utóbbi 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.

40 A jelen ügyben nem vitatott, hogy az alapügyben szóban forgó időszakban az MVM adóköteles gazdasági tevékenységet folytatott, nevezetesen erőművek és optikai hálózatok bérbeadásával foglalkozott. Márpedig nehezen elképzelhetőnek tűnik, hogy a szóban forgó szolgáltatások, nevezetesen a csoport más tagjainak érdekében igénybe vett szolgáltatások és a különösen az üzletrészmegszerzésekhez kapcsolódó üzletviteli szolgáltatások, közvetlen és azonnali kapcsolatban állhatnak e bérbeadási tevékenységgel mint egésszel, aminek vizsgálata ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

41 Másrészt az MVM a Bírósághoz benyújtott észrevételekben azt állítja, hogy 2015. január 1-jétől kezdődően haszonkulcsot alkalmaz a csoporthoz tartozó társaságokhoz kapcsolódó stratégiai irányítási ügyletekre.

42 E tekintetben elegendő annak megállapítása, hogy még ha ezen irányítást ezen időponttól kezdődően gazdasági tevékenységnek kell is tekinteni, a szóban forgó szolgáltatások igénybevételéhez kapcsolódóan 2008 és 2010 között bevallott költségek nem képezhetik ezen új adóköteles ügyletek árának alkotóelemeit, és ebből következően nem jogosítanak fel a héa levonására.

43 Az MVM a Bíróság előtt továbbá azt állította, hogy a szóban forgó szolgáltatások a csoport érdekeit szolgálták, mivel a leányvállalatai adólevonásra jogosító tevékenységeket folytattak, valamint hogy e szolgáltatások e csoport egészének gazdasági tevékenységéhez kapcsolódtak.

44 Ugyanakkor a jelen ügyben meg kell jegyezni, hogy az, hogy a szóban forgó szolgáltatásokra eső héa levonása nem lehetséges, az MVM azon döntéséből fakad, hogy szolgáltatásait nem számlázta tovább a csoport tagjai számára.

45 E tekintetben elegendő emlékeztetni arra, hogy egyrészt a vállalkozók általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnek gazdasági tevékenységük végzéséhez (lásd ebben az értelemben: 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítélet, C-388/11, EU:C:2013:541, 46. pont), másrészt pedig az adósemlegesség elve

nem jelenti azt, hogy az az adóalany, aki két ügylet közötti választási lehetőséggel rendelkezik, úgy választhatná az egyiket, hogy a másik joghatásait érvényesíti (2001. október 9-i Cantor Fitzgerald International ítélet, C-108/99, EU:C:2001:526, 33. pont).

46 Végül, ha a kérdést előterjesztő bíróság a jelen végzés 38. és 40. pontjában említett vizsgálatokat követően arra a megállapításra jutna, hogy a szóban forgó szolgáltatások némelyike egyaránt kapcsolódik az MVM gazdasági és nem gazdasági tevékenységeihez, emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv rendelkezései nem szabályozzák, hogy a tagállamok mely módszereket vagy feltételeket kötelesek alkalmazni az előzetesen megfizetett héaösszegeknek a költségek gazdasági vagy nem gazdasági tevékenységekhez való kapcsolódása szerinti megosztását lehetővé tevő rendelkezések elfogadásakor (2008. március 13-i Securenta-ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 33. pont).

47 E körülmények között, valamint annak érdekében, hogy az adóalanyok elvégezhessék a szükséges számításokat, a tagállamok feladata, hogy a közös héarendszer alapjául szolgáló elvek tiszteletben tartásával meghatározzák az erre alkalmas módszereket és feltételeket. A tagállamok különösen annak biztosításával kötelesek gyakorolni mérlegelési jogkörüket, hogy a héának csak a levonásra jogosító ügyletekkel arányos része vonható le. Biztosítaniuk kell tehát, hogy a gazdasági tevékenységekre és a nem gazdasági tevékenységekre eső hányad kiszámítása objektíven tükrözi a felmerült költségeknek e két tevékenységre eső tényleges arányát (2008. március 13-i Securenta-ítélet, C-437/06, EU:C:2008:166, 34. és 37. pont).

48 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 2., 9., 26., 167., 168. és 173. cikkét úgy kell értelmezni, hogy mivel az alapügyben szóban forgóhoz hasonló holdingtársaságnak a leányvállalatai irányításában való részvétele, amennyiben sem a vállalatcsoport egésze vagy egyes leányvállalatai érdekében igénybe vett szolgáltatások árát, sem pedig az arra eső héát nem számlázta tovább ez utóbbiak számára, nem tekinthető az ezen irányelv értelmében vett „gazdasági tevékenységnek”, az ilyen holdingtársaság nem jogosult az ezen igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított héa levonására, mert e szolgáltatások olyan ügyletekhez kapcsolódnak, amelyek nem tartoznak ezen irányelv hatálya alá.

A költségekről

49 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2., 9., 26., 167., 168. és 173. cikkét úgy kell értelmezni, hogy mivel az alapügyben szóban forgóhoz hasonló holdingtársaságnak a leányvállalatai irányításában való részvétele, amennyiben sem a vállalatcsoport egésze vagy egyes leányvállalatai érdekében igénybe vett szolgáltatások árát, sem pedig az arra eső héát nem számlázta tovább ez utóbbiak számára, nem tekinthető az ezen irányelv értelmében vett „gazdasági tevékenységnek”, az ilyen holdingtársaság nem jogosult az ezen igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított héa levonására, mert e szolgáltatások olyan ügyletekhez kapcsolódnak, amelyek nem tartoznak ezen irányelv hatálya alá.

Luxembourg, 2017. január 12.

A. Calot Escobar
hivatalvezető

E. Regan
a hatodik tanács elnöke