

C?437/06. sz. ügy

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG

kontra

Finanzamt Göttingen

(a Niedersächsisches Finanzgericht [Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?irányelv – Adóköteles vagy adómentes gazdasági tevékenységeket és nem gazdasági tevékenységeket is folytató adóalany – Az el?zetesen felszámított HÉÁ?ra vonatkozó adólevonási jog – Részvények és atipikus részesedések kibocsátásával összefügg? költségek – Az el?zetesen felszámított HÉÁ?nak a tevékenység gazdasági jellege szerinti megosztása – A levonható arányosított adó kiszámítása”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Gazdasági tevékenységeket és nem gazdasági tevékenységeket is folytató adóalany*

(77/388 tanácsi irányelv, 2. cikk, (1) bekezdés)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Gazdasági tevékenységeket és nem gazdasági tevékenységeket is folytató adóalany*

(77/388 tanácsi irányelv)

1. Ha valamely adóalany adóköteles és adómentes gazdasági tevékenységeket és a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv hatálya alá nem tartozó nem gazdasági tevékenységeket is végez, a részvények és atipikus csendestársi részesedések kibocsátásával összefügg? költségekre es? hozzáadottérték?adó csak akkor vonható le, ha e költségek az adóalanynak az ezen irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak.

(vö. 31. pont és a rendelkez? rész 1. pontja)

2. Az el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adóösszegeknek a gazdasági tevékenységek és a nem gazdasági tevékenységek közti megosztására vonatkozó módszerek és feltételek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv szerinti meghatározása a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik, amelyek e jogkör gyakorlása során kötelesek figyelembe venni ezen irányelv célját és szerkezetét, és e tekintetben olyan számítási módot kötelesek meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek e két tevékenységre es? tényleges arányát.

A tagállamok adott esetben a befektetés jellege szerinti vagy pedig az ügylet jellege szerinti megosztási kulcsot, illetve egyéb megfelelő kulcsot alkalmazhatnak, vagy akár egyszerre többféle módszerrel is élhetnek.

(vö. 38–39. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2008. március 13.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Adóköteles vagy adómentes gazdasági tevékenységeket és nem gazdasági tevékenységeket is folytató adóalany – Az elzetesen felszámított HÉA-ra vonatkozó adólevonási jog –Részvények és atipikus részesedések kibocsátásával összefüggő költségek – Az elzetesen felszámított HÉA-nak a tevékenység gazdasági jellege szerinti megosztása – A levonható arányosított adó kiszámítása”

A C-437/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Niedersächsisches Finanzgericht (Németország) a Bírósághoz 2006. október 24-én érkezett, 2006. október 5-i határozatával terjesztett el az eltte

a **Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG**

és

a **Finanzamt Göttingen**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, R. Silva de Lapuerta (előadó), Juhász E., J. Malenovský és T. von Danwitz bírák,

előtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG képviselőjében R. Jouvenal Rechtsanwalt,

- a német kormány képviselőjében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
 - a portugál kormány képviselőjében L. Fernandes és R. Laires, meghatalmazotti minőségben,
 - az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében Z. Bryanston-Cross, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Harris barrister,
 - az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2007. december 11-i tárgyaláson történő meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikke 1. pontjának és 17. cikke (5) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG (a továbbiakban: Securenta) és a Finanzamt Göttingen (a továbbiakban: Finanzamt) közötti, a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) összegek levonására irányuló jog terjedelmének tárgyában indult peres eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikke előírja:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]”

4 A hatodik irányelv 4. cikke a következő meghatározásokat tartalmazza:

„(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 termelői, a kereskedői, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelői, ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

[...]”

5 A hatodik irányelv 13. cikkének B. része szerint:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

d) a következ? ügyletek

[...]

5. azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, de kivéve a kezelést és a letéti kezelést [helyesen: de kivéve a letéti ?rzést és a kezelést], amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesül? részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak [...]

[...]”

6 A hatodik irányelv 17. cikkének szövege a következ?:

„[...]

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

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetend?, illetve megfizetett hozzáadottérték?adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

b) a behozott termékekre fizetend? vagy megfizetett hozzáadottérték?adó;

c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja és a 6. cikk (3) bekezdése szerint fizetend? hozzáadottérték?adó.

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott hozzáadottérték?adó levonását vagy visszatérítését, amennyiben az a termékeket és szolgáltatásokat a következ? célokra használja fel:

a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, másik országban folytatott ügyletek, amelyek tekintetében el?zetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna;

[...]

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre [...] adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidej?leg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottérték?adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az el?ször említett értékesítésre vonatkozik. [helyesen: az adólevonás csak a HÉA?nak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhet?].

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

A tagállamok azonban a következőket tehetik:

- a) engedélyezhetik az adóalanynak, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön levonási hányadot alkalmazzon, ha minden ilyen részterületről külön nyilvántartást vezet;
- b) kötelezhetik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön levonási hányadot 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 hozzáadottértékadó jelentéktelen összeg, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.

[...]"

7 A hatodik irányelv 19. cikke szerint:

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

- a számlálóban a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint az adólevonásra jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottértékadó nélkül számított összege [helyesen árbevételének összege] összege szerepel,
- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes [árbevételének], hozzáadottértékadó nélkül számított összege szerepel. [...]

Az arányosított adót éves alapon százalékban kell megállapítani, és azt egész százalékegységre kell felkerekíteni.

(2) Az (1) bekezdés rendelkezéseitől eltérően a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelmen kívül kell hagyni az adóalany olyan tárgyi eszközök teljesítéséből származó bevételeit, amelyet az saját üzleti céljaira használt fel. Figyelmen kívül kell hagyni az eseti ingatlan- és pénzügyi ügyleteket [...],

(3) Egy évre vonatkozó ideiglenesen érvényes arányosított adó az előző évi ügyletek alapján kiszámított arányosított adó lesz. Ha ilyen hivatkozás nem volt vagy az csak jelentéktelen mértékre vonatkozott, akkor az arányosított adót az adóhatóság ellenőrzése mellett ideiglenesen az adóalany becsüli fel a várható előrejelzések szerint. A tagállamok azonban fenntarthatják jelenlegi szabályozásukat.

Az ideiglenes levonási hányad alapján alkalmazott adólevonást korrigálni kell, amikor a következő évben a végleges levonási hányadot megállapítják.”

A nemzeti szabályozás

8 A forgalmi adóról szóló 1993. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993. I., 565. o., a továbbiakban: UStG) 1. §-ának (1) bekezdése HÉA?kötelesnek min?síti a vállalkozó által tevékenységi körében, belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített ügyleteket.

9 Az UStG 4. §-a (8) bekezdésének e) és f) pontja értelmében adómentesek azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, de kivéve a letéti ?rzést és kezelést, amelyek értékpapírokra vonatkoznak, valamint azon ügyletek és közvetítések, amelyek gazdasági társaságokban és egyéb személyegyesülésekben megtestesül? részesedésre vonatkoznak.

10 Az UStG 15. cikke el?írja:

„(1) Az adóalany az alábbi el?zetesen felszámított adóösszegeket vonhatja le:

1. azt az adót, amelyet a vállalkozása számára más adóalanyok által teljesített termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás során [...] kiállított számlákon elkülönítetten feltüntettek [...];
2. a vállalkozása számára belföldre importált [...] termékek után megfizetett, behozatalt terhel? forgalmi adót [...];
3. a termékeknek a vállalkozása számára történ?, Közösségen belüli beszerzése után fizetett adót.

[...]

(2) Az el?zetesen felszámított adó levonásából ki vannak zárva az azon termékértékesítések, termékimport és Közösségen belüli termékbeszerzés, valamint egyéb szolgáltatások után fizetett adók, amelyek esetében a terméket illetve a szolgáltatást az adóalany a következő tevékenységekhez használja fel:

1. adómentes tevékenységek,

[...]

4) Amennyiben az adóalany a vállalkozása számára értékesített, behozott vagy a Közösségen belül beszerzett terméket vagy általa igénybe vett egyéb szolgáltatást csak részben használja fel olyan tevékenységekhez, amelyek az el?zetesen felszámított adó levonását kizárják, nem vonható le a mindenkori el?zetesen felszámított adó összegének azon része, amelyik a felszámított adó levonásának kizárását eredményez? tevékenységekhez gazdaságilag kapcsolódik. Az adóalany a le nem vonható részösszeget megfelelő becslés alapján állapíthatja meg.

[...]”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

11 A Securenta az 1994?es vitás évben mindenfajta ingatlan, értékpapír, részesedés és befektetési eszköz megszerzésével, kezelésével és értékesítésével foglalkozott. E társaság a szükséges t?két részvények és atipikus csendestársi részesedések nyilvános jegyzési felhívás útján való kibocsátásából szerezte. Ennek során nyilvános – jegyzési felhívást közzétev? –

társaságként számos csendestársat vett fel tagjai közé. Az így társult személyek tőkehozzájárulást nyújtottak, amely tőkét a Securenta újra befektetette.

12 Az 1994. év során a Securenta 2 959 800 DEM összegű adóköteles forgalmat ért el. A Securenta összforgalma 6 480 006 DEM összegre rúgott. Ez 226 642 DEM összegű osztalékbevételt, az értékpapírok eladásából származó 1 389 930 DEM összegű, így összesen 1 616 572 DEM összegű bevételt tartalmazott. Az elzetesen felszámított HÉAösszegek (összesen 6 838 535 DEM) nagy részét, azaz 6 161 679 DEM-et nem lehetett meghatározott értékesítési ügyletekhez kapcsolni.

13 Az adókötelezettségének megállapítására irányuló igazgatási eljárás során a Securenta megerősítette, hogy az új tőke megszerzéséhez kapcsolódó költségekre és elzetesen felszámított HÉA teljes összege levonható, mivel a részvénykibocsátás a tőkeellátottságának megszilárdítását szolgálta, és ezen ügylet általában véve a gazdasági tevékenységét segítette.

14 A Finanzamt elutasította egyrészt azoknak az elzetesen felszámított HÉAösszegeknek a levonását, amelyek az atipikus csendestársi részesedések kibocsátásával felmerült költségekre estek (4 171 424 DEM), másrészt pedig elutasította a Securenta bérbeadási tevékenységeihez kapcsolódó 676 856 DEM összegű elzetesen felszámított HÉAösszeg levonását. A Finanzamt tehát 1 990 254 DEM összegben határozta meg a meghatározott értékesítési ügyletekhez közvetlenül nem kapcsolódó, felszámított HÉAösszeget. Ezek alapján a Finanzamt a végrehajtott befektetések mértékének szempontját alkalmazva körülbelül 45%-os megosztási kulcs alapján meghatározta az arányosítást, amely alapján a levonható elzetesen felszámított adó összege 1 567 616 DEM-et, az 1994. év tekintetében visszatérítendő összeg pedig 1 123 647 DEM-et tett ki.

15 A Securenta keresetet nyújtott be e határozat ellen. A Niedersächsisches Finanzgericht 2001. október 18-i ítéletében elutasította e keresetet.

16 A Securenta fellebbezést nyújtott be e határozat ellen Bundesfinanzhofhoz, amely 2004. november 18-i ítéletében hatályon kívül helyezte a Niedersächsisches Finanzgericht ítéletét.

17 Az ügyben ismételten eljáró Niedersächsisches Finanzgericht az eljárás felfüggesztéséről határozott, és az alábbi kérdéseket terjesztette elzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„1) Abban az esetben, ha az adóalany egyidejűleg vállalkozási és annak nem minősülő tevékenységet is végez, az elzetesen felszámított [HÉA] levonására vonatkozó jogosultságot az egyrészt az adózás alá tartozó és adóköteles tevékenységek, másrészt az adózás alá tartozó és adómentes tevékenységek egymáshoz viszonyított aránya határozza meg, vagy ezen adó levonása csak annyiban engedhető meg, ha a részvények és csendestársi részesedések kibocsátásával felmerült költségek a [...] [hatodik] irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett gazdasági tevékenységgel függnek össze?

2) Abban az esetben, ha az elzetesen [felszámított HÉA] csak akkor vonható le, ha a részvények és csendestársi részesedések kibocsátásával felmerült költségek a gazdasági tevékenységgel függnek össze: az elzetesen felszámított [HÉA]összegek megosztását a vállalkozási és az annak nem minősülő tevékenység között a »befektetés jellege szerinti megosztási kulcs« alapján kell elvégezni, vagy – a [hatodik] irányelv 17. cikke (5) bekezdésének megfelelő alkalmazása alapján – az »ügylet jellege szerinti megosztási kulcs« is helyes [...]?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

A Bírósághoz benyújtott észrevételek

18 A Securenta azt állítja, hogy a t?keszerzéshez kapcsolódó költségekre es? el?zetesen felszámított teljes HÉA?összeg levonható, mivel a részvénykibocsátás általában véve a társaság gazdasági tevékenységét segít? pénzügyi forrásnövelést szolgálja. A levonási jog terjedelmének meghatározásához meg kell határozni egyrészt?l az adózás alá tartozó és adóköteles ügyletek, másrészt?l pedig az adózás alá tartozó és adómentes ügyletek egymáshoz viszonyított arányát.

19 A német kormány állítása szerint az el?zetesen felszámított HÉA csak akkor vonható le, ha a részvények és csendestársi részesedések kibocsátásával felmerült költségek vállalkozási tevékenységhez kapcsolódnak. A hivatkozott kormány el?adja, hogy az alapügyben az így szerzett t?ke egy részét olyan területre, mégpedig pénzügyi befektetésre fordították, amely területen nem végeztek vállalkozási tevékenységet,. A befektetés jellege szerinti megosztási kulcsot alkalmazva az el?zetesen felszámított HÉA?t meg kell tehát osztani a vállalkozási és az annak nem min?sül? tevékenység között.

20 A portugál kormány úgy érvel, hogy az el?zetesen felszámított HÉA kizárólag a vállalkozási tevékenység keretében végrehajtott ügyletek tekintetében vonható le és a megosztás legmegfelel?bb módszere, ha a befektetés jellege szerinti megosztási kulcsot alkalmazzák.

21 Az Egyesült Királyság Kormánya hangsúlyozza, hogy a nem gazdasági tevékenységhez kapcsolódó, el?zetesen felszámított általános költségek hányadát nem kell figyelembe venni az el?zetesen felszámított levonható HÉA kiszámításánál. A megosztás módszerét illet?en a hivatkozott kormány azt állítja, hogy nem a hatodik irányelv rendelkezései vonatkoznak rá, mivel az a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik.

22 Az Európai Községek Bizottsága jelzi, hogy valamely vállalkozási tevékenység adójogi megítélése a mentességre való jogosultságot keletkeztet? valamely tény fennállásától függ. Míg az értékpapírokra vonatkozó ügyletek mentesek a HÉA alól, az ingatlanértékesítések adott esetben HÉA?kötelesek lehetnek. E körülmények között a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, hogy megvizsgálja a Securenta által végzett különböz? tevékenységek jellegét. E tekintetben a Bizottság a befektetés jellege szerinti és a gazdasági valóságnak megfelel? megosztási kulcs alkalmazását ajánlja.

A Bíróság válasza

Az els? kérdéss?

23 Els? kérdésével az el?terjeszt? bíróság arra vár választ, hogy hogyan kell meghatározni a gazdasági tevékenységeket és a nem gazdasági tevékenységeket is végz? adóalany esetében az el?zetesen felszámított HÉA levonására vonatkozó jogosultságot.

24 Az el?terjesztett kérdés megválaszolásához emlékeztetni kell arra, hogy el?ször is, a levonásra vonatkozó jogosultság a HÉA?rendszer elválaszthatatlan része, és f?szabály szerint nem korlátozható, valamint az adóköteles ügyletekre el?zetesen felszámított adó egészére vonatkozik (lásd a C?62/93. sz., BP Soupergaz ügyben 1995. július 6?án hozott ítélet [EBHT 1995., I?1883. o.] 18. pontját és a C?110/98–C?147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?1577. o.] 43. pontját).

25 A hatodik irányelvvel létrehozott adólevonási rendszer célja ugyanis, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetend? vagy megfizetett HÉA terhe alól. A közös HÉA?rendszer következőképpen valamennyi tevékenység

adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől (lásd a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1985., 655. o.] 19. pontját, a C-37/95. sz., Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-1. o.] 15. pontját és a C-223/03. sz., University of Huddersfield ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1751. o.] 47. pontját).

26 A kérdést elterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy a Securenta háromféle tevékenységet végez, azaz először is a hatodik HÉA-irányelv hatálya alá nem tartozó nem gazdasági tevékenységeket, másodszor gazdasági tevékenységeket, amelyek tehát ezen irányelv hatálya alá tartoznak, de HÉA-mentesek, harmadszor pedig adóköteles gazdasági tevékenységeket. Ezen összefüggésben az a kérdés merül fel tehát, hogy ezen adóalany levonhatja-e a meghatározott értékesítési ügyletekhez közvetlenül nem kapcsolódó ügyletekre felszámított HÉA-összeget, és ha igen, akkor milyen mértékben.

27 A részvények vagy atipikus csendestársi részesedések kibocsátása során felmerült költségeket illetően meg kell jegyezni, hogy az ilyen ügyletkez kapcsolódó előzetesen felszámított HÉA levonásához szükséges, hogy a felmerült költségek a levonásra jogosító adóköteles ügyletek árának alkotóelemét képezzék (lásd a C-408/98. sz., Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-1361. o.] 28. pontját; a C-16/00. sz., Cibo Participations ügyben 2001. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6663. o.] 31. pontját és a C-435/05. sz. Investrand-ügyben 2007. február 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-1315. o.] 23. pontját).

28 E körülmények között a részvények és atipikus csendestársi részesedések kibocsátásához kapcsolódó költségekre előzetesen felszámított HÉA csak akkor jogosít adólevonásra, ha az így szerzett tőkét az érintett gazdasági tevékenységeibe fektették. A Bíróság ugyanis úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelv által meghatározott adólevonási rendszer az adóalanyok valamennyi gazdasági tevékenységeire – azok céljától és eredményétől függetlenül – vonatkozik, feltéve hogy az utóbbiak főszabály szerint maguk is HÉA-kötelesek (lásd a fent hivatkozott Gabalfria és társai ügyben hozott ítélet 44. pontját; a C-98/98. sz., Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4177. o.] 19. pontját és a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 24. pontját).

29 Az alapügyben, amint azt a kérdést elterjesztő bíróság megjegyezte, a részvénykibocsátások és a pénzügyi befektetések kapcsán felmerült szolgáltatásnyújtásokkal kapcsolatos költségek nem kizárólag a Securenta által végzett gazdasági tevékenységeket érintették, és így nem képezték a hivatkozott tevékenységekre vonatkozó ügyletek árának alkotóelemét. Ha azonban ez az eset állt volna fent, az érintett szolgáltatásnyújtások közvetlenül és egyértelműen összefüggeneének az adóalany gazdasági tevékenységeivel (lásd a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 35. és 36. pontját, valamint a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 33. pontját). A Bírósághoz benyújtott aktából azonban kiderül, hogy a Securenta által az alapeljárásban vitatott pénzügyi ügyletek kapcsán ismertetett költségek – legalábbis részben – nem gazdasági tevékenység folytatását szolgálták.

30 Márpedig az adóalany költségeire előzetesen felszámított HÉA nem jogosíthat adólevonásra, ha olyan tevékenységekhez kapcsolódik, amelyek nem gazdasági jellegűknél fogva nem tartoznak a hatodik irányelv hatálya alá.

31 Az első kérdésre azt a választ kell tehát adni, hogy ha valamely adóalany adóköteles és adómentes gazdasági tevékenységeket és a hatodik irányelv hatálya alá nem tartozó nem gazdasági tevékenységeket is végez, a részvények és atipikus csendestársi részesedések kibocsátásával összefüggő költségekre eső HÉA csak akkor vonható le, ha e költségek az adóalanynak az ezen irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak.

A második kérdésre?

32 Második kérdésével az elterjesztő bíróság arra vár választ, hogy ha az elzetesen felszámított HÉA csak akkor vonható le, ha az adóalany felmerült költségei gazdasági tevékenységekhez kapcsolódnak, a befektetés jellege szerinti, vagy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének megfelelő alkalmazásában az ügylet jellege szerinti megosztási kulcsot kell-e alkalmazni az e költségekre eső HÉA-összegek megosztásához.

33 E kérdés megválaszolásához meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelv rendelkezései nem szabályozzák, hogy a tagállamok mely módszereket vagy feltételeket kötelesek alkalmazni az elzetesen felszámított HÉA-összegeknek a költségek gazdasági vagy nem gazdasági tevékenységekhez való kapcsolódása szerinti megosztását lehetővé tevő rendelkezések elfogadásakor. Ugyanis, amint az a Bizottság észrevételében szerepel, a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében és a 19. cikkében szereplő szabályok kizárólag a gazdasági tevékenységekhez kapcsolódó költségekre eső elzetesen felszámított HÉA-ra vonatkoznak, megosztva azt az adóköteles, így levonásra jogosító és a levonásra nem jogosító adómentes tevékenységek között.

34 E körülmények között, valamint hogy az adóalanyok elvégezhessek a szükséges számításokat, a tagállamok feladata, hogy a közös HÉA-rendszer alapjául szolgáló elvek tiszteletben tartásával meghatározzák az erre alkalmas módszereket és feltételeket.

35 E tekintetben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy amennyiben a hatodik irányelv nem tartalmazza a szükséges információkat e számításokhoz, a tagállamok hatáskörébe tartozik – ezen irányelv célját és szerkezetét figyelembe véve – annak meghatározása (lásd ebben az értelemben a C-72/05. sz. Wollny-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8297. o.] 28. pontját).

36 Különösen, amint azt a főtanácsnok az indítványa 47. pontjában kifejtette, a tagállamok által e tekintetben elfogadandó intézkedéseknek tiszteletben kell tartani a közös HÉA-rendszer alapját képező adósemlegesség elvét.

37 A tagállamok annak biztosításával kötelesek tehát gyakorolni mérlegelési jogkörüket, hogy a HÉA-nak 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.

38 Hozzá kell tenni, hogy a hivatkozott jogkör gyakorlása során a tagállamok adott esetben a befektetés jellege szerinti vagy pedig az ügylet jellege szerinti megosztási kulcsot, illetve egyéb megfelelő kulcsot alkalmazhatnak, vagy akár egyszerre többféle módszerrel is élhetnek.

39 A második kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az elzetesen felszámított HÉA-összegeknek a gazdasági tevékenységek és a nem gazdasági tevékenységek közti megosztására vonatkozó módszerek és feltételek hatodik irányelv szerinti meghatározása a

tagállamok hatáskörébe tartozik, amelyek e hatáskör 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 eső tényleges arányát.

A költségekről

40 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **Ha valamely adóalany adóköteles és adómentes gazdasági tevékenységeket és a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv hatálya alá nem tartozó nem gazdasági tevékenységeket is végez, a részvények és atipikus csendestársi részesedések kibocsátásával összefüggő költségekre és hozzáadottértékadó csak akkor vonható le, ha e költségek az adóalanynak az ezen irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak.**

2) **Az előzetesen felszámított hozzáadottértékadóösszegeknek a gazdasági tevékenységek és a nem gazdasági tevékenységek közti megosztására vonatkozó módszerek és feltételek a 77/388 hatodik irányelv szerinti meghatározása a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik, amelyek e jogkör gyakorlása során kötelesek figyelembe venni ezen irányelv célját és szerkezetét, és e tekintetben olyan számítási módot kötelesek meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek e két tevékenységre eső tényleges arányát.**

Aláírások

*Az eljárás nyelve: német.