

J. MAZÁK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. december 11. 1(1)

C?437/06. sz. ügy

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, a Göttinger Vermögensanlagen AG jogutódja

kontra

Finanzamt Göttingen

(A Niedersächsische Finanzgericht [Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adózás – HÉA –77/388/EGK tanácsi irányelv – Az el?zetesen felszámított adó levonása – A t?keegyesít? társaság által részvény és atipikus csendestársi részesedés kibocsátásával kapcsolatos költségek – Az el?zetesen felszámított HÉA?összegeknek a gazdasági és nem gazdasági tevékenységek közötti megosztása”

1. A Niedersächsisches Finanzgericht (Németország) által benyújtott el?zetes döntéshozatali kérelem a hatodik HÉA-irányelv(2) 2. cikke (1) bekezdésének és 17. cikke (5) bekezdésének értelmezésére vonatkozik, és lényegében arra keresi a választ, hogy i.) hogyan kell meghatározni az el?zetesen felszámított HÉA-összegek levonásának jogát abban az esetben, ha az adóalany egyidej?leg végez gazdasági és annak nem min?sül? tevékenységet; és ii.) abban az esetben, ha az adó csak azon költségek tekintetében vonható le, amelyek az adóalany gazdasági tevékenységével megfelel?en összefüggnek, az el?zetesen felszámított adó megosztását a gazdasági és annak nem min?sül? tevékenységek között a „befektetés jellege szerinti megosztási kulcs” vagy az „ügylet jellege szerinti megosztási kulcs” alapján kell?e elvégezni.

I – Jogi háttér

A – Közösségi szabályozás

2. A hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerint HÉA?köteles „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

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 termel?k, a keresked?k, 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.

[...]"

4. A hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerint a tagállamok mentesíthetik a HÉA alól a következőket: „azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, de kivéve a kezelést és a letéti kezelést [helyesen: de kivéve a letéti őrzést és a kezelést], amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesülő részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak.”

5. Az adólevonási jog tekintetében a hatodik irányelv 17. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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 [HÉA], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]"

„(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és a (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a [HÉA] levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik. [helyesen: az adólevonás csak a HÉA-nak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető].

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

[...]"(3)

6. Végül, a levonható arányosított adó kiszámítását illetően a hatodik irányelv 19. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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, [HÉA] nélkül számított összege [helyesen árbevételének összege] szerepel,
- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység [árbevételének] teljes, [HÉA] nélkül számított összege szerepel. A tagállamok a nevezőbe bevonhatják mindazon szubvenciók összegét is, amelyek nem szerepelnek a 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjában.

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 továbbértékesítéséből származó bevételeit, amelyet az saját üzleti céljaira használt fel. Figyelmen kívül kell hagyni az eseti ingatlan- és pénzügyi ügyleteket, továbbá a 13. cikk B. részének d) pontja szerinti ügyletekhez kapcsolódó árbevételeket, amennyiben ezek esetiek. Ha a tagállamok élnek a 20. cikk (5) bekezdésében szereplő lehetőséggel, vagyis a tárgyi eszközök vonatkozásában nem követelnek meg módosítást, akkor a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelembe vehetik a tárgyi eszközök átruházásából származó árbevételt.

(3) Az 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.”

B – Nemzeti szabályozás

7. Az Umsatzsteuergesetz (forgalmi adóról szóló törvény)(4), a törvénynek a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügyre alkalmazandó, azaz az 1993-as változata, a továbbiakban: UStG) 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerint:

„Az alábbi ügyletek a forgalmi adó hatálya alá tartoznak:

1. a belföldön ellenszolgáltatás fejében valamely vállalkozó által vállalkozási tevékenysége keretében végzett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás. [...]”

8. Az UStG 4. §-a (8) bekezdésének f) pontja értelmében adómentesek „azon [az 1. § (1) bekezdésének 1. pontjában felsorolt] ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek gazdasági társaságokban és egyéb személyegyesülésekben megtestesülő részesedésre vonatkoznak.”

9. Az UStG 15. §-a a következőket írja elő:

„(1) Az adóalany az alábbi előzetesen felszámított adóösszegeket vonhatja le:

1. azt az adót, amelyet a vállalkozása számára más adóalanyok által teljesített termékértékesítés vagy egyéb szolgáltatásnyújtás során a 14. § értelmében kiállított számlákon elkülönítetten feltüntettek [...];

2. a vállalkozása számára belföldre importált, vagy az 1. § (3) bekezdésében meghatározott ügyletek teljesítése során felhasznált termékek után megfizetett, behozatalt terhelő forgalmi adót;

3. a termékeknek a vállalkozása számára történő, Közösségen belüli beszerzése után fizetett adót.

(2) Az előzetesen 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 elzeteresen felszámított adó levonását kizárják, nem vonható le a mindenkori elzeteresen 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.”

II – Ténybeli és eljárási háttér, valamint az elzeteres döntéshozatalra elzeterjesztett kérdések

10. A felperes (SECURENTA Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG mint a Göttinger Vermögensanlagen AG jogutódja) a szóban forgó 1994-es üzleti évben mindenfajta ingatlan, értékpapír, részesedés és befektetési eszköz megszerzésével, kezelésével és értékesítésével foglalkozott. Az e gazdasági tevékenységhez szükséges t?két részvények és atipikus csendestársi részesedések („atypisch stille Beteiligungen”) nyilvános jegyzési felhívás útján való kibocsátásából szerezte. Ezen utóbbi tevékenység során számos csendestársat vett fel tagjai közé, ahogyan az általános a „Publikumsgesellschaft” (nyilvános társaságok) esetében. Az ilyen módon részesedést szerzett személyek t?ke-hozzájárulást nyújtottak a felperes számára, amely e t?két befektette.

11. 1994-ben felperes 2 959 800,10 DEM összeg? adóköteles forgalmat ért el. Összes forgalma 6 480 006,60 DEM-et tett ki. Ez 226 641,89 DEM összeg? osztalékbevételt és az értékpapírok eladásából származó 1 389 930,72 DEM összeg? bevételt tartalmazott, amely összesen 1 616 572,61 DEM.

12. Az összesen 6 838 535,68 DEM elzeteresen felszámított HÉA-összegeb?l 6 161 679,37 DEM-et nem lehetett meghatározott értékesítési ügyletekhez kapcsolni. A Finanzamt Göttingen (göttingeni adóhatóság, a továbbiakban: Finanzamt) ezért az UstG 15. §-a (2) bekezdésének 1. pontjára – együttesen értelmezve a 4. § (8) bekezdésének f) pontjával – hivatkozva elutasította azoknak az elzeteresen felszámított HÉA-összegeknek a levonását, amelyek az atipikus csendestársi részesedések kibocsátásával felmerült költségekre estek (4 171 424,70 DEM). A Finanzamt ezért ezt az összeget levonta az elzeteresen felszámított HÉA összegéb?l. A felperes bérbeadási tevékenységéhez kapcsolódó elzeteresen felszámított adó (676 856,31 DEM) levonása után a Finanzamt úgy vélte, hogy az elzeteresen felszámított adó maradék összege (1 990 254,67 DEM) nem kapcsolódik közvetlenül meghatározott értékesítési ügyletekhez. Ezek alapján 45,68%-os megosztási kulcsot alkalmazva meghatározta az arányosítást, amely alapján a levonható elzeteresen felszámított HÉA-összeg 1 567 616,74 DEM-et, a szóban forgó üzleti év tekintetében visszatérítend? összeg pedig 1 123 647,00 DEM-et tett ki.

13. A felperes e határozat ellen a Niedersächsisches Finanzgericht (a továbbiakban: Finanzgericht) ötödik tanácsához keresetet nyújtott be, amely azt 2001. október 18-i ítéletében arra való hivatkozással utasította el, hogy a Finanzamt helyesen állapította meg, hogy a felperesnek az atipikus csendestársi részesedések kibocsátásával felmerült költségei adómentes ügyletekkel függnek össze, így az erre es? elzeteresen felszámított HÉA-összegek nem vonhatók le. A felperes fellebbezést nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz, amely 2004. november 18-i ítéletében hatályon kívül helyezte a Finanzgericht 2001. október 18-i ítéletét, és az ügyet ismételt eljárás lefolytatása céljából visszautalta a Niedersächsisches Finanzgericht elé.

14. A Niedersächsisches Finanzgericht úgy véli, hogy a felperes mind gazdasági, mind annak

nem minősül? tevékenységeket végez.

15. Mivel a Niedersächsisches Finanzgericht az elötte folyamatban lévő ügyben bizonytalan volt a tekintetben, hogy a közösségi jog alapján hogyan kell megítélni az adólevonást és a megosztást, előzetes döntéshozatal céljából az alábbi két kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„1) Abban az esetben, ha az adóalany egyidejűleg vállalkozási és annak nem minősül? tevékenységet is végez, az előzetesen felszámított adó 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 (felperes véleménye), vagy az előzetesen felszámított adó levonása csak annyiban engedhető meg, ha a részvények és csendestársi részesedések kibocsátásával felmerült költségek a felperesnek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, [...] 77/388/EGK irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett gazdasági tevékenységével függnek össze?

2) Abban az esetben, ha az előzetesen felszámított adó csak akkor vonható le, ha a részvények és csendestársi részesedések kibocsátásával felmerült költségek a gazdasági tevékenységgel függnek össze: az előzetesen felszámított adóösszegek megosztását a vállalkozási és az annak nem minősül? tevékenység között a »befektetés jellege szerinti megosztási kulcs« alapján kell elvégezni, vagy – a felperes előterjesztése szerint – a 77/388/EGK irányelv 17. cikke (5) bekezdésének megfelelő alkalmazása alapján az ún. »ügylet jellege szerinti megosztási kulcs« is helyes ?”

16. Írásbeli észrevételt a felperes, a német és a portugál kormány, illetve az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság nyújtott be. A felek tárgyalás tartását nem kérték, arra nem került sor.

III – Értékelés

A – A felek érvei

17. A felperes lényegében azzal érvel, hogy az új részesedés megszerzésére eső előzetesen felszámított teljes HÉA-összeg levonható. A Kretztechnik-ügyre(5) hivatkozva a felperes előadja, hogy a részvénykibocsátás általában véve a társaság gazdasági tevékenységét segíti? t?ke növelését szolgálja. Mivel e gazdasági tevékenység adóköteles és adómentes tevékenységekből áll, az adólevonási jogot a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése szerint, egyrészt? az adózás alá tartozó és adóköteles ügyletek, másrészt? pedig az adózás alá tartozó és adómentes ügyletek egymáshoz viszonyított aránya alapján kell meghatározni.

18. A német kormány azzal érvel, hogy az előzetesen felszámított HÉA csak akkor vonható le, ha a részvények és csendestársi részesedések kibocsátásával felmerült költségek vállalkozási tevékenységhez kapcsolódnak. Előadja, hogy az így szerzett t?ke egy részét olyan területre, mégpedig más vállalkozásokba kihelyezett pénzügyi befektetésre fordították, amely területen nem végeztek vállalkozási tevékenységet. A német kormány azt állítja, hogy az előzetesen felszámított HÉA-t a „befektetés jellege szerinti megosztási kulcsot” alkalmazva meg kell osztani a vállalkozási és az annak nem minősül? tevékenység között, azaz azt az arányt kell alkalmazni, amely alapján az atipikus csendestársi részesedések útján szerzett t?kebevételek vállalkozási vagy annak nem minősül? tevékenységhez köthet?.

19. A portugál kormány el?adja, hogy a felperes által el?zetesen felszámított HÉA kizárólag a vállalkozási tevékenység keretében végrehajtott ügyletek tekintetében vonható le, és lényegében azzal érvel, hogy a jelen ügyben a megosztás legmegfelel?bb módszere a „befektetés jellege szerinti megosztási kulcs” alkalmazása.

20. Az Egyesült Királyság Kormánya lényegében megállapítja, hogy a felperes nem gazdasági tevékenységéhez kapcsolódó, vagy ahhoz felhasznált el?zetesen felszámított általános költségek hányadát nem kell figyelembe venni az el?zetesen felszámított levonható HÉA kiszámításánál, mivel az el?zetesen felszámított adó ezen hányada teljes egészében kívül esik a levonás rendszerén, ezért teljes mértékben figyelmen kívül kell hagyni. A megosztás módszerét illet?en az Egyesült Királyság Kormánya lényegében azzal érvel, hogy nem a hatodik irányelv rendelkezései vonatkoznak rá, mivel az a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik.

21. A Bizottság álláspontja szerint a felperes vállalkozási tevékenységének 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. Ezzel magyarázható a felperes tevékenységeinek az alábbi három csoportra osztását: i.) adózás alá nem tartozó ügyletek; ii.) adózás alá tartozó, de adómentes ügyletek; és iii.) adózás alá tartozó ügyletek. Ezért a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, hogy az el?tte folyamatban lév? ügy körülményeinek fényében megvizsgálja ezt a kérdést. A megosztást illet?en a Bizottság azt állítja, hogy a befektetés jellege szerinti megosztási kulcs alkalmazása a helyes módszer, amelynek azonban a gazdasági valóságot megfelelően kell tükröznie, ezért minden egyes pénzügyi évre ki kell számítani.

B – Értékelés

1. Az els? kérdés?

22. A kérdést el?terjeszt? bíróság azt a ténymegállapítást teszi, hogy a felperes mind gazdasági,(6) mind annak nem min?sül? tevékenységeket végez. Ezen megállapítást követ?en emlékezni kell arra, hogy bár a hatodik irányelv 4. cikke tágra határozza meg a HÉA alkalmazási körét, e rendelkezés kizárólag a gazdasági jelleg? tevékenységekre vonatkozik.(7)

23. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely részesedés pusztán megszerzését és megtartását nem lehet a hatodik irányelv szerinti értelemben gazdasági tevékenységnek tekinteni. Valójában valamely vállalkozás részesedésének pusztán megszerzése nem min?sül materiális javak bevétele elérése érdekében történ? tartós hasznosításának.(8) Ha tehát valamely vállalkozás részesedésének megszerzése önmagában nem min?sül a hatodik irányelv szerinti értelemben gazdasági tevékenységnek, ugyanez kell, hogy igaz legyen az e részesedés elidegenítését magában foglaló tevékenységekre is.(9) Ezzel ellentétben az értékpapírokkal kapcsolatos ügyletek a HÉA hatálya alá tartozhatnak, de mentesek a HÉA alól.(10)

24. A Bíróság e tekintetben már kimondta, hogy az a személyegyesít? társaság, amely pénzügyi hozzájárulás szolgáltatása ellenében vesz fel valakit tagjai közé, a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint e tag tekintetében nem teljesít ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatást.(11) Szükségszer?en a t?ke összegy?jtését célzó részvénykibocsátásokra vonatkozóan is ugyanezen értelmezés adódik.(12)

25. A Kretztechnik-ügyben hozott ítéletében a Bíróság megállapította, hogy az új részvényeket kibocsátó társaság pótlólagos t?ke bevonásával növelni kívánja vagyonát úgy, hogy az ekképpen megemelt t?ke egy része felett az új részvényesek számára tulajdonjogot biztosít. A kibocsátó társaság szempontjából a m?velet célja t?ke bevonása és nem szolgáltatás nyújtása. A

részvényes szemszögéből a tőkeemeléshöz szükséges összegek fizetése nem ellenérték nyújtását, hanem tőke beruházását vagy befektetését jelenti.(13)

26. Azon tény fényében tehát, hogy a felperes – részvényesi vagy tagsági jogai ellenére – sem közvetlenül, sem közvetve nem vesz részt azon társaságok irányításában(14), amelyek részesedését megszerzi, birtokolja vagy átruházza, tevékenysége nem minősíthető gazdasági tevékenységnek.

27. A Rompelman-ügyben hozott ítéletében a Bíróság hangsúlyozta, hogy a levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő, esedékes vagy megfizetett HÉA terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös hozzáadottértékadó-rendszer tehát biztosítja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletesen semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye (semlegesség elve).(15)

28. Ez utóbbi követelményből az következik, hogy ahhoz, hogy a HÉA levonható legyen, az igénybevett tevékenységeknek közvetlen és egyenes kapcsolatban kell állniuk a másnak nyújtott a HÉA-levonásra jogosító tevékenységekkel. Az Investrand-ügyben hozott ítéletében a Bíróság kimondta, hogy „[a] beszerzett termékeket és igénybevett szolgáltatásokat terhelő 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.”(16)

29. A Kretztechnik-ügyben hozott ítélet 36. pontjában a Bíróság megállapította, hogy „[t]ekintettel arra tényre, hogy egyfelől a részvénykibocsátás nem a hatodik irányelv alkalmazási körébe tartozó tevékenység, másfelől a Kretztechnik e tevékenységet gazdasági tevékenysége érdekében tőkeellátottságának megszilárdítása céljából általában végezve, a jelen ügyben úgy kell tekinteni, hogy az e társaság által az érintett ügyletben igénybevett szolgáltatások az általános költségek részét képezik, és mint ilyenek, a társaság termékei árának alkotóelemei. Az ilyen szolgáltatások közvetlen és egyenes kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével.”(17)

30. A Bíróság az ítélet 37. pontjában kimondta, hogy „[e]bből következik a hatodik irányelv 17. cikke (1) és (2) bekezdésének megfelelően a Kretztechniket a részvénykibocsátás keretében igénybevett különböző szolgáltatásokkal összefüggésben felmerült költségeket terhelő HÉA egészére vonatkozóan megilleti az adólevonási jog, azonban azzal a feltétellel, hogy az e társaság által gazdasági tevékenysége keretében teljesített valamennyi ügylet adóköteles tevékenységnek minősül. Ugyanis, ha az adóalany egyidejűleg HÉA-levonásra jogosító és HÉA-levonásra nem jogosító értékesítést végez, a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése első albekezdésének megfelelően az adólevonás csak a HÉA-nak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető.”(18)

31. Egyetértek a kérdést előterjesztő bírósággal, a német kormánnyal és a Bizottsággal abban, hogy a felperes helyzetét aligha lehet összehasonlítani a Kretztechnik-ügyben leírt helyzettel, ahol a szóban forgó társaság kizárólag adóköteles értékesítéseket végzett.(19)

32. A jelen ügyben a Bizottság helyesen emeli ki, hogy amennyiben a felperes anélkül szerez, birtokol vagy értékesít pénzügyi befektetéseket vagy más jogokat, hogy ezt a szolgáltatás ellenszolgáltatás fejében nyújtaná, tevékenysége nem gazdasági jellegű, ezért nem is adóztatható. Amennyiben a HÉA az e tevékenységekkel kapcsolatosan azért nem vonható le, mivel azok nem gazdasági jellegűek, és ezért nem tartoznak a HÉA hatálya alá, az adó levonása kizárt, különösen mivel az e költségekkel kapcsolatos tevékenységek nem esnek a HÉA-körbe. E tekintetben a részvénykibocsátással és az atipikus csendestársi részesedésekkel kapcsolatos költségek nem tekinthetők a felperes által végzett gazdasági tevékenységgel közvetlen és

egyenes kapcsolatban álló általános költségnek vagy az ár alkotóelemeinek, így ezek nem vonhatók le.

33. Következésképpen a pénzügyi részesedések kibocsátásával felmerült költségekkel kapcsolatos elzárólagosan felszámított HÉA-összeg levonása csak akkor igazolható, ha az így szerzett tőke a felperes gazdasági tevékenységéhez járul hozzá. A részvények és csendestársi részesedések kibocsátásával felmerült és a felperes gazdaságának nem minősülő tevékenységeivel (azaz más vállalkozásokban való részesedés megszerzésével, birtoklásával vagy értékesítésével) kapcsolatos költségek azonban a felperest HÉA-levonásra nem jogosítják.

34. Valóban, ahogyan azt a kérdést elterjesztő bíróság hangsúlyozza, a Kretztechnik-üggyel ellentétben a felperes nem folytat értékesítési jellegű tevékenységet. Fentiekből következik, hogy a részvénykibocsátással kapcsolatosan felmerült költségek nem tekinthetők kizárólag a gazdasági tevékenységgel kapcsolatos általános költségeknek.

35. Ellenkezőleg, ahogyan az a fentiekből is kiderül, a felperes költségei – legalábbis részben – a gazdaságának nem minősülő tevékenységekkel álltak kapcsolatban. Fontos megjegyezni, hogy az elzárólagos döntéshozatalra utaló határozat és a felek észrevételei alapján egyértelmű, hogy ezen utóbbi tény a felek nem is vitatják.

36. Ahogyan arra fent már emlékeztettem, a Kretztechnik-ügyben hozott ítéletében a Bíróság nyomban hozzátette, hogy ha az adóalany egyidejűleg HÉA-levonásra jogosító és HÉA-levonásra nem jogosító értékesítést végez, a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése első albekezdésének megfelelően az adólevonás csak a HÉA-nak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető.(20)

37. Arra a következtetésre jutottam, hogy a felperes általi részvénykibocsátással és az atipikus csendestársi részesedésekkel kapcsolatos költségek nem tekinthetők a felperes által végzett gazdasági tevékenységgel közvetlen és egyenes kapcsolatban álló általános költségnek vagy az ár alkotóelemeinek.(21)

38. Következésképpen, ha valamely adóalany egyidejűleg gazdasági és annak nem minősülő tevékenységeket is végez, a részvények és atipikus csendestársi részesedések kibocsátásával összefüggő költségekre és HÉA csak akkor vonható le, ha e költségek az adóalanynak a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak.

2. A második kérdésről

39. Az első kérdésre javasolt válaszra figyelemmel a második kérdést is meg kell vizsgálni, amely lényegében az elzárólagosan felszámított HÉA-összegeknek a felperes gazdasági és annak nem minősülő tevékenységei közötti megosztási módjára vonatkozik (valamint arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése megfelelően alkalmazandó-e).

40. Fontos megjegyezni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése olyan ügyletekre vonatkozik, amelyek adólevonásra jogosítanak (adózás alá tartozó és adóköteles ügyletek), illetve amelyek arra nem jogosítanak (adózás alá tartozó és adómentes ügyletek). A Sofitam-ügyben; a Floridienne és Berginvest ügyben; a Cibo Participations-ügyben és az EDM-ügyben hozott ítéletekből következik, hogy a hatodik irányelv hatálya alá nem tartozó ügyleteket figyelmen kívül kell hagyni a hatodik irányelv 17. és 19. cikkében hivatkozott levonható arányosított adó kiszámításából.(22)

41. Azonban sem a 17. cikk, sem a 19. cikk – legfőbb érvként pedig sem a hatodik irányelv egésze – nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely szabályozza, hogy a tagállamok mely

módszereket vagy feltételeket kötelesek alkalmazni az elzeteresen felszámított HÉA-összegeknek a gazdasági és nem gazdasági tevékenységek közötti megosztását illeten.

42. A közösségi jogszabályok – szándékos vagy nem szándékos – hallgatása fényében úgy vélem, hogy a Bíróság az elzeteresen felszámított HÉA-összegeknek a gazdasági és nem gazdasági tevékenységek közötti megosztását illeten nem állapíthat meg a hatodik irányelv szövegén túli különös feltételeket. Úgy vélem, nem helyes a hatodik irányelv rendelkezéseinek analógia útján történ, illetve *mutatis mutandis* alkalmazása, ahogyan azzal különösen a felperes érvel.

43. Mivel tehát a hatodik irányelv nem tartalmaz az elzeteresen felszámított HÉA-összegeknek a gazdasági és nem gazdasági tevékenységek közötti megosztására vonatkozó módszert, azt a következtetést kell levonni, hogy ez a kérdés a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik.(23)

44. Kiemelném azonban, hogy az elzeteresen felszámított HÉA-összegeknek a gazdasági és nem gazdasági tevékenységek közötti megosztása során a tagállamok mérlegelési joga nem korlátlan, és annak meg kell felelnie a hatodik irányelvből ered bizonyos elveknek, valamint a Bíróság ezeket értelmez ítélezési gyakorlatának.

45. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy egy ettől eltér területre (nevezetesen a vállalkozás eszközeinek az adóalany saját szükségletei kielégítésére történ felhasználására), de hasonló kérdésre vonatkozó ügyben a Bíróság, miután megjegyezte, hogy „a hatodik irányelv nem tartalmazza az érintett kiadások összegének meghatározására szolgáló szabályok egységes és pontos fogalmához szükséges utalásokat”, megállapította, hogy „el kell fogadni, hogy a tagállamok bizonyos mérlegelési lehetőséggel rendelkeznek e szabályokat illeten, feltéve hogy nem hagyják figyelmen kívül a kérdéses rendelkezés célját és a hatodik irányelv rendszerében elfoglalt helyét”.(24)

46. A hatodik irányelv 17. és azt követ pontjában meghatározott adólevonási jog a HÉA-rendszer elválaszthatatlan részét képezi, és elvileg nem korlátozható. A Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint az adólevonási jog mindennem korlátozása hatással van az adóteher mértékére, és hasonló módon kell azt végrehajtani minden tagállamban.(25)

47. A megosztás tekintetében a tagállamok által alkalmazott módszernek és feltételeknek biztosítaniuk kell a hatodik irányelvel elérni kívánt célok tiszteletben tartását. Következésképpen nem lehetnek ellentétesek a hatodik irányelvvvel létrehozott közös HÉA-rendszer alapját képez adósemlegesség elvével, amely tiltja, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a HÉA kivetése során.(26)

IV – Végkövetkeztetések

48. A fentiekből következ en azt javaslom, hogy a Bíróság a Niedersächsisches Finanzgericht által feltett kérdésekre a következ válaszokat adja:

1) Ha valamely adóalany egyidejleg gazdasági és annak nem minősül tevékenységeket is végez, a részvények és atipikus csendestársi részesedések kibocsátásával összefügg költségekre es elzeteresen felszámított HÉA csak akkor vonható le, ha e költségek az adóalanynak a 77/388/EGK irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak.

2) Az elzeteresen felszámított HÉA-összegeknek a gazdasági és nem gazdasági tevékenységek közötti megosztására vonatkozó módszer a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik. A mérlegelési jogkör gyakorlása során a tagállamoknak különösen tiszteletben kell

tartaniuk a pénzügyi semlegesség elvét.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – 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).

3 – A 17. cikk (5) bekezdése a következőképpen folytatódik: „A tagállamok azonban a következőket tehetik: a) engedélyezik az adóalanynak, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, ha minden ilyen részterületre külön nyilvántartást vezet; b) kötelezik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, és hogy valamennyi ilyen részterületre 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.”

4 – BGBl. 1979. I., 1953. o.

5 – A Bíróság C-465/03. sz. Kretztechnik-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélete (EBHT 2005., I-4357. o.).

6 – Álláspontom szerint a HÉA szempontjából nem szükséges megkülönböztetni a „vállalkozási tevékenységet” és a „gazdasági tevékenységet”. A jelen okfejtésemben ezért, a hatodik irányelvhez hasonlóan, a „gazdasági tevékenység” kifejezést használom.

7 – Lásd a Bíróság C-77/01. sz. EDM-ügyben 2004. április 29-én hozott ítéletének (EBHT 2004., I-4295. o.) 47. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. E tekintetben lásd még az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kretztechnik-ügyben hozott ítélet 18. pontját. A Bíróság azt is kimondta, hogy a gazdasági tevékenység fogalma objektív jellegű olyan értelemben, hogy az magát a tevékenységet veszi alapul, függetlenül annak céljától és eredményétől. Lásd többek között a Bíróság C-223/03. sz. University of Huddersfield ügyben 2006. február 21-én hozott ítéletének (EBHT 2006., I-1751. o.) 47. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

8 – Lásd a Bíróság C-8/03. sz., Banque Bruxelles Lambert (BBL) ügyben 2004. október 21-én hozott ítéletének (EBHT 2004., I-10157. o.) 38. pontját.

9 – Lásd a Bíróság C-442/01. sz. KapHag-ügyben 2003. június 26-án hozott ítéletének (EBHT 2003., I-6851. o.) 40. pontját.

10 – Lásd többek között a 8. lábjegyzetben hivatkozott BBL-ügyben hozott ítélet 36–41. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

11 – A 9. lábjegyzetben hivatkozott KapHag-ügyben hozott ítélet 43. pontja.

12 – Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kretztechnik-ügyben hozott ítélet 25. pontja.

13 – Ugyanott 26. pont.

- 14 – Lásd e tekintetben a Bíróság C-16/00. sz. Cibo Participations ügyben 2001. szeptember 27-én hozott ítéletét (EBHT 2001., I-6663. o.).
- 15 – A Bíróság 268/83. sz. ügyben 1985. február 14-én hozott ítéletének (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontja. Lásd még a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítéletének (EBHT 2001., I-1361. o.) 24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.
- 16 – A Bíróság C-435/05. sz. ügyben 2007. február 8-án hozott ítéletének (EBHT 2007., I-1315. o.) 23. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.
- 17 – Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kretztechnik-ügyben hozott ítélet és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.
- 18 – Ugyanott, valamint a hivatkozott ítélkezési gyakorlat.
- 19 – Ugyanott. Ez azt jelentette, hogy a Kretztechnik-ügyben a két adóalanyként eljárva emelték. Így a Kretztechnik teljes gazdasági tevékenységére és általános költség tekintetében elzetesen felszámított HÉA levonható volt. A Bíróság által újabban elbírált ügyet illetően lásd a 16. lábjegyzetben hivatkozott Investrand-ügyet.
- 20 – Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kretztechnik-ügyben hozott ítélet 37. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.
- 21 – Lásd a fenti Kretztechnik-ügyben hozott ítélet 36. pontját.
- 22 – A Bíróság C-333/91. sz. Sofitam-ügyben 1993. június 22-én hozott ítéletének (EBHT 1993., I-3513. o.) 13. és 14. pontja; a C-142/99. sz. Floridienne és Berginvest ügyben 2000. november 14-én kelt ítéletének (EBHT 2000., I-9567. o.) rendelkező része; a 14. lábjegyzetben hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 44. pontja; és a 7. lábjegyzetben hivatkozott EDM-ügyben hozott ítélet 54. pontja. Például a Floridienne és Berginvest ügyben a Bíróság kimondta, hogy a hatodik irányelv 19. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a levonható arányosított adó kiszámításához használandó tört nevezőjében a következők alkalmazása kizárt: valamely pénzügyi társaság számára a leányvállalatai által kifizetett részvényosztalék, amely pénzügyi társaság más tevékenységek szempontjából adóalanynak minősül, és a leányvállalatok tekintetében irányítási feladatokat lát el.
- 23 – Itt megjegyzem, hogy már a Cibo Participations ügyben a Bizottság kérelmében hangsúlyozta, hogy mivel a hatodik irányelv 17. cikke nem rendelkezik az irányelv alkalmazási körén kívül eső gazdasági tevékenységből származó ügyletekről, a tagállamoknak kell meghatározni azt a módszert, amely alapján a levonás nem megengedhető. Lásd Stix-Hackl főtanácsnok 14. lábjegyzetben hivatkozott Cibo Participations ügyben elterjesztett indítványának 31. pontját.
- 24 – Lásd e tekintetben a Bíróság C-72/05. sz. Wollny-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítéletének (EBHT 2006., I-8297. o.) 28. pontját. Lásd még az 51/76. sz. Verbond van Nederlandse Ondernemingen-ügyben 1977. február 1-jén hozott ítéletének (EBHT 1977., 113. o.) 16. és 17. pontját.
- 25 – Lásd különösen a Bíróság C-62/93. sz. BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítéletének (EBHT 1995., I-1883. o.) 18. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. Lásd továbbá a hatodik irányelv tizenkettedik preambulumbekzdését.
- 26 – Lásd a Bíróság C-382/02. sz. Cimber Air ügyben 2004. szeptember 16-án hozott ítéletének

(EBHT 2004., I?8379. o.) 23. és 24. pontját és a C?280/04. sz. Jyske Finans ügyben 2005. december 8-án hozott ítéletének (EBHT 2005., I?10683. o.) 39. pontját.