

JÁN MAZÁK

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. december 11.¹

1. A Niedersächsisches Finanzgericht (Németország) által benyújtott előzetes döntéshozatali kérelem a hatodik HÉA-irányelv² 2. cikke (1) bekezdésének és 17. cikke (5) bekezdésének értelmezésére vonatkozik, és lényegében arra keresi a választ, hogy i) hogyan kell meghatározni az előzetesen felszámított HÉA-összegek levonásának jogát abban az esetben, ha az adóalany egyidejűleg végez gazdasági és annak nem minősülő tevékenységet; és ii) abban az esetben, ha az adó csak azon költségek tekintetében vonható le, amelyek az adóalany gazdasági tevékenységével megfelelően összefüggnek, az előzetesen felszámított adó megosztását a gazdasági és annak nem minősülő 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 – 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).

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely

gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

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

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, 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.

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

[...]”

[...]”

4. A hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerint a tagállamok mentesíthetik a HÉÁ 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, adókötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak.”

„(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 [HÉÁ] levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a HÉÁ-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: árbevételek összege] szerepel,

3 – A 17. cikk (5) bekezdése a következőképpen folytatódik: „A tagállamok azonban a következőket tehetik: a) engedélyezik az adóalanyok, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, ha minden ilyen részterületről külön nyilvántartást vezet; b) kötelezik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, és hogy valamennyi ilyen részterületről külön nyilvántartást vezessen; c) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére [helyesen: összességének vagy egy részének rendeltetése szerint] alkalmazza; d) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást az első albekezdésben megállapított szabállyal összhangban valamennyi termékre és szolgáltatásra alkalmazza, amelyeket az ott megnevezett ügylet céljaira használ fel; e) engedélyezik, hogy amennyiben az adóalany által le nem vonható hozzáadottérték-adó jelentéktelen összegű, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.”

– a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység [árbevételek] 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:

4 – BGBl. 1979. I., 1953. o.

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.

Közösségen belül beszerzett terméket vagy általa igénybe vett egyéb szolgáltatást csak részben használja fel olyan tevékenységekhez, amelyek az előzetesen felszámított adó levonását kizárják, nem vonható le a mindenkor előzetesen felszámított adó összegének azon része, amelyik a felszámított adó levonásának kizárását eredményező tevékenységekhez gazdaságilag kapcsolódik. Az adóalany a le nem vonható részösszeget megfelelő becslés alapján állapíthatja meg.”

- (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

II – Ténybeli és eljárási háttér, valamint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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 tőkét 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 tőke-hozzájárulást nyújtottak a felperes számára, amely e tőkét befektette.

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

12. Az összesen 6 838 535,68 DEM előzetesen felszámított HÉA-összegeből 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 előzetesen 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 előzetesen felszámított HÉA összegéből. A felperes bérbeadási tevékenységéhez kapcsolódó előzetesen felszámított adó (676 856,31 DEM) levonása után a Finanzamt úgy vélte, hogy az előzetesen 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 előzetesen felszámított HÉA-összeg 1 567 616,74 DEM-et, a szóban forgó üzleti év tekintetében visszatérítendő 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 függenek össze, így az erre eső előzetesen 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 minősülő tevékenységeket végez.

15. Mivel a Niedersächsisches Finanzgericht az előtte 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 minősülő

tevékenységet is végez, az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó jogosultságot az egyrészről az adózás alá tartozó és adóköteles tevékenységek, másrészről 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 minősülő 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-ügyre⁵ hivatkozva a felperes előadja, hogy a részvénykibocsátás általában véve a társaság gazdasági tevékenységét segítő tőke növelését szolgálja. Mivel e gazdasági tevékenység adóköteles és adómentes tevékenységekből áll, az adólevonási jogot a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése szerint, egyrészről az adózás alá tartozó és adóköteles ügyletek, másrészről 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 tőke egy

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

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 minősülő tevékenység között, azaz azt az arányt kell alkalmazni, amely alapján az atipikus csendestársi részesedések útján szerzett tőkebevételek vállalkozási vagy annak nem minősülő tevékenységhez köthető.

19. A portugál kormány előadja, hogy a felperes által előzetesen felszámított HÉA kizárólag a vállalkozási tevékenység keretében végrehajtott ügyletek tekintetében vonható le, és lényegében azzal érvel, hogy a jelen ügyben a megosztás legmegfelelőbb 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 előzetesen felszámított általános költségek hányadát nem kell figyelembe venni az előzetesen felszámított levonható HÉA kiszámításánál, mivel az előzetesen felszámított adó ezen hányada teljes egészében kívül esik a levonás rendszerén, ezért teljes mértékben figyelmen kívül kell hagyni. A megosztás módszerét illetően 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 keletkeztető 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 előterjesztő bíróság feladata, hogy az előtte folyamatban lévő ügy körülményeinek fényében megvizsgálja ezt a kérdést. A megosztást illetően 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 első kérdésről

22. A kérdést előterjesztő bíróság azt a ténymegállapítást teszi, hogy a felperes mind

gazdasági,⁶ mind annak nem minősülő tevékenységeket végez. Ezen megállapítást követően emlékezni kell arra, hogy bár a hatodik irányelv 4. cikke tágan határozza meg a HÉA alkalmazási körét, e rendelkezés kizárólag a gazdasági jellegű tevékenységekre vonatkozik.⁷

23. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely részesedés pusztá megszerzését és megtartását nem lehet a hatodik irányelv szerinti értelemben gazdasági tevékenységnek tekintetni. Valójában valamely vállalkozás részesedésének pusztá megszerzése nem minősül materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának.⁸ Ha tehát valamely vállalkozás részesedésének megszerzése önmagában nem minősül 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 személyegyesítő társaság, amely pénzbeli 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 Szükségszerűen a tőke összegyűjtését célzó részvénykibocsátásokra vonatkozóan is ugyanezen értelmezés adódik.¹²

25. A Kretztechnik-ügyben hozott ítéletében a Bíróság megállapította, hogy az új részvényeket kibocsátó társaság pótlólagos tőke bevonásával növelni kívánja vagyonát úgy, hogy az ekképpen megemelt tőke egy része felett az új részvényesek számára tulajdonjogot biztosít. A kibocsátó társaság

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

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.

szempontjából a művelet célja tőke bevonása és nem szolgáltatás nyújtása. A részvényes szemszögéből a tőkeemeléshez 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 irányításában¹⁴, 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 végezte, 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 szol-

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.

gáltatások közvetlen és egyenes kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével.”¹⁷

30. A Bíróság az ítélet 37. pontjában kimondta, hogy „[e]bből következően a hatodik irányelv 17. cikke (1) és (2) bekezdésének megfelelően a Kretztechnikét 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. Egyetérttek 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 nyújtana, 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 előzetesen felszámított HÉA-összeg levonása csak akkor igazolható,

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 tőkét adóalanyként eljárva emelték. Így a Kretztechnik teljes gazdasági tevékenységére eső általános költség tekintetében előzetesen felszámított HÉA levonható volt. A Bíróság által újabb elbírált ügyet illetően lásd a 16. lábjegyzetben hivatkozott Investstrand-ügyet.

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.

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

34. Valóban, ahogyan azt a kérdést előterjesztő 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.

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 alkotóelemeknek.²¹

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

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

36. Ahogyan arra fent már emlékeztettem, a Kretztechnik-üggyben hozott ítéletében

20 – Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Kretztechnik-üggyben hozott ítélet 37. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

21 – Lásd a fenti Kretztechnik-üggyben hozott ítélet 36. pontját.

2. A második kérdésről

39. Az első kérdésre javasolt válaszra figyelemmel a második kérdést is meg kell vizsgálni, amely lényegében az előzetesen 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

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 adóalannak minősül, és a leányvállalatok tekintetében irányítási feladatokat lát el.

41. Azonban sem a 17. cikk, sem a 19. cikk – legfőbb érveként pedig sem a hatodik irányelv egésze – nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely szabályozza, hogy a tagállamok mely módszereket vagy feltételeket kötelesek alkalmazni az előzetesen felszámított HÉA-összegeknek a gazdasági és nem gazdasági tevékenységek közötti megosztását illetően.

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

43. Mivel tehát a hatodik irányelv nem tartalmaz az előzetesen 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

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 előterjesztett indítványának 31. pontját.

44. Kiemelném azonban, hogy az előzetesen 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 eredő bizonyos elveknek, valamint a Bíróság ezeket értelmező ítélkezési gyakorlatának.

figyelman kívül a kérdéses rendelkezés célját és a hatodik irányelv rendszerében elfoglalt helyét”.²⁴

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

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

45. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy egy ettől eltérő területre (nevezetesen a vállalkozás eszközeinek az adóalany saját szükségletei kielégítésére történő 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 illetően, feltéve hogy nem hagyják

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.

IV – Véggövetkeztetések

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

- 1) Ha valamely adóalany egyidejűleg gazdasági és annak nem minősülő tevékenységeket is végez, a részvények és atipikus csendestársi részesedések kibocsátásával összefüggő költségekre eső előzetesen felszámított HÉA csak akkor vonható le, ha e költségek az adóalannak a 77/388/EGK irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak.
- 2) Az előzetesen 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.