

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2008. március 13.\*

A C-437/06. sz. ügyben,

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

**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,

\* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: 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 hozzáadottérték-adó (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 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.

[...]"

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 megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

d) a következő ügyletek

[...]

5. 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 [...]

[...]”

6 A hatodik irányelv 17. cikkének szövege a következő:

„[...]

(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 hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;
- b) a behozott termékekre fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó;
- c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja és a 6. cikk (3) bekezdése szerint fizetendő 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 következő célokra használja fel:

- a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, másik országban folytatott ügyletek, amelyek tekintetében előzetes 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 egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottérték-adó 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.

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 hozzáadott-érték-adó jelentéktelen összegű, 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, hozzáadottérték-adó nélkül számított összege [helyesen: árbevételének összege] összege szerepel,
- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes [árbevételének], hozzáadottérték-adó 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*

- <sup>8</sup> A forgalmi adóról szóló 1993. évi törvény (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993. I., 565. o., a továbbiakban: UStG) 1. §-ának (1) bekezdése HÉA-kötelesnek minősíti 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 őrzést és kezelést, amelyek értékpapírokra vonatkoznak, valamint azon ügyletek és közvetítések, amelyek gazdasági társaságokban és egyéb személyegyesülésekben megtestesülő részesedésre vonatkoznak.

10 Az UStG 15. cikke előírja:

„(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 [...] kiállított számlákon elkülönítetten feltüntettek [...];
2. a vállalkozása számára belföldre importált [...] termékek után megfizetett, behozatal 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 előzetesen felszámított adó levonását kizárják, nem vonható le a mindenkori 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.

[...]”

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- <sup>11</sup> A Securenta az 1994-es vitás évben mindenfajta ingatlan, értékpapír, részesedés és befektetési eszköz megszerzésével, kezelésével és értékesítésével foglalkozott. E társaság a szükséges tőkét részvények és atipikus csendestársi részesedések nyilvános

jegyzési felhívás útján való kibocsátásából szerezte. Ennek során nyilvános – jegyzési felhívást közzétevő – társaságként számos csendestársat vett fel tagjai közé. Az így társult személyek tőke-hozzájárulást 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 előzetesen felszámított HÉA-összegek (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 eső előzetesen felszámított HÉA teljes összege levonható, mivel a részvénykibocsátás a tőke-ellátottságának megszilárdítását szolgálta, és ezen ügylet általában véve a gazdasági tevékenységét segítette.
- 14 A Finanzamt elutasította egyrészt azoknak az előzetesen felszámított HÉA-összegeknek 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 előzetesen felszámított HÉA-összeg levonását. A Finanzamt tehát 1 990 254 DEM összegben határozta meg a meghatározott értékesítési ügyletekhez közvetlenül nem kapcsolódó, felszámított HÉA-összeget. Ezek alapján a Finanzamt a végrehajtott befektetések mértékének szempontját alkalmazva körülbelül 45%-os megosztási kulcs alapján meghatározta az arányosítást, amely alapján a levonható előzetesen 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 előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

- „1) Abban az esetben, ha az adóalany egyidejűleg vállalkozási és annak nem minősülő tevékenységet is végez, az előzetesen felszámított [HÉA] 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, 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 előzetesen [felszámított HÉA] csak akkor vonható le, ha a részvények és csendestársi részesedések kibocsátásával felmerült költségek a gazdasági tevékenységgel függnek össze: az előzetesen 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről***A Bírósághoz benyújtott észrevételek*

- 18 A Securenta azt állítja, hogy a tőkeszerzéshez kapcsolódó költségekre eső előzetesen felszámított teljes HÉA-összeg levonható, mivel a részvénykibocsátás általában véve a társaság gazdasági tevékenységét segítő pénzügyi forrásnövelést szolgálja. A levonási jog terjedelmének meghatározásához meg kell határozni egyrészt az adózás alá tartozó és adóköteles ügyletek, másrészt pedig az adózás alá tartozó és adómentes ügyletek egymáshoz viszonyított arányát.
- 19 A német kormány állítása szerint az előzetesen felszámított HÉA csak akkor vonható le, ha a részvények és csendestársi részesedések kibocsátásával felmerült költségek vállalkozási tevékenységhez kapcsolódnak. A hivatkozott kormány előadja, hogy az alapügyben az így szerzett tőke egy részét olyan területre, mégpedig pénzügyi befektetésre fordították, amely területen nem végeztek vállalkozási tevékenységet. A befektetés jellege szerinti megosztási kulcsot alkalmazva az előzetesen felszámított HÉA-t meg kell tehát osztani a vállalkozási és az annak nem minősülő tevékenység között.
- 20 A portugál kormány úgy érvel, hogy az előzetesen felszámított HÉA kizárólag a vállalkozási tevékenység keretében végrehajtott ügyletek tekintetében vonható le és a megosztás legmegfelelőbb módszere, ha a befektetés jellege szerinti megosztási kulcsot alkalmazzák.

- 21 Az Egyesült Királyság Kormánya hangsúlyozza, hogy a nem gazdasági tevékenységhez kapcsolódó, előzetesen felszámított általános költségek hányadát nem kell figyelembe venni az előzetesen felszámított levonható HÉA kiszámításánál. A megosztás módszerét illetően a hivatkozott kormány azt állítja, hogy nem a hatodik irányelv rendelkezései vonatkoznak rá, mivel az a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik.
- 22 Az Európai Közösségek Bizottsága jelzi, hogy valamely vállalkozási tevékenység 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. E körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy megvizsgálja a Securenta által végzett különböző tevékenységek jellegét. E tekintetben a Bizottság a befektetés jellege szerinti és a gazdasági valóságnak megfelelő megosztási kulcs alkalmazását ajánlja.

### *A Bíróság válasza*

#### Az első kérdésről

- 23 Első kérdésével az előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy hogyan kell meghatározni a gazdasági tevékenységeket és a nem gazdasági tevékenységeket is végző adóalany esetében az előzetesen felszámított HÉA levonására vonatkozó jogosultságot.
- 24 Az előterjesztett kérdés megválaszolásához emlékeztetni kell arra, hogy először is, a levonásra vonatkozó jogosultság a HÉA-rendszer elválaszthatatlan része, és főszabály

szerint nem korlátozható, valamint az adóköteles ügyletekre előzetesen 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 fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól. A közös HÉA-rendszer következképpen 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 előterjesztő 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, másodsor 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 ügyletke kapcsolódó előzetesen felszámított HÉA levonásához szükséges, hogy a felmerült költségek a levonásra jogosító adóköteles ügyletek árának alkotóelmét 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 eső 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 Gabalfrisa 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 előterjesztő 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 összefüggénének 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 jellegüknél 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 kérdésről

- 32 Második kérdésével az előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy ha az előzetesen 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 előzetesen 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 előzetesen 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 elvégezhessék 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 előzetesen 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 eső hozzáadottérték-adó csak akkor vonható le, ha e költségek az adóalanynak az ezen irányelv 2. cikkének 1. pontja szerinti gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak.

- 2) Az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adóösszegeknek 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