

Downloaded via the EU tax law app / web

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2012. szeptember 6.(*)

„Héa – Hatodik irányelv – A 17. cikk (2) bekezdése és a 19. cikk – Levonások – Holdingtársaság által igénybe vett szolgáltatások után fizetendő vagy megfizetett adó – A későbbi adóköteles ügyletekkel közvetlen, azonnali és egyértelmű kapcsolatban álló szolgáltatások”

A C-496/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Central Administrativo Sul (Portugália) a Bírósághoz 2011. szeptember 26-án érkezett, 2011. szeptember 20-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Portugal Telecom SGPS SA**

és

a **Fazenda Pública**

között,

a **Ministério Público**

részvételével

folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: U. Løhmus tanácselnök, A. Ó Caoimh és C. G. Fernlund (előadó) bírák,

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Portugal Telecom SGPS SA képviselőjében A. Gonçalves Ferreira advogado,
- a portugál kormány képviselőjében L. Inez Fernandes, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és P. Guerra e Andrade, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes 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 nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Portugal Telecom SGPS SA (a továbbiakban: Portugal Telecom) és a Fazenda Pública között a Portugal Telecom által fizetend? hozzáadottérték-adóból (a továbbiakban: hea) levonandó összeg meghatározásához alkalmazandó módszer tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikke a következ?képpen szól:

„A [hea] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;
2. a termékimport.”

4 A hatodik irányelv 4. cikke kimondja:

„(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 kitermel?ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.”

5 A hatodik irányelv 11. cikke az adóztatandó értéket a következ?képpen határozza meg:

„A. Belföldön

1. Az adóalap a következ?:

a) a b), c) és d) pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [helyesen: az eladó] vagy a szolgáltatást teljesít? ezért az értékesítésért az átvev?t?l [helyesen: a vev?t?l], a szolgáltatás címzettjét?l vagy harmadik személyt?l kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefügg? támogatásokat;

[...]”

6 A hatodik irányelv 17. cikke az adólevonási jog keletkezésére és alkalmazási körére vonatkozó szabályokat állapít meg, és többek között a következ?ket írja el?:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(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 (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 hÉának 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 adóalanyoknak, 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 [hÉa] jelentéktelen összeg, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.

[...]

7 A hatodik irányelv 19. cikke a levonható arányosított adó kiszámítására alkalmazandó szabályokat a következőképpen állapítja meg:

„(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 teljes [árbevételének], [h_{éa}] nélkül számított összege szerepel. A tagállamok a nevez[?]be bevonhatják mindazon szubvenciók összegét is, amelyek nem szerepelnek a 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjában.

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

[...]

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

Az ideiglenes levonási hányad alapján alkalmazott adólevonást korrigálni kell, amikor a következ[?] évben a végleges levonási hányadot megállapítják.”

A portugál szabályozás

A hozzáadottértékadó-törvénykönyv

8 A hozzáadottértékadó-törvénykönyv (Código do imposto sobre o valor acrescentado, a továbbiakban: CIVA) 1. cikke állapítja meg a h_{éa} adóalapját. A törvénykönyv 3. és 6. cikke az adómentesség eseteit sorolja fel.

9 A CIVA 9. cikkének el[?]írása szerint adómentes többek között:

„[...]

28. A következ[?] banki és pénzügyi tevékenységek:

[...]

f) Társaságok vagy társulások részvényeire, vagy részesedéseire, kötvényekre és az árukat képvisel[?] értékpapírok kivételével más értékpapírokra vonatkozó tevékenységek és szolgáltatások, ideértve a tárgyalást, de az egyszer[?] ?zés, igazgatás vagy kezelés kivételével;

[...]

10 A CIVA szóban forgó adóévben (2000. év) hatályos változatának 23. cikke a következ[?]képpen rendelkezett:

„(1) Ha az adóalany tevékenysége gyakorlása során olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amely után részben nem jogosult adólevonásra, a beszerzések után fizetett adó csak az adólevonásra jogosító ügyletek éves összegének arányában vonható le.

(2) Az el[?]z[?] bekezdés rendelkezéseit[?]l eltér[?]en az adóalany elvégezheti a levonást a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének tényleges rendeltetése szerint, azzal a feltétellel, hogy err[?]l el[?]zetesen tájékoztatja a közvetlen és közvetett adók f[?]igazgatóságát; ez nem érinti e f[?]igazgató azon lehet[?]ségét, hogy az adózás jelent[?]s torzulása esetén egyedi feltételeket állapítson meg az adóalanyra vonatkozóan, vagy megszüntesse ezt az eljárást.

(3) Az adóhatóság kötelezheti az adóalanyt, hogy az el[?]z[?] bekezdés rendelkezései szerint

járjon el:

- a) ha az adóalany különböz? gazdasági tevékenységeket folytat;
- b) ha az (1) bekezdésben említett eljárás alkalmazása az adózás jelent?s torzulásához vezet.

(4) Az adólevonás (1) bekezdésében megállapított aránya a következ? tört eredménye: a számlálóban a 19. cikk és a 20. cikk (1) bekezdése alapján adólevonásra jogosító termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás adó nélkül számított éves összege szerepel, a nevez?ben pedig az adóalany által végzett valamennyi értékesítés adó nélkül számított éves összege, ideértve az adómentes vagy adóalapot nem képez? értékesítést, különösen az adóalanyiságot nem eredményez?, felszerelési támogatásnak nem min?sül? támogatásokat.

(5) Az el?z? bekezdés szerinti számítás szempontjából figyelmen kívül kell hagyni a vállalkozás tevékenysége során felhasznált befektetett eszközök átruházását és azokat az ingatlan- vagy pénzügyleteket, amelyek az adóalany tevékenységéhez képest kiegészít? jelleg?ek.

(6) Az el?z? év tevékenységei összegének alapján el?zetesen kiszámított, levonható arányosított adót helyesbíteni kell az azon évbeli teljes értéknek megfelel?en, amelyhez kapcsolódik, következésképpen a végrehajtott levonásokat megfelel?en módosítani kell, aminek az érintett év utolsó id?szakának bevallásában kell megjelennie.

(7) Azok az adóalanyok, akik tevékenységet kezdenek, vagy azt lényegileg módosítják, az adólevonást el?zetesen becsült arányosítás alapján végezhetik, amelyet a 30. és 31. cikkben említett bevallásokban kell feltüntetni.

(8) Az arányosított adó meghatározására a hányadost egész századra kell felkerekíteni.

(9) E cikk rendelkezéseinek alkalmazására a pénz- és tervezésügyi miniszter bizonyos tevékenységek esetében figyelmen kívül hagyhat olyan ügyleteket, amelyek adólevonási jogot keletkeztetnek, vagy amelyek nem adnak ilyen jogot, amennyiben azok a teljes forgalom összegének jelentéktelen részét képezi, és a (2) és (3) bekezdésben írt eljárás kivitelezhetetlennek bizonyul.”

A holdingokra vonatkozó nemzeti szabályozás

11 A sociedades gestoras de participações sociais (a továbbiakban: SGPS) holdingtársaságok, amelyeket a 318/94. sz., 1994. december 24-i törvényerej? rendelettel (*Diário da República* I, A sorozat, 296. sz., 1994. december 24.) módosított 495/88. sz., 1988. december 30-i törvényerej? rendelet (*Diário da República* I, A sorozat, 301. sz., 1988. december 30., a továbbiakban: 495/88. sz. törvényerej? rendelet) szabályoz Portugáliában.

12 A 495/88. sz. törvényerej? rendelet 1. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) [... A]z SGPS egyetlen tevékenysége más vállalkozásokban fennálló részesedések kezelése gazdasági tevékenység gyakorlásának közvetett formájaként.

(2) E törvényerej? rendelet alkalmazásában a társaságban fennálló részesedés a társaság gazdasági tevékenysége gyakorlásának közvetett formájának min?sül, amikor az nem csak alkalmi, és legalább a társaság t?kéjének 10%-ára vonatkozik, és szavazati joggal jár, akár közvetlenül, akár más, olyan társaságokban fennálló részesedések által, amelyekben az SGPS többségi befolyással rendelkezik.

[...]"

13 Az SGPS-ek a 495/88. sz. törvényerejű rendelet 4. cikke (1) bekezdésének megfelelően jogosultak technikai adminisztratív és kezelési szolgáltatásokat nyújtani valamennyi vagy bizonyos olyan vállalkozásoknak, amelyek tőkéjében legalább 10%-os részesedéssel és szavazati joggal rendelkeznek, vagy kivételesen azoknak a vállalkozásoknak is, amelyekben a részesedésük kevesebb mint 10%, de van szavazati joguk, vagy amelyekkel „uralkodó szerződést” kötöttek.

14 A 495/88. sz. törvényerejű rendelet 4. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy a szolgáltatásnyújtásra vonatkozó szerződést írásba kell foglalni, amelyben pontosan meg kell határozni az ellenszolgáltatást, amely nem haladhatja meg a piaci értéket.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15 A Portugal Telecom SGPS társaság. Technikai adminisztratív és kezelési szolgáltatásokat nyújt azoknak a társaságoknak, amelyek tőkéjében részesedéssel rendelkezik.

16 A Portugal Telecom e tevékenységek keretében bizonyos, a héa hatálya alá tartozó szolgáltatásokat kapott tanácsadóktól. A leányvállalatainak a héával növelve ugyanazon áron számlázta e szolgáltatásokat, amelyen azokat kapta.

17 A 2000. adóévben a Portugal Telecom az áthárított héából levonta az átvállalt teljes héát, úgy tekintve, hogy a megadóztatott tevékenységek, azaz a technikai adminisztratív és kezelési szolgáltatások objektíven a megfelelő megszerzett szolgáltatások felhasználásához tartoznak.

18 Az adóhatóság a vizsgálatát követően úgy vélte, hogy a Portugal Telecom nem alkalmazhatja a teljes héalevonást az általa igénybe vett szolgáltatások vonatkozásában, hanem az arányosított adólevonás módszerét kellett volna alkalmaznia. Következésképpen adómegállapító határozatban közölte a Portugal Telecommal az általa igénybe vett szolgáltatások után kifizetett héa levonható arányának körülbelül 25%-ban történő rögzítését.

19 A Portugal Telecom ezen adómegállapító határozat ellen keresetet nyújtott be a Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa-hoz. E bíróság a keresetet érdemben elutasította, mivel lényegében úgy ítélte, hogy az SGPS-ek alapvető célja adómentes tevékenység végzése. Amennyiben e tevékenységen túl kiegészítő jelleggel valamennyi olyan társaság vagy bizonyos olyan társaságok részére, amelyek tőkéjében részesedéssel rendelkeznek, technikai adminisztratív és kezelési szolgáltatásokat nyújthat, amelyek héakötelesek, e bíróság úgy ítélte, hogy a technikai adminisztratív és kezelési szolgáltatások nyújtása elválaszthatatlan a társasági részesedések kezelésétől. Következésképpen úgy döntött, hogy a levonható héaösszeg meghatározásához használandó módszer a részarányos levonás módszere.

20 A Portugal Telecom az elsőfokú határozatot vitatta a Tribunal Central Administrativo Sul előtt. Kérelmének alátámasztására azt állítja, hogy az elsőfokú határozatban szereplő jogi indokolás sérti mind a héára vonatkozó nemzeti jogot, mind a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját.

21 Mivel az adóköteles ügyletek, amelyeket a Portugal Telecom végzett az általa birtokolt társasági részesedésekkel kapcsolatban, szerinte a nyújtásukhoz igénybe vett szolgáltatásokkal közvetlen és azonnali kapcsolatban lévő szolgáltatásnyújtást képeznek, e társaság úgy véli, hogy a beszerzéskor megfizetett adó egésze levonható a rendeltetés módszerének alkalmazásával.

22 Ilyen körülmények között a Tribunal Central Administrativo Sul az eljárást felfüggesztette, és elzeteres döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„1) A [...] hatodik [...] irányelv 17. cikke (2) bekezdésének helyes értelmezése kizárja-e, hogy a portugál adóhatóság arra kötelezze a felperes társaságot – amely holding –, hogy a beszerzései után felszámított héa teljes összege vonatkozásában a részarányos levonás módszerét alkalmazza azon a ténybeli alapon, hogy az említett társaság f?tevékenysége más társaságokban fennálló részesedések kezelése, abban az esetben is, ha ezek a beszerzések (igénybe vett szolgáltatások) közvetlen, azonnali és egyértelm? kapcsolatot teremtenek olyan adóköteles ügyletekkel – szolgáltatások nyújtásával –, amelyeket a kés?bbiekben kiegészít? tevékenység keretében, a kezelés körében nyújtott technikai szolgáltatásként jogszer?en valósított meg?

2) Az az SGPS jogállású jogszer?en, amely héát köteles fizetni olyan termékek és szolgáltatások megszerzése kapcsán, amelyeket ezt követ?en a héa felszámítása mellett a leányvállalatának továbbszámláz, amennyiben e tevékenységek – az adminisztráció és kezelés körében nyújtott technikai szolgáltatások – kiegészít? jelleg?ek a f?tevékenységhez – más társaságokban fennálló részesedések kezeléséhez – képest, jogosult-e a hatodik [...] irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében foglalt rendeltetés szerinti levonás módszerével levonni az e beszerzések vonatkozásában felszámított adó teljes összegét?”

Az elzeteres döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

Az elfogadhatóságról

23 A portugál kormány els?dlegesen az elzeteres döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlanságára hivatkozik.

24 Azt állítja, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság nem határozta meg pontosan az alapeljárásban érintett nemzeti jogi normát. E bíróság a CIVA 20. és 23. cikkének említésére szorítkozott, noha az els? rendelkezésnek különböz? változatai voltak, és a második a héalevonásra vonatkozó nagyszámú kérdést szabályoz. Egyébként az elzeteres döntéshozatalra utaló határozat nem tartalmaz pontos felvilágosítást a holdingokra vonatkozó nemzeti szabályozást illet?en.

25 Habár a Bíróság az EUMSZ 267. cikkel bevezetett igazságszolgáltatási együttm?ködés keretében – az iratokban fellelhet? tények?l kiindulva – megadhatja a nemzeti bíróságnak azon értelmezési szempontokat, amelyek az uniós jogi rendelkezések hatásainak értékelése során számára hasznosak lehetnek, az elzeteres döntéshozatalra utaló határozat egyetlen pontja sem tartalmaz pontos vagy akár összefoglaló eligazítást az alapeljárásban szóban forgó portugál bels? jogi rendelkezésekr?l.

26 Következésképpen a portugál kormány szerint az elzeteres döntéshozatalra utaló határozat hivatkozott hiányosságai miatt a Bíróság nem képes hasznos választ adni.

27 E tekintetben, ami azon információkat illeti, amelyeket az elztes döntéshozatalra utaló határozatban közölni kell a Bírósággal, azok arra szolgálnak, hogy a Bíróság a kérdést elterjeszt? bíróság számára hasznos válaszokat adhasson. A fentiek érdekében a nemzeti bíróságnak egyrészt?l meg kell határoznia az általa feltett kérdések ténybeli és jogszabályi hátterét, vagy legalábbis ki kell fejtenie azokat a ténybeli körülményeket, amelyeken e kérdések alapulnak (lásd ebben az értelemben a C-450/09. sz. Schröder-ügyben 2011. március 31-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-2497. o.] 18. pontját és a 25/11. sz. Varzim Sol ügyben 2012. február 16-án hozott ítélet 30. pontját).

28 A jelen esetben az elztes döntéshozatalra utaló határozat kifejti, hogy az alapeljárás felperese által megfizetett héa levonását illet?en az adóhatóság a CIVA 23. cikkének (1) bekezdése szerinti részarányos módszert írta el?, noha a felperes azt állítja, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében elírt módszert alkalmazhatja.

29 Ezen információk a jelen ítélet 27. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat alapján elegend?k. Következésképpen az elztes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az ügy érdemér?

30 A kérdést elterjeszt? bíróság az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekkel, amelyeket együtt kell vizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az olyan holdingtársaság, mint az alapeljárásbeli, amely a leányvállalatok t?kerészesedéseinek részben vagy egészben történ? birtoklásában álló f?tevékenysége mellett járulékosan termékeket és szolgáltatásokat szerez be, amelyeket azután az említett társaságoknak továbbszámláz, jogosult az általa megfizetett héa összegét a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében elírt módszert alkalmazva levonni, vagy pedig a nemzeti adóhatóság kötelezheti az ugyanezen irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében írt módszerek egyikének használatára.

31 E tekintetben els?sorban arra kell emlékeztetni, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének értelmében nincs héaalanyisága, és a hatodik irányelv 17. cikke szerint nincs levonási joga a holdingnak, amelynek egyetlen tevékenysége más vállalkozásokban részesedések szerzése anélkül, hogy ezen vállalkozások irányításába közvetlenül vagy közvetve beavatkozna, kivéve azon jogok révén, amelyeket az említett holding részvényesi vagy tagi min?ségben birtokol (lásd a C-60/90. sz. Polysar Investments Netherlands ügyben 1991. június 20-án hozott ítélet [EBHT 1991., I-3111. o.] 17. pontját, a C-142/99. sz., Floridienne és Berginvest ügyben 2000. november 14-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-9567. o.] 17. pontját, valamint a C-16/00. sz. Cibo Participations ügyben 2001. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6663. o.] 18. pontját).

32 A társasági részesedések egyszer? vásárlása és birtoklása nem tekinthet? a hatodik irányelv értelmében vett, adóalanyiságot keletkeztet? gazdasági tevékenységnek. Más vállalkozásokban pénzügyi részesedés egyszer? birtoklása ugyanis nem min?sül önmagában materiális javak bevétel elérése érdekében történ? tartós hasznosításának, mivel az esetleges osztalék, e részesedés gyümölcse a javakkal való rendelkezés egyszer? következménye (lásd a C-333/91. sz. Sofitam-ügyben 1993. június 22-én hozott ítélet [EBHT 1993., I-3513. o.] 12. pontját, C-80/95. sz. Harnas & Helm ügyben 1997. február 6-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-745. o.] 15. pontját, valamint a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 19. pontját).

33 Ett?l eltér az az eset, amikor a részesedés együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításában az azon jogokon túlmen?en való közvetlen vagy közvetett részvétellel, amelyek a részesedéssel rendelkezt? részvényesi vagy tagi min?ségében megilletik (lásd a fent

hivatkozott Polysar Investments Netherlands ügyben hozott ítélet 14. pontját, a fent hivatkozott Floridienne és Berginvest ügyben hozott ítélet 18. pontját, a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 20. pontját, valamint a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10413. o.] 30. pontját).

34 A holdingnak azon társaságok irányításában való részvétele, amelyekben részesedéssel rendelkezik, a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdése értelmében gazdasági tevékenység, amennyiben az magában foglalja ezen irányelv 2. cikke értelmében héaköteles ügyletek végzését, mint amilyen az adminisztratív, pénzügyi, kereskedelmi és technikai szolgáltatások nyújtása a holding által a leányvállalatoknak (a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 22. pontja).

35 Másodsorban arra is emlékeztetni kell, hogy a hatodik irányelv 17. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és a szabály szerint nem korlátozható. E mechanizmus a teljesített ügyleteket terhelő elzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd különösen a C-62/93. sz. BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 18. pontját; a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrija és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 43. pontját; a C-437/06. sz. Securenta-ügyben 2008. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1597. o.] 24. pontját és a C-102/08. sz. SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft ügyben 2009. június 4-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-4629. o.] 70. pontját). Az adólevonási jog bármilyen korlátozása befolyásolja az adóteher szintjét, és azt minden tagállamban hasonlóan kell alkalmazni. Következésképpen az ez alóli kivételek kizárólag a hatodik irányelvben kifejezetten rögzített esetekben lehetségesek (a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3795. o.] 27. pontja és a fent hivatkozott BP Soupergaz ügyben hozott ítélet 18. pontja).

36 Ahhoz, hogy a héa levonható legyen, az igénybe vett tevékenységeknek közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állniuk a más részére végzett héalevonásra jogosító tevékenységekkel. A beszerzett termékeket és igénybe vett 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 (lásd a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 31. pontját, a C-465/03. sz. Kretztechnik-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4357. o.] 35. pontját, a C-435/05. sz. Investrand-ügyben 2007. február 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-1315. o.] 23. pontját, a fent hivatkozott Securenta-ügyben hozott ítélet 27. pontját és a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 57. pontját).

37 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben az igénybe vett szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen szolgáltatások ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (lásd többek között a fent hivatkozott Kretztechnik-ügyben hozott ítélet 36. pontját, a fent hivatkozott Investrand-ügyben hozott ítélet 24. pontját és a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 58. pontját).

38 A levonási jogra alkalmazandó szabályozást illetően a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében említett levonási jog keletkezéséhez a megszerzett termékeknek és kapott szolgáltatásoknak közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állniuk az adóalany által teljesített, levonási jogot keletkeztető ügyletekkel. E tekintetben az adóalany által követett végső cél nem releváns (lásd a C-98/98. sz. Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-

4177. o.] 20. pontját, a C-408/98. sz., Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-1361. o.] 25. pontját és a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 28. pontját).

39 Továbbá a Bíróság úgy ítélte, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése állapítja meg a héalevonási jogra alkalmazandó szabályozást, amikor a héa az adóalany által igénybe vett olyan szolgáltatásokra vonatkozik, amelyeket „olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog”, a héának arra a részére korlátozva a levonási jogot, amelyik arányos az első tevékenységeknek megfelelő összeggel. E rendelkezésből következik, hogy ha az adóalany termékeket és szolgáltatásokat egyidejűleg úgy használ fel, hogy vannak olyan tevékenységek, amelyek alapján keletkezik adólevonási jog, és vannak olyanok, amelyek alapján nem keletkezik ilyen jog, a héának kizárólag azt a részét vonhatja le, amely az első ügyleteknek megfelelő összeggel arányos (a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 28. és 34. pontja).

40 Ezen ítélkezési gyakorlatból következik egyrészt, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében szabályozott levonási rendszer kizárólag azokra az esetekre vonatkozik, amikor a termékeket és a szolgáltatásokat az adóalany egyidejűleg levonási jogot keletkeztető gazdasági tevékenységek és levonási jogot nem keletkeztető gazdasági tevékenységek végzéséhez használja fel, azaz olyan termékeket és a szolgáltatásokat vesz igénybe, amelyek felhasználása vegyes, másrészt a tagállamok csak az ilyen termékek és szolgáltatások esetén alkalmazhatják a 17. cikk (5) bekezdésének harmadik albekezdésében szabályozott levonási módszerek egyikét.

41 Ellenben azok a termékek és szolgáltatások, amelyeket az adóalany kizárólag adólevonási jogot keletkeztető gazdasági tevékenységekhez használ fel, nem tartoznak a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének hatálya alá, hanem a levonási rendjét illetően az irányelv 17. cikkének (2) bekezdése vonatkozik rájuk.

42 Végül a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének szabályai az adóalany által igénybe vett tevékenységekért általa megfizetett héára vonatkoznak, amely kizárólag a gazdasági tevékenységekhez kapcsolódó költségeket terheli, és az előzetesen felszámított héaösszegeknek 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 fent hivatkozott Securenta-ügyben hozott ítélet 33. és 39. pontja).

43 A Portugal Telecom azt állítja, hogy a nemzeti adóhatóság úgy tekintette, hogy a tevékenységhez képest járulékos jellegére figyelemmel az adminisztratív és kezelési technikai szolgáltatások elválaszthatatlanok a társasági részesedések kezelésétől. Ennélfogva az SGPS-ek részére nyújtott, és a leányvállalatai számára továbbított szolgáltatások a héalevonási jog szempontjából vegyes tevékenységeknek tekintendők, és e hatóság a részarányos levonási módszer alkalmazását írta elő.

44 Abban az esetben, ha az adóhatóság álláspontja valóban az előző pontban leírtaknak felel meg, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell ellenőriznie, emlékeztetni kell arra, 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 héarendszer tehát minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy maguk az említett tevékenységek szabály szerint héakötelesek (lásd a fent hivatkozott Midland Bank ügyben hozott ítélet 19.

pontját, a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 24. pontját, a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 27. pontját, a fent hivatkozott Kretztechnik-ügyben hozott ítélet 34. pontját és a fent hivatkozott Investrand-ügyben hozott ítélet 22. pontját).

45 Abban az esetben, ha az adóalany által igénybe vett szolgáltatásokat teljességükben úgy kellene tekinteni, hogy a későbbi, levonási jogot keletkeztető gazdasági tevékenységekkel közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak, az érintett adóalanyok a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szerint joga lenne levonni a teljes, az alapeljárásbeli szolgáltatások megszerzését terhelő héát. E levonási jog nem korlátozható pusztán azzal az indokkal, hogy a nemzeti szabályozás az említett társaságok bejegyzett vagy általános tevékenysége okán az adóköteles tevékenységeket a főtevékenységükhöz képest járulékosnak minősíti.

46 Amikor az említett szolgáltatásokat egyidejűleg adólevonási jogot keletkeztető és adólevonási jogot nem keletkeztető tevékenységekhez használják, a levonás csak a hűa azon részére fogadható el, amelyik arányos az első tevékenységeknek megfelelő összeggel, és a tagállamok jogosultak a levonási jogosultság meghatározásának a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében felsorolt módszerei egyikét előírni.

47 Végül, amikor a szolgáltatásokat egyidejűleg használják gazdasági tevékenység és nem gazdasági tevékenység végzésére, a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése nem alkalmazható, és a levonási és becslési módszereket a tagállamok határozzák meg a jelen ítélet 42. pontjában foglaltaknak megfelelően.

48 A kérdést előterjesztő bíróság köteles eldönteni, hogy az alapeljárásbeli szolgáltatások teljességükben a későbbi, levonási jogot keletkeztető gazdasági tevékenységekkel közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak, vagy e szolgáltatásokat az adóalany egyidejűleg levonási jogot keletkeztető gazdasági tevékenységek és levonási jogot nem keletkeztető gazdasági tevékenységek végzéséhez használja, vagy pedig e szolgáltatásokat az adóalany egyidejűleg gazdasági tevékenység és nem gazdasági tevékenység végzésére használja.

49 E megfontolásokból következően az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az olyan holdingtársaság, mint az alapeljárásbeli, amelyik azon társaságok részére, amelyekben tőkerészesedéssel rendelkezik, a társasági részesedések kezelésében álló főtevékenység mellett járulékosan termékeket és szolgáltatásokat szerez meg, amelyeket azután az említett társaságoknak továbbszámláz, jogosult az általa előzetesen megfizetett hűa összegét levonni, feltéve ha a beszerzett szolgáltatások a későbbi, levonási jogot keletkeztető gazdasági tevékenységekkel közvetlen és azonnali kapcsolatban vannak. Amikor a holdingtársaság az említett termékeket és szolgáltatásokat egyidejűleg adólevonási jogot keletkeztető gazdasági tevékenységekhez és adólevonási jogot nem keletkeztető gazdasági tevékenységekhez használja, a levonás csak a hűa azon része tekintetében biztosítható, amely arányos az előbbi tevékenységeknek megfelelő összeggel, és a nemzeti adóhatóság jogosult a levonási jogosultság meghatározásának az említett 17. cikk (5) bekezdésében felsorolt módszerei egyikét előírni. Amikor a holdingtársaság az említett termékeket és szolgáltatásokat egyidejűleg használja gazdasági tevékenység és nem gazdasági tevékenység végzésére, a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése nem alkalmazható, és a levonási és becslési módszereket a tagállamok határozzák meg, amelyek e hatáskör gyakorlása során kötelesek figyelembe venni a hatodik 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

50 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő

bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az olyan holdingtársaság, mint az alapeljárásbeli, amelyik azon társaságok részére, amelyekben tőkerészesedéssel rendelkezik, a társasági részesedések kezelésében álló főtevékenység mellett járulékosan termékeket és szolgáltatásokat szerez meg, amelyeket azután az említett társaságoknak továbbszámláz, jogosult az általa előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó összegét levonni, feltéve ha a beszerzett szolgáltatások a későbbi, levonási jogot keletkeztető gazdasági tevékenységekkel közvetlen és azonnali kapcsolatban vannak. Amikor a holdingtársaság az említett termékeket és szolgáltatásokat egyidejűleg adólevonási jogot keletkeztető gazdasági tevékenységekhez és adólevonási jogot nem keletkeztető gazdasági tevékenységekhez használja, a levonás csak a hozzáadottérték-adó azon része tekintetében biztosítható, amely arányos az előbbi tevékenységeknek megfelelő összeggel, és a nemzeti adóhatóság jogosult a levonási jogosultság meghatározásának az említett 17. cikk (5) bekezdésében felsorolt módszerei egyikét előírni. Amikor a holdingtársaság az említett termékeket és szolgáltatásokat egyidejűleg használja gazdasági tevékenység és nem gazdasági tevékenység végzésére, a 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése nem alkalmazható, és a levonási és becslési módszereket a tagállamok határozzák meg, amelyek e hatáskör gyakorlása során kötelesek figyelembe venni a 77/388 hatodik irányelv célját és szerkezetét, és kötelesek e tekintetben olyan számítási módot meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek e két tevékenységre eső tényleges arányát.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: portugál.