A Bíróság ítélete (nyolcadik tanács)

2012. február 16.*

„Adózás — Hatodik héairányelv — Az előzetesen felszámított adó levonása — A 17. cikk (2) és (5) bekezdése, valamint a 19. cikk — A termékek vagy szolgáltatások vásárlásához felhasznált »támogatások« — Az adólevonási jog korlátozása”

A C-25/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supremo Tribunal Administrativo (Portugália) a Bírósághoz 2011. január 17-én érkezett, 2010. november 10-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA**

és

a **Fazenda Pública**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: A. Prechal tanácselnök, L. Bay Larsen (előadó) és E. Jarašiūnas bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Varzim Sol – Turismo Jogo e Animação SA képviseletében A. Jacinto és M. Brás advogados,

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és P. Guerra e Andrade, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: portugál.

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) 17. cikke (2) és (5) bekezdésének, valamint 19. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA (a továbbiakban: Varzim Sol) és a Fazenda Pública (államkincstár) között a 2002 és 2004 közötti évekre vonatkozó hozzáadottérték-adót (a továbbiakban: héa) és késedelmi kamatokat pótlólagosan megállapító határozatok tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében héa alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”, valamint a „termékimport”.

4 Ezen irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja a következőképpen szól:

„Belföldön

1. Az adóalap a következő:

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 teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől [helyesen: vevőtől], a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat.”

5 A hatodik irányelv 17. cikke, amely az adólevonási jog keletkezését és alkalmazási körét szabályozza, a (2) és (5) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

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

b) a behozott termékekre fizetendő vagy megfizetett [HÉA];

c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja és a 6. cikk (3) bekezdése szerint fizetendő [HÉA].

[...]

(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 HÉÁ-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 [HÉA] jelentéktelen összegű, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.

[...]”

6 Az említett irányelv 19. cikke, amely a levonható arányosított adó kiszámítására alkalmazandó szabályokat állapítja meg, az (1) bekezdésében kimondja:

„(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], [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 meg állapítani, és azt egész százalékegységre kell felkerekíteni.”

A nemzeti jog

7 A héatörvénykönyv 23. cikke értelmében:

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

(2) Az előző bekezdés rendelkezéseitől eltérően az adóalany a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének tényleges rendeltetése szerint végezheti el a levonást azzal a feltétellel, hogy erről előzetesen tájékoztatja a közvetlen és közvetett adók főigazgatóságát; ez nem érinti e főigazgató azon lehetőségét, hogy az adózás jelentős torzulása esetén egyedi feltételeket állapítson meg az adóalanyra vonatkozóan, vagy megszüntesse ezt az eljárást.

(3) Az adóhatóság kötelezheti az adóalanyt, hogy az előző bekezdés rendelkezései szerint járjon el:

a) ha az adóalany különböző gazdasági tevékenységeket folytat;

b) ha az (1) bekezdésben említett eljárás alkalmazása az adózás jelentős torzulásához vezet.

(4) Az (1) bekezdésében említett különös levonási százalék a következő tört eredménye: a számlálóban a 19. cikk és a 20. cikk (1) bekezdése alapján adólevonásra jogosító termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások adó nélkül számított éves összege, a nevezőben pedig az adóalany által lebonyolított valamennyi ügylet adó nélkül számított éves összege szerepel, ez utóbbiba értve az adómentes vagy adóalapot nem képező értékesítést, különösen azon adómentes támogatásokat, amelyek nem minősülnek felszerelési támogatásnak.

[...]”

8 A szerencsejátékok játékzónában való működtetésére vonatkozó koncesszióval rendelkező társaságokra többek között a 1989. december 2-i 422/89. sz. módosított törvényrendelet vonatkozik. E törvényrendelet 16. cikke értelmében:

„(1) A jelen törvényrendeletben említett, a kiegészítő jogszabályokból és a releváns koncessziós szerződésekből eredő egyéb kötelezettségek sérelme nélkül, a koncessziós társaság kötelezettséget vállal arra, hogy:

[...]

b) az e célra szolgáló kaszinó helyiségeiben rendszeresen színvonalas művészeti szórakoztató programokat szervez;

c) idegenforgalmi, kulturális és sportrendezvényeket mozdít elő és szervez, részt vesz az idegenforgalom érintett játékzónában való fellendülését és a játékzóna külföldi promóciójának támogatását vagy megvalósítását célzó hasonló jellegű hivatalos kezdeményezésekben […].

(2) Az előző bekezdés b) és c) pontja szerinti kötelezettségek teljesítésére a koncessziós társaságnak az előző évi, vagy a koncesszió első évében az adott évben játékból származó bruttó bevétel legalább 3%-ának megfelelő összeget kell fordítania, és az említett kötelezettségek teljesítésére fordított összeg egyik esetben sem lehet a bruttó bevétel 1%-ánál alacsonyabb.”

9 A szerencsejátékok játékzónákban való működtetésére vonatkozó koncessziós szerződésekre vonatkozó szabályozást a 2001. október 17-i 275/2001. sz. törvényrendelet módosította. E törvényrendelet 2. cikkének (4) bekezdése szerint:

„(4)Az Algarve, Espinho, Estoril és Póvoa de Varzim játékzónáinak koncessziós társaságai által fizetendő éves ellenérték nem lehet kevesebb a mellékletben szereplő táblázatban megadott értékeknél […]”

10 Az említett törvényrendelet 5. cikke, amely a szórakoztatással és idegenforgalmi promócióval kapcsolatban felmerült költségek levonásának szabályaira vonatkozik, kimondja:

„(1) A működtetés koncessziós társaságok által fizetendő éves ellenértékeiből […] a játékokból származó bruttó bevétel 1%-áig terjedően levonandók a 422/89. sz. törvényrendelet 16. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontja szerinti kötelezettségek teljesítése során felmerülő költségek […], amelyek nem lehetnek alacsonyabbak, mint a játékból származó bruttó bevétel 3%-a.

(2) Ha a szórakoztatás és vendéglátás nettó költségeihez, valamint a reklám- és marketingköltségekhez hozzáadott említett költségek meghaladják a játékból származó bruttó bevétel 3%-ának megfelelő összeget, a koncessziós társaság […] jogosult pótlólagosan levonni a minimálisan követelhető összeget meghaladó költségek 50%-át […], e kiegészítő levonás azonban nem haladhatja meg a játékokból származó bruttó bevétel 3%-át.

(3) Az utóbbi levonás Póvoa de Varzim játékzónái esetében kizárólag az adott pénzügyi évben játékból származó bruttó bevétel megelőző pénzügyi évhez képest megvalósult növekedésének 25%-a erejéig érvényesíthető […]"

11 A szórakoztatással és idegenforgalmi promócióval kapcsolatban felmerült költségek levonása vonatkozásában ekképpen megállapított szabályok szerepelnek a Póvoa de Varzim állandó zónájában található szerencsejátékok működtetésére vonatkozó, Varzim Solnak odaítélt koncessziós szerződésben is.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 Póvoa de Varzim állandó zónájában szerencsejátékok működtetésére vonatkozó, 2001. december 14-én kötött koncessziós szerződés alapján a Varzim Sol kaszinót üzemeltet. E szerződés alapján köteles bizonyos számú művészeti és kulturális szórakoztató rendezvényt tartani, valamint azon zóna promóciójában részt venni, ahol a kaszinó található.

13 A Varzim Sol egyszerre folytat héamentes tevékenységeket a szerencsejáték ágazatban, héaköteles tevékenységeket a vendéglátó- és szórakoztatóiparban, valamint a héa részleges levonását biztosító tevékenységeket az igazgatási és pénzügyi ágazatban. A héaköteles ágazatokban a megfizetett héa levonását a héatörvénykönyv 23. cikkének (2) bekezdése alapján a tényleges rendeletetés módszere szerint kell elvégezni.

14 Egyébiránt az alkalmazandó szabályozás és a koncessziós szerződés értelmében a Varzim Sol köteles a portugál államnak kezdeti ellenértéket, továbbá a játékágazatból származó bevétel alapján számított éves ellenértéket fizetni. Ezen éves ellenértékből levonhatja a szórakoztatásra és idegenforgalmi promócióra vonatkozó kötelezettségei teljesítésére fordított költségek egy részét. E levonás összege egyszerre függ a ráfordított költségektől és a szerencsejátékból származó bevételtől.

15 Adóhatósági ellenőrzést követően a Varzim Sol tekintetében a 2002 és 2004 közötti évekre vonatkozóan 496 697,14 euró összegű pótlólagos adómegállapító határozatokat hoztak. E kiigazítások a Varzim Sol által a vendéglátó- és szórakoztatóipart érintően megfizetett héa levonható összegének kiszámítására alkalmazott módszer vitatásán alapulnak.

16 A Fezenda Pública ugyanis azt állítja, hogy a szórakoztatásra és promócióra vonatkozó költségek ellentételezését szolgáló, az éves ellenértékből való levonás a héatörvénykönyv 23. cikke (4) bekezdésének értelmében vett működési támogatásnak minősítendő. Úgy véli, hogy mivel e támogatás nem héaköteles, a vendéglátási és szórakoztatási tevékenységeket vegyes tevékenységekként kell kezelni. Következésképpen az ezen ágazatokban megfizetett héa levonását a levonási hányad alapján kell elvégezni, amely lehetővé teszi az adómentes és adóköteles tevékenységek figyelembevételét is.

17 A Varzim Sol megfizette a kiszabott összegeket, azonban keresetet indított. E keresetet a tribunal administrativo e fiscal do Porto (portói közigazgatási és adóbíróság) elutasította. A Varzim Som a Supremo Tribunal Administrativóhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság) fordult fellebbezéssel.

18 A Varzim Sol azt állítja, hogy még akkor is, ha a levont összeget támogatásnak kell minősíteni – jóllehet nem ez a helyzet –, az nem befolyásolhatja az olyan adóalanyokat érintő héa levonását, amelyek a tényleges rendeltetés módszere keretében kizárólag adóköteles, nem pedig adómentes ügyleteket végeznek, mint például a vendéglátás és szórakoztatás, amelyek biztosítják a megfizetett héa levonásához való jogot.

19 Másodlagosan a Varzim Sol azt állítja, hogy a Fazenda Pública érvelése, amelyet a tribunal administrativo e fiscal do Porto elfogadott, a héa levonását érintő torzuláshoz vezet, ami sérti a hatodik irányelvet, ahogyan azt a Bíróság a C-204/03. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2005. október 6-án hozott ítéletben (EBHT 2005., I-8389. o.) és a C-243/03. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2005. október 6-án hozott ítéletben (EBHT 2005., I-8411. o.) értelmezte.

20 E feltételek mellett a Supremo Tribunal Administrativo úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethető-e [a hatodik irányelv] 17. cikkének (2) és (5) bekezdésével, illetve 19. cikkével a portugál héatörvénykönyv 23. cikke?

2) [Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén] összeegyeztethető-e a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdésével, illetve 19. cikkével az, ha a jóllehet tényleges rendeltetés alapján kizárólag adóköteles tevékenységet folytató adóalanyokat terhelő [héa] tekintetében külön levonási hányadot alkalmaznak az ilyen tevékenységi területeken nyújtott nem adóköteles támogatásokra (»inputok«) a fent hivatkozott 23. cikk alapján?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

Az elfogadhatóságról

21 A Portugál Köztársaság elsődlegesen az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlanságára hivatkozik.

22 Következésképpen, ami az első kérdést illeti, e tagállam előadja, hogy a kérdés célja a portugál nemzeti jog, nevezetesen a héatörvénykönyv 23. cikke, a héa közös rendszerének bizonyos szabályaival való összeegyeztethetőségének megítélése.

23 A Bíróság ugyan az EUMSZ 267. cikkel bevezetett igazságszolgáltatási együttműködés keretében – az iratokban fellelhető tényekből kiindulva – megadhatja a nemzeti bíróságnak azon értelmezési szempontokat, amelyek az uniós jogi rendelkezések hatásainak értékelése során számára hasznosak lehetnek, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat egyetlen pontja sem tartalmaz azonban pontos vagy akár összefoglaló eligazítást az alapeljárásban szóban forgó portugál belső jogi rendelkezésekről.

24 Az első kérdés pontatlansága akár ahhoz is vezethet, hogy e kérdés általános vélemény iránti kérelemnek tekintendő, amely az EUMSZ 267. cikk alapján nem elfogadható.

25 E megfontolások lényegében a második kérdésre is vonatkoznak.

26 Következésképpen az előzetes döntéshozatalra utaló határozat hiányosságai nem teszik lehetővé a Bíróság számára, hogy hasznos választ adjon, sem pedig hogy más tagállamok és egyéb érdekeltek a jelen eljárásban észrevételeket terjesszenek elő.

27 E vonatkozásban először is emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk által létrehozott együttműködési rendszer a tagállami bíróságok és a Bíróság feladatainak egyértelmű szétválasztásán alapul. A fenti cikk alapján kezdeményezett eljárás keretében a nemzeti jogszabályok értelmezése a nemzeti bíróságok feladata, nem pedig a Bíróságé, és ez utóbbi nem dönthet a belső jogszabályoknak az uniós jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségéről. Ezzel szemben a Bíróság hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a nemzeti bíróságot minden olyan, az uniós jog értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi számára a belső jogszabályok uniós jogi rendelkezésekkel való összeegyeztethetőségének értékelését (a C-338/04., C-359/04. és C-360/04. sz., Placanica és társai egyesített ügyekben 2007. március 6-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-1891. o.] 36. pontja, valamint a C-42/07. sz., Liga Portuguesa de Futebol Profissional és Bwin International ügyben 2009. szeptember 8-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-7633. o.] 37. pontja.

28 Márpedig igaz ugyan, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatal céljából feltett kérdések szó szerinti értelme alapján a Bíróságnak a belső jogi rendelkezések uniós joggal való összeegyeztethetőségéről kellene döntenie, a Bíróságot semmi nem gátolja abban, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ adjon azáltal, hogy tájékoztatja az uniós jog értelmezésére vonatkozó olyan szempontokról, amelyek lehetővé teszik ez utóbbi számára, hogy saját maga döntsön a belső jognak az uniós joggal való összeegyeztethetőségéről (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Placanica és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 37. pontját).

29 Másodsorban emlékeztetni kell arra, hogy a valamely nemzeti bíróság által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adhasson (lásd különösen a C-415/93. sz. Bosman-ügyben 1995. december 15-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-4921. o.] 61. pontját, valamint a C-450/09. sz. Schröder-ügyben 2011. március 31-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-2497. o.] 17. pontját).

30 Közelebbről azon információkat illetően, amelyeket az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban közölni kell a Bírósággal, azok nemcsak arra szolgálnak, hogy a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos válaszokat adhasson, hanem arra is, hogy a tagállamok kormányai, valamint az egyéb érdekeltek az Európai Unió Bírósága alapokmánya 23. cikkének megfelelően előterjeszthessék észrevételeiket. A fentiek érdekében a nemzeti bíróságnak egyrészről 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 fent hivatkozott Schröder-ügyben hozott ítélet 18. pontját).

31 Ebből következően, amikor a kérdést előterjesztő bíróság által nyújtott információk elegendők az alapeljárás tárgyának, valamint az uniós jogrend szempontjából lényeges megfontolásoknak a bemutatásához, továbbá annak lehetővé tételéhez, hogy egyrészt a tagállamok a Bíróság alapokmánya 23. cikkének megfelelően előterjeszthessék észrevételeiket, és hatékonyan részt vehessenek a Bíróság előtti eljárásban, másrészt pedig a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság részére hasznos választ adhasson, az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatónak kell tekinteni (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Schröder-ügyben hozott ítélet 19., 21. és 22. pontját).

32 A jelen esetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a Varzim Sol által gyakorolt és héaköteles vendéglátási és szórakoztatási tevékenységek tekintetében a megfizetett héa levonását a tényleges rendeltetés módszere szerint kell elvégezni. Egyébiránt, ami a játékágazatból származó bevétel alapján számított azon éves ellenértéket illeti, amelyet a Varzim Sol köteles az államnak fizetni, a Varzim Sol levonhatja a szórakoztatásra és idegenforgalmi promócióra vonatkozó kötelezettségei teljesítésére fordított költségei egy részét. Az adóhatóság szerint, mivel e levonás héamentes működési támogatásnak minősül, a vendéglátási és szórakoztatási tevékenységeket vegyes tevékenységekként kell kezelni, és ezért az ezen ágazatokban megfizetett héa levonását a levonási hányad alapján kell

elvégezni, lehetővé téve az adómentes és az adóköteles tevékenységek figyelembevételét is. A Varzim Sol azt állítja, hogy ezen állítólagos támogatás nem befolyásolhatja az olyan adóalanyokat érintő héa levonását, amelyek a tényleges rendeltetés módszere keretében kizárólag adóköteles, nem pedig adómentes ügyleteket végeznek, mint például a vendéglátás és szórakoztatás, amelyek biztosítják a megfizetett héa levonásához való jogot.

33 Ezen tényezők, a jelen ítélet 30. és 31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel, elegendők. Ráadásul semmi jel nem utal arra, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által nyújtott információk nem tették volna lehetővé a Bíróság alapokmányának 23. cikkében említett érdekelteknek, hogy e cikk alapján előterjeszthessék észrevételeiket, és hogy hatékonyan részt vehessenek a Bíróság előtti eljárásban.

34 Ebből következik, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

Az ügy érdeméről

35 A kérdést előterjesztő bíróság az együttesen vizsgálandó kérdései révén lényegében arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdését, valamint 19. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, ha a tagállam a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének rendeltetésén alapuló, az említett rendelkezések szerinti levonás vegyes tevékenységű adóalanyoknak való engedélyezése során úgy számítja az olyan ágazatok tekintetében levonható összeget, amelyekben az ilyen adóalanyok kizárólag adóköteles ügyleteket végeznek, hogy a levonási hányad meghatározására szolgáló tört nevezőjébe bevonja az adómentes „támogatásokat”.

36 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 17. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. A levonási jogot a beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében haladéktalanul gyakorolni kell. 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 (lásd többek között a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 28. pontját).

37 E tekintetben az említett irányelv 17. cikkének (1) bekezdése szerint az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik, e cikk (2) bekezdése értelmében pedig, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő HÉÁ-ból levonni az olyan termékek vagy szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett adót, amelyeket részére egy másik adóalany értékesített vagy értékesíteni fog, illetve teljesített vagy teljesíteni fog (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 29. pontját).

38 A hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első és második albekezdése szerint a levonható összeg a vegyes tevékenységű adóalanyokat illetően ezen irányelv 19. cikkének megfelelően meghatározott levonási hányad alapján számítandó. A hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének felhatalmazása alapján a tagállamok az ezen albekezdésben felsorolt egyéb módszerek egyikét is előírhatják a levonható adó meghatározása céljából, úgymint a tevékenység valamennyi részterületére vonatkozó külön levonási hányad alkalmazását, illetve a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének az adott ügyletre való rendeltetése alapján történő adólevonás meghatározását (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 30. pontját).

39 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerint a termék vagy a szolgáltatás árával közvetlenül összefüggő támogatások az előbbiekkel azonos módon adóznak. Ezen irányelv 19. cikkének (1) bekezdése az árral nem közvetlenül összefüggő támogatásokat illetően akként

rendelkezik, hogy a tagállamok bevonhatják azokat a levonási hányad nevezőjébe, ha az adóalany egyidejűleg adólevonásra jogosító és adómentes tevékenységeket is végez (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 31. pontját).

40 Kétségtelen, hogy az alapügy tekintetében a Varzim Solnak a levonást a hatodik irányelv 19. cikkének értelmében meghatározott levonási hányad módszerétől eltérő módszer, nevezetesen az ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése szerinti – a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének meghatározott tevékenységhez való felhasználásán alapuló – módszer alapján engedélyezték.

41 Márpedig, mivel azok a tevékenységek, amelyeket a Varzim Sol a vendéglátó- és szórakoztatóiparban gyakorol, héakötelesek, a tényleges rendeletetés módszere szerinti levonáshoz való jog a beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összegére vonatkozik.

42 Mivel ugyanis az adóalanynak engedélyezték a tényleges rendeltetés módszere szerinti levonást, a hatodik irányelv 19. cikkének rendelkezései nem alkalmazhatók, és ezért – ezen irányelvből következően – azok az adólevonási jogot nem korlátozhatják az említett szektorokra.

43 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdését, valamint 19. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, ha a tagállam a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének rendeltetésén alapuló, az említett rendelkezések szerinti levonás vegyes tevékenységű adóalanyoknak való engedélyezése során úgy számítja az olyan ágazatok tekintetében levonható összeget, amelyekben az ilyen adóalanyok kizárólag adóköteles ügyleteket végeznek, hogy a levonási hányad meghatározására szolgáló tört nevezőjébe bevonja az adómentes „támogatásokat”.

A költségekről

44 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 (nyolcadik 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, valamint 19. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, ha a tagállam a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének rendeltetésén alapuló, az említett rendelkezések szerinti levonás vegyes tevékenységű adóalanyoknak való engedélyezése során úgy számítja az olyan ágazatok tekintetében levonható összeget, amelyekben az ilyen adóalanyok kizárólag adóköteles ügyleteket végeznek, hogy a levonási hányad meghatározására szolgáló tört nevezőjébe bevonja az adómentes „támogatásokat”.

Aláírások