



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2018. október 18.\*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 168. és 173. cikk – Az előzetesen megfizetett adó levonása – Járművek lízingbeadására irányuló ügyletek – Adóköteles és adómentes ügyletekhez egyaránt felhasznált termékek és szolgáltatások – Az adólevonási jog keletkezése és hatálya – Levonási hányad”

A C-153/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supreme Court of the United Kingdom (az Egyesült Királyság legfelsőbb bírósága) a Bírósághoz 2017. március 27-én érkezett, 2017. március 22-i határozatával terjesztett elő

a **Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

és

a **Volkswagen Financial Services (UK) Ltd**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: E. Regan, az ötödik tanács elnöke, a hatodik tanács elnökeként eljárva, C. G. Fernlund (előadó) és S. Rodin bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. február 8-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Volkswagen Financial Services (UK) Ltd képviseletében N. Shaw QC és M. Jones barrister, A. Brown solicitor megbízásából,
- az Egyesült Királyság kormánya képviseletében S. Brandon, meghatalmazotti minőségben, segítői: O. Thomas QC és A. Mannion barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében N. Gossement és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2018. május 3-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

\* Az eljárás nyelve: angol.

meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 168. és 173. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Nagy-Britannia adó- és vámhatósága, a továbbiakban: adóhatóság) és a Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (a továbbiakban: VWFS) között azon módszer tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelyet az e társaság által a többek között a gépjárművekhez kapcsolódó lízingszolgáltatásokból álló tevékenységének a keretében előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) visszaigényelhető részének a megállapítása céljából kell alkalmazni.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

- 3 A héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének első és második albekezdése a következőket mondja ki:

„A közös HÉA-rendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától.

A HÉÁ-t minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.”

- 4 Ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontjából kitűnik, hogy a tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket: „hitelnyújtás és -közvetítés, valamint a hiteleknek a hitelező által történő kezelése”.

- 5 Az említett irányelv 168. cikke a következőket írja elő:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

- a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉÁ-t;
- b) a 18. cikk a) pontja és 27. cikk értelmében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenység után fizetendő HÉÁ-t;
- c) a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő HÉÁ-t;
- d) a 21. és 22. cikkel összhangban Közösségen belüli beszerzésnek minősülő tevékenység után fizetendő HÉÁ-t;

e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett HÉÁ-t.”

6 Ugyanezen irányelv 173. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Amennyiben az adóalany egyidejűleg használ fel termékeket és szolgáltatásokat olyan ügyletekhez, amelyek esetében a 168., 169. és 170. cikk értelmében adólevonási jog illeti meg, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joga, akkor az előzetesen felszámított HÉÁ összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az először említett ügyletekhez köthető.

A levonási hányadot a 174. és 175. cikknek megfelelően az adóalany által lebonyolított összes ügyletre kell meghatározni.

(2) A tagállamok a következő intézkedéseket hozhatják:

- a) engedélyezhetik az adóalanyok, 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) engedélyezhetik vagy kötelezővé tehetik, hogy az adóalany az adólevonást az (1) bekezdés első albekezdésében megállapított szabállyal összhangban az ott megnevezett ügyletek valamennyi céljára felhasznált termékekre és szolgáltatásra alkalmazza;
- e) amennyiben az adóalany által le nem vonható HÉÁ jelentéktelen összegű, engedélyezhetik annak figyelmen kívül hagyását.”

### ***Az Egyesült Királyság joga***

- 7 A héairányelvnek az előzetesen felszámított héa levonásával kapcsolatos rendelkezéseit az Egyesült Királyság jogába a Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény) 26. cikke és a Value Added Tax Regulations 1995 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1995. évi rendelet) 101. és 102. cikke ültette át. E rendelet 101. cikke (2) bekezdésének d) pontja meghatározza a levonási jog megállapításának általános módszerét.
- 8 Az említett rendelet 102. cikke az ezen általános módszertől való eltérést ír elő, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy az előzetesen megfizetett héa levonási hányadának a meghatározására különös módszert fogadjon el.

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

- 9 A VWFS 100%-ban a Volkswagen Financial Services AG tulajdonában lévő és a Volkswagen AG cégcsoport tagját képező pénzügyi társaság. E cégcsoport járműveket gyárt és értékesít különböző olyan márkanévek alatt, mint a Volkswagen, az Audi és a Škoda.

- 10 A VWFS által felkínált finanszírozások kizárólag az említett csoport márkáinak a vételére irányulnak. A finanszírozási ajánlatok mellett e társaság a kiskereskedők értékesítőinek a képzése révén hozzájárul az ilyen márkájú járművek értékesítéséhez. Azonban az e hozzájáruláshoz kapcsolódó költségeket általában a VWSF teljes működési költségvetésével szemben írják le, és nem számlázzák ki a csoport többi vállalkozásának, amelyek – bár ugyanezen cégcsoport tagjai – a VWSF-szel nem alkotnak csoportos héalanyiságot.
- 11 A VWFS több ágazatban, többek között a kiskereskedelmi ágazatban végez tevékenységeket. Ezen ágazatban e társaság mind szakembereknek, mind magánszemélyeknek három típusú terméket kínál, amelyek közül az egyik a gépjárművek lízingbeadása. Amikor lízingszerződést köt, a VWFS megvásárolja a gépjárművet a kereskedőtől, és azt az ügyfél rendelkezésére bocsátja, amely szerződés előírja, hogy a gépjármű tulajdonjoga mindaddig nem száll át az ügyfélre, amíg a szerződés értelmében valamennyi kifizetést nem teljesítette.
- 12 Az Egyesült Királyságban alkalmazandó szabályozás szerint, amikor a VWSF ilyen szerződést köt, őt az említett szerződéssel érintett gépjármű értékesítőjének tekintik, amely szerződésnek tartalmaznia kell többek között egy, e gépjármű megfelelő minőségére vonatkozó feltételt. Így az e társaság által nyújtott szolgáltatás nem korlátozódik hitelnyújtásra, hanem magával a járművel kapcsolatos támogatás nyújtására mint a minőséggel kapcsolatos panaszok kezelésére is kiterjed.
- 13 Az ilyen lízingszerződés szövege értelmében a járművételért a VWFS-nek fizetett ár megfelel a VWFS által a kereskedőnek fizetett, haszonkulcs nélküli árral. Ellenben az „ügylet” finanszírozási részére vonatkozó kamat rögzítése keretében a VWFS a saját finanszírozási költségei mellett egy általános költségekre vonatkozó árrést, haszonkulcsot és a behajthatatlan követelésekre vonatkozó díjat számít fel. Így a VWFS által az ilyen típusú ügylet esetében alkalmazott elszámolási rendszer szerint a visszafizetések kamatoknak megfelelő részét tartalmazza az üzleti forgalom, a járművételár visszafizetésének megfelelő részt azonban nem.
- 14 A felek nem vitatják, hogy a lízingszerződés, miközben egyetlen kereskedelmi ügyletnek minősül, az Egyesült Királyság héajoga szerint több elkülönülő szolgáltatást foglal magában, beleértve egyrészt a jármű – adóköteles – rendelkezésre bocsátását, másrészt az – adómentes – hitelnyújtást.
- 15 Ami a VWFS által valamennyi tevékenysége után előzetesen megfizetett héát illeti, annak egy része kizárólag vagy adóköteles vagy adómentes ügyletekre, a másik része pedig e két típusú ügyletekre vonatkozik. Ez utóbbi héát az Egyesült Királyság „maradványhéaként” határozza meg. Konkrétan olyan napi ügyvitelhez kapcsolódó általános költségekről van szó, mint az alkalmazottak képzéséhez és toborzásához, az alkalmazottak étkeztetéséhez és itálához, az informatikai rendszer karbantartásához és fejlesztéséhez, valamint helyiségekhez és papír-írószerekhez kapcsolódó kiadások. A VWFS részben adómentes gazdasági szereplői jogállására tekintettel a felek nem értenek egyet abban a kérdésben, hogy a VWFS milyen mértékben vonhatja le e maradványhéát.
- 16 Az előzetesen megfizetett, levonható adó összegének a megállapítása érdekében a VWFS egy „különleges részleges mentességi módszerben” állapodott meg az adóhatósággal. E módszer szerint a kizárólag az adóköteles ügyletek megvalósításával kapcsolatban felmerült költségek után előzetesen megfizetett adó vonható le, a kizárólag az adómentes ügyletek megvalósításához kapcsolódó költségek utáni adó azonban nem.
- 17 2007. február 2-án a VWFS írt az adóhatóságnak, hogy javasolja neki, hogy e különleges módszer keretében az előzetesen megfizetett maradványhéát az üzletágai között többek között az egyes ágazatok forgalma alapján osztja fel, amelyet azonban a lízingszerződések keretében újra eladott járművek értékének a figyelmen kívül hagyásával számítanak ki. Majd egy egyedi módszert alkalmaz az egyes üzletágak vonatkozásában levonható maradványhéa számszerűsítése érdekében.

- 18 A VWFS és az adóhatóság közötti vita arra a kérdésre vonatkozik, hogy egy ilyen egyedi módszer alapján milyen mértékben kell a kiskereskedelmi ágazatot így érintő maradványhét az ezen ágazat adóköteles ügyletei megvalósítása érdekében a VWFS által „felhasználtként vagy felhasználandóként” figyelembe venni.
- 19 E tekintetben a VWFS azt javasolja, hogy az említett ágazat adóköteles ügyletei és az összes ügylete közötti arányt vegyék alapul. A VWFS módszere szerint a lízingügyleteket két elkülönülő, egy adóköteles és egy adómentes ügyletnek kell tekinteni, és az ügyletek száma nem a szerződések számának, hanem az e szerződések alapján teljesített, általában havonta történő kifizetések számának felel meg.
- 20 Az adóhatóság ugyanakkor úgy véli, hogy a maradványhéta lízingszerződéseket érintő minden egyes összegét fel kell osztani az adóköteles és adómentes ügyletek között az ezen ügyletek értéke alapján, azonban a járműnek az értékesítése során fennálló kezdeti értékének a kizárásával. Mivel a lízingügyletek értéke így nagymértékben beszámítható a finanszírozásnyújtásba, amely adómentes szolgáltatás, a maradványhéta csak azon része lenne visszaigényelhető, amely az e szerződések keretében megvalósított más olyan adóköteles ügyletek értékére vonatkozik, mint a kiegyenlítési díjak és a vételi opciók díjak.
- 21 2008. június 16-án az adóhatóság a levonási jog általa végzett értelmezése alapján adóhatározatot bocsátott ki a VWFS által fizetendő héára vonatkozóan. 2008. szeptember 30-án az adóhatóság elfogadott egy adóalapot rögzítő határozatot.
- 22 A VWFS a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) előtt vitatta ezen adómegállapító határozatot, amely bíróság e keresetnek a 2011. augusztus 18-i ítéletében helyt adott.
- 23 Az adóhatóság fellebbezést nyújtott be ezen ítélet ellen az Upper Tribunalhoz (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság). E bíróság a 2012. november 12-i ítéletében helyt adott e fellebbezésnek.
- 24 A VWFS által a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (fellebbviteli bíróság [Anglia és Wales] [polgári kollégium], Egyesült Királyság) előtt benyújtott fellebbezésnek ez utóbbi bíróság a 2015. július 28-i ítéletében helyt adott.
- 25 A kérdést előterjesztő bíróság (az Egyesült Királyság legfelsőbb bírósága) 2015. december 23-án engedélyezte az adóhatóság számára, hogy fellebbezést nyújtson be, amelyet 2016. november 3-án tárgyalt.
- 26 E körülmények között a Supreme Court of the United Kingdom (az Egyesült Királyság legfelsőbb bírósága) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Rendelkezik-e az adóalany a (finanszírozás adómentes nyújtásából és a gépkocsik adóköteles értékesítéseiből álló) részletvásárlásoknak betudható általános költségekre felszámított héa levonásához való joggal, amennyiben e költségeket az adóalany az adómentes finanszírozás árába beépítette?
- 2) Hogyan kell megfelelően értelmezni a 2000. június 8-i Midland Bank ítélet (C-98/98, EU:C:2000:300) 31. pontját, és közelebbről azt a kijelentést, amely szerint az általános költségek »az adóalany általános költségeinek részét képezik, és – mint ilyenek – a vállalkozás termékei árának alkotóelemei közé tartoznak«?

Pontosabban:

- a) úgy kell-e értelmezni ezt a szövegrészt, hogy valamely tagállam az héairányelv 173. cikke (2) bekezdésének c) pontja alapján elfogadott bármely különös módszer keretében köteles az egyes felszámított adókat minden esetben valamennyi ügyletnek betudni?
  - b) érvényes-e ez akkor is, ha a tényállás szerint az általános költségek nem épülnek be a vállalkozás adóköteles ügyleteinek árába?
- 3) Az, hogy az általános költségeket – legalábbis bizonyos részben – valójában gépkocsik adóköteles értékesítéséhez használták fel,
- a) maga után vonja-e azt, hogy az e költségekre felszámított adó bizonyos részének levonhatónak kell lennie?
  - b) érvényes-e ez akkor is, ha a tényállás szerint az általános költségek a gépkocsik adóköteles értékesítési árába nem épülnek be?
- 4) Főszabály szerint jogszerű lehet-e a gépkocsik adóköteles értékesítéseinek (vagy azok értékének) a héairányelv 173. cikke (2) bekezdése c) pontján alapuló valamely különös módszer alkalmazása céljából történő figyelmen kívül hagyása?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

- 27 Négy kérdésével, amelyeket együtt célszerű vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 168. cikkét és 173. cikke (2) bekezdésének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy egyrészt még ha az ingó dolgokra vonatkozó olyan lízingbeadási szolgáltatásokhoz kapcsolódó általános költségeket, mint amelyekről az alapügyben szó van, nem az ügyfél által az érintett dolog rendelkezésre bocsátása címén fizetendő összegbe, vagyis a ügylet adóköteles részébe, hanem az ügylet „finanszírozási” része címén fizetendő kamat összegébe, vagyis annak adómentes részébe számítják is bele, ezen általános költségeket héa szempontjából e rendelkezésre bocsátás ára alkotóelemeinek kell tekinteni, másrészt pedig a tagállamok alkalmazhatnak olyan felosztási módszert, amely figyelmen kívül hagyja az érintett dolognak az értékesítésekor fennálló kezdeti értékét.

### ***Előzetes észrevételek***

- 28 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a lízingbeadási szolgáltatásokat érintő olyan különböző ügyleteket, mint amelyekről az alapügyben szó van, vagyis a finanszírozás nyújtása és a járművek rendelkezésre bocsátása, a héa szempontjából elkülönült adóköteles ügyleteknek vagy több elemből álló egységet képező összetett ügyletnek kell-e tekinteni.
- 29 Amint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, ha valamely ügylet több műveletből, illetve cselekményből áll, az adott ügyletre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy a héa szempontjából két, illetve több vagy egységet képező szolgáltatásról van-e szó (2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélet, C-463/16, EU:C:2018:22, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 30 A Bíróság azt is megállapította, hogy egyrészt a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből az következik, hogy általában valamennyi ügyletet elkülönültnek és függetlennek kell tekinteni, és másrészt a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyletet a héarendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani. Meg kell állapítani, hogy egységet képező szolgáltatás áll fenn, amennyiben az adóalany két vagy több, az ügyfél részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges

lenne (lásd ebben az értelemben: 2016. április 14-i Gabarel ítélet, C-555/15, nem tették közzé, EU:C:2016:272, 44. pont; 2017. október 4-i Federal Express Europe ítélet, C-273/16, EU:C:2017:733, 37. és 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 31 Ezenkívül egységet képező szolgáltatásról van szó, amennyiben egy vagy több elem egyetlen főszolgáltatást alkot, míg a többi elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek. Különösen, valamely szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélet, C-463/16, EU:C:2018:22, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 32 Az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködés keretében a nemzeti bíróságok feladata annak megítélése, hogy az adott ügyben ez az eset áll-e fenn, valamint az, hogy e tekintetben érdemben elvégezzék a tények értékelését (2011. március 10-i Bog és társai ítélet, C-497/09, C-499/09, C-501/09 és C-502/09, EU:C:2011:135, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 33 Így annak meghatározása céljából, hogy valamely kereskedelmi ügylet a héa szempontjából több különálló szolgáltatásnak vagy egyetlen egységet képező szolgáltatásnak minősül-e, a nemzeti bíróság feladata, hogy az érintett ügylet egyedi jellemzőit ezen ügylet gazdasági céljának és címzettjei érdekének a figyelembevételével feltárja (lásd ebben az értelemben: 2016. december 8-i Stock '94 ítélet, C-208/15, EU:C:2016:936, 28. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 34 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság azon a véleményen van, hogy a járművekre vonatkozó minden egyes lízingszerződés több különálló szolgáltatásból, vagyis egyrészt a jármű rendelkezésre bocsátásából, másrészt pedig hitelnyújtásból áll. E tekintetben sem az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, sem a Bírósághoz benyújtott észrevételekből nem derül ki, hogy e minősítést nem a fent említett kritériumoknak megfelelően végezték el.
- 35 Különösen, amint az Egyesült Királyság kormánya állította, a lízingbeadási ügylet ilyen elemekre bontása összeegyeztethetőnek tűnik a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatával, miszerint a héairányelv 135. cikkében előírt mentességeket ugyan szigorúan kell értelmezni, ugyanakkor a hitelnyújtó vagy hitelfelvevő személyének a meghatározására vonatkozó pontosítás hiányában a „hitelnyújtás és -közvetítés” e cikk (1) bekezdése b) pontjának értelmében vett kifejezése nem irányulhat kizárólag a bankok és hitelintézetek által nyújtott kölcsönökre és hitelekre.
- 36 Következésképpen a dolog vételárának kamatfizetésen keresztül halasztott kifizetése tekinthető hitelnyújtásnak, amely e rendelkezés értelmében adómentes ügyletnek minősül, amennyiben a kamatfizetés nem a termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért kapott ellenérték részének, hanem e hitel díjának minősül (lásd ebben az értelemben: 1993. október 27-i Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf ítélet, C-281/91, EU:C:1993:855, 12., 13. és 19. pont).

### ***A héalevonási hányad számítási módszeréről***

- 37 A célból, hogy a jelen ítélet 27. pontjában átfogalmazott előterjesztett kérdéseket meg lehessen válaszolni, fel kell idézni a Bíróságnak a héalevonási jog keletkezésére és terjedelmére vonatkozó ítélkezési gyakorlatát.
- 38 A Bíróság már kimondta, hogy a héairányelv 168. cikkéből kitűnik, hogy az adóalany főszabály szerint jogosult az előzetesen megfizetett héa levonására, amennyiben megállapítást nyer, hogy az e jog keletkezését megalapozó termékeket vagy szolgáltatásokat ezen adóalany utóbb adóköteles

tevékenységeihez használja fel, és hogy e termékeket vagy szolgáltatásokat előbb más adóalany értékesíti, illetve nyújtja (lásd ebben az értelemben: 2016. június 22-i Gemeente Woerden ítélet, C-267/15, EU:C:2016:466, 34. és 35. pont).

- 39 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok e joga az uniós jog által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi, és így az említett jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (lásd ebben az értelemben: 2016. június 22-i Gemeente Woerden ítélet, C-267/15, EU:C:2016:466, 30. és 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 40 Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét tekintve biztosítja a tökéletes semlegességet, tekintet nélkül azok céljára vagy eredményére, feltéve hogy az adott tevékenység maga is héaköteles (2016. június 22-i Gemeente Woerden ítélet, C-267/15, EU:C:2016:466, 32. pont).
- 41 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából továbbá kitűnik, hogy a konkrét beszerzési ügyletnek főszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a héa levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen. A beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héa levonásának joga ezért azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, adóköteles értékesítési tevékenységek árának alkotóelemét képezik (2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 42 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 a szóban forgó szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen költségek ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 43 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügy tárgyát képező általános költségek a VWFS tevékenységeinek összességével és nem kizárólag azok közül néhányval állnak közvetlen és azonnali kapcsolatban. E tekintetben annak, hogy a VWFS úgy határozott, hogy e költségeket nem az adóköteles ügyletek árába, hanem kizárólag az adómentes ügyletek árába foglalja bele, semmiféle hatása sem lehet az ilyen ténybeli megállapításra.
- 44 Így, amennyiben ezen általános költségek ténylegesen felmerültek – legalábbis bizonyos mértékben – a járművek adóköteles rendelkezésre bocsátása céljából, az említett költségek mint olyanok ezen ügyletek ára alkotóelemeinek részét képezik. Ezért a jelen ítélet 38–42. pontjában tett megállapításoknak megfelelően főszabály szerint héalevonási jog keletkezik.
- 45 Azzal a ténnyel kapcsolatban, hogy az alapügyben szóban forgó általános költségek nem tükröződnek látható módon a járművek rendelkezésre bocsátásával kapcsolatos adóköteles ügyletek árában, emlékeztetni kell arra, hogy e gazdasági ügyletek eredménye nem releváns a levonáshoz való jog tekintetében, feltéve hogy maga a tevékenység is héaköteles (2016. június 22-i Gemeente Woerden ítélet, C-267/15, EU:C:2016:466, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).



- 46 Ugyanis, amint a Bíróság már kimondta, többek között az adóalany gazdasági tevékenységének eredményére vonatkozó kritériumnak történő alárendelés nélkül kell biztosítani a héalevonási jogot a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében, amely szerint adóalany „az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére” (2018. július 5-i Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 44. pont).
- 47 Mindazonáltal e levonási jog terjedelme a szóban forgó termékek és szolgáltatások rendeltetésétől függően változik. Ugyanis, míg a kizárólag adóköteles ügyletek megvalósítására szánt termékek és szolgáltatások esetében az adóalany jogosult levonni az értékesítésük vagy teljesítésük után fizetendő összes adót, a vegyes használatú termékeket és szolgáltatásokat illetően a héairányelv 173. cikkének (1) bekezdéséből kitűnik, hogy az adólevonás a héának az e vegyes használatú termékek vagy szolgáltatások révén megvalósított, levonásra jogosító ügyletekkel arányos részére korlátozódik (lásd ebben az értelemben: 2016. június 9-i Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft ítélet, C-332/14, EU:C:2016:417, 25. pont).
- 48 A jelen ügyben, mivel a VWFS kiskereskedelmi ágazatához kapcsolódó általános költségek olyan termékekre és szolgáltatásokra vonatkoznak, amelyeket adólevonásra jogosító és adólevonásra nem jogosító ügyletek megvalósítására egyaránt felhasználnak, ezen irányelv releváns rendelkezéseinek megfelelően levonási hányadot kell megállapítani.
- 49 Általános szabályként a héairányelv 173. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében a levonási hányadot ezen irányelv 174. és 175. cikkének megfelelően az adóalany által lebonyolított összes ügyletre, a forgalom alapján kell meghatározni.
- 50 Mindazonáltal az említett irányelv 173. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében a tagállamok engedélyezhetik vagy kötelezővé tehetik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének a rendeltetése szerint alkalmazza.
- 51 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a tagállamok e rendelkezés alapján egy adott ügylet vonatkozásában a forgalmon alapuló módszertől eltérő módszert vagy felosztási kritériumot alkalmazhatnak, feltéve hogy a választott módszer biztosítja az előzetesen megfizetett héa levonási hányadának a forgalmon alapuló módszerhez viszonyított pontosabb megállapítását (2012. november 8-i BLC Baumarkt ítélet, C-511/10, EU:C:2012:689, 24. pont).
- 52 Így bármely tagállamnak, amely úgy dönt, hogy engedélyezi vagy kötelezővé teszi, hogy az adóalany az adólevonást a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének a rendeltetése szerint alkalmazza, figyelemmel kell lennie arra, hogy a levonási jog kiszámításának módjai a lehető legnagyobb pontossággal lehetővé tegyék a héa azon részének megállapítását, amely a levonásra jogosító ügyletekre vonatkozik. Ugyanis a közös héarendszerre jellemző semlegesség elve megköveteli, hogy a levonás számítási módjai objektíven tükrözzék a felmerült költségeknek a levonásra jogosító ügyleteknek betudható vegyes felhasználású termékek és szolgáltatások megszerzésére eső tényleges arányát (lásd ebben az értelemben: 2014. július 10-i Banco Mais ítélet, C-183/13, EU:C:2014:2056, 30. és 31. pont).
- 53 E tekintetben a Bíróság ugyanakkor pontosította, hogy a választott módszernek nem kell szükségszerűen a lehető legpontosabbnak lennie, azonban – amint a jelen ítélet 51. pontjából kitűnik – annak lehetővé kell tennie, hogy a kiválasztott módszer pontosabb eredményt biztosítson ahhoz képest, mint amelyet a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazásával lehetne elérni (lásd ebben az értelemben: 2016. június 9-i Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft ítélet, C-332/14, EU:C:2016:417, 33. pont).
- 54 A Bíróság a 2014. július 10-i Banco Mais ítélet (C-183/13, EU:C:2014:2056) 33. pontjában a gépjárműágazatban lízingügyleteket folytató bankokkal kapcsolatban valóban megállapította, hogy ha az ilyen ügyletek bankok általi megvalósításához bizonyos vegyes felhasználású termékek vagy

szolgáltatások, mint például épületek, villamosenergia-fogyasztás vagy egyes átfogó szolgáltatások szükségesek, amit a nemzeti bíróságnak kell vizsgálnia, e felhasználást leggyakrabban mindenekelőtt a lízingbeadó ügyfeleivel kötött szerződéseinek finanszírozása és kezelése teszi szükségessé, nem pedig a gépjárművek rendelkezésre bocsátása.

- 55 A Bíróság ilyen különleges körülmények között állapította meg ezen ítélet 34. pontjában, hogy a levonási jognak a forgalmon alapuló módszerrel történő kiszámítása, amely figyelembe veszi az ügyfelek által fizetett lízingdíj gépjárművek rendelkezésre bocsátásának ellentételezésére irányuló részét kitevő összeget, kevésbé pontos előzetesen megfizetett levonható arányosított héa megállapításához vezet, mint a lízingdíjnak csak a lízingbeadó szerződéseinek finanszírozásához és kezeléséhez kapcsolódó költségeinek ellentételezését adó kamatoknak megfelelő részét figyelembe vevő módszer, mivel az utóbbi két feladat okán kerül sor a gépjárműágazati lízingügyletek megvalósítása érdekében igénybe vett vegyes felhasználású termékek és szolgáltatások jelentős részének felhasználására.
- 56 Azonban a Bíróság által a 2014. július 10-i Banco Mais ítélet (C-183/13, EU:C:2014:2056) alapján szolgáló ügyben szóban forgó lízingügyletekkel kapcsolatban előadott érvelésből nem lehet arra következtetni, hogy a héairányelv 173. cikke (2) bekezdésének c) pontja általános jelleggel lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy a gépjárműágazat esetében valamennyi hasonló típusú ügyletre, mint az alapügyben szóban forgó lízingügylet is, olyan felosztási módszert alkalmazzanak, amely nem veszi figyelembe a járműnek az értékesítésekor fennálló értékét.
- 57 Különösen a levonási jog jelen ítélet 39. pontjában hivatkozott alapvető jellegére tekintettel, amennyiben a levonás számításának módszerei nem veszik figyelembe az általános költségek egy részének a levonásra jogosító ügyletek céljára való tényleges és nem elhanyagolható rendeltetését, az ilyen módszerek nem tekinthetők olyannak, mint amelyek objektíven tükrözik a felmerült költségeknek az ezen ügyleteknek betudható vegyes felhasználású termékek és szolgáltatások megszerzésére eső tényleges arányát. Következésképpen az ilyen módszerek nem biztosíthatnak annál pontosabb felosztást, mint amely a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazásából adódna.
- 58 Így a jelen ügyben, ami a héalevonási hányad adóhatóság által alkalmazott számítási módszerét illeti, a nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy e módszer figyelembe veszi-e az általános költségek egy részének a levonásra jogosító ügyletek céljára való tényleges és nem elhanyagolható rendeltetését.
- 59 A fenti megállapítások összességére tekintettel a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 168. cikkét és 173. cikke (2) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy egyrészt még ha az ingó dolgokra vonatkozó olyan lízingbeadási ügyletekhez kapcsolódó általános költségeket, mint amelyekről az alapügyben szó van, nem az ügyfél által az érintett dolog rendelkezésre bocsátása címén fizetendő összegbe, vagyis a ügylet adóköteles részébe, hanem az ügylet „finanszírozási” része címén fizetendő kamat összegébe, vagyis annak adómentes részébe számítják is bele, ezen általános költségeket héa szempontjából e rendelkezésre bocsátás ára alkotóelemeinek kell tekinteni, másrészt pedig a tagállamok nem alkalmazhatnak olyan felosztási módszert, amely figyelmen kívül hagyja az érintett dolognak az értékesítésekor fennálló kezdeti értékét, mivel e módszer nem biztosíthat annál pontosabb felosztást, mint amely a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazásából adódna.

## **A költségekről**

- 60 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 közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkét és 173. cikke (2) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy egyrészt még ha az ingó dolgokra vonatkozó olyan lízingbeadási ügyletekhez kapcsolódó általános költségeket, mint amelyekről az alapügyben szó van, nem az ügyfél által az érintett dolog rendelkezésre bocsátása címén fizetendő összegbe, vagyis a ügylet adóköteles részébe, hanem az ügylet „finanszírozási” része címén fizetendő kamat összegébe, vagyis annak adómentes részébe számítják is bele, ezen általános költségeket a hozzáadottérték-adó (héta) szempontjából e rendelkezésre bocsátás ára alkotóelemeinek kell tekinteni, másrészt pedig a tagállamok nem alkalmazhatnak olyan felosztási módszert, amely figyelmen kívül hagyja az érintett dolognak az értékesítésekor fennálló kezdeti értékét, mivel e módszer nem biztosíthat annál pontosabb felosztást, mint amely a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazásából adódna.**

Aláírások