



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2013. szeptember 12. *

„Hozzáadottérték-adó — 77/388/EGK hatodik irányelv — 17. és 19. cikk — Az előzetesen felszámított adó levonása — Termékek és szolgáltatások adóköteles és adómentes ügyletekhez egyaránt történő felhasználása — Részarányos levonás — A levonási hányad kiszámítása — Más tagállamokban és harmadik államokban létrehozott fióktelepek — A forgalmuk figyelmen kívül hagyása”

A C-388/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (Franciaország) a Bírósághoz 2011. július 22-én érkezett, 2011. július 11-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Crédit Lyonnais**

és

a **Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (előadó) és M. Berger bírák,

főtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: V. Tourrès tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. szeptember 27-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Crédit Lyonnais képviseletében C. Aldebert, E. Ashworth és C. Reinbold ügyvédek,
- a francia kormány képviseletében G. de Bergues és J.-S. Pilczner, meghatalmazotti minőségben,
- a ciprusi kormány képviseletében E. Symeonidou, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében L. Seeboruth és A. Robinson, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: R. Hill barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében C. Soulay és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: francia.

a főtanácsnok indítványának a 2013. február 28-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (2), (3) és (5) bekezdésének, valamint 19. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Crédit Lyonnais (a továbbiakban: LCL) Franciaországban székhellyel rendelkező hitelintézet, és az État français (francia állam) között, az 1988. január 1-je és 1990. december 31. között az LCL-re alkalmazandó hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonási hányada kiszámításának tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

- 3 A hatodik irányelv 2. cikke előírja:

„A [héa] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]”

- 4 Ezen irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.”

- 5 Az említett irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.”

6 A hatodik irányelv 13. cikkének B. pontja kimondja:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

d) a következő ügyletek:

1. hitel nyújtása és közvetítése, valamint a hiteleknek a hitelező által történő kezelése;
2. banki garancia közvetítése vagy bármilyen banki garancia vagy fedezetügylet, valamint a banki garanciát nyújtó által történő kezelés; [helyesen: kötelezettség, kezesség vagy más biztosíték, illetve garancia vállalása és ezek közvetítése, valamint a hitelező által nyújtott hitelbiztosítékok kezelése];
3. azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek a betétekre, a folyószámlákra, a fizetésekre, az átutalási forgalomra, a követelésekre, a csekkekre és az egyéb forgatható értékpapírokra vonatkoznak, kivéve a követelésbehajtást és a faktoringot;
4. azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek törvényes fizetőeszközként szolgáló devizákra, bankjegyekre és érmékre vonatkoznak, a gyűjteménydarabok kivételével, beleértve a bankjegyeket is; gyűjteménydarabok[nak] minősülnek az aranyból, ezüstből vagy más fémből készült érmék, valamint azon bankjegyek, amelyeket rendes körülmények között nem használnak törvényes fizetőeszközként, illetve amelyek numizmatikai értékkel rendelkeznek;
5. azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, de kivéve a kezelést és a letéti kezelést [helyesen: de kivéve a letéti őrzést és a kezelést], amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesülő részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak, a következők kivételével:
 - termékek feletti rendelkezési jogot megtestesítő okmányok;
 - az 5. cikk (3) bekezdése szerinti jogok vagy értékpapírok;
6. a tagállamok által meghatározott különleges befektetési alapok kezelése;

[...]”

7 Ezen irányelv 17. cikke előírja:

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

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

- a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [héta], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani, [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy fog teljesíteni;
- b) a behozott termékekre fizetendő vagy megfizetett [héta];

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

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott [héta] levonását vagy visszatérítését, amennyiben az a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

- a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, másik országban [helyesen: külföldön] folytatott ügyletek, amelyek tekintetében előzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna;
- b) a 14. cikk (1) bekezdésének i) pontja, a 15. cikk és a 16. cikk (1) bekezdésének B., C. és D. része és (2) bekezdése szerinti adómentes ügyletek;
- c) a 13. cikk B. részének a) pontjában és d) pontjának 1–5. alpontjában mentesített ügyletek, ha a szolgáltatás címzettje a Közösség területén kívül telepedett le, vagy ha ezen ügylet közvetlenül a Közösségen kívüli országba történő termékexporttal kapcsolatos.

[...]

(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 [héta] 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) engedélyezik az adóalanyoknak, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, ha minden ilyen részterületről külön nyilvántartást vezet;
- b) kötelezik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, és hogy valamennyi ilyen részterületről külön nyilvántartást vezessen;
- c) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére [helyesen: összességének vagy egy részének rendeltetése szerint] alkalmazza;
- d) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást az első albekezdésben megállapított szabállyal összhangban valamennyi termékre és szolgáltatásra alkalmazza, amelyeket az ott megnevezett ügylet céljaira használ fel;
- e) engedélyezik, hogy amennyiben az adóalany által le nem vonható [héta] jelentéktelen összegű, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.

[...]”

8 A hatodik irányelv 19. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

„(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, [héta] nélkül számított összege [helyesen: árbevételének összege] szerepel,
- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes, [árbevételének] [héta] 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.

(2) Az (1) bekezdés rendelkezéseitől eltérően a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelmen kívül kell hagyni az adóalany olyan tárgyi eszközök teljesítéséből származó bevételeit, amelyet az saját üzleti céljaira használt fel. Figyelmen kívül kell hagyni az eseti ingatlan- és pénzügyi ügyleteket, továbbá a 13. cikk B. részének d) pontja szerinti ügyletekhez kapcsolódó árbevételeket, amennyiben ezek esetiek. Ha a tagállamok élnek a 20. cikk (5) bekezdésében szereplő lehetőséggel, vagyis a tárgyi eszközök vonatkozásában nem követelnek meg módosítást, akkor a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelembe vehetik a tárgyi eszközök megvalósítását [helyesen: a tárgyi eszközök értékesítéséből származó bevételt].”

A francia szabályozás

9 A code général des impôts alapügy tényállásának idején hatályos változatának (általános adókodex, a továbbiakban: CGI) 271. cikke előírta:

„(4) A [héta] feltételeivel azonos feltételek mellett jogosítanak adólevonásra:

[...]

- b) A 261C. cikk (1) bekezdése a)–e) pontja rendelkezéseinek alkalmazása alól mentes banki és pénzügyi szolgáltatások, ha azokat az Európai Gazdasági Közösségen kívüli lakóhellyel vagy székhellyel rendelkező személyeknek nyújtják, vagy a Közösség tagállamaitól eltérő országba irányuló termékexporttal kapcsolatosak.”

10 A CGI II. mellékletének 212. cikke értelmében:

„Azok az adóalanyok, amelyek tevékenységeik keretei között nem kizárólag adólevonásra jogosító tevékenységet végeznek, jogosultak a [héta] azon hányadának levonására, amely a tárgyi eszközöket terheli, és amelynek az összege megegyezik ezzel az adóval, megszorozva az adólevonásra jogosító ügyletekből származó éves bevétel összegének és a megvalósított ügyletek összességéből származó éves bevétel összegének a hányadosával [...]”

11 A CGI II. mellékletének 213. cikke előírta:

„Ha valamely adóalany üzleti tevékenységének részterületei nem azonos [héta] szabályok hatálya alá tartoznak, ezekre a részterületekre a levonási jog alkalmazása szempontjából különböző számítások vonatkoznak.

Minden bérbeadásra szánt szociális lakásokból álló ingatlan, vagy ingatlanegyüttes vagy ingatlan egy része, amelynek értékesítése maga adóköteles a [CGI] 257. cikke (7) bekezdése 1. pontjának utolsó albekezdése szerint, az üzleti tevékenység részterületének minősül.

A különböző részterületek közös eszközei alapján levonható adó összegét a 212. cikk szerinti hányados alapján határozzák meg.”

12 A CGI II. melléklete 219. cikkének szövegezése a következő volt:

„Az adóalanyok, akik nem kizárólag levonásra jogosító tevékenységet folytatnak, levonhatják az ugyanezen eszközöket és szolgáltatásokat terhelő [héát] az alábbi korlátozásokkal:

- a) Ha ezek az eszközök és szolgáltatások kizárólag a levonásra jogosító tevékenység megvalósításához szükségesek, az ezeket terhelő adó levonható;
- b) Ha kizárólag olyan tevékenység megvalósításához szükségesek, amelyek levonásra nem jogosítanak, az ezeket terhelő adó nem vonható le;
- c) Ha egyidejűleg olyan tevékenységek végzéséhez veszik igénybe ezeket, amelyek közül egyesek levonásra jogosítanak, mások pedig nem, az ezeket terhelő adó egy része vonható le. Ezt a részt a 212–214. cikkben előírt feltételek alapján kell meghatározni.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 13 Az LCL egy franciaországi székhelyű bank, amely az Európai Unió tagállamaiban és harmadik államokban fióktelepekkel rendelkezik.
- 14 Az 1988. január 1-je és 1989. december 31-e közötti időszakra vonatkozó könyvviteli vizsgálat, valamint két utólagos adómegállapításról szóló értesítés alapján az adóhatóság hátralékot – különösen héahátralékot – állapított meg az LCL terhére az említett időszak vonatkozásában. E hátralékok abból származtak, hogy e hatóság nem vette figyelembe – szemben azzal, amint azt az LCL a bevallásaiban tette – a CGI II. mellékletének 212. cikke által a héa tekintetében előírt levonható arányosított adó számlálójában és nevezőjében azon hitelkamatok összegét, amelyeket az LCL székhelye hagyott jóvá a francia területen kívül létrehozott fióktelepek számára.
- 15 1994. július 20-án az LCL benyújtotta első kifogását az említett hátralékokkal szemben, azt állítva, hogy a kérdéses kamatok összegét a héa levonási hányadának kiszámításánál figyelembe lehetett venni. 1996. december 31-én egy második kifogást nyújtott be, amelyben kérte azoknak az összegeknek a visszatérítését, amelyeket a szóban forgó időszakok tekintetében túlfizetésnek tartott, valamint amelyeket 1990-ben és 1991-ben az 1990. január 1-jétől 1990. december 31-ig terjedő időszakra nézve kifizetett, kifejtve, hogy amennyiben a székhely által a fióktelepeknek kiszámlázott kamatok összege nem vehető figyelembe azon az alapon, hogy székhelye külföldi fióktelepeivel együtt egyetlen egységet alkot, akkor az ügyletekből származó bevételeket, amelyeket utóbbi szerez harmadik személyektől, sajátjainak kellene tekinteni, és a levonási hányad kiszámításánál figyelembe kellene venni.
- 16 Az LCL, mivel az adóhatóság elutasította a kifogásait, keresetet indított a tribunal administratif de Paris (párizsi közigazgatási bíróság) előtt. E bíróság a 2004. október 5-i ítéletével elutasította az említett keresetet. Mivel az e határozattal szemben benyújtott fellebbezése szintén elutasításra került, az LCL felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Conseil d'État-hoz (Államtanács).

- 17 Keresete alátámasztására az LCL úgy érvel, hogy a héa terén a székhely költségei levonható arányosított adójának a meghatározásához figyelembe kell venni a másik tagállamban vagy az Unión kívül létrehozott fióktelepeinek a bevételeit, mivel ezeket a C-210/04. sz. FCE Bank ügyben 2006. március 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2803. o.] alapján úgy kell tekinteni, mint amelyek a közöttük fennálló kapcsolatokra tekintettel e székhellyel egyetlen adóalanyt alkotnak.
- 18 Állítja, hogy a cour administrative d'appel de Paris (párizsi közigazgatási fellebbviteli bíróság) – úgy megítélve egyrészt, hogy az Unió másik tagállamában létrehozott fióktelepek a héa önálló alanyai, és a saját arányosított adójuk meghatározásához figyelembe veszik ezeket a bevételeket, amelyek ennél fogva nem alapozhatják meg ismételten a székhelyet megillető levonási jogot, másrészt pedig, hogy az Európai Unión kívül létrehozott fióktelepek, amelyek vagy nem alanyai a héának, vagy más szabályok hatálya alá tartoznak, a levonási jog gyakorlása szempontjából „különböző tevékenységi részterületeket” alkotnak – a közös héarendszer semlegességének közösségi elvével összeegyeztethetetlen értelmezést állapított meg.
- 19 E körülményekre tekintettel a Conseil d'État elhatározta az eljárás felfüggesztését, és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:
- „1) [A héa] területi hatályára vonatkozó szabályokra tekintettel a [...] hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdése, valamint 19. cikke értelmezhető-e úgy, hogy az általuk bevezetett hányados kiszámításához a valamely tagállamban letelepedett társaságnak figyelembe kell vennie valamennyi, más tagállamban létrehozott fióktelepének bevételeit, és ezzel szimmetrikusan ezeknek a fióktelepeknek valamennyi, a társaság által elért [héa]-köteles bevételt figyelembe kell venniük?
- 2) [E]lfogadható-e ugyanez a megoldás az Európai Unión kívül létrehozott fióktelepek tekintetében, különös tekintettel a 17. cikk (3) bekezdésének a) pontjában, valamint a 13. cikk B. része d) pontjának 1–5. alpontjában foglalt, a[z Unión] kívül letelepedett fogyasztók számára nyújtott banki és pénzügyi ügyletekkel kapcsolatban ugyanezen bekezdés c) pontja szerinti levonási jogra?
- 3) [V]áltozhat-e tagállamonként az első két kérdésre adott válasz a 17. cikk (5) bekezdésének utolsó albekezdésében biztosított lehetőségek alapján, különösen ami az üzleti tevékenység különböző részterületeinek létrehozását illeti?
- 4) [A]z első vagy a második kérdésre adott igenlő válasz esetén, egyrészt, korlátozható-e egy ilyen hányados alkalmazása a székhely által a külföldi fióktelepek javára vállalt költségeket terhelő [héából] levonható adó kiszámítására, másrészt pedig a külföldről származó bevételeket a fióktelep államában alkalmazandó jog vagy a székhely szerinti állam joga szerint kell-e figyelembe venni?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

- 20 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez hasznos választ adjon. Ebből a szempontból adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia az elé terjesztett kérdéseket (lásd különösen a fent hivatkozott FCE Bank ügyben hozott ítélet 21. pontját).
- 21 E tekintetben meg kell állapítani, hogy első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy miként kell megállapítani egyrészt a Franciaországban letelepedett társaság székhelyének héalevonási hányadát, másrészt pedig az e tagállamon kívül letelepedett társaság

fióktelepeinek levonási hányadát. Márpedig annyiban, amennyiben az alapeljárás csak az adóalany társaság székhelyére alkalmazandó levonási hányad megállapítására vonatkozik, nem hasznos az ezen államon kívül letelepedett társaság fióktelepeire alkalmazandó levonási hányad kiszámításáról részletesen határozni.

- 22 Ennélfogva az első kérdést úgy kell érteni, mint amely lényegében arra irányul, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdését, valamint 19. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a rá alkalmazandó héalevonási hányad megállapításához a társaság, amelynek székhelye valamely tagállamban található, figyelembe veheti a más tagállamban letelepedett fióktelepei által megvalósított forgalmat.
- 23 E kérdés megválaszolásához emlékeztetni kell arra, hogy valamely uniós rendelkezés tartalmának meghatározása során tekintettel kell lenni mind annak megfogalmazására, mind összefüggéseire és céljaira (lásd különösen a C-174/08. sz. NCC Construction Danmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10567. o.] 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 24 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) és (5) bekezdésének, valamint 19. cikke (1) bekezdésének megfogalmazása önmagában nem teszi lehetővé annak megerősítését, hogy a valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaságra alkalmazandó héalevonási hányad megállapításakor e társaság figyelembe veheti a más tagállamban letelepedett fióktelepei által elért forgalmat.
- 25 Ami az e rendelkezések összefüggéseit – amelybe e rendelkezések illeszkednek – és e rendelkezések célját illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. és 19. cikke az irányelv adólevonási rendszert érintő XI. címe alá tartozik.
- 26 A hatodik irányelv 17. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (a C-243/03. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2005. október 6-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-8411. o.] 28. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint a C-488/07. sz. Royal Bank of Scotland ügyben 2008. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-10409. o.] 14. pontja).
- 27 Az adólevonási 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 biztosítja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve, hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk héakötelesek (lásd a fent hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 15. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 28 Különösebben a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése meghatározza a héalevonási jogra vonatkozó szabályokat arra az esetre, amikor az adóalany a beszerzett termékeket és szolgáltatásokat „olyan értékesítéshez használ[ja] 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”. Ilyen esetben a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdése értelmében az adólevonás csak a héának az előbbi adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető (a fent hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 17. pontja).
- 29 A levonható adót a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében az ugyanazon irányelv 19. cikkének megfelelően meghatározott levonási hányad alapján kell kiszámítani (a fent hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 18. pontja).

- 30 Márpedig meg kell állapítani, hogy amennyiben a levonási hányad kiszámítása az adólevonási rendszer egy részét képezi, azon módszer, amely alapján e számítást el kell végezni, az említett adólevonási rendszerrel együtt azon tagállami héaszabályozás alkalmazási köre alá tartozik, amelybe valamely tevékenység vagy ügylet adózási szempontból tartozik.
- 31 A tagállamok adóhatóságainak feladata ugyanis, amint azt a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése engedélyezi számukra, hogy megállapítsák a levonható adó meghatározásának módszerét úgy, hogy előírhatják a tevékenység valamennyi részterületére vonatkozó külön levonási hányad alkalmazását, illetve az eszközök és szolgáltatások összességének vagy egy részének az adott ügyletre való rendeltetése alapján történő adólevonás meghatározását, sőt a levonási jog bizonyos feltételekkel való kizárását (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 19. pontját).
- 32 A jelen ítélet 31. pontjában szereplő megállapítást megerősíti továbbá azon körülmény is, amely szerint a héa-visszatérítés módja, vagy levonás vagy visszatérítés útján, csak az adóalany letelepedési helyétől függ (lásd ebben az értelemben a C-244/08. sz., Bizottság kontra Olszország ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet 25. és 33. pontját).
- 33 Egyébiránt pontosítani kell, hogy a „letelepedési hely” fogalma nemcsak az adóalany székhelyére, hanem hatodik irányelv szerinti, a más tagállamokban található állandó telephelyekre is vonatkozik. Így azt a társaságot, amely valamely tagállamban tette a székhelyét és egy másik tagállamban állandó telephellyel rendelkezik, e tény alapján úgy kell tekinteni, mint amely az ott végzett tevékenységek vonatkozásában az utóbbi államban letelepedett, és a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.) és a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv (HL L 326., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.) értelmében nem kérheti az ott megfizetett héa visszatérítését. Az említett állandó telephely feladata, hogy az ezen állam adóhatóságától kérje az ott megvalósított beszerzések után a héalevonást (lásd ebben az értelemben fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 33. és 35. pontját).
- 34 Amennyiben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelv szerinti, valamely tagállamban lévő állandó telephely, és a másik tagállamban található székhely egy és ugyanazon héaalanynak minősül (a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 38. pontja), ebből következik, hogy egyetlen adóalany a székhelye szerinti államban alkalmazandó szabályozás mellett a levonásra vonatkozó annyi nemzeti szabályozás alá tartozik, amennyi tagállamban állandó telephellyel rendelkezik.
- 35 Márpedig, mivel az arányosított adó kiszámításának módja az adólevonási rendszer alapvető része, mind a héára vonatkozó nemzeti jogszabályok alkalmazási köre ésszerű felosztásának, mind pedig az említett arányosított adó létjogosultságának komoly megkérdőjelezése nélkül nem vehető figyelembe a valamely tagállamban letelepedett adóalany székhelyére alkalmazandó arányosított adó kiszámításakor valamennyi azon állandó telephely által teljesített forgalom, amellyel az említett adóalany más tagállamokban rendelkezik.
- 36 A hatodik irányelv 17. cikke (2) és (5) bekezdésének, valamint 19. cikke (1) bekezdésének ezen értelmezése egyébiránt megfelel e rendelkezések céljának.
- 37 Ugyanis a héasemlegesség elvét illetően, amelyet az adólevonási rendszernek végre kell hajtania, meg kell állapítani, amint azt a főtanácsnok az indítványa 67–69. pontjában kifejtette, hogy nem került megállapításra, hogy annak megengedése, hogy valamely adóalany a valamely meghatározott

tagállamban letelepedett székhelyére alkalmazandó levonási hányadot a más tagállamokban letelepedett állandó telephelyei forgalmát figyelembe véve számítsa ki, olyan jellegű, hogy minden esetben biztosítja az említett elv jobb tiszteletben tartását azon rendszerhez viszonyítva, amely azt írja elő, hogy az adóalanynak minden olyan tagállamban, ahol a hatodik irányelv szerinti állandó telephellyel rendelkezőnek tekinthető, külön levonási hányadot kell meghatároznia.

- 38 Továbbá, amint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága jogosan érvelt, az adóalany székhelyére alkalmazandó levonási hányad ilyen meghatározása azzal a következménnyel járna, hogy megnöveli az említett adóalanynak a székhely szerinti tagállamban történő minden beszerzése vonatkozásában a héa azon részét, amelyet az említett székhely levonhat, jóllehet e beszerzések egy része nincs összefüggésben az ezen államon kívül letelepedett állandó telephelyek tevékenységeivel. Így torzulna az alkalmazandó levonási hányad értéke.
- 39 Végül, a levonási hányad ilyen megállapítása sértheti a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának és 6. cikke (3) bekezdésének hatékony érvényesülését, amelyek bizonyos mérlegelési jogkört biztosítanak a tagállamoknak, enyhítve az adóztatási politika területén általuk tett választás hatásait.
- 40 A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni az első kérdésre, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdését, valamint 19. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az olyan társaságra alkalmazandó héalevonási hányad meghatározásakor, amelynek székhelye valamely tagállamban található, a társaság nem veheti figyelembe a más tagállamokban letelepedett fióktelepei által elért forgalmat.

A második kérdésről

- 41 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és c) pontjára tekintettel a valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaság figyelembe veheti-e a rá alkalmazandó héalevonási hányad meghatározásakor a harmadik államokban letelepedett fióktelepei által elért forgalmat.
- 42 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ítélet 30–33. pontjából következik, hogy a levonási rendszer az alkalmazandó nemzeti rendelkezések területiségének elvén alapul, és hogy ha valamely adóalany a székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban állandó telephellyel rendelkezik, az ezen államban teljesített gazdasági tevékenységek a hatodik irányelv rendelkezései alkalmazása vonatkozásában az ezen állandó telephelyről végzett tevékenységeknek minősülnek.
- 43 Márpedig meg kell állapítani, hogy sem a hatodik irányelv preambulumban, sem pedig annak rendelkezéseiben nincs azon következtetés levonására vezető utalás, hogy az a körülmény, hogy valamely adóalany az Unión kívüli állandó telephellyel rendelkezik, olyan jellegű, hogy befolyásolja az adóalanyra azon tagállamban vonatkozó levonási rendszert, ahol a székhelye található.
- 44 Ebből következik, amint a főtanácsnok az indítványa 81. pontjában megállapította, hogy az olyan helyzetben, mint amilyen az alapügyben szerepel, érvényesen nem állítható, hogy az Unión kívül letelepedett állandó telephelyek által a szolgáltatások szintén harmadik államban letelepedett igénybevevői javára nyújtott szolgáltatásokat maga a székhely által nyújtott szolgáltatásoknak kell tekinteni.
- 45 E megállapítást nem kérdőjelezi meg azon érv, amely szerint a valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaság, amely harmadik államban fiókteleppel rendelkezik, a héa szempontjából ugyanazon adójogi bánásmódban kell, hogy részesüljön, mint a szintén valamely tagállamban letelepedett azon társaság, amely ugyanazon szolgáltatásokat nyújtja ilyen fióktelep igénybevétele

nélkül, vagy amely e célból az említett harmadik államban leányvállalattal rendelkezik. Ugyanis e különböző választási lehetőségek egyértelműen eltérő helyzeteket tükröznek, és így nem részesülhetnek azonos adójogi bánásmódban.

- 46 E tekintetben hozzá kell tenni, hogy az adóalanyok általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát, és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterhek csökkentéséhez (a C-277/09. sz. RBS Deutschland Holdings ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2012., I-13805. o.] 53. pontja).
- 47 Így a vállalkozó adómentes és adóköteles ügyletek közötti választása számos tényezőn alapulhat, beleértve a héarendszerrel összefüggésben felmerülő adómegfontolásokat (lásd a C-108/99. sz. Cantor Fitzgerald International ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7257. o.] 33. pontját).
- 48 Egyébiránt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy amennyiben az adóalany választhat kétféle ügylet között, joga van az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani (lásd különösen a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006, I-1609. o.], 73. pontját, valamint a fent hivatkozott RBS Deutschland Holdings ügyben hozott ítélet 54. pontját).
- 49 Ennélfogva azt kell válaszolni a második kérdésre, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és c) pontját, valamint a 19. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaság nem veheti figyelembe a rá alkalmazandó héalevonási hányad meghatározásakor a harmadik államokban letelepedett fióktelepei által elért forgalmat.

A harmadik kérdésről

- 50 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy lehetővé teszi a tagállam számára azt, hogy valamely adóalany társaság tevékenységének részterületeiként határozza meg a levonási hányad kiszámítására vonatkozó szabályt, lehetővé téve e társaság számára, hogy figyelembe vegye a más tagállamban vagy harmadik államban letelepedett fióktelepe által elért forgalmat.
- 51 E kérdés megválaszolása érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének és 19. cikke (1) bekezdésének együttes olvasatából kitűnik, hogy az utóbbi rendelkezés kizárólag az említett 17. cikk (5) bekezdésének első albekezdésében előírt levonható arányosított adóra utal, és részletes számítási szabályt csak az e két rendelkezés közül az elsőben érintett arányra határoz meg, valamint kiterjesztéséként az említett irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének d) pontját alkalmazva történő levonásra (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 22. pontját és a C-511/10. sz. BLC Baumarkt ügyben 2012. november 8-án hozott ítélet 21. pontját).
- 52 A Bíróság továbbá úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelvben foglalt szabály hiányában a tagállamok feladata, hogy az uniós jog, valamint a közös héarendszer alapjául szolgáló elvek tiszteletben tartásával meghatározzák az előzetesen felszámított héa arányosított levonható hányadának kiszámítására vonatkozó módszereket és szabályokat. E hatáskör gyakorlása során az említett tagállamok kötelesek figyelembe venni az ezen irányelv célját és szerkezetét (lásd különösen a fent hivatkozott BLC Baumarkt ügyben hozott ítélet 22. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 53 Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében a „tevékenység[...] részterületére” történő hivatkozás nem értelmezhető földrajzi területekre történő hivatkozásként.

- 54 Ugyanis a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdéséből kitűnik, hogy a „tevékenységek” fogalom a hatodik irányelv összefüggéseiben különböző gazdasági tevékenységekre vonatkozik, mint például a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók tevékenységei.
- 55 Ebből következik, hogy a tagállam a 17. cikk (5) bekezdése harmadik albekezdésének rendelkezései alapján nem engedheti meg, hogy a területén letelepedett adóalany a gazdasági tevékenységének egyik részterületére alkalmazandó levonási hányad meghatározásakor figyelembe vegye az ugyanezen államon kívül letelepedett állandó telephelye által elért forgalmat.
- 56 Ennélfogva azt kell válaszolni a harmadik kérdésre, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem teszi lehetővé, hogy a tagállam az adóalany társaság tevékenységi részterületenként alkalmazandó levonási hányad kiszámítására vonatkozó olyan szabályt határozzon meg, amely lehetővé teszi a társaság számára, hogy figyelembe vegye a más tagállamban vagy harmadik államban letelepedett fióktelepe által elért forgalmat.

A negyedik kérdésről

- 57 Az első két kérdésre adott válaszokra tekintettel a negyedik kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

- 58 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **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. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az olyan társaságra alkalmazandó héalevonási hányad meghatározásakor, amelynek székhelye valamely tagállamban található, a társaság nem veheti figyelembe a más tagállamokban letelepedett fióktelepei által elért forgalmat.**
- 2) **A 77/388 hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és c) pontját, valamint a 19. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaság nem veheti figyelembe a rá alkalmazandó hozzáadottérték-adó levonási hányadának meghatározásakor a harmadik államokban letelepedett fióktelepei által elért forgalmat.**
- 3) **A 77/388 hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem teszi lehetővé, hogy a tagállam az adóalany társaság tevékenységi részterületenként alkalmazandó levonási hányad kiszámítására vonatkozó olyan szabályt határozzon meg, amely lehetővé teszi a társaság számára, hogy figyelembe vegye a más tagállamban vagy harmadik államban letelepedett fióktelepe által elért forgalmat.**

Aláírások