

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2018. október 18.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (h  a) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 168. és 173. cikk – Az elzeteresen megfizetett adó levonása – Járművek l  zingbeadás  ra irányuló ügyletek – Adóköteles és adómentes ügyletekhez egyaránt felhasznált termékek és szolgáltatások – Az adólevonási jog keletkezése és hatálya – Levonási hányad”

A C  153/17. sz.   gyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supreme Court of the United Kingdom (az Egyesült Királyság legf  ls  bb bírósága) a Bírósághoz 2017. március 27  n érkezett, 2017. március 22  i határozatával terjesztett elő

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

  s

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

között folyamatban l  v   eljár  sban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: E. Regan, az   t  dik tanács eln  ke, a hatodik tanács eln  kek  nt eljárva, C. G. Fernlund (el  ad  )   s S. Rodin b  r  k,

f  tan  csnok: M. Szpunar,

hivatalvezet  : L. Hewlett f  tan  csos,

tekintettel az   r  sbeli 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   s M. Jones barrister, A. Brown solicitor megbízásából,
- az Egyesült Királyság kormánya képviseletében S. Brandon, meghatalmazotti minőségben, segítői: O. Thomas QC   s A. Mannion barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében N. Gossement   s R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

  t  letet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerl 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 lév jogvita keretében terjesztették el, amelyet az e társaság által a többek között a gépjármvekhez kapcsolódó lízingszolgáltatásokból álló tevékenységének a keretében elztesen megfizetett hozzáadottértékadó (héa) visszaigényelhet részének a megállapítása céljából kell alkalmazni.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének els és második albekezdése a következket mondja ki:

„A közös HÉArendszer 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 HÉÁt minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböz költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követen kell felszámítani.”

4 Ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontjából kitnik, hogy a tagállamok mentesítik az adó alól a következ ügyleteket: „hitelnyújtás és közvetítés, valamint a hiteleknek a hitelez által történ kezelése”.

5 Az említett irányelv 168. cikke a következket írja el:

„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 következ összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉÁt;

b) a 18. cikk a) pontja és 27. cikk értelmében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenység után fizetendő HÉÁt;

c) a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő HÉÁt;

d) a 21. és 22. cikkel összhangban Közösségen belüli beszerzésnek minősülő tevékenység után fizetendő HÉÁt;

e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett HÉÁt.”

6 Ugyanezen irányelv 173. cikke a következképpen rendelkezik:

„(1) Amennyiben az adóalany egyidejleg 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 elzeteresen felszámított HÉA összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az elször említett ügyletekhez köthet?.

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 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) 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 HÉA jelentéktelen összeg?, engedélyezhetik annak figyelmen kívül hagyását.”

Az Egyesült Királyság joga

7 A héairányelvnek az elzeteresen felszámított héa levonásával kapcsolatos rendelkezéseit az Egyesült Királyság jogába a Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottértékadóóról szóló 1994. évi törvény) 26. cikke és a Value Added Tax Regulations 1995 (a hozzáadottértékadóóról 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 el?, amely lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy az elzeteresen megfizetett héa levonási hányadának a meghatározására különös módszert fogadjon el.

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elzeterjesztett 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 márkanevek 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 héaalanyiságot.

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 elírja, 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 VWFS ilyen szerződést köt, ezt az említett szerződéssel érintett gépjármű értékesítőjének tekintik, amely szerződésnek tartalmaznia kell többek között egy, a 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 elzeteresen 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 italához, az informatikai rendszer karbantartásához és fejlesztéséhez, valamint helyiségekhez és papírírószerekhez 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 elzeteresen 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 elzeteresen 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 elzeteresen 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 maradványhészámszerősítése 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 maradványhéát 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 elkülönül?, egy adóköteles és egy adómentes ügyletnek kell tekinteni, és az ügyletek száma nem a szerz?dések számának, hanem az e szerz?dések alapján teljesített, általában havonta történ? kifizetések számának felel meg.

20 Az adóhatóság ugyanakkor úgy véli, hogy a maradványh?a lízingszerz?déseket érint? minden egyes összegét fel kell osztani az adóköteles és adómentes ügyletek között az ezen ügyletek értéke alapján, azonban a járm?nek az értékesítése során fennálló kezdeti értékének a kizárásával. Mivel a lízingügyletek értéke így nagymértékben beszámítható a finanszírozásnyújtásba, amely adómentes szolgáltatás, a maradványh?a csak azon része lenne visszaigényelhet?, amely az e szerz?dések keretében megvalósított más olyan adóköteles ügyletek értékére vonatkozik, mint a kiegyenlítési díjak és a vételi opciós díjak.

21 2008. június 16?án az adóhatóság a levonási jog általa végzett értelmezése alapján adóhatározatot bocsátott ki a VWFS által fizetend? héára vonatkozóan. 2008. szeptember 30?án az adóhatóság elfogadott egy adóalapot rögzít? határozatot.

22 A VWFS a First?tier Tribunal (Tax Chamber) (els?fokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) el?tt 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) el?tt benyújtott fellebbezésnek ez utóbbi bíróság a 2015. július 28?i ítéletében helyt adott.

25 A kérdést el?terjeszt? bíróság (az Egyesült Királyság legfels?bb 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 legfels?bb bírósága) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Rendelkezik?e az adóalany a (finanszírozás adómentes nyújtásából és a gépkocsik adóköteles értékesítéseib?l álló) részletvásárlásoknak betudható általános költségekre felszámított h?a levonásához való joggal, amennyiben e költségeket az adóalany az adómentes finanszírozás árába beépítette?

2) Hogyan kell megfelel?en értelmezni a 2000. június 8?i Midland Bank ítélet Bank (C?98/98, EU:C:2000:300) 31. pontját, és közelebbbr?l 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) F?szabály szerint jogszer? lehet?e a gépkocsik adóköteles értékesítéseinek (vagy azok értékének) a héairányelv 173. cikke (2) bekezdése c) pontján alapuló valamely különös módszer alkalmazása céljából történ? figyelmen kívül hagyása?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

27 Négy kérdésével, amelyeket együtt célszer? vizsgálni, a kérdést el?terjeszt? 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 amelyek?l az alapügyben szó van, nem az ügyfél által az érintett dolog rendelkezésre bocsátása címén fizetend? összegbe, vagyis a ügylet adóköteles részébe, hanem az ügylet „finanszírozási” része címén fizetend? 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 értékesítéskor fennálló kezdeti értékét.

El?zetes észrevételek

28 El?zetesen meg kell állapítani, hogy a lízingbeadási szolgáltatásokat érint? olyan különböz? ügyleteket, mint amelyek?l az alapügyben szó van, vagyis a finanszírozás nyújtása és a járm?vek rendelkezésre bocsátása, a héa szempontjából elkülönült adóköteles ügyleteknek vagy több elemb?l álló egységet képez? összetett ügyletnek kell?e tekinteni.

29 Amint a Bíróság ítélezési gyakorlatából kit?nik, ha valamely ügylet több m?veletb?l, illetve cselekményb?l áll, az adott ügyletre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy a héa szempontjából két, illetve több vagy egységet képez? szolgáltatásról van?e szó (2018. január 18?i Stadion Amsterdam ítélet, C?463/16, EU:C:2018:22, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

30 A Bíróság azt is megállapította, hogy egyrészt a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséb?l az következik, hogy általában valamennyi ügyletet elkülönültnek és függetlennek kell tekinteni, és másrészt a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyletet a héarendszer m?köd?képességének meg?rzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani. Meg kell állapítani, hogy egységet képez? szolgáltatás áll fenn, amennyiben az adóalany két vagy több, az ügyfél részére teljesített m?velete, 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 képez? szolgáltatásról van szó, amennyiben egy vagy több elem egyetlen f?szolgáltatást alkot, míg a többi elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek egy vagy több, a f?szolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek. Különösen, valamely szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekinteni a f?szolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó f?szolgáltatását 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 együttm?ködés 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 képez? szolgáltatásnak min?sül?e, a nemzeti bíróság feladata, hogy az érintett ügylet egyedi jellemz?it 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 el?terjeszt? bíróság azon a véleményen van, hogy a járm?vekre vonatkozó minden egyes lízingszerz?dés több különálló szolgáltatásból, vagyis egyrészt a járm? rendelkezésre bocsátásából, másrészt pedig hitelnyújtásból áll. E tekintetben sem az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból, sem a Bírósághoz benyújtott észrevételekb?l nem derül ki, hogy e min?sítést nem a fent említett kritériumoknak megfelelően végezték el.

35 Különösen, amint az Egyesült Királyság kormánya állította, a lízingbeadási ügylet ilyen elemekre bontása összeegyeztethet?nek t?nik a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatával, miszerint a héairányelv 135. cikkében el?írt mentességeket ugyan szigorúan kell értelmezni, ugyanakkor a hitelnyújtó vagy hitelfelvev? 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 keresztüli halasztott kifizetése tekinthet? hitelnyújtásnak, amely e rendelkezés értelmében adómentes ügyletnek min?sül, amennyiben a kamatfizetés nem a termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért kapott ellenérték részének, hanem e hitel díjának min?sül (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 módszer?l

37 A célból, hogy a jelen ítélet 27. pontjában átfogalmazott el?terjesztett 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. cikkéb?l kit?nik, hogy az adóalany f?szabály szerint jogosult az el?zetesen 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

el?bb 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 f?szabály 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 fizetend? 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 kit?nik, hogy a konkrét beszerzési ügyletnek f?szabály 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 terhel? 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 el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy az alapügy tárgyát képez? 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 járm?vek adóköteles rendelkezésre bocsátása céljából, az említett költségek mint olyanok ezen ügyletek ára alkotóelemeinek részét képezik. Ezért a jelen ítélet 38–42. pontjában tett megállapításoknak megfelel?en f?szabály szerint héalevonási jog keletkezik.

45 Azzal a ténnyel kapcsolatban, hogy az alapügyben szóban forgó általános költségek nem tükröz?dnek látható módon a járm?vek 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 történ? 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 rendeltetését?l függ?en változik. Ugyanis, míg a kizárólag adóköteles ügyletek megvalósítására szánt termékek és szolgáltatások esetében az adóalany jogosult levonni az értékesítésük vagy teljesítésük után fizetend? összes adót, a vegyes használatú termékeket és szolgáltatásokat illet?en a héairányelv 173. cikkének (1) bekezdéséb?l kit?nik, 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 megfelel?en 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 megfelel?en 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 kötelez?vé tehetik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek és szolgáltatások összességének vagy egy részének a rendeltetése szerint alkalmazza.

51 A Bíróság ítélezési gyakorlatából kit?nik, hogy a tagállamok e rendelkezés alapján egy adott ügylet vonatkozásában a forgalmon alapuló módszert?l eltér? módszert vagy felosztási kritériumot alkalmazhatnak, feltéve hogy a választott módszer biztosítja az el?zetesen 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 kötelez?vé 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 lehet? legnagyobb pontossággal lehet?vé tegyék a héa azon részének megállapítását, amely a levonásra jogosító ügyletekre vonatkozik. Ugyanis a közös héarendszerre jellemz? semlegesség elve megköveteli, hogy a levonás számítási módjai objektíven tükrözzék a felmerült költségeknek a levonásra jogosító ügyleteknek betudható vegyes felhasználású termékek és szolgáltatások megszerzésére es? 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 szükségszer?en a lehet? legpontosabbnak lennie, azonban – amint a jelen ítélet 51. pontjából kit?nik – annak lehet?vé 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 elzárólagosan megfizetett levonható arányosított hűség 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) alapjául szolgáló ügyben szóban forgó lízingügyletekkel kapcsolatban eladott érveléssel nem lehet arra következtetni, hogy a hűségirányelv 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 értékesítéskor 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 hűségirányelv 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 hűségirányelv 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 hűség 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 értékesítéskor 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 hozzáadottértékadórendszerrel 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 hozzáadottértékadó (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

* Az eljárás nyelve: angol.