

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2019. január 24.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 77/388/EGK hatodik irányelv – 2006/112/EK irányelv – Az elzeteresen megfizetett adó levonása – Adóköteles ügyletekhez és adómentes ügyletekhez egyaránt felhasznált termékek és szolgáltatások (vegyes használatú termékek és szolgáltatások) – Az alkalmazandó levonási hányad meghatározása – A társaság székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban létesített fióktelep – A fióktelepnél kizárólag a székhely által megvalósított ügyletekkel összefüggésben felmerült költségek – A fióktelep mind saját, mind pedig a székhely ügyleteinek megvalósításával összefüggő általános költségei”

A C-165/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) a Bírósághoz 2017. április 3-án érkezett, 2017. március 29-i határozatával terjesztett elzeter

a **Morgan Stanley & Co International plc**

és

a **Ministre de l'Économie et des Finances**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz, a hetedik tanács elnöke, a negyedik tanács elnökeként eljárva, K. Jürimäe, C. Lycourgos, Juhász E. és C. Vajda (elzeteradó) bírák,

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. március 1-jei tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által elzeterterjesztett észrevételeket:

- a Morgan Stanley & Co International plc képviseletében C. Aldebert és C. Reinbold avocats,
- a francia kormány képviseletében D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière és S. Ghiandoni, meghatalmazotti minőségben,
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, M. Figueiredo és R. Campos Laires, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében N. Gossement és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2018. október 3?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes 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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (2), (3) és (5) bekezdésének, valamint 19. cikke (1) bekezdésének, valamint a közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 168., 169. és 173–175. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Morgan Stanley & Co International plc (a továbbiakban: Morgan Stanley) és a ministre de l'Économie et des Finances (gazdasági és pénzügyminiszter, Franciaország; a továbbiakban: adóhatóság) között a Morgan Stanley párizsi fióktelepe (a továbbiakban: párizsi fióktelep) által, el?ször is az Egyesült Királyságban lév? székhelye által megvalósított ügyletekkel összefüggésben felmerült költségek, másodsor pedig mind a székhely, mind pedig a fióktelep ügyleteinek megvalósításával összefügg? általános költségek után megfizetett hozzáadottérték?adó (h?a) levonása tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?.

Jogi háttér

A hatodik irányelv

3 A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében az min?sül adóalanynak, aki az ezen irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

4 Az említett irányelv 13. cikke B. részének d) pontja kimondja, hogy az e rendelkezésben említett pénzügyi ügyletek h?amentesek.

5 Ugyanezen irányelv 13. cikkének C. része a következ?képpen rendelkezett:

„A tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák a következ? esetekben:

[...]

b) a B. rész d) [...] pontja szerinti ügyletek.

[...]”

6 A hatodik irányelv 17. cikkének (2), (3) és (5) bekezdése a következ?képpen sz?lt:

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

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

[...]

(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 elzotes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna;

[...]

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottértékadó levonását csupán addig a [héta] mértékéig lehet megengedni, amely az elször említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a héának az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhet].

E levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell.

[...]”

7 A hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdésének szövege az alábbi volt:

„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.”

8 2007. január 1jétől a hatodik irányelv átdolgozásának keretében annak rendelkezéseit felváltották a 2006/112 irányelv rendelkezései.

A 2006/112 irányelv

9 A 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése elírja:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.”

10 Ezen irányelv 137. cikke (1) bekezdésének a) pontja kimondja, hogy a tagállamok engedélyezhetik adóalanyaiknak az adózás lehetőségének választását az említett irányelv 135. cikke (1) bekezdésének b)–g) pontja szerinti pénzügyi ügyletek esetében.

11 Az említett irányelv 168. cikke szerint:

„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 HÉA-t”.

[...]”

12 Ugyanezen irányelv 169. cikke elírja:

„A 168. cikkben említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett HÉA levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a következő tevékenységek céljára használja fel:

a) a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében említett, az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett tevékenységekkel összefüggő ügyletek, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat;

[...]”

13 A 2006/112 irányelv 173. cikkének (1) bekezdése elírja:

„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 elzáró felszámított HÉA összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az elzáró említett ügyletekhez köthet”.

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

14 Ezen irányelv 174. cikkének (1) bekezdése szerint:

„A levonási hányad a következő összegekből álló törttel számítható ki:

a) a számlálóban a 168. és 169. cikk értelmében adólevonásra jogosító tevékenységből származó éves árbevétel HÉA nélküli teljes összege szerepel;

b) a nevezőben pedig mind a számlálóban szereplő, mind az adólevonásra nem jogosító tevékenységből származó éves árbevétel HÉA nélküli teljes összege szerepel.

[...]”

15 Az említett irányelv 175. cikkének (1) bekezdése pontosítja, hogy a levonási hányadot éves szinten százalékban kell megállapítani, és azt egész százalékegységre kell felkerekíteni.

Az alapeljárás és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdések

16 Az elzáró döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a párizsi fióktelep állandó telephelyként HÉA-mentes Franciaországban. E fióktelep két, a 2002. december 1-je és 2005.

április 30. közötti, valamint a 2005. december 1-je és 2009. április 30. közötti időszakra vonatkozóan lefolytatott, ezen adóval kapcsolatos adóellenőrzés tárgyát képezte.

17 Ezen ellenőrzések során megállapításra került, hogy a fióktelep egyrészt banki és pénzügyi ügyleteket valósított meg a helyi ügyfelei részére, amelyekre nézve hálalanyiságot választott, másodsor pedig az Egyesült Királyságban lévő székhely javára nyújtott szolgáltatásokat, amelyek ellentételezéseként átutalásokat fogadott. E fióktelep az említett két szolgáltatástípusból eredő költségeket terhelő hálal egészét levonta.

18 Az adóhatóság megállapította, hogy az olyan termékek és szolgáltatások beszerzését terhelő hálal, amelyeket kizárólag az Egyesült Királyságban lévő székhellyel folytatott belső ügyletekhez használnak, nem jogosít adólevonásra azon az alapon, hogy ezek az ügyletek nem tartoznak a hálal hatálya alá, azonban enyhítő intézkedésként lehetővé tette a szóban forgó adó egy részének csökkentését az említett szerinti levonási hányad alkalmazásával, a Franciaországban hatályos adólevonási jogra vonatkozó szabályok sérelme nélkül. Az olyan egyes költségeket illetően, amelyek egyszerre merültek fel a fióktelepnek az Egyesült Királyságban lévő székhelyével és párizsi fióktelepének ügyfeleivel folytatott ügyletei során, az adóhatóság megállapította, hogy azok csak részben vonhatóak le, és az említett székhely szerinti levonási hányadot alkalmazta, korrigálva a párizsi fióktelep adólevonásra jogosító forgalmának az összegével, a Franciaországban hatályos adólevonási jogra vonatkozó szabályokra is figyelemmel.

19 E korrekciókra tekintettel az adóhatóság a Morgan Stanley terhére követelt hálafizetési kötelezettséget állapított meg. A tribunal administratif de Montreuil (montreuili közigazgatási bíróság, Franciaország) elutasította Morgan Stanley utóbbi fizetési kötelezettség elengedése iránti kérelmeit. Az a bíróság ítélete ellen irányuló fellebbezést a cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság, Franciaország) elutasította.

20 A másodfokú ítélet elleni felülvizsgálati kérelmet elbíráló Conseil d'État (államtanács, Franciaország) egyrészt felveti a kérdést az egyik tagállamban alapított fióktelep által viselt, kizárólag a másik tagállamban alapított székhellyel kapcsolatos ügyletekből származó költségeket illetően, hogy akkor a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv rendelkezései azt jelentik-e, hogy a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamnak ezekre a költségekre a fióktelep, a székhely szerinti levonási hányadot, vagy esetleg egy speciális levonási hányadot – amely a visszatérítéshez való jog kapcsán a 2000. július 13-i Monte Dei Paschi Di Siena ítéletben (C-136/99, EU:C:2000:408) alkalmazott megoldással összhangban ötvözi a fióktelep és a székhely szerinti tagállamban irányadó szabályokat, különösen a hálalanyiságra vonatkozó választási rendszer esetleges fennállása tekintetében – kell-e alkalmaznia.

21 Másrészt a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy melyek a fióktelep által viselt, a nyilvántartásba vétel helye szerinti tagállamban megvalósított ügyletekkel és az annak székhelyével kapcsolatos ügyletekkel összefüggésben együttesen felmerült költségek tekintetében irányadó szabályok, különösen az általános költség és a levonási hányad fogalmai tekintetében.

22 E körülmények között a Conseil d'État (államtanács) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Abban az esetben, ha az egyik tagállamban alapított fióktelep által viselt költségek kizárólag a másik tagállamban alapított székhellyel kapcsolatos ügyletek megvalósításával összefüggésben merülnek fel, akkor a [...] hatodik irányelv 17. cikkének (2), (3) és (5) bekezdésében és 19. cikkének (1) bekezdésében foglalt rendelkezéseket, amelyeket a [2006/112] irányelv 168., 169., 173–175. cikkei vettek át, úgy kell-e értelmezni, hogy a fióktelep helye szerinti tagállamnak ezekre a költségekre a fióktelep szerinti levonási hányadot, amelyet a nyilvántartásba vétel helye szerinti tagállamban megvalósított ügyletek és az a tagállamban irányadó szabályok alapján kell

meghatározni, vagy a székhely szerinti levonási hányadot, esetleg egy speciális levonási hányadot – amely ötvözi a fióktelep és a székhely szerinti tagállamban irányadó szabályokat, különösen a [héa]alanyiságra vonatkozó választási rendszer esetleges fennállása tekintetében – kell alkalmaznia?

2) Mely szabályokat kell alkalmazni az olyan speciális tényállások esetén, amelyekben a fióktelep által viselt költségek a nyilvántartásba vétel helye szerinti tagállamban megvalósított saját ügyleteivel és a székhely ügyleteivel összefüggésben együttesen merültek fel, különösen az általános költség és a levonási hányad fogalmai tekintetében?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

23 Elzetiesen meg kell állapítani, hogy az alapjogvita a 2002-től 2009-ig terjedő adómegállapítási időszakot érinti. E körülmények között mind a hatodik irányelv, mind pedig a 2006/112 irányelv, amely 2007. január 1-jétől átdolgozta a hatodik irányelvet, alkalmazandó a jogvitára.

24 Egyébiránt, amennyiben az első kérdés a párizsi fióktelep által az Egyesült Királyságban lévő székhely ügyleteinek megvalósításához kapcsolódó költségekre alkalmazandó levonási hányadra vonatkozik, meg kell állapítani, hogy e kérdés az e fióktelep által viselt, kizárólag az említett székhely tagállamában héaköteles ügyletekhez és az ezen adó alól mentes ügyletekhez kapcsolódó költségeket (a továbbiakban: vegyes használatú költségek) érinti, amit egyébiránt megerősítettek a Morgan Stanley írásbeli észrevételei.

25 Ezen észrevételekből kitűnik továbbá, hogy az első kérdésben említett választási rendszer a párizsi fióktelep által a hatodik irányelv 13. cikke C. részének első bekezdését és a 2006/112 irányelv 137. cikke (1) bekezdésének a) pontját átültető nemzeti szabályozás szerint meghozott döntésre utal a Morgan Stanley – e döntés hiányában adómentes – banki és pénzügyi ügyleteinek Franciaországban történő héa alá vonása érdekében.

26 Ennélfogva az első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2), (3) és (5) bekezdését és 19. cikkének (1) bekezdését, valamint a 2006/112 irányelv 168., 169. és 173–175. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a valamely tagállamban nyilvántartásba vett fióktelep által viselt, az e fióktelep egy másik tagállamban lévő székhelye kizárólag héaköteles ügyletei és az ezen adó alól mentes ügyletei során felmerülő költségeket illetően, az említett fióktelep szerinti, a nyilvántartásba vétele szerinti tagállamban megvalósított ügyletek alapján meghatározott levonási hányadot és az ezen államban alkalmazandó szabályokat kell-e alkalmazni, vagy e székhely szerinti levonási hányadot, illetve egy speciális levonási hányadot, amely ötvözi az ugyanezen fióktelep nyilvántartásba vétele szerinti tagállamban és az említett székhely szerinti tagállamban irányadó szabályokat, amennyiben az utóbbi azt választotta, hogy a nyilvántartásba vétele szerinti tagállamban megvalósított, e döntés hiányában adómentes ügyleteit a héa alá vonja.

27 E kérdés megválaszolása érdekében elsőként emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő elzetiesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi. Ezen adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és fősabály szerint nem korlátozható. A teljesített ügyleteket terhelő elzetiesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2016. szeptember 15-ii Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C-516/14, EU:C:2016:690, 37. és 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési

gyakorlat).

28 Az adólevonási rendszer arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenysége kapcsán fizetendő vagy megfizetett hía terhe alól. A közös hierendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek f?szabály szerint maguk is hieakötelesek (2016. szeptember 15?i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C?516/14, EU:C:2016:690, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 E tekintetben kit?nik a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjából és a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjából, hogy az adóalany a saját adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni az e tagállamban a termékek és szolgáltatások után esedékes vagy megfizetett hieát, amennyiben e termékeket és szolgáltatásokat korábban ezen ügyletekhez használta fel (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15?i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet, C?516/14, EU:C:2016:690, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Így a Bíróság akként ítélte meg, hogy ahhoz, hogy a hiea levonható legyen, az igénybe vett tevékenységeknek közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állniuk a más részére végzett levonásra jogosító tevékenységekkel. Ugyanis a beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő hiea levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy az ezek beszerzése vagy igénybevétele érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik (2015. július 16?i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C?108/14 és C?109/14, EU:C:2015:496, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Egyébiránt a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja és a 2006/112 irányelv 169. cikkének a) pontja szerint adóalany jogosult a jelen ítélet 29. pontjában foglalt tagállamon kívül folytatott tevékenységek – amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az említett tagállamban végezte volna azokat – céljára felhasznált termékek és szolgáltatások után esedékes vagy megfizetett adó levonására.

32 Az el?z? pontban hivatkozott rendelkezésekben el?írt levonási jognak két feltétele van, egyrészt, hogy az adóalany által az ügyletekhez felhasznált termékek és igénybe vett szolgáltatások utáni hiea esedékessége vagy megfizetése szerinti államtól eltérő tagállamban teljesített ügyletek az el?bbi tagállamban legyenek adókötelesek, másrészt pedig, hogy ezen ügyletek szintén adókötelesek legyenek, ha az említett államok között az utóbbiban valósultak volna meg (lásd ebben az értelemben: 2000. július 13?i Monte Dei Paschi Di Siena ítélet, C?136/99, EU:C:2000:408, 28. pont; 2010. december 22?i RBS Deutschland Holdings ítélet, C?277/09, EU:C:2010:810, 31. és 32. pont).

33 A második feltételt illetően a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontjában és a 2006/112 irányelv 169. cikkének a) pontjában foglalt egyéb pontosítás hiányában meg kell állapítani, hogy az többek között olyan helyzetben teljesül, mint amely az alapügyben szerepel, amelyben a székhely szerinti tagállamban adózó ügyletek szintén adóznak a vonatkozó költségeket viselő fióktelep nyilvántartása szerinti tagállamban az e fióktelep által a hatodik irányelv 13. cikke C. részének első bekezdését és a 2006/112 irányelv 137. cikke (1) bekezdésének a) pontját átültető nemzeti szabályozás alapján gyakorolt választási lehetőség okán.

34 Másodszor emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdésének és a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első bekezdése szerint a hiea tekintetében úgy határozza meg az „adóalanyokat”, mint olyan személyeket, akik a gazdasági tevékenységet „önállóan” végzik (lásd ebben az értelemben: 2006. március 23?i FCE Bank ítélet C?210/04,

EU:C:2006:196, 33. pont; 2018. augusztus 7-²i TGE Gas Engineering ítélet, C-16/17, EU:C:2018:647, 40. pont).

35 A valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaságot és annak egy másik tagállamban nyilvántartásba vett leányvállalatát illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a székhely és a leányvállalat egyetlen és ugyanazon adóalanynak minősül, feltéve hogy bizonyított, hogy a leányvállalat független gazdasági tevékenységet végez, amely eset fennáll többek között, ha viseli a tevékenységéből eredő gazdasági kockázatot (lásd ebben az értelemben: 2018. augusztus 7-²i TGE Gas Engineering ítélet, C-16/17, EU:C:2018:647, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 A jelen esetben a Bíróság rendelkezésére álló iratokban semmi sem utal arra, hogy a párizsi fióktelep függetlenül jár el az Egyesült Királyságban lévő székhelyhez viszonyítva, a jelen ítélet 35. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében. Ennélfogva és a kérdést előterjesztő bíróság általi vizsgálatra tekintettel meg kell állapítani, hogy a fióktelep és a székhely a hálózati szempontjából egyetlen adóalanynak minősül.

37 Ezen összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a szolgáltatás kizárólag akkor tartozik a hálózati alá, ha annak nyújtója és igénybevevője között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös teljesítésekre kerül sor (2006. március 23-²i FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, 34. pont; 2014. szeptember 17-²i Skandia America (USA), filial Sverige ítélet, C-7/13, EU:C:2014:2225, 24. pont).

38 Így meg kell állapítani, hogy a fióktelep és a székhelye közötti jogviszony hiányában, amelyek együttesen egyetlen adóalanyt alkotnak, az a jogalanyok közötti kölcsönös teljesítések – a harmadik személyekkel megvalósított adóköteles ügyletekkel szemben – nem minősülnek adóköteles belső pénzmozgásoknak.

39 Ebből következik, hogy a valamely tagállamban nyilvántartásba vett fióktelep jogosult a megvalósított adóköteles ügyletekkel közvetlen és azonnali kapcsolatban lévő megszerzett termékeket és szolgáltatásokat terhelő hálózati levonására, a más tagállamban letelepedett székhelye ügyleteit is ideértve, amellyel a fióktelep egyetlen adóalanyt képez, feltéve hogy ezen utóbbi ügyletek akkor is adólevonásra jogosítanak, ha az említett fióktelep nyilvántartásba vétele szerinti államban valósulnak meg.

40 Harmadszor az adóalany által a levonásra jogosító és a levonásra nem jogosító ügyletekhez is felhasznált termékeket és szolgáltatásokat illetően a 2006/112 irányelv – hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének megfelelően – 173. cikkének (1) bekezdése szerint az adólevonási jog a hálózati csak az ezen előző említett ügyletekkel arányos részére korlátozódik. Ennek érdekében a levonási hányad, a 2006/112 irányelv 174. és 175. cikkének megfelelően, „az adóalany által lebonyolított összes ügyletre” tekintettel kerül megállapításra.

41 Ezen hányadot kell alkalmazni többek között abban az esetben, ha a valamely tagállamban nyilvántartásba vett fióktelep a más tagállamban letelepedett székhely által megvalósított hálózati kötelesek ügyletek és az ezen adó alól mentes ügyletek során felmerülő költségeket visel (lásd ebben az értelemben: 2000. július 13-²i Monte Dei Paschi Di Siena ítélet, C-136/99, EU:C:2000:408, 26–28. pont).

42 A Bíróságnak alkalma nyílt pontosítani, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében és a 2006/112 irányelv 173. cikkének (1) és (2) bekezdésében előírt levonási rendszer és az e rendszerben fogalt levonás módszerei csak az adóalany által egyidejűleg levonási jogot keletkeztető gazdasági tevékenységek és levonási jogot nem keletkeztető gazdasági tevékenységek végzéséhez felhasznált termékekre és szolgáltatásokra alkalmazandók,

azaz a vegyes használatú termékekre és szolgáltatásokra (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6-ai Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 40. pont; 2015. július 16-ai Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 26. pont; 2016. június 9-ai Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft ítélet, C-332/14, EU:C:2016:417, 26. pont).

43 Ezzel szemben az adóalany által kizárólag a levonási jogot keletkeztető gazdasági ügyletekhez felhasznált termékek és szolgáltatások nem a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének vagy a 2006/112 irányelv 173. cikke (1) bekezdésének a hatálya alá, hanem a levonási rendszert illetően az előbbi irányelv 17. cikke (2) bekezdésének és az utóbbi irányelv 168. cikkének hatálya alá tartoznak (2012. szeptember 6-ai Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 41. pont).

44 Ezen ítélkezési gyakorlatból következik, valamint amint azt a Bizottság a tárgyaláson lényegében megállapította, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének második albekezdésében és a 2006/112 irányelv 173. cikke (1) bekezdése második albekezdésében szereplő pontosítás, amely szerint az adóalany által egyidejűleg adóköteles ügyletekhez és héamentes ügyletekhez felhasznált termékek és szolgáltatások esetében a levonási hányadot „az adóalany által lebonyolított összes ügyletre” kell meghatározni, a fent hivatkozott összes ügyletre utal, amelyekhez az adóalany által megszerzett vegyes használatú ezen termékek és szolgáltatások felhasználásra kerültek, az utóbbi által megvalósított egyéb gazdasági ügyletek kivételével.

45 Így amennyiben a vegyes használatú költségeken kívül az adóalany kizárólag adóköteles ügyletekhez felhasznált termékeket és szolgáltatásokat szerez meg, az e termékeket és szolgáltatásokat terhelő adó teljes egészében levonható a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (3) bekezdése, valamint a 2006/112 irányelv 168. és 169. cikke értelmében (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 14-ai Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezzel szemben a kizárólag az ezen adó alól mentes esetleges ügyletekhez felhasznált termékeket és szolgáltatásokat terhelő adó nem jogosít adólevonásra.

46 Ebből következik, hogy a valamely tagállamban nyilvántartásba vett fióktelep által viselt, a fióktelep másik tagállamban letelepedett székhelye által megvalósított, kizárólag egyidejűleg adóköteles ügyletekhez és héamentes ügyletekhez felhasznált vegyes használatú költségeket illetően olyan levonási hányadot kell alkalmazni, amelynek nevezőjében az ezen ügyletekből származó forgalom adó nélküli összege szerepel, az adóalany által megvalósított egyéb ügyletek kivételével, a hatodik irányelv 19. cikkének (1) bekezdésében, valamint a 2006/112 irányelv 174. és 175. cikkében foglalt módszer szerint. E tekintetben pontosítani kell, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (3) bekezdése és a 2006/112 irányelv 169. cikkének a) pontja, valamint a jelen ítélet 32. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint kizárólag a székhely által megvalósított adóköteles ügyletekhez – amelyek akkor is adólevonásra jogosítanak, ha a fióktelep nyilvántartásba vétele szerinti tagállamban valósultak volna meg – kapcsolódó adó nélküli árbevétel szerepelhet a levonási hányadot alkotó tört számlálójában.

47 Pontosítani kell továbbá, hogy az előző pontban említett levonási hányad nem szükségképpen minősíthető az előterjesztett első kérdésben hivatkozott „székhely szerinti levonási hányadnak”. Ugyanis csak a székhely által megvalósított ügyleteket érinti, amelyekhez a fióktelep vegyes használatú költségei felhasználásra kerültek.

48 A Morgan Stanley azt állítja, hogy a fióktelep nyilvántartásba vétele szerinti tagállamnak a másik tagállamban letelepedett székhely tevékenységével való kapcsolattól függetlenül a viselt összes költségre a fióktelep szerinti levonási hányadot kell alkalmaznia, amelyet kizárólag az

utóbbinak a nyilvántartásba vétele szerinti tagállamban megvalósított ügyletei alapján határoznak meg. Mindazonáltal ez az értelmezés nem fogadható el.

49 Ugyanis a valamely fióktelep vegyes használatú költségeire alkalmazandó levonási hányad kiszámítása érdekében e megoldás – a jelen ítélet 30. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlattal ellentétben – nem veszi figyelembe az annak székhelye által megvalósított ügyleteket, amelyekkel e költségek közvetlen és azonnali kapcsolatban vannak.

50 Ezen értelmezést nem cáfolja a 2013. szeptember 12-ii Le Crédit Lyonnais ítéletb(i) (C-388/11, EU:C:2013:541) ered(i) ítélkezési gyakorlat, amelyre a Morgan Stanley az érvelésének alátámasztására hivatkozik. Igaz, hogy a jelen ítélet 40. és 55. pontjában a Bíróság akként ítélte meg, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében el(i)írt szabályozás alapján rá alkalmazandó héára vonatkozó levonási hányad megállapítása érdekében valamely társaság, amelynek székhelye valamely tagállamban található, nem veheti figyelembe a más tagállamban letelepedett fióktelep forgalmát.

51 E tekintetben mindazonáltal meg kell állapítani, amint az többek között az említett ítélet 19. pontjából kit(i)nik, hogy a Bíróság vizsgálta ezen ügyben a fióktelepeinek a bevételeik összességéként értelmezett teljes forgalma figyelembevételének a lehet(i)ségét. Így a Bíróság többek között hangsúlyozta a 2013. szeptember 12-ii Le Crédit Lyonnais ítéletben (C-388/11, EU:C:2013:541), hogy az adóalany más tagállamban lév(i) valamennyi állandó telephelye által teljesített forgalom székhely szerinti levonási hányad megállapítása érdekében történ(i) figyelembevétele azzal a következménnyel járna, hogy megnöveli az említett adóalanynak a székhely szerinti tagállamban történ(i) 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.

52 Ebb(i) következik, hogy a Bíróság kizárta az adóalany székhely szerinti levonási hányada kiszámításából a más tagállamokban lév(i) fióktelepek forgalmának figyelembevételét, mivel e forgalom legalább egy része nem mutat semmilyen kapcsolatot az e székhely által végzett beszerzésekkel. Következésképpen a Bíróság nem kívánta kizárni az adóalany valamely tagállamban található állandó telephelye levonási joga terjedelmének meghatározásakor az ugyanezen adóalany más tagállamban található állandó telephelye által megvalósított ügyletek figyelembevételét, amelyek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az el(i)bbi állandó telephelyek által viselt költségekkel.

53 Egyébiránt az említett székhely által megvalósított ügyletek szerinti hányad kiszámítása nem alapítható az e fióktelep által teljesített forgalomra sem, amint azt a francia kormány javasolja. Ugyanis, amint arra a jelen ítélet 38. pontja emlékeztet, e forgalom az adóalany nem adóköteles bel(i) pénzmozgásait érinti, míg a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése és a 2006/112 irányelv 173. cikkének (1) bekezdése szerint a levonási hányad számításakor az adóalany által harmadik személyekkel megvalósított adóköteles és héamentes ügyleteket kell figyelembe venni.

54 A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni az els(i) kérdésre, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2), (3) és (5) bekezdését és 19. cikkének (1) bekezdését, valamint a 2006/112 irányelv 168., 169. és 173–175. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a valamely tagállamban nyilvántartásba vett fióktelep által viselt, kizárólag az e fióktelep másik tagállamban letelepedett székhelye által megvalósított, egyidej(i)leg héaköteles ügyletekhez és az ezen adó alól mentes ügyletekhez felhasznált költségeket illet(i)en olyan törttel kiszámítható levonási hányadot kell alkalmazni, amelynek nevez(i)jében csak az ezen ügyletekb(i)l származó forgalom héa nélküli összege szerepel, számlálójában pedig az olyan adóköteles ügyletek, amelyek akkor is

adólevonásra jogosítanak, ha az említett fióktelep nyilvántartásba vétele szerinti államban valósultak volna meg, ideértve azt az esetet is, amikor e levonási jog az utóbbi által gyakorolt, az ezen államban megvalósított ügyletek héa alá vonására irányuló választási lehetőség?l ered.

A második kérdés?l

55 Második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy miként kell értelmezni a hatodik irányelv 17. cikkének (2), (3) és (5) bekezdését és 19. cikkének (1) bekezdését, valamint a 2006/112 irányelv 168., 169. és 173–175. cikkét a valamely tagállamban nyilvántartásba vett fióktelep általános költségeire alkalmazandó levonási hányad megállapítása érdekében, amely költségek az e fióktelep által ezen államban megvalósított ügyletekkel és az annak másik tagállamban letelepedett székhelye által egy másik államban megvalósított ügyletekkel összefüggésben merültek fel.

56 E tekintetben emlékeztetni kell arra egyrészt, hogy a konkrét beszerzési ügyletnek f?szabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a jelen ítélet 30. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen az el?zetesen megfizetett héa levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen. A beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhel? héa levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles 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).

57 Másrészt az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat az el?zetes konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító utólagos értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások költségei 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).

58 E körülmények között, amennyiben az adóalany valamely gazdasági tevékenysége egyidej?leg adóköteles ügyletekben és héamentes ügyletekben áll, annak általános költségeire a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében és a 2006/112 irányelv 173. cikkének (1) bekezdésében el?írt levonási hányadot kell alkalmazni. A jelen ítélet 40–46. pontjában foglalt megfontolások szerint az említett általános költségekre vonatkozó levonási hányad az adóalany által megvalósított valamennyi gazdasági ügyleten alapul, a hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdésében, valamint a 2006/112 irányelv 174. és 175. cikkében foglalt módszer szerint.

59 A valamely tagállamban nyilvántartásba vett fióktelep általános költségeire alkalmazandó levonási hányadot illet?en, ha az adóalany mind ezen államban, mind pedig a székhelye szerinti tagállamban teljesít ügyleteket, az e levonási hányadot alkotó tört számlálójában az e fióktelep által megvalósított adóköteles ügyleteken kívül csak az e székhely által megvalósított adóköteles ügyletek szerepelnek, amelyek akkor is adólevonásra jogosítanak, ha az említett fióktelep nyilvántartásba vétele szerinti államban valósultak volna meg.

60 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni a második kérdésre, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2), (3) és (5) bekezdését és 19. cikkének (1) bekezdését, valamint a 2006/112 irányelv 168., 169. és 173–175. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a valamely tagállamban nyilvántartásba vett fióktelep általános költségeire alkalmazandó levonási hányad megállapítása

érdekében, amelyek az e fióktelep által ezen államban megvalósított ügyletekkel és az annak másik tagállamban letelepedett székhelye által megvalósított ügyletekkel összefüggésben merültek fel, az e levonási hányadot alkotó tört számlálójában mind az említett fióktelep, mind pedig az e székhely által megvalósított ügyleteket figyelembe kell venni, pontosítva, hogy az említett tört számlálójában az ugyanezen fióktelep által megvalósított adóköteles ügyleteken kívül csak az említett székhely által megvalósított azon adóköteles ügyletek szerepelnek, amelyek akkor is adólevonásra jogosítanak, ha az érintett fióktelep nyilvántartásba vétele szerinti államban valósultak volna meg.

A költségekről

61 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 (negyedik 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), (3) és (5) bekezdését és 19. cikkének (1) bekezdését, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168., 169. és 173–175. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a valamely tagállamban nyilvántartásba vett fióktelep által viselt, kizárólag az e fióktelep másik tagállamban letelepedett székhelye által megvalósított, egyidejűleg hozzáadottértékadóköteles ügyletekhez és az ezen adó alól mentes ügyletekhez felhasznált költségeket illetően olyan törttel kiszámítható levonási hányadot kell alkalmazni, amelynek nevezőjében csak az ezen ügyletekből származó forgalom hozzáadottértékadó nélküli összege szerepel, számlálójában pedig az olyan adóköteles ügyletek, amelyek akkor is adólevonásra jogosítanak, ha az említett fióktelep nyilvántartásba vétele szerinti államban valósultak volna meg, ideértve azt az esetet is, amikor e levonási jog az utóbbi által gyakorolt, az ezen államban megvalósított ügyletek hozzáadottértékadó alá vonására irányuló választási lehetőségből ered.**

2) **A 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (2), (3) és (5) bekezdését és 19. cikkének (1) bekezdését, valamint a 2006/112 irányelv 168., 169. és 173–175. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a valamely tagállamban nyilvántartásba vett fióktelep általános költségeire alkalmazandó levonási hányad megállapítása érdekében, amelyek az e fióktelep által ezen államban megvalósított ügyletekkel és az annak másik tagállamban letelepedett székhelye által megvalósított ügyletekkel összefüggésben merültek fel, az e levonási hányadot alkotó tört számlálójában mind az említett fióktelep, mind pedig az e székhely által megvalósított ügyleteket figyelembe kell venni, pontosítva, hogy az említett tört számlálójában az ugyanezen fióktelep által megvalósított adóköteles ügyleteken kívül csak az említett székhely által megvalósított azon adóköteles ügyletek szerepelnek, amelyek akkor is adólevonásra jogosítanak, ha az érintett fióktelep nyilvántartásba vétele szerinti államban valósultak volna meg.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.