

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2013. szeptember 12. (*)

„Hozzáadottértékadó – 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. Ilešić, J.-J. Kasel (előadó) és M. Berger bírák,

előtanácsnok: 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. Pilczer, meghatalmazotti minőségben,

– a ciprusi kormány képviseletében E. Symeonidou, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében L. Seeboruth és A. Robinson, meghatalmazotti minőségben, segítjük: R. Hill barrister,

– az Európai Bizottság képviseletében C. Soulay és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2013. február 28-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról 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 hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) levonási hányada kiszámításának tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikke elírja:

„A [héa] alá tartozik:

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

[...]”

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

„(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 termelő, a kereskedő, 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 következ? ügyletek:

1. hitel nyújtása és közvetítése, valamint a hiteleknek a hitelez? által történ? kezelése;
2. banki garancia közvetítése vagy bármilyen banki garancia vagy fedezetügylet, valamint a banki garanciát nyújtó által történ? kezelés; [helyesen: kötelezettség, kezesség vagy más biztosíték, illetve garancia vállalása és ezek közvetítése, valamint a hitelez? 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 fizet?eszközként szolgáló devizákra, bankjegyekre és érmékre vonatkoznak, a gy?jteménydarabok kivételével, beleértve a bankjegyeket is; gy?jteménydarabok[nak] min?sülnek az aranyból, ezüstb?l vagy más fémb?l készült érmék, valamint azon bankjegyek, amelyeket rendes körülmények között nem használnak törvényes fizet?eszközként, 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 ?rzést és a kezelést], amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesül? részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak, a következ?k kivételével:
 - termékek feletti rendelkezési jogot megtestesít? okmányok;
 - az 5. cikk (3) bekezdése szerinti jogok vagy értékpapírok;
6. a tagállamok által meghatározott különleges befektetési alapok kezelése;

[...]"

7 Ezen irányelv 17. cikke el?írja:

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

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

- a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetend?, illetve megfizetett [héa], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani, [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy fog teljesíteni;
- b) a behozott termékekre fizetend? vagy megfizetett [héa];
- c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja és a 6. cikk (3) bekezdése szerint fizetend? [héa].

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

a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, másik országban [helyesen: külföldön] folytatott ügyletek, amelyek tekintetében elzártes 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 egyidejzárleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a [hía] levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az elzárör említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a [héának] az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhetzár].

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

A tagállamok azonban a következőket tehetik:

a) engedélyezik az adóalanynak, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, ha minden ilyen részterületrzár külön nyilvántartást vezet;

b) kötelezik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, és hogy valamennyi ilyen részterületrzár külön nyilvántartást vezessen;

c) engedélyezik vagy kötelezrvé 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 kötelezrvé teszik, hogy az adóalany az adólevonást az elzár 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 [hía] jelentéktelen összegzár, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.

[...]”

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

„(1) A 17. cikk (5) bekezdésének elzár 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, [hía] nélkül számított összege [helyesen: árbevételének összege] szerepel,

– a nevezzárben pedig a számlálóban szereplzár, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes, [árbevételének] [hía] nélkül számított összege szerepel. A tagállamok a

nevezhető 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 adókodeks, a továbbiakban: CGI) 271. cikke elírta:

„(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 elírta:

„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 terhel? [héát] az alábbi korlátozásokkal:

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

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

13 Az LCL egy franciaországi székhely? bank, amely az Európai Unió tagállamaiban és harmadik államokban fióktelepekkel rendelkezik.

14 Az 1988. január 1?je és 1989. december 31?e közötti id?szakra vonatkozó könyvviteli vizsgálat, valamint két utólagos adómegállapításról szóló értesítés alapján az adóhatóság hátralékokat – különösen héahátralékokat – állapított meg az LCL terhére az említett id?szak 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 el?írt levonható arányosított adó számlálójában és nevez?jében azon hitelkamatok összegét, amelyeket az LCL székhelye hagyott jóvá a francia területen kívül létrehozott fióktelepek számára.

15 1994. július 20?án az LCL benyújtotta els? 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 id?szakok tekintetében túlfizetésnek tartott, valamint amelyeket 1990?ben és 1991?ben az 1990. január 1?jét?l 1990. december 31?ig terjed? id?szakra nézve kifizetett, kifejtve, hogy amennyiben a székhely által a fióktelepeknek kiszámlázott kamatok összege nem vehet? figyelembe azon az alapon, hogy székhelye külföldi fióktelepeivel együtt egyetlen egységet alkot, akkor az ügyletekb?l származó bevételeket, amelyeket utóbbi szerez harmadik személyekt?l, 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) el?tt. 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 Unió 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) Elfogadható-e ugyanez a megoldás az Európai Unió 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, az [Unió] kívül letelepedett fogyasztók számára nyújtott banki és pénzügyi ügyletekkel kapcsolatban ugyanezen bekezdés c) pontja szerinti levonási jogra?

3) Változhat-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) [Az első vagy a második kérdésre adott igeni 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 kérdésre

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 előterjesztett 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 hálalevonási 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 Ennél fogva 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 megértését, 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 héra 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 héra terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös hérarendszer 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 használja 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 héra az első 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 elírhatják 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 hálátérítés 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 hozzáadottértékadónak 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 hozzáadottértékadónak 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 hálátérítését. Az említett állandó telephely feladata, hogy az ezen állam adóhatóságától kérje az ott megvalósított beszerzések után a hálátérítést (lásd ebben az értelemben fent hivatkozott Bizottság kontra Olszország 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 hálátalynak minősül (a fent hivatkozott Bizottság kontra Olszország 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 hálára 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 hálátérítésség 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 hía 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 hiealevonási 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 elterjesztő 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 hiealevonási 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 igénybe vevői 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 hía 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 különböz? választási lehet?ségek egyértelm?en eltér? 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 legmegfelel?bbnek 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 tényez?n alapulhat, beleértve a héarendszerrel összefüggésben felmerül? 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 kit?nik, hogy amennyiben az adóalany választhat kétféle ügylet között, joga van az üzleti tevékenység folytatásának legkevesébbé 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 kérdés?

50 Harmadik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését úgy kell?e értelmezni, hogy lehet?vé teszi a tagállam számára azt, hogy valamely adóalany társaság tevékenységének részterületeiként határozza meg a levonási hányad kiszámítására vonatkozó szabályt, lehet?vé 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 kit?nik, hogy az utóbbi rendelkezés kizárólag az említett 17. cikk (5) bekezdésének első albekezdésében el?írt 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 történ? 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 el?zetesen 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” történ? hivatkozás nem értelmezhet? földrajzi területekre történ? hivatkozásként.

54 Ugyanis a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdéséb?l kit?nik, hogy a „tevékenységek” fogalom a hatodik irányelv összefüggéseiben különböz? gazdasági tevékenységekre vonatkozik, mint például a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók tevékenységei.

55 Ebb?l 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 kérdésr?l

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

A költségekr?l

58 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést előterjeszt? bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

1) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: 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 hozzáadottértékadó 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 társaság számára, hogy figyelembe vegye a más tagállamban vagy harmadik államban letelepedett fióktelepe által elért forgalmat.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.