A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2019. január 24.*[i]

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héa) – 77/388/EGK hatodik irányelv – 2006/112/EK irányelv – Az előzetesen 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 előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d’État (államtanács, Franciaország) a Bírósághoz 2017. április 3-án érkezett, 2017. március 29-i határozatával terjesztett elő

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 (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett 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,

* Az eljárás nyelve: francia.

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű 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-rendszerről 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, először is az Egyesült Királyságban lévő székhelye által megvalósított ügyletekkel összefüggésben felmerült költségek, másodszor pedig mind a székhely, mind pedig a fióktelep ügyleteinek megvalósításával összefüggő általános költségek után megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) levonása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

A hatodik irányelv

3 A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében az minősül 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 héamentesek.

5 Ugyanezen irányelv 13. cikkének C. része a következőképpen rendelkezett:

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

[…]

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

[…]”

6 A hatodik irányelv 17. cikkének (2), (3) és (5) bekezdése a következőképpen szólt:

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

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [héa], 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 [héa] levonását vagy visszatérítését, amennyiben az a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, másik országban [helyesen: külföldön] folytatott ügyletek, amelyek tekintetében előzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna;

[…]

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

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

[…]”

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, [héa] nélkül számított összege [helyesen: árbevételének összege] szerepel,

– a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes [árbevételének], [héa] 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 1-jétől 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 előírja:

„»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 előírja:

„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 előírja:

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

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

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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a párizsi fióktelep állandó telephelyként héaköteles 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 e fióktelep egyrészt banki és pénzügyi ügyleteket valósított meg a helyi ügyfelei részére, amelyekre nézve héaalanyiságot választott, másodszor pedig az Egyesült Királyságban lévő székhely javára nyújtott szolgáltatásokat, amelyek ellentételezéseként átutalásokat fogadott. E fióktelep az említett két szolgáltatástípusból eredő költségeket terhelő héa egészét levonta.

18 Az adóhatóság megállapította, hogy az olyan termékek és szolgáltatások beszerzését terhelő héa, amelyeket kizárólag az Egyesült Királyságban lévő székhellyel folytatott belső ügyletekhez használnak, nem jogosít adólevonásra azon az alapon, hogy ezek az ügyletek nem tartoznak a héa 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 vegyes 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 héafizetési kötelezettséget állapított meg. A tribunal administratif de Montreuil (montreuili közigazgatási bíróság, Franciaország) elutasította Morgan Stanley utóbbi fizetési kötelezettség elengedése iránti kérelmeit. Az e 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) egyrészről 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 héaalanyiságra vonatkozó választási rendszer esetleges fennállása tekintetében – kell-e alkalmaznia.

21 Másrészről 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 e 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

23 Előzetesen 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 e 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 előterjesztő 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 előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi. Ezen adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. A teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2016. szeptember 15-i 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 héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (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 kitűnik 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 héát, 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 héa 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 héa 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 előző pontban hivatkozott rendelkezésekben előírt levonási jognak két feltétele van, egyrészt, hogy az adóalany által az ügyletekhez felhasznált termékek és igénybe vett szolgáltatások utáni héa esedékessége vagy megfizetése szerinti államtól eltérő tagállamban teljesített ügyletek az előbbi 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 héa 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-i 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 héaalanynak 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-i 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 e fióktelep és e székhely a héa szempontjából egyetlen adóalanynak minősül.

37 Ezen összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a szolgáltatás kizárólag akkor tartozik a héa alá, ha annak nyújtója és igénybevevője között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös teljesítésekre kerül sor (2006. március 23-i FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, 34. pont; 2014. szeptember 17-i 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 e 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 héa levonására, a más tagállamban letelepedett székhelye ügyleteit is ideértve, amellyel e 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 megfelelő – 173. cikkének (1) bekezdése szerint az adólevonási jog a héának csak az ezen először 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 héaköteles ügyletek és az ezen adó alól mentes ügyletek során felmerülő költségeket visel (lásd ebben az értelemben: 2000. július 13-i 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-i Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557,

40. pont; 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 26. pont; 2016. június 9-i 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-i 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 héaköteles ügyletekhez felhasznált termékeket és szolgáltatásokat szerez meg, az e termékeket és szolgáltatásokat terhelő héa 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-i 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 héa nem jogosít adólevonásra.

46 Ebből következik, hogy a valamely tagállamban nyilvántartásba vett fióktelep által viselt, e 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 héa 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 jogosítanának, ha a fióktelep nyilvántartásba vétele szerinti tagállamban valósultak volna meg – kapcsolódó héa nélküli árbevétel szerepelhet a levonási hányadot alkotó tört számlálójában.

47 Pontosítani kell továbbá, hogy az előző pontban említett levonási hányad nem szükségképen 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-i Le Crédit Lyonnais ítéletből (C-388/11, EU:C:2013:541) eredő ítélkezési gyakorlat, amelyre a Morgan Stanley az érvelésének alátámasztására hivatkozik. Igaz, hogy az említett ítélet 40. és 55. pontjában a Bíróság akként ítélte meg, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében előírt 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 kitűnik, hogy a Bíróság vizsgálta ezen ügyben a fióktelepeinek a bevételeik összességeként értelmezett teljes forgalma figyelembevételének a lehetőségét. Így a Bíróság többek között hangsúlyozta a 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítélet 38. pontjában (C-388/11, EU:C:2013:541), hogy az adóalany más tagállamban lévő valamennyi állandó telephelye által teljesített forgalom székhely szerinti levonási hányad megállapítása érdekében történő figyelembevétele azzal a következménnyel járna, hogy megnöveli az említett adóalanynak a székhely szerinti tagállamban történő minden beszerzése vonatkozásában a héa azon részét, amelyet az említett székhely levonhat, jóllehet e beszerzések egy része nincs összefüggésben az ezen államon kívül letelepedett állandó telephelyek tevékenységeivel. Így torzulna az alkalmazandó levonási hányad értéke.

52 Ebből következik, hogy a Bíróság kizárta az adóalany székhely szerinti levonási hányada kiszámításából a más tagállamokban lévő 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 előbbi 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 belső 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 első 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, egyidejűleg héaköteles 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 héa nélküli összege szerepel, számlálójában pedig az olyan adóköteles ügyletek, amelyek akkor is adólevonásra jogosítanának, 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 lehetőségből ered.

A második kérdésről

55 Második kérdésével a kérdést előterjesztő 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 ügyeletekkel és az annak másik tagállamban letelepedett székhelye által egy másik államban megvalósított ügyeletekkel összefüggésben merültek fel.

56 E tekintetben emlékeztetni kell arra egyrészt, hogy a konkrét beszerzési ügyletnek főszabály 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 előzetesen megfizetett héa levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen. A beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhelő 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 előzetes 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 egyidejűleg 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 előírt 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 illetően, 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 jogosítanának, 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 ügyeletekkel és az annak másik tagállamban letelepedett székhelye által megvalósított ügyeletekkel 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 jogosítanának, 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-rendszerről 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 hozzáadottértékadó-köteles 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 hozzáadottérték-adó nélküli összege szerepel, számlálójában pedig az olyan adóköteles ügyletek, amelyek akkor is adólevonásra jogosítanának, 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 hozzáadottérték-adó 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 ügyeletekkel és az annak másik tagállamban letelepedett székhelye által megvalósított ügyeletekkel 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 jogosítanának, ha az érintett fióktelep nyilvántartásba vétele szerinti államban valósultak volna meg.**

Aláírások

i — A jelen szöveg 50. pontjában az első elektronikus közzétételt követően nyelvi módosítás történt.