Áfa megosztása levonási hányad

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2016. december 14.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó – 77/388/EK irányelv – A 17. cikk (5) bekezdése harmadik albekezdésének d) pontja – Hatály – Az adóalany által felhasznált termékek és szolgáltatások összességét terhelő hozzáadottérték-adóra vonatkozó levonási hányad alkalmazása – Kiegészítő ügyletek – Az árbevétel támpontként való használata”

A C-378/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Commissione tributaria regionale di Roma (római regionális adóügyi bíróság, Olaszország) a Bírósághoz 2015. július 16-án érkezett, 2015. május 6-i határozatával terjesztett elő az előtte

a Mercedes Benz Italia SpA

és

az Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen tanácselnök, M. Vilaras, J. Malenovský (előadó), M. Safjan, és D. Šváby bírák,

főtanácsnok: H. Saugmandsgaard Øe,

hivatalvezető: Illéssy I. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. április 1-jei tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Mercedes Benz Italia SpA képviseletében P. Centore avvocato,

– az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítői: E. De Bonis, G. De Bellis és M. Capolupo avvocati dello Stato,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és D. Recchia, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2016. június 29-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 szóban forgó tényállás idején hatályos változata (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (5) bekezdésének és 19. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 Ezt a kérelmet a Mercedes Benz Italia Spa (a továbbiakban: Mercedes Benz) és az Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (olasz adóhatóság – Roma 3 regionális igazgatóság, Olaszország; a továbbiakban: Agenzia) között folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelynek tárgya a Mercedes Benz által a 2004. adóévre alkalmazott hozzáadottérték-adó (héa) levonások.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv tizenhetedik preambulumbekezdése szerint:

„mivel bizonyos feltételek és korlátozások mellett célszerű, hogy a tagállamok ezen irányelvtől eltérő, külön intézkedéseket tegyenek annak érdekében, hogy egyszerűsítsék az adókivetést, illetve megelőzzék az adókijátszást és az adókikerülést;

[…]”

4 Ezen irányelv 13. cikkének B. része ekként rendelkezett:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, […] a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket […]:

d) a következő ügyletek:

1. hitel nyújtása és közvetítése, valamint a hiteleknek a hitelező által történő kezelése;

[…]”

5 Az említett irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdése értelmében:

„(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 hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[…]

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és a (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 mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a hozzáadottérték-adónak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető].

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

A tagállamok azonban a következőket tehetik:

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

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

c) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére [helyesen: összességének vagy egy részének rendeltetése szerint] alkalmazza;

d) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást az első albekezdésben megállapított szabállyal összhangban valamennyi termékre és szolgáltatásra alkalmazza, amelyeket az ott megnevezett ügylet céljaira használ fel;

e) engedélyezik, hogy amennyiben az adóalany által le nem vonható hozzáadottérték-adó jelentéktelen összegű, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.”

6 Ugyanezen irányelv „A levonható arányosított adó kiszámítása” című 19. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen szólt:

„(1) A 17. cikk (5) bekezdésének első albekezdése szerinti levonható arányosított adó a következő tört eredménye, amelynél:

– a számlálóban […] az adólevonásra jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottérték-adó nélkül számított összege [helyesen árbevételének összege] szerepel,

– a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes [árbevételének], hozzáadottérték-adó nélkül számított összege szerepel. […].

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 eseti [helyesen: kiegészítő jellegű] ingatlan- és pénzügyi ügyleteket […].”

7 A hatodik irányelvet hatályon kívül helyezte és felváltotta a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.), amely 2007. január 1-jén lépett hatályba.

Az olasz jog

8 Az 1972. október 26-i decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (a hozzáadottérték-adó bevezetéséről és szabályozásáról szóló, 633. sz. köztársasági elnöki rendelet; a GURI 1972. november 11-i 292. száma, a továbbiakban: 633/72. sz. DPR) alapeljárásban alkalmazandó változata 10. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Mentesülnek az adó alól:

Azok a szolgáltatások, amelyek tárgya: a hitelnyújtás és -közvetítés, ezek kezelése és a finanszírozási ügyletek […]."

9 A 633/72. sz. DPR 19. cikkének (5) bekezdése előírja:

„[A]z olyan adózó esetében, aki egyidejűleg folytat olyan tevékenységeket, amelyek esetében adólevonási jog illeti meg, valamint olyan tevékenységeket, amelyek adómentes ügyleteket eredményeznek […], az adólevonási jog az első ügyletcsoport vonatkozásában arányosan illeti meg őt, és annak összegét a 19a. cikkben meghatározott levonási hányad alkalmazásával kell megállapítani."

10 A Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy a 633/72. sz. DPR 19. cikkének (5) bekezdésében előírt adólevonási jog meghatározására vonatkozó módszer az adólevonásra jogosító és adómentes ügyleteket megvalósító adóalany által beszerzett valamennyi termékre és szolgáltatásra alkalmazandó.

11 A 633/72. sz. DPR 19a. cikke szerint:

„(1) A 19. cikk (5) bekezdésében foglalt levonási mértéket az adott évben levonásra jogosító ügyletek összegének és annak az ugyanezen évben teljesített adómentes ügyletekkel növelt összegének hányada alapján kell meghatározni. A levonás mértékét a felső vagy alsó százalékegységre kell kerekíteni attól függően, hogy a tizedes rész meghaladja-e az öt tizedet.

(2) Az (1) bekezdésben foglalt levonási mérték meghatározása során nem vehetők figyelembe […] a [633/1972 DPR 10. cikkének] 1–9. pontjában megjelölt adómentes ügyletek, amennyiben azok nem képezik az adóalany fő tevékenységének részét, vagy az adóköteles tevékenységekhez képest kiegészítő jellegűek, a kizárólag ez utóbbi ügyletekhez felhasznált termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó levonása kizárásának fenntartása mellett."

12 A 633/72. sz. DPR 36. cikke a következőképpen fogalmaz:

„(1) Több tevékenységet végző adóalany esetében, az adó – az összárbevétel alapján – valamennyi tevékenységre alkalmazandó, ha a következő bekezdések eltérő rendelkezést nem tartalmaznak.

(2) Ha az adóalany vállalkozásokat működtet vagy egyidejűleg szakmai tevékenységet vagy foglalkozást végez, az adó – a vonatkozó rendelkezések és az összárbevétel alapján – külön alkalmazandó a vállalkozás működtetésére és a szakmai tevékenység vagy foglalkozás végzésére.

(3) Az az adóalany, aki több vállalkozást működtet, vagy ugyanazon vállalkozás keretében több tevékenységet végez, vagy több szakmai tevékenységet vagy foglalkozást folytat, az előző évre vagy a tevékenység megkezdésére vonatkozó nyilatkozatában az adóhatóság részére történő bejelentéssel választhatja az általa végzett egyes tevékenységekre vonatkozó adók tételes elkülönítését. Ebben az esetben a 19. cikkben előírt levonás alkalmazható, feltéve hogy az adóalany a tevékenység tekintetében elkülönített nyilvántartást vezet, azonban – az előző bekezdés rendelkezéseitől eltérve – a vegyes használatú, nem értékcsökkenthető termékekre kivetett adó vonatkozásában a levonás kizárt. A választás annak visszavonásáig, de mindenképpen legalább három év időtartamra érvényes. […]. A jelen bekezdés rendelkezései alkalmazandók továbbá azon adóalany tekintetében is, aki a 10. cikk (1) bekezdése értelmében vett adómentes tevékenységet végez.

(4) Az adó minden esetben – a vonatkozó rendelkezések és a tevékenységek összárbevétele alapján – külön alkalmazandó […].

(5) Minden olyan esetben, amikor az adó egy meghatározott tevékenységre külön alkalmazandó, ha a 19. cikkben előírt adólevonást ugyanezen cikk (3) bekezdésével összhangban csökkentik vagy átalányösszegben alkalmazzák, akkor ez a levonás a konkrét tevékenységvégzéshez kapcsolódó hányad mértékében alkalmazható a vegyes használatú termékekre és szolgáltatásokra kivetett adó vonatkozásában; a szolgáltatásoknak a csökkentett vagy átalányosított adólevonás hatálya alá tartozó tevékenységek körébe vonása a 3. cikk értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősül, és úgy kell tekinteni, mintha azokat a rendes értékük alapján a szolgáltatásnyújtás időpontjában teljesítették volna. […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13 A Mercedes Benz a Daimler-Chrysler csoport márkái olaszországi forgalmazásának stratégiai irányításáért felelős.

14 A Mercedes Benz a 2004. adóévre vonatkozó héabevallásában a pénzügyi tevékenységeit, azaz a leányvállalatainak nyújtott kölcsönökre vonatkozó ügyleteinek lebonyolítását „kiegészítő jellegűnek” tüntette fel az adóköteles tevékenységeihez képest, amely azt eredményezte, hogy az e kölcsönök után járó kamatokat kihagyta a 633/72. sz. DPR 19a. cikkében szabályozott levonható mérték megállapítására szolgáló tört nevezőjének számításából.

15 A 2008-ban elvégzett és a 2004. adóévre vonatkozó adóellenőrzést követően a Mercedes Benzt az adóhatóság határozatában 1 755 882 euró összegű héa utólagos megfizetésére szólította fel azzal az indokkal, hogy a kölcsönök után kapott kamatokat helytelenül zárták ki a levonási mérték megállapítására szolgáló tört nevezőjéből, amennyiben az említett kölcsönügyletek lebonyolítása a Mercedes Benz egyik főtevékenysége, mivel az e kölcsönök után járó kamatok a teljes forgalmának 71,64%-át képviselik.

16 A Mercedes Benz e határozattal szemben keresetet terjesztett a Commissione tributaria provinciale di Roma (római helyi adóügyi bíróság, Olaszország) elé, amely keresetet ez

utóbbi elutasította. Ennélfogva a Mercedes Benz ezen ítélettel szemben fellebbezést terjesztett a kérdést előterjesztő bíróság, a Commissione tributaria regionale di Roma (római regionális adóügyi bíróság, Olaszország) elé.

17 E jogvita alkalmával a Mercedes Benz kifejtette, hogy jogosult volt kihagyni a nyújtott kölcsönök után járó kamatokat a héalevonási mérték megállapítására szolgáló tört nevezőjéből, és többek között úgy érvelt, hogy a nemzeti jogalkotó ezenkívül helytelenül ültette át a 2006/112 irányelv 168. cikkét és 173–175. cikkét, amikor úgy rendelkezett, hogy a DPR 19a. cikkében foglalt levonási hányadot valamely adóalany által beszerzett, illetve igénybe vett valamennyi termék és szolgáltatás esetében megkülönböztetés nélkül alkalmazni kell, függetlenül attól, hogy e termékeket vagy e szolgáltatásokat adólevonásra jogosító vagy adólevonásra nem jogosító ügyletekre, illetve e két ügylettípusra használják fel.

18 E körülmények között a Commissione tributaria regionale di Roma (római regionális adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a levonási jog gyakorlását illetően a [2006/112] irányelv 168. cikkének és 173–175. cikkének a közösségi jogban meghatározott arányosság, tényleges érvényesülés és arányosság elvein alapuló értelmezésével az a nemzeti szabályozás (konkrétan a [633/72. sz. DPR] 19. cikkének (5) bekezdése és 19a. cikke) és a nemzeti adóhatóság azon gyakorlata, amelyek a gazdasági szereplő forgalmának összetételére történő hivatkozást az úgynevezett »kiegészítő« ügyletek meghatározása során is megkövetelik olyan számítási módszer előírása nélkül, amely a beszerzések tényleges összetételén és rendeltetésén alapul, és amely továbbá objektíven tükrözi a felmerült költségeknek az adóalany által folytatott egyes – adóköteles és adómentes – tevékenységekre eső tényleges arányát?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Előzetes észrevételek

19 Először is meg kell jegyezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelemében hivatalosan a 2006/112 irányelv 168. cikkére és a 173–175. cikkére hivatkozik, azonban az alapügyben szóban forgó adóévben az adóalanyok adólevonási jogát alapvetően a hatodik irányelv 17. és 19. cikke szabályozta.

20 Másodszor a Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy a 633/72. sz. DPR 19. cikke (5) bekezdésének és 19a. cikkének az elfogadásával a nemzeti jogalkotó a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének d) pontjában meghatározott, eltérésen alapuló módszerrel kívánt élni.

21 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kérdésével lényegében arra keres választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének d) pontját és 19. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás és gyakorlat, mint amelyről az alapügyben szó van, amely az adóalanyt arra kötelezi,

– hogy az általa beszerzett, illetve igénybe vett valamennyi termékre és szolgáltatásra egy árbevételen alapuló levonási hányadot alkalmazzon, anélkül hogy olyan számítási módszert írna elő, amely az egyes beszerzett, illetve igénybe vett termékek és szolgáltatások jellegén és

tényleges rendeltetésén alapul, és amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek az egyes – adóköteles és adómentes – tevékenységekre eső tényleges arányát, és

– hogy az árbevételének összetételét vegye alapul a „kiegészítő jellegűnek” minősülő ügyletek meghatározása érdekében.

A Bíróság válasza

22 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése értelmében az adóalany levonhatja a kizárólag az adóköteles ügyletek megvalósítására szánt termékek és szolgáltatások beszerzését, illetve igénybevételét terhelő adót.

23 Az adólevonásra jogosító ügyletekre és az adólevonásra nem jogosító ügyletekre egyidejűleg felhasználni szánt termékeket és szolgáltatásokat illetően ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdése kimondja, hogy az adólevonás csak a héának az előbbi ügyletekkel arányos része tekintetében engedélyezhető.

24 A hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése azonban lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy eltérő jelleggel az adólevonási jog meghatározására sajátos módszereket használjanak, amelyek között az e rendelkezés d) pontjában megfogalmazott módszer is található (lásd ebben az értelemben: 2012. november 8-i BLC Baumarkt ítélet, C-511/10, EU:C:2012:689, 24. pont).

25 A hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdése d) pontjának megfelelően a tagállam engedélyezheti vagy kötelezővé teheti, hogy az adóalany az adólevonást az ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdésében megállapított szabállyal összhangban valamennyi termékre és szolgáltatásra alkalmazza, amelyeket az ott megnevezett ügylet céljaira használ fel.

26 Először is, meg kell vizsgálni, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének d) pontját – a szövegösszefüggésében olvasva – úgy kell-e értelmezni, hogy az a héalevonási jog számítását megállapító módszer, amelyet előír, az árbevételen alapuló levonási hányad alkalmazását foglalja magában.

27 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy – szemben a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében rögzített többi eltérő számítási módszerrel – a d) pontjában szereplő módszer kifejezetten előírja, hogy ezt a módszert ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdése első albekezdésének megfelelően kell alkalmazni.

28 Márpedig – amint az a jelen ítélet 23. pontjából kitűnik – a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdésében foglalt szabály nem pontosítja, hogy a héának az adólevonásra jogosító ügyletekkel arányos részét mi alapján kell konkrétan meghatározni.

29 Ugyanakkor a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének második albekezdése, amely közvetlenül az első bekezdést követi és az „e levonható [hányad]” kifejezéssel kezdődik – amellyel így az első bekezdésben szereplő levonási hányadra hivatkozik – pontosítja, hogy az említett hányadot az ezen irányelv 19. cikke szerint kell meghatározni.

30 Márpedig a hatodik irányelv 19. cikkének (1) bekezdése kimondja, hogy az ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdésében előírt levonási hányadot egy olyan

tört alapján kell megállapítani, amelynél a számlálóban az adólevonásra jogosító tevékenységből származó árbevétel, a nevezőben pedig az e tevékenységből, valamint az adólevonásra nem jogosító tevékenységből származó árbevétel szerepel.

31 Így a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének d) pontjában szereplő hivatkozást az e bekezdés első albekezdésében rögzített szabállyal összhangban úgy kell értelmezni, mint amely az említett rendelkezés végrehajtása során az árbevételen alapuló levonási hányad alkalmazását igényli.

32 Ebből következik, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének d) pontját ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első és második albekezdésével, valamint 19. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy az a héalevonási jog számítását megállapító módszer, amelyet előír, az árbevételen alapuló hányad alkalmazását foglalja magában.

33 Másodszor meg kell vizsgálni, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének d) pontjával ellentétes-e, ha egy tagállam az adóalanyt arra kötelezi, hogy egy árbevételen alapuló levonási hányadot alkalmazzon az általa beszerzett, illetve igénybe vett valamennyi termékre és szolgáltatásra, mégpedig az egyes beszerzett termékek, illetve igénybe vett szolgáltatások jellegére és tényleges rendeltetésére tekintet nélkül.

34 E tekintetben egyfelől a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése első albekezdésének szövegéből kitűnik, hogy a levonható héaösszeg meghatározása érdekében a levonási hányad számítása főszabály szerint csak az adóalany által egyidejűleg adólevonásra jogosító és adólevonásra nem jogosító gazdasági tevékenységekhez használt, illetve igénybe vett termékekre és szolgáltatásokra vonatkozik (lásd ebben az értelemben: 2012. december 6-i Portugal Telecom ítélet, C-496/11, EU:C:2012:557, 40. pont; 2016. június 9-i Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft ítélet, C-332/14, EU:C:2016:417, 25. pont).

35 Másfelől a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének d) pontja értelmében a tagállamok engedélyezhetik vagy kötelezővé tehetik, hogy az adóalany az adólevonást „az első albekezdésben megállapított szabállyal összhangban valamennyi termékre és szolgáltatásra alkalmazza, amelyeket az ott megnevezett ügylet céljaira használ fel”.

36 Mivel a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdése, amelyet ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének d) pontja kifejezetten említ, mind az adólevonásra jogosító ügyletekre, mind pedig az adólevonásra nem jogosító ügyletekre hivatkozik, „az ott megnevezett ügylet céljaira” kifejezést úgy kell értelmezni, mint amely az említett irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdésében említett két ügylettípusra vonatkozik.

37 Márpedig a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdésével ellentétben ugyanezen 17. cikk (5) bekezdése harmadik albekezdésének d) pontja nem alkalmazza az „egyidejűleg” kifejezést.

38 Ilyen pontosítás hiányában a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, mint amely az érintett adóalany által mind az adólevonásra jogosító, mind az adólevonásra nem jogosító ügyletek megvalósítása céljából

használt, illetve igénybe vett valamennyi termékre és szolgáltatásra hivatkozik, anélkül hogy e termékek és szolgáltatások e két ügylettípus egyidejű teljesítését szolgálnák.

39 Ugyanis emlékeztetni kell, hogy ha valamely uniós jogi rendelkezésnek többféle értelmezése is lehetséges, azt kell alapul venni, amely alkalmas e rendelkezés hatékony érvényesülésének biztosítására (lásd különösen: 2000. március 9-i EKW és Wein & Co ítélet, C-437/97, EU:C:2000:110, 41. pont).

40 Márpedig a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdése d) pontjának akként való értelmezése, hogy az csak az adólevonásra jogosító és az adólevonásra nem jogosító ügyletek „egyidejű” megvalósítására használt, illetve igénybe vett termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó, ahhoz vezetne, hogy e rendelkezésnek ugyanolyan hatályt biztosítanának, mint amellyel ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdése bír, amelytől azonban e rendelkezésnek el kellene térnie.

41 Nem vitatott, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kételkedni látszik a jelen ítélet 38. pontjában kifejtett értelmezésnek az adólevonások arányossága, az adólevonási jog tényleges érvényesülése és a héasemlegesség elvével való összeegyeztethetősége tekintetében.

42 Azonban anélkül, hogy ezen elveknek a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésére gyakorolt pontos hatását vizsgálni kellene, meg kell állapítani, hogy ezen említett elvek figyelembevétele, amelyek a héarendszert szabályozzák, de amelyektől a jogalkotó érvényesen eltérhet, mindenesetre nem indokolhat olyan értelmezést, amely az említett – kifejezetten a jogalkotó akaratát tükröző – eltérést megfosztaná a hatékony érvényesüléstől.

43 A jelen ítélet 38. pontjában tett megállapításokat továbbá megerősíti a hatodik irányelv által követett célkitűzések egyike, amely – amint ezen irányelv tizenhetedik preambulumbekezdéséből kitűnik – a viszonylag egyszerű alkalmazási szabályok előírhatóságára irányul (lásd ebben az értelemben: 2012. március 8-i Bizottság kontra Portugália, C-524/10, EU:C:2012:129, 35. pont).

44 Ugyanis a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésének d) pontjában előírt számítási szabály alkalmazásával az adóalany nem köteles az általa megvásárolt termékeket és szolgáltatásokat vagy az adólevonásra jogosító ügyletekhez, vagy az ilyenre nem jogosító ügyletekhez, illetve e két ügylettípushoz hozzárendelni, és ennélfogva a nemzeti adóhatóságoknak nem feladata annak ellenőrzése, hogy ezt a hozzárendelést megfelelően hajtották-e végre.

45 Harmadszor meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdésére tekintettel valamely tagállam előírhatja-e, hogy ez az adóalany az árbevételének összetételét is figyelembe vegye annak meghatározása érdekében, hogy a megvalósított ügyletek közül melyek a „kiegészítő jellegűnek” minősülő ügyletek.

46 E tekintetben emlékeztetni kell, hogy a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése értelmében e cikk (1) bekezdésében foglalt hányad megállapítása érdekében figyelmen kívül kell hagyni a „kiegészítő jellegű ingatlan- és pénzügyi ügyletek[ből]” származó árbevétel összegét. Márpedig a hatodik irányelv nem határozza meg ez utóbbi fogalmat.

47 Ugyanakkor a Bíróság már kifejtette, hogy bár a hatodik irányelv hatálya alá tartozó pénzügyi ügyletekből származó bevételek nagysága arra utalhat, hogy ezek az ügyletek nem tekinthetők „kiegészítő jellegűnek” ezen irányelv 19. cikkének (2) bekezdése értelmében, az a tény, hogy ezen ügyletekből nagyobb bevétel származik, mint az érintett vállalkozás bejelentett főtevékenységéből, önmagában nem elegendő ahhoz, hogy ezek ne minősüljenek e rendelkezés értelmében „kiegészítő jellegű” ügyleteknek (lásd ebben az értelemben: 2004. április 29-i EDM-ítélet, C-77/01, EU:C:2004:243, 77. pont).

48 Továbbá a Bíróság az ítélkezési gyakorlatából következik, hogy valamely gazdasági tevékenység a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése értelmében „kiegészítő jellegű” ügyletnek minősül, ha nem képezi a vállalkozás adóköteles tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges részét, és ha jelentős mértékben nem igényli héaköteles termékek vagy szolgáltatások felhasználását (lásd ebben az értelemben: 1996. július 11-i Régie dauphinoise ítélet, C-306/94, EU:C:1996:290, 22. pont; 2004. április 29-i EDM-ítélet, C-77/01, EU:C:2004:243, 76. pont; 2009. október 29-i NCC Construction Danmark ítélet, C-174/08, EU:C:2009:669, 31. pont).

49 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az adóalany árbevételének összetétele releváns tényezőnek minősül annak meghatározása szempontjából, hogy egyes ügyleteket a hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdésének második mondata értelmében „kiegészítő jellegűnek” kell-e tekinteni, ugyanakkor e célból figyelembe kell venni ezen ügyleteknek az adóalany adóköteles tevékenységeivel való kapcsolatát is, és adott esetben azt, hogy mennyiben igénylik héaköteles termékek és szolgáltatások felhasználását.

50 A fenti megfontolások összességéből következik, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének d) pontját és 19. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás és gyakorlat, mint amelyről az alapügyben szó van, amely az adóalanyt arra kötelezi,

– hogy az általa beszerzett, illetve igénybe vett valamennyi termékre és szolgáltatásra egy árbevételen alapuló levonási hányadot alkalmazzon, anélkül hogy olyan számítási módszert írna elő, amely az egyes beszerzett, illetve igénybe vett termékek és szolgáltatások jellegén és tényleges rendeltetésén alapul, és amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek az egyes – adóköteles és adómentes – tevékenységekre eső tényleges arányát, és

– hogy az árbevételének összetételét vegye alapul a „kiegészítő jellegűnek” minősülő ügyletek meghatározása érdekében, feltéve hogy az e célból folytatott értékelés figyelembe veszi az ezen ügyletek és az adóalany adóköteles tevékenységei közötti kapcsolatot is, és adott esetben azt, hogy ezen ügyletek mennyiben igénylik héaköteles termékek és szolgáltatások felhasználását.

A költségekről

51 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

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. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének d) pontját és 19. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás és gyakorlat, mint amelyről az alapügyben szó van, amely az adóalanyt arra kötelezi,

– **hogy az általa beszerzett, illetve igénybe vett valamennyi termékre és szolgáltatásra egy árbevételen alapuló levonási hányadot alkalmazzon, anélkül hogy olyan számítási módszert írna elő, amely az egyes beszerzett, illetve igénybe vett termékek és szolgáltatások jellegén és tényleges rendeltetésén alapul, és amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek az egyes – adóköteles és adómentes – tevékenységekre eső tényleges arányát, és**

– **hogy az árbevételének összetételét vegye alapul a „kiegészítő jellegűnek” minősülő ügyletek meghatározása érdekében, feltéve hogy az e célból folytatott értékelés figyelembe veszi az ezen ügyletek és az adóalany adóköteles tevékenységei közötti kapcsolatot is, és adott esetben azt, hogy ezen ügyletek mennyiben igénylik hozzáadottértékadó-köteles termékek és szolgáltatások felhasználását.**

Aláírások

** Az eljárás nyelve: olasz.