



Határozatok Tára

PAOLO MENGOZZI
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. október 3.¹

C-165/17. sz. ügy

**Morgan Stanley & Co International plc
kontra
Ministre de l'Économie et des Finances**

(a Conseil d'État [államtanács, Franciaország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Héa – A 77/388/EGK irányelv 17. és 19. cikke – A 2006/112/EK irányelv 168., 169. és 173–175. cikke – Az előzetesen megfizetett adó levonása – Az alkalmazandó levonási hányad meghatározása – Valamely társaságnak a székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban létrehozott fióktelepe – A fióktelepnél kizárólag a székhely által megvalósított ügyletekkel összefüggésben felmerült költségek – A fióktelepnél felmerült, a fióktelep által megvalósított saját ügyletek és a székhely ügyletei céljára egyaránt szolgáló költségek”

I. Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem, amelyet a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) terjesztett elő, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv² (a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (2), (3) és (5) bekezdésének, valamint 19. cikke (1) bekezdésének, továbbá a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv³ 168., 169., 173–175. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2. E kérelem a Morgan Stanley & Co International plc társaság (a továbbiakban: Morgan Stanley) és a francia adóhatóság között a Morgan Stanley hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) fizetése céljából Franciaországban nyilvántartásba vett fióktelepe (a továbbiakban: francia fióktelep) által egyrésztől a Franciaországban megvalósított ügyletek, és másrésztől a Londonban, az Egyesült Királyságban található székhely (a továbbiakban: londoni székhely) javára nyújtott szolgáltatások után megfizetett héa levonása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

3. Pontosabban, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy a francia fióktelep két, a 2002. december 1-je és 2005. április 30. közötti, valamint a 2005. december 1-je és 2009. április 30. közötti időszakokra vonatkozóan lefolytatott, héával kapcsolatos adóellenőrzés tárgyát képezte.⁴

¹ Eredeti nyelv: francia.

² HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

³ HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

⁴ Ezért fontos a 2006. december 31-ig alkalmazandó hatodik irányelvre és a 2007. január 1-jén hatályba lépett 2006/112 irányelvre egyaránt hivatkozni.

4. Ezen ellenőrzések során a francia adóhatóság megállapította, hogy a francia fióktelep, amely a héára vonatkozó szabályozás szempontjából állandó telephelynek minősül, egyrészt olyan banki és pénzügyi ügyleteket valósított meg helyi ügyfelei részére, amelyekre nézve – a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv francia code général des impôts-val (általános adótörvénykönyv, a továbbiakban: CGI)⁵ átültetett rendelkezéseinek megfelelően – héaalanyiságot választott, másrészt a londoni székhely javára nyújtott szolgáltatásokat, amelyek ellentételezéseként átutalásokat fogadott.⁶ A francia fióktelep levonta az említett két szolgáltatástípusból eredő költségeket terhelő héa egészét.

5. A francia adóhatóság megállapította, hogy az olyan áruk és szolgáltatások beszerzését terhelő héa, amelyeket kizárólag a londoni székhellyel folytatott belső ügyletekhez használnak, nem jogosít adólevonásra azon az alapon, hogy ezek az ügyletek nem tartoznak a héa hatálya alá. Enyhítő intézkedésként ugyanakkor lehetővé tette a szóban forgó adó egy részének csökkentését a londoni székhelyre alkalmazandó levonási hányad alkalmazásával, a Franciaországban hatályos adólevonási jogból való kizárásokra is figyelemmel. A francia fióktelep olyan vegyes költségeit illetően, amelyek egyszerre merültek fel a fióktelepnek a saját ügyfelei javára megvalósított ügyletei, illetve a londoni székhellyel folytatott ügyletei során, az adóhatóság megállapította, hogy azok csak részben vonhatóak le, és alkalmazta a londoni székhelyre alkalmazandó levonási hányadot, korrigálva a francia fióktelep adólevonásra jogosító tevékenységének üzleti forgalmával, a Franciaországban hatályos adólevonási jogból való kizárásokra is figyelemmel.

6. A Morgan Stanley a tribunal administratif de Montreuil-től (montreuil-i közigazgatási bíróság, Franciaország) kérte az adóhatóság által megállapított, az eredetileg levont héa utólagos megfizetésére vonatkozó kötelezettség elengedését, amely kérelmét e bíróság elutasította. Az e bíróság ítélete ellen irányuló fellebbezést a cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság, Franciaország) a 2015. január 27-i ítéletével elutasította.

7. Az ezen ítélet ellen előterjesztett fellebbezés alapján eljáró Conseil d'État (államtanács) először felidézti azt a megoldást, amelyre a Bíróság a 2016. június 21-i ESET-végzésben (C-393/15, nem tették közzé, EU:C:2016:481) az egyik tagállamban nyilvántartásba vett fióktelepnél felmerült, részben a másik tagállamban letelepedett székhely adóköteles ügyleteihez kapcsolódó költségeket terhelő héa levonásához való jogot illetően jutott.

8. Mindemellett, másodsor, a Conseil d'État (államtanács) úgy véli, hogy egy a Morgan Stanleyéhez hasonló helyzetben lévő fióktelepre alkalmazandó levonási hányad meghatározásával kapcsolatos szabályokat mindazonáltal különösen a 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) figyelembevételével kell pontosítani, amely a Conseil d'État (államtanács) szerint kétségtől más tényállásra vonatkozott. E tekintetben a Conseil d'État (államtanács) egyrészt felveti a kérdést *az egyik tagállamban alapított fióktelep által viselt, kizárólag a másik tagállamban alapított székhellyel kapcsolatos ügyletekből származó költségeket illetően*, hogy akkor a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv rendelkezései azt jelentik-e, hogy a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamnak ezekre a költségekre az e tagállamban alkalmazandó adólevonási hányadot vagy a székhely

5 A hatodik irányelv 13. cikke C. részének első bekezdése, illetve a 2006/112 irányelv 137. cikke (1) bekezdésének a) pontja, amelyeket a francia jogba a CGI 260 B. cikke ültetett át.

6 Az ügy irataiból, különösen a cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság, Franciaország) 2015. január 27-i ítéletéből, amely a Conseil d'État-hoz (államtanács) előterjesztett, a jelen ügy alapjául szolgáló jogorvoslati kérelem tárgyát képezte, kiderül, hogy az átutalásokat a francia fióktelepnél a londoni székhely által megvalósított „Equity Sales” (részvénytársaságokhoz kapcsolódó ügyletek) és „Fixed Income Sales” (kötvénypiacokhoz kapcsolódó ügyletek, származtatott devizaügyletek vagy származtatott áruügyletek) ügyletek kapcsán felmerült költségek fedezésére szánták. Megjegyzendő, hogy a cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság) ítéletét közzétették és azt Féron, I. kommentálta az „Après Le Crédit Lyonnais, Morgan Stanley: faut-il fermer toutes les succursales françaises?” című írásában (*Revue de droit fiscal*, 16. szám, 2015, 273. kömm.). Egyébiránt ez az ítélet, valamint a Bíróság előtt folyamatban levő eljárás vitát váltott ki a francia adószakértők körében: lásd a fent hivatkozott kommentáron kívül Debat, O., „Réflexion sur l'application de la réglementation de la taxe sur la valeur ajoutée aux »opérations« entre une société et sa succursale étrangère” (*Revue de droit bancaire et financier*, 3. szám, 2015); Sérandour, Y., „Droit à déduction de la TVA sur les frais engagés par une succursale au profit de son siège établi dans un autre Etat membre: quelle étendue?” (*Revue de droit fiscal*, 23. szám, 2017, 333. o.), valamint Pottier, E., „Avancées notables en matière de droit à déduction de la TVA pour les succursales françaises d'entreprises étrangères réalisant des opérations bancaires et financières: la saga Morgan Stanley” (*Revue internationale des services financiers*, 2. szám, 2017, 129. o.).

bejegyzésének tagállama szerinti levonási hányadot, 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. Másrészt a Conseil d'État (államtanács) azt kérdezi, hogy melyek *a fióktelep által viselt, a nyilvántartásba vétel helye szerinti tagállamban megvalósított ügyletekkel és a székhellyel kapcsolatos ügyletekkel összefüggésben együttesen felmerült költségek* tekintetében irányadó szabályok, különösen az „általános költség” és a levonási hányad fogalmi tekintetében.

9. E körülmények között a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) 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 fogalmi tekintetében?”

10. E kérdések kapcsán a Morgan Stanley, a francia és a portugál kormány, valamint az Európai Bizottság tett írásbeli észrevételeket. E felek a 2018. március 1-jei tárgyaláson szóbeli észrevételeket is előterjesztettek, a portugál kormány kivételével, amely a tárgyaláson nem képviseltette magát.

II. Elemzés

A. Előzetes észrevételek

11. A kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdések vizsgálata előtt néhány előzetes észrevételt kell tenni, különösen azon előfeltételezésekre vonatkozóan, amelyek alapján e kérdéseket feltették.

12. Először is nem vitatott, hogy a francia fióktelep a héa szempontjából állandó telephelynek minősül. Másként fogalmazva, ez a helyzet a *ténybeli* szempontból különbözik a kérdést előterjesztő bíróság által említett 2000. július 13-i Monte Dei Paschi Di Siena ítélet (C-136/99, EU:C:2000:408, 15. pont) alapjául szolgáló helyzettől. Az említett ügyben ugyanis a Monte Dei Paschi di Siena olasz bank francia képviseleti irodája Franciaországban nem minősült ilyen állandó telephelynek, ami következképpen azt jelentette, hogy a hatodik irányelvnek, valamint a 79/1072/EGK nyolcadik irányelvnek⁷ csak a

⁷ A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i nyolcadik tanácsi irányelv (HL 1979. L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.). Ennek az irányelvnek a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben biztosított hozzáadottértékadó-visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 23. o.) lépett a helyébe.

Franciaországban megfizetett héa visszatérítésére vonatkozó rendelkezései voltak alkalmazandóak. A jelen ügyben kizárólag a francia fióktelep mint a Morgan Stanley állandó telephelye által igényelt *héalevonáshoz való jog* kérdéses, és a Bírósághoz is ennek kapcsán intézték az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet. Ugyanakkor már most hangsúlyoznom kell, hogy e tényállásbeli különbségtől eltekintve a 2000. július 13-i Monte Dei Paschi Di Siena ítéletből (C-136/99, EU:C:2000:408) a héalevonáshoz való jogra vonatkozóan levonható tanulságok rendkívül hasznosak lesznek, amint arra a későbbiekben még visszatérek, mivel az e jogot és a héa-visszatérítést szabályozó elvek azonosak.⁸

13. Továbbá annak ellenére, hogy a francia fióktelep – a CGI-ben átültetett hatodik irányelv 13. cikke C. részének első bekezdésében és a 2006/112 irányelv 137. cikkének (1) bekezdésében biztosított lehetőségnek megfelelően – banki és pénzügyi tevékenysége tekintetében Franciaországban héaalanyiságot választott, sem a kérdést előterjesztő bíróság, sem a Bíróság előtti eljárásban részt vevő felek nem mutattak rá olyan körülményekre, amelyek alapján úgy lehetne tekinteni, hogy ez az állandó telephely a londoni székhelyhez képest teljes autonómiával rendelkezett volna abban az értelemben, hogy a francia fióktelep vállalta volna az általa folytatott gazdasági tevékenységhez kapcsolódó kockázatot. Észszerű tehát azt feltételezni, amint azt a portugál kormány megjegyezte, hogy a francia fióktelep önmagában véve nem „adóalany” a hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdésének és a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében, vagyis valamely társaság leányvállalatával ellentétben nem felel meg annak a feltételnek, hogy valamely gazdasági tevékenységet „önállóan” végezzen, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.⁹ Ilyen önálló gazdasági tevékenységet folytat ellenben a francia fióktelep és a londoni székhely által alkotott egység, így a Bíróság ítélkezési gyakorlatával összhangban ezt az egységet a héára vonatkozó szabályok értelmezése szempontjából egyetlen adóalanyként kell tekinteni.¹⁰ A jelen ügyben észrevételeket előterjesztő felek ebben egyetértenek. Ez az ítélkezési gyakorlat mindazonáltal nem kifejezetten a héalevonáshoz való jogra vonatkozik, ezért csupán kiindulási pontot jelenthet a jelen ügyben folytatandó érveléshez.

14. Végül, ennek alapján, két előzetes megjegyzést kívánok megfogalmazni, amelyek a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdések elhatárolásával kapcsolatosak.

15. Először is fontos megjegyezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem a francia fióktelepnél felmerült, a francia ügyfélköre javára megvalósított, *kizárólag* a banki és pénzügyi értékesítési ügyletekhez kapcsolódó vagy hozzájáruló költségeket terhelő héa levonásához való jogról tesz fel kérdést a Bíróságnak, amely ügyletek tekintetében a francia fióktelep a héaalanyiságra vonatkozó, fent említett választási lehetőséget gyakorolta. Ugyanis, amint azt a Bizottság a tárgyaláson felidézte, ez a kérdés nem képezi a jogvita tárgyát a francia bíróság előtt, mivel úgy tűnik, hogy az adóhatóság soha nem vonta kétségbe az ilyen költségeket terhelő előzetesen felszámított héa teljes levonásához való jogot. Ezt meg kell jegyezni. Még ha nem is térek vissza a francia fióktelepnél felmerült e költségek adójogi bánásmódjára, ugyanakkor a francia fióktelep által igénybe vett választási lehetőség alapján ezen ügyletek fennállása alapozza meg Franciaországban a levonáshoz való jogot, ami az – e fióktelepnél felmerült minden egyéb költséget terhelő héa teljes levonását követelő – Morgan Stanley követeléseinek jelentős részének alapjául szolgál. A Morgan Stanley szerint ugyanis e társaság kizárólag a

8 A Bíróság ugyanis rendszeresen felidézi, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (3) és (4) bekezdésével (amelyek lényegében megfelelnek a 2006/112 irányelv 170. cikkének és 171. cikke (1) bekezdésének) és többek között a 79/1072 nyolcadik irányelvvel kialakított szabályozási keret csak az adóalany letelepedési helye alapján tesz különbséget, ami azt feltételezi, hogy a héa-visszatérítés módját illetően az adóalanyoknak csupán két kategóriája létezik, amelyek közül az elsőknek, nevezetesen a belföldön letelepedett adóalanyoknak, a héa levonásához van joguk, a másodíknak, nevezetesen a belföldön nem letelepedett adóalanyoknak pedig ezen adó visszatérítéséhez: lásd ebben az értelemben: 2009. július 16-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-244/08, nem tették közzé, EU:C:2009:478, 36. pont); 2012. október 25-i Daimler és Widex ítélet (C-318/11 és C-319/11, EU:C:2012:666, 40. pont); 2016. június 21-i ESET-végzés (C-393/15, nem tették közzé, EU:C:2016:481, 30. pont).

9 Lásd ebben az értelemben: 2006. március 23-i FCE Bank ítélet (C-210/04, EU:C:2006:196, 33. és 35. pont); 2014. szeptember 17-i Skandia America (USA), filial Sverige ítélet (C-7/13, EU:C:2014:2225, 23. és 25. pont); 2018. augusztus 7-i TGE Gas Engineering ítélet (C-16/17, EU:C:2018:647, 40. pont). Lásd még ebben az értelemben, de más összefüggésben: 2015. szeptember 29-i Gmina Wrocław ítélet (C-276/14, EU:C:2015:635, 34. pont). Ezen ítélet 36. pontjában a Bíróság ezenkívül pontosítja, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének különböző nyelvi változataiban megkülönböztetés nélkül használt „függetlenül”, illetve „önállóan” kifejezések lényegében analóg jellegűek.

10 Lásd: 2006. március 23-i FCE Bank ítélet (C-210/04, EU:C:2006:196, 37. pont). Lásd még ebben az értelemben: 2009. július 16-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-244/08, nem tették közzé, EU:C:2009:478, 38. pont); 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541, 34. pont); 2018. augusztus 7-i TGE Gas Engineering ítélet (C-16/17, EU:C:2018:647, 41. pont).

fióktelepe által Franciaországban végzett banki és pénzügyi ügyletekre figyelemmel véli úgy, hogy jogosult az egyrészt a francia fióktelepnél felmerült, *kizárólag a londoni székhely ügyleteinek* megvalósításához kapcsolódó költségeket (amelyek az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés tárgyát képezik), és másrészt az úgynevezett vegyes költségeket, vagyis a fióktelep és az említett székhely ügyleteinek megvalósításával összefüggésben *együttesen* felmerült költségeket (amelyek az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés tárgyát képezik) terhelő hea teljes levonására.

16. Másodsor, ami e két kérdést illeti, a Morgan Stanleyhez, a francia kormányhoz és a Bizottsághoz hasonlóan megjegyzem, hogy a Conseil d'État (államtanács) *kifejezetten* nem tett fel kérdést a Bíróságnak a Cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság) azon értelmezéséről, amely szerint, mivel a francia fióktelep nem tekinthető „adóalany”¹¹, a nála *kizárólag* a londoni székhely javára felmerült költségek nem járulnak hozzá a hea hatálya alá tartozó ügyletekhez, és így nem vezethetnek az előzetesen felszámított hea levonásához való joghoz.¹²

17. E tekintetben ugyanis, amint azt a jelen indítvány 7. pontjában megjegyeztem, a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmének indokolásában a 2016. június 21-i ESET-végzés (C-393/15, nem tették közzé, EU:C:2016:481) felidézésére szorítkozik, amelyből véleményem szerint egyértelműen levezethető a Cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság) által követett azon értelmezés elutasítása, amely szerint egy fióktelep és a székhelye közötti belső ügyletek önmagukban akadályát képezik a fióktelep által a székhelye javára felmerült költségeket terhelő hea levonásának. E végzésben a Bíróság ugyanis megállapította, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkét és 169. cikkének a) pontját - amely mindkettő, emlékeztetek rá, az „adólevonási jog keletkezésére és hatályára” vonatkozik - úgy kell értelmezni, hogy „a valamely tagállamban letelepedett társaság héafizetés céljából másik tagállamban nyilvántartásba vett olyan állandó telephelye, amely *túlnyomórészt vállalaton belüli, nem [heá]köteles ügyleteket végez* e társaság számára, azonban szórványosan adóköteles tevékenységet is a nyilvántartásba vétel helye szerinti tagállamban, *levonhatja* az ez utóbbi államban *előzetesen megfizetett, az említett társaság adóköteles, abban a másik tagállamban megvalósított ügyleteihez felhasznált* termékek és igénybe vett szolgáltatások utáni [héát], amelyben e társaság letelepedett”¹³. Másként fogalmazva, az egyik tagállamban nyilvántartásba vett fióktelep és a másik tagállamban található székhely közötti ügyletek vagy belső pénzmozgások létezése főszabály szerint nem jelenti azt, hogy az e két egység által alkotott egyetlen adóalanytól megtagadható lenne a székhely által megvalósított adóköteles ügyletek javára a fióktelepnél felmerült költségeket terhelő hea levonásához való jog. Ezek a pénzmozgások ugyanis egy és ugyanazon adóalany gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak, visszerhes jelleg hiányában tehát nincs szó ügyletről. Az ügylet hiánya fogalmilag kizárja, hogy a hea hatályán kívül eső ügyletről lenne szó.

18. Kétségtől van bizonyos különbségek a jelen ügy és a 2016. június 21-i ESET-végzés (C-393/15, nem tették közzé, EU:C:2016:481) alapjául szolgáló ügy között, mivel míg az e végzés alapjául szolgáló ügyben minden látszat szerint a székhely által megvalósított minden értékesítési ügyletet megadóztattak, addig a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság részéről a levonási hányadra való összpontosítás fogalmilag azt jelenti, hogy vannak olyan értékesítési gazdasági tevékenységek, amelyek esetében fennáll az adólevonási jog, valamint olyanok, amelyek esetében nem

11 Megjegyzendő, hogy ítéletében és ezen értelmezés alátámasztásához a cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság) a 2006. március 23-i FCE Bank ítéletre (C-210/04, EU:C:2006:196) és a 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítéletre (C-388/11, EU:C:2013:541) hivatkozik.

12 A Cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság) értelmezése részben a vegyes költségekre is vonatkozik, e költségek azon részére, amelyek a londoni székhely által megvalósított ügyletekhez kapcsolódnak. Ebben az esetben és e logika szerint a fióktelepnél felmerült költségeket terhelő hea levonása csak részleges, az ez utóbbi által megvalósított ügyleteknek megfelelő mértékű lesz.

13 Kiemelés tőlem.

áll fenn.¹⁴ Mindazonáltal az elemzés e szakaszában megjegyzem, annak alapján, hogy a Conseil d'État (államtanács) *kifejezetten* nem kért további magyarázatot a fióktelep és székhelye közötti belső pénzmozgások által a fióktelepnél a székhely javára felmerült költségeket terhelő hea levonásához való jog keletkezésére és terjedelmére gyakorolt hatás hiányára (vagy e pénzmozgások semlegességére) vonatkozóan, úgy tűnik, hogy a Conseil d'État (államtanács) abból indul ki, hogy a 2016. június 21-i ESET-végzés (C-393/15, nem tették közzé, EU:C:2016:481) elegendő alapot jelent a Cour administrative d'appel de Versailles (versailles-i közigazgatási fellebbviteli bíróság) által elfogadott értelmezés elutasításához.

19. Az előterjesztett kérdésekre adandó válaszok tehát körülhatárolhatók lennének a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének és 19. cikke (1) bekezdésének, valamint a 2006/112 irányelv 173–175. cikkének értelmezése szempontjából, amelyek a *levonási hányadra* vonatkozó szabályokat határozzák meg.

20. Két fő ok ugyanakkor arra késztet, hogy a válasz ilyen körülhatárolásának elutasítását javaslom a Bíróságnak.

21. Először is megjegyzem, hogy a Conseil d'État (államtanács) előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdését nem csupán a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv levonási hányadra vonatkozó rendelkezéseire hivatkozással fogalmazta meg, hanem a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (3) bekezdésére és a 2006/112 irányelv 168. és 169. cikkére hivatkozással is, amelyek az „*adólevonási jog keletkezését és hatályát*” szabályozzák. Úgy tűnik tehát, hogy a kérdést előterjesztő bíróság hallgatólagosan az ez utóbbi rendelkezésekre vonatkozóan a Bíróság által a 2016. június 21-i ESET-végzésben (C-393/15, nem tették közzé, EU:C:2016:481) elfogadott értelmezés megerősítését kéri.

22. Másodszor a Bíróság előtt folytatott vitákból kitűnik, hogy az eljárásban részt vevő felek a francia fióktelep és a londoni székhely közötti belső pénzmozgások semleges jellegéből eltérő jogi következtetéseket vonnak le az előzetesen felszámított hea levonásához való jog terjedelmére nézve, különösen a tekintetben, hogy a harmadik felekkel megvalósított mely értékesítési ügyleteket kell figyelembe venni. Ugyanis, míg a Morgan Stanley lényegében úgy véli, hogy a francia fióktelep és a londoni székhely közötti belső pénzmozgásoknak az előzetesen megfizetett hea levonásához való jog terjedelmére gyakorolt hatásának hiánya azt jelenti, hogy a francia fióktelep által megvalósított ügyleteket csak a harmadik felekkel megvalósított ügyletek alkotják, aminek ahhoz kell vezetnie, hogy a francia fióktelep a héát teljes mértékben levonhatja, a francia és portugál kormány, valamint a Bizottság ennek ellenkezőjét állítja. Ezen érdekelt felek szerint az említett belső pénzmozgások által a héalevonási jogra gyakorolt hatás hiánya azzal a következménnyel jár, hogy a londoni székhely által harmadik felekkel megvalósított értékesítési ügyleteket, amelyekhez a francia fióktelepnél felmerült költségek hozzájárulnak, szintén figyelembe kell venni az említett fióktelep költségeit terhelő hea levonásához való jog terjedelmének meghatározása során, ami pedig árnyaltabb megközelítéshez vezet (annál, amit a Morgan Stanley javasolt) az előzetesen felszámított, levonható héát illetően.

23. Következésképpen úgy vélem, hogy ahhoz, hogy a válasz teljes mértékben hasznos legyen, az előzetes döntéshozatal iránti kérelemre adandó válasznak tartalmaznia kell az adóalanynak a jelen ügy alapjául szolgálóhoz hasonló helyzetben fennálló adólevonási jogának terjedelmére vonatkozó megfontolásokat is, amelyeknek egyúttal meg kell könnyíteniük az alkalmazandó levonási hányaddal kapcsolatos választ is, amint azt észrevételeiben lényegében a Bizottság is előadta.

24. Most rátérek a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdések vizsgálatára, rögzítve, hogy az első kérdés az összetettebb.

¹⁴ A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésével és 19. cikkével, valamint a 2006/112 irányelv 173. és 174. cikkével összhangban. Lásd még ebben az értelemben különösen: 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541, 28. és 29. pont); 2016. június 16-i Kreissparkasse Wiedenbrück ítélet (C-186/15, EU:C:2016:452, 31. és 32. pont).

B. Az első kérdésről

25. Emlékeztetek arra, hogy első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság a hatodik irányelv 17. cikkének (2), (3) és (5) bekezdésében és 19. cikkének (1) bekezdésében foglalt, a 2006/112 irányelv 168., 169., 173–175. cikkeiben átvett rendelkezések értelmezését kéri. Pontosabban, a kérdést előterjesztő bíróság felteszi a kérdést, hogy e rendelkezések azt jelentik-e, hogy a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállam a fióktelepnél *kizárólag* a másik tagállamban található székhely által megvalósított ügyletek javára felmerült költségekre a) az e fióktelep által *kizárólag* a nyilvántartásba vétel helye szerinti tagállamban megvalósított ügyleteken és az e tagállamban irányadó szabályokon alapuló levonási hányadot, b) a székhely helye szerinti tagállamban alkalmazandó szabályok szerinti levonási hányadot, vagy c) egy „speciális”, az érintett tagállamokban irányadó szabályokat ötvöző levonási hányadot alkalmaz, figyelemmel különösen a héaalanyiságra vonatkozó „választási rendszer esetleges fennállás[ára]”.

26. Míg a Morgan Stanley azt állítja, hogy a fent említett rendelkezések értelmezése a jelen indítvány előző pontjában kifejtett választási lehetőségek közül az a) pontban megjelölt lehetőség elfogadásához vezet, a többi érdekelt fél azt az álláspontot képviseli, hogy e rendelkezések helyes értelmezése a székhely által megvalósított értékesítési ügyletek figyelembevételéhez és az említett választási lehetőségek közül a c) pontban megjelölt lehetőség elfogadásához vezet.

27. Amint azt az érdekelt felek – helyesen – előadták, az, hogy a francia fióktelep költségei *kizárólag* a londoni székhely értékesítési ügyleteihez kapcsolódnak, semmit nem mond a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban fennálló adólevonási jog terjedelméről. E jog az értékesítési ügyletek héaköteles jellegétől függ, vagyis lényegében attól, hogy ezek az ügyletek adókötelesek vagy adómentesek-e. A jelen ügyben fennálló helyzetben ezekre az ügyletekre továbbá más tagállamban kerül sor, mint ahol a költségek felmerültek, és ahol a levonást kérik, ami – amint azt az alábbiakban ki fogom fejteni – elkerülhetetlenül felveti a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának és a 2006/112 irányelv 169. cikke a) pontjának alkalmazását.

28. E vonatkozásokra figyelemmel három pontot fogok tárgyalni annak érdekében, hogy az első kérdésre hasznos választ tudjak adni. Először is fel fogom idézni a levonási jog terjedelmére irányadó elveket a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának és a 2006/112 irányelv 169. cikke a) pontjának értelmezésével összefüggésben, ami már lehetővé teszi majd bizonyos tanulságok levonását az első kérdésre adandó válaszhoz (1. szakasz). Ezt követően a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban alkalmazandó levonási hányad meghatározásával járó különleges nehézséggel fogok foglalkozni, különös tekintettel a 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) hatályára, amelyre valamennyi érdekelt fél hivatkozik, azonban szöges ellentétben álló álláspontok alátámasztására (2. szakasz). Végül foglalkozom az egy „választási rendszer esetleges fennállása” hatásának problematikájával, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság az első kérdés végén hivatkozik (3. szakasz).

1. Az adólevonási jog keletkezéséről és terjedelméről és a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának és a 2006/112 irányelv 169. cikke a) pontjának értelmezéséről

29. Az előzetesen felszámított héa levonásához való jog a szóban forgó termékek és szolgáltatások rendeltetésétől függően változik.¹⁵

30. *Először is* a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése és a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja értelmében ugyanis, amennyiben egy adóalany *kizárólag adóköteles értékesítési ügyletek megvalósítására szánt* termékeket vagy szolgáltatásokat szerez be, jogosult levonni az említett termékek vagy szolgáltatások beszerzését terhelő összes héát.

¹⁵ Lásd ebben az értelemben: 2016. június 9-i Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft ítélet (C-332/14, EU:C:2016:417, 25. pont).

31. A hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának és a 2006/112 irányelv 169. cikke a) pontjának megfelelően az előzetesen felszámított héa levonási rendszerének e logikája vonatkozik azokra az esetekre is, amikor a szóban forgó termékeket vagy szolgáltatásokat az adóalany a héa esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül megvalósított értékesítési gazdasági tevékenységek céljára használja fel, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat.¹⁶

32. Ugyanebben az értelemben, amint azt már felidéztem, a 2016. június 21-i ESET-végzésben (C-393/15, nem tették közzé, EU:C:2016:481) a Bíróság megállapította, hogy egy szlovák társaság lengyel fióktelepe részére, amely túlnyomórészt vállalaton belüli, nem héaköteles ügyleteket végzett e társaság számára, azonban szórványosan adóköteles tevékenységet is végzett Lengyelországban, biztosítani kell a Szlovákiában megvalósított adóköteles ügyleteihez felhasznált termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héa levonásához való – a 2006/112 irányelv 168. cikke és 169. cikkének a) pontjának alkalmazásából eredő – jogot.

33. Ily módon a héarendszer szellemiségének és céljának megfelelően¹⁷ a fióktelepet tehát mentesíteni kell a termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele érdekében felmerült költségeket terhelő héa terhe alól, amennyiben e költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik,¹⁸ még akkor is, ha ez utóbbi tevékenységeket az adóalany székhelye szerinti tagállamban végzik, azzal a feltétellel, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának és a 2006/112 irányelv 169. cikke a) pontjának megfelelően e tevékenységek adólevonásra jogosítanak, ha a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban végezték volna azokat.

34. Ugyanis, ez utóbbi feltétel teljesülésének fenntartásával a héának levonhatónak kell lennie, amennyiben a beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a más részére végzett, héalevonásra jogosító tevékenységekkel.¹⁹

35. Amint azt a Bizottság észrevételeiben helytállóan hangsúlyozza, és amint az a 2016. június 21-i ESET-végzésből (C-393/15, nem tették közzé, EU:C:2016:481, 40. és 41. pont) következik, a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv e rendelkezéseinek célja, hogy az adóalany által valamely tagállamban igénybe vehető levonási jogot ne korlátozzák tisztán belső jellegű helyzetekre, azáltal, hogy kiterjeszti e jogot azokra az esetekre, amikor az adóalany tevékenységeit több tagállam területén folytatja.

36. Nem kétséges tehát, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja és a 2006/112 irányelv 169. cikkének a) pontja kiterjeszti a levonási jog *területi hatályát* azáltal, hogy magában foglalja az azon tagállamon kívül megvalósított értékesítési ügyletek figyelembevételét, amelynek területén az adólevonáshoz való jog igénybevételét kéri.

37. Mindazonáltal felmerül a kérdés, hogy a fentiekben hivatkozott cikkek értelmezhetők-e úgy, hogy azok e jog *anyagi jogi hatályát* is kiterjesztik.

16 Lásd e tekintetben: 2009. július 2-i EGN ítélet (C-377/08, EU:C:2009:423, 23., 25. és 33. pont); 2010. december 22-i RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 30–33. pont).

17 Emlékeztetek rá, hogy a Bíróság ismételtelen felidézte, hogy a levonáshoz való jog a közös héarendszer egyik alapelvét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható, továbbá, hogy az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, lásd különösen: 2016. szeptember 15-i Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C-516/14, EU:C:2016:690, 37. és 39. pont); 2018. július 5-i Marle Participations ítélet (C-320/17, EU:C:2018:537, 24. és 25. pont).

18 Lásd ebben az értelemben különösen: 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 23. pont); 2017. január 12-i MVM végzés (C-28/16, EU:C:2017:7, 29. pont).

19 Lásd ebben az értelemben különösen: 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 23. pont); 2017. január 12-i MVM végzés (C-28/16, EU:C:2017:7, 29. pont).

38. Ugyanis, míg a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése és a 2006/112 irányelv 168. cikke levonási jogot biztosít az adóalanynak az egy adott tagállamban „adóköteles tevékenységéhez felhasznált termékek és szolgáltatások” után, a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontja és a 2006/112 irányelv 169. cikke a) pontja e jogot kiegészíti azáltal, hogy az adóalany részére biztosítja a levonást, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat más tagállamban végzett gazdasági „tevékenysége[i]” céljára használja fel (feltéve, hogy azok után a héa esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamban adólevonásra lett volna jogosult), és nem csupán „adóköteles tevékenység[e]” céljára.

39. A hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának és a 2006/112 irányelv 169. cikke a) pontjának tág értelmezése elmosná annak szükségességét, hogy pontosan elhatároljuk az egyik tagállamban felmerült költségeket aszerint, hogy egy másik tagállambeli adóköteles vagy adómentes értékesítési ügyletekhez kapcsolódnak-e. Ebből a szempontból ugyanis az adólevonási jog terjedelme végső soron attól függne, hogy a szóban forgó értékesítési gazdasági tevékenységek adólevonásra jogosítottak volna-e, ha azokat abban a tagállamban valósították volna meg, ahol a költségek felmerültek.

40. Még ha ez a kérdéskör nem is bontakozott ki egyértelműen a Bíróság előtt folytatott vitákból, mindazonáltal bizonyos jelentőséggel bírhat az alapügyben, így válaszolni kell rá. Ugyanis, amint azt már említettem, a Morgan Stanley Franciaországban az e tagállamban megvalósított banki és pénzügyi ügyletei tekintetében héaalanyiságot választott. Következésképpen a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontja és a 2006/112 irányelv 169. cikke a) pontja azon értelmezésének elfogadása, amelyet a jelen indítvány előző két pontjában kifejtettem, azt jelenthetné, hogy nem bír jelentőséggel, hogy a francia fióktelep azon költségei, amelyek a londoni székhely banki és pénzügyi ügyleteivel összefüggésben együttesen merültek fel, az Egyesült Királyságban adómentes vagy adóköteles tevékenységekhez kapcsolódtak-e, mivel végső soron ugyanezen típusú ügyletek a fióktelep által igénybe vett választási lehetőség alapján levonásra jogosítottak volna, ha azokat a francia fióktelep Franciaországban valósította volna meg.

41. Azon ténybeli előfeltételezésektől függetlenül, amelyekben a fenti érvelés alapul,²⁰ megjegyzem, hogy a Bíróság mindazonáltal nem fogadta el a két héairányelv fent hivatkozott cikkeinek ezen értelmezését.

42. Így a 2000. július 13-i Monte Dei Paschi Di Siena ítéletből (C-136/99, EU:C:2000:408, 27. és 28. pont) kitűnik, hogy a Bíróság egyáltalán nem kívánta elvetni annak szükségességét, hogy azonosítani kelljen az értékesítési ügyletekhez való kapcsolódást aszerint, hogy az ügyletek megvalósítása szerinti tagállamban adóköteles vagy adómentes ügyletekről van-e szó, pusztán azon kérdés eldöntése érdekében, hogy ezen ügyletek összessége a visszatérítés (vagy levonás) igénylése szerinti tagállamban héalevonásra jogosított volna-e. A Bíróság ugyanis pontosította, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának alkalmazása ebben az ügyben azt jelenti, hogy „a letelepedés helye szerinti tagállamban *adóköteles és adómentes tevékenységeket* egyaránt végző adóalany esetében meg kell vizsgálni, hogy az *előbbieik* is jogosítanak-e visszatérítés szerinti tagállamban adólevonásra, ha azokat ott végeznék”²¹.

43. Másként fogalmazva, olyan helyzetben, mint amely a jelen ügyben fennáll, az érvelés első szakasza, amely annak azonosításában áll, hogy a felmerült költségek a székhely helye szerinti tagállamban megvalósított mely típusú (adólevonásra jogosító vagy arra nem jogosító) ügyletekhez kapcsolódnak, minden esetben szükséges. Csak abban az esetben kerül ugyanis sor a második szakaszra, ha ezek az ügyletek e tagállamban levonásra jogosítanak, amely szakasz arra vonatkozik, hogy ezen ügyletek levonásra jogosítanak-e akkor is, ha azokat a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban valósították volna meg.

20 Különösen a francia fióktelep és a londoni székhely által végzett ügyletek hasonlósága.

21 2000. július 13-i Monte Dei Paschi Di Siena ítélet (C-136/99, EU:C:2000:408, 28. pont). Kiemelés tőlem.

44. A fentiekből következik továbbá, hogy amennyiben a felmerült költségek a székhely helye szerinti tagállamban a székhely teljes mértékben adómentes ügyleteihez kapcsolódnak, a levonást teljes mértékben el lehet utasítani anélkül, hogy szükség lenne annak vizsgálatára, hogy ezen ügyletek a fióktelep helye szerinti tagállamban levonásra jogosítottak volna-e.

45. A hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának ezen értelmezését a 2010. december 22-i RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 36. és 37. pont) megerősítette. Ebben az ítéletben a Bíróság ugyanis az egyik tagállamban előzetesen felszámított, egy másik tagállamban megvalósított értékesítési ügyletekhez kapcsolódó héa levonásához való jogot abban az egyetlen esetben zárta ki, ha ez utóbbi ügyletek ez utóbbi tagállamban héamentesek lettek volna,²² függetlenül attól, hogy ezek az ügyletek az első tagállamban jogosítottak volna-e levonásra, ha azokat ott valósították volna meg.

46. Ez a megközelítés legalábbis összeegyeztethető annak szükségességével, hogy az előzetesen felszámított héa levonásához való jog elismerése érdekében főszabály szerint ellenőrizni kell az adóalany által beszerzett termékek vagy igénybe vett szolgáltatások és az *adólevonásra jogosító* értékesítési ügyletei közötti közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását.

47. Hasonlóképpen, amennyiben az adóalany által egy tagállamban igénybe vehető adólevonási jogot nem korlátozzák csupán a tisztán belső jellegű helyzetekre, azáltal, hogy e jog igénybevételének lehetőségét kiterjesztik arra az esetre, amikor az adóalany több tagállam területén folytatja tevékenységeit, ez összeegyeztethető a héarendszer szabályainak értelmezését vezérlő semlegesség elvével.

48. Kétségtelen, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja és a 2006/112 irányelv 169. cikkének a) pontja további követelményt rögzít, nevezetesen azt, hogy az a tagállam, ahol a levonás igénybevételét kéri, megtagadhatja a levonási jogot, amennyiben az adóalany értékesítési ügyletei - amelyek pedig levonásra jogosítanak abban a tagállamban, ahol azokat megvalósítják - mindazonáltal nem jogosítanak levonásra az első tagállamban, ha azokat ott valósították volna meg.²³

49. Ez a további követelmény véleményem szerint annak szükségességét fejezi ki, hogy egyensúlyt kell teremteni egyrészt a héa semlegességének elve, és másrészt a héára vonatkozó tagállami jogszabályok alkalmazási körének észszerű felosztása²⁴ és az egyenlő bánásmód elve között. Ugyanis, bár az első elv alapján egy adóalanytól, amely tevékenységeit több tagállam területén folytatja, nem tagadható meg pusztán ennek alapján az előzetesen felszámított héa levonásához való jog, ugyanakkor ez az adóalany abban a tagállamban, ahol a héamentességet kéri, az említett tagállam adójogszabályainak alkalmazása alapján nem részesülhet kedvezőbb bánásmódban, mint azok az adóalanyok, amelyek valamennyi gazdasági tevékenységüket e tagállam területén folytatják.

50. Ezzel analóg elvek vezérlik a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének és a 2006/112 irányelv 173. cikke (1) bekezdésének értelmezését, amelyek a levonási jogra abban az esetben alkalmazandó rendszert határozzák meg, amikor az adóalany *egyidejűleg* használ fel termékeket és szolgáltatásokat *olyan ügyletekhez, amelyek esetében* – a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (3) bekezdése, illetve a 2006/112 irányelv 168. és 169. cikke értelmében – *adólevonási jog illeti meg, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joga.*

²² Lásd még ebben az értelemben: 2016. június 21-i ESET-végzés (C-393/15, nem tették közzé, EU:C:2016:481, 42. pont).

²³ Lásd ebben az értelemben: 2000. július 13-i Monte Dei Paschi Di Siena ítélet (C-136/99, EU:C:2000:408, 28. pont).

²⁴ E követelményt a Bíróság először az 1985. július 4-i Berkholz ítéletben (168/84, EU:C:1985:299, 14. pont) emelte ki a szolgáltatásnyújtás héa szempontjából fennálló egységes teljesítési helye kapcsán, és többek között a 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítéletben (C-388/11, EU:C:2013:541, 35. pont) megismételte.

51. Ilyen esetben az előzetesen felszámított hea összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az először említett adóköteles ügyletekhez köthető, és a levonási jogot a hatodik irányelv 19. cikkének és a 2006/112 irányelv 174. és 175. cikkének megfelelően meghatározott levonási hányad szerint kell kiszámítani.²⁵

52. A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében szereplő, az ezen irányelv 17. cikkének (2) és (3) bekezdésére való hivatkozás, valamint a 2006/112 irányelv 173. cikkének (1) bekezdésében szereplő, ez utóbbi irányelv 168. és 169. cikkére való hivatkozás főszabály szerint itt is azt jelenti, hogy az adóalany levonási joga terjedelmének meghatározása érdekében meg kell vizsgálni, hogy az ügyletek mely kategóriájához – azaz a levonásra jogosító, vagy a levonásra nem jogosító ügyletek kategóriájához – kapcsolódnak az adóalanynál felmerült költségek, amelyek után héát fizetett, beleértve azt az esetet is, amikor a szóban forgó ügyleteket más tagállamban valósította meg. Ilyen esetben a levonási jog terjedelme arányosan az adóalanynak a levonásra jogosító értékesítési ügyleteihez kapcsolódó felmerült költségeitől függ, feltéve, hogy ezek az ügyletek a hea esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamban is levonásra jogosítanak, ha azokat ott végezték volna, vagyis főszabály szerint azon tagállamban, amelynek területén a héával terhelt költségek felmerültek.²⁶

53. Milyen első tanulságokat lehet levonni a jelen ügyre nézve a héalevonási jog terjedelmét vezérlő elvek e viszonylag általános felidezéséből?

54. Először is, amint azt a Morgan Stanley előadta, és amint azt egyébiránt a francia kormány és a Bizottság is elismerte, a francia fióktelep által azon költségekre tekintettel kért héalevonás, amelyek nála kizárólag a londoni székhely ügyleteinek a megvalósítása érdekében merültek fel, nem utasítható el elvi alapon pusztán amiatt, hogy ezen ügyletek következtében belső átutalásokra kerül sor az egyetlen adóalany e két egysége között. Ezek az átutalások semlegesek, vagy a francia kormány által használt kifejezéssel élve „átlátszóak”, és ez az elutasítás, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság is megértette, ellentétes lenne a 2016. június 21-i ESET-végzéssel (C-393/15, nem tették közzé, EU:C:2016:481).

55. Továbbá, figyelemmel a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésére, (3) bekezdésének a) pontjára és 5. cikkére, valamint a 2006/112 irányelv 168. cikkére, 169. cikkének a) pontjára és 173. cikkére, és amennyiben nem vitatott, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés csak a francia fióktelepnél felmerült, kizárólag a londoni székhely értékesítési ügyleteinek megvalósításához kapcsolódó költségek hea szempontjából való kezelésére vonatkozik, nem látom okát, hogy miért lehetne kizárni ezen harmadik felekkel megvalósított ügyletek figyelembevételét az adóalanyt Franciaországban a francia fióktelepen keresztül megillető levonási jog terjedelmének meghatározása során.

56. Több szempontból is téves tehát a Morgan Stanleyhez hasonlóan azt állítani, hogy az adóalany levonási joga terjedelmének meghatározása során figyelembe veendő, harmadik felekkel megvalósított ügyleteket csak a francia fióktelep által saját ügyfeleivel megvalósított ügyletek jelentik. Ez a megközelítés ugyanis összekeveri a hatodik irányelvben és a 2006/112 irányelvben meghatározott „adóalanyt” a fiókteleppel, noha, amint azt már jeleztem, a fióktelep csupán a székhellyel együttesen alkotott egyetlen adóalany egyik alkotóeleme. Tévesen értelmezi továbbá a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének, (3) bekezdése a) pontjának és 5. cikkének, valamint a 2006/112 irányelv 168. cikkének, 169. cikke a) pontjának és 173. cikkének hatályát, valamint az e rendelkezésekből

25 Lásd ebben az értelemben különösen: 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541, 28. és 29. pont); 2016. június 16-i Kreissparkasse Wiedenbrück ítélet (C-186/15, EU:C:2016:452, 31. és 32. pont).

26 Lásd ebben az értelemben, a hea visszafizetésével összefüggésben, amely a hea visszatérítésének csupán egy módja (lásd a jelen indítvány 7. lábjegyzetét): 2000. július 13-i Monte Dei Paschi Di Siena ítélet (C-136/99, EU:C:2000:408, 24–28. pont).

levonandó következtetéseket, mivel, emlékeztetek rá, itt nem a héával terhelt, kizárólag a francia fióktelep értékesítési ügyleteihez kapcsolódóan felmerült költségekről,²⁷ hanem a héával terhelt, kizárólag az adóalany székhelye által megvalósított értékesítési ügyletekhez kapcsolódóan felmerült költségekről van szó.

57. Végül, a levonási hányad kiszámítására vonatkozó szabályok területi jellege, amelyre a Morgan Stanley a 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítéletet (C-388/11, EU:C:2013:541) felidézve hivatkozik, nem kérdőjelezi meg ezt a megközelítést. Ebben a szakaszban annak megjegyzésére szorítkozom, hogy e szabályok, noha különösen gyakorlati jelentőségük nem elhanyagolható, nem változtathatják meg a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv fent hivatkozott, a levonási jog keletkezését és terjedelmét szabályozó rendelkezéseinek tartalmát és hatályát. Márpedig e rendelkezések értelmében a levonási jog terjedelmének meghatározásához mindenekelőtt az szükséges, hogy az adóalany az előzetesen beszerzett vagy igénybe vett termékeket és szolgáltatásokat utóbb teljesített, olyan különböző ügyletekhez rendelje hozzá, amelyek megvalósítására azokat szánta.²⁸ Amennyiben az alapeljárásban az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés abból a feltételezésből indul ki, hogy a francia fióktelep bizonyos költségei kizárólag a londoni székhely javára történő szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódtak, az adóalany által harmadik felekkel megvalósított ezen ügyleteket szükségképpen figyelembe kell venni az előzetesen felszámított hea levonásához való jog terjedelmének meghatározása során.

58. Amint azt már említettem, az a körülmény, hogy az adóalany fióktelepénél felmerült, héával terhelt bizonyos költségek kizárólag a fióktelep székhelyének harmadik felekkel megvalósított ügyleteihez kapcsolódnak, ugyanakkor nem mond semmit a levonási jog terjedelmére nézve. Ez ugyanis attól függ, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése és (3) bekezdésének a) pontja, valamint a 2006/112 irányelv 168. cikke és 169. cikkének a) pontja értelmében valamennyi ügylet, vagy ezen ügyleteknek csupán egy része jogosít-e levonásra.

59. Amint azt a Bizottság előadta, amennyiben az adóalany londoni székhelye által megvalósított valamennyi értékesítési ügylet, amelyhez a francia fióktelep költségei kapcsolódnak, adóköteles, biztosítani kell a jogot a teljes levonáshoz, feltéve, amint az a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontjából és a 2006/112 irányelv 169. cikkének a) pontjából kitűnik, hogy ezek az ügyletek abban a tagállamban, amelyben a hea fizetendő, vagyis Franciaországban, az említett fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban levonásra jogosítottak volna, ha azokat ott valósították volna meg. Ezzel szemben nem áll fenn levonási jog, amennyiben a felmerült költségek kizárólag adómentes értékesítési ügyletekhez járnak hozzá,²⁹ vagy olyan ügyletekhez, amelyek nem tartoznak a hea hatálya alá.

60. Amennyiben viszont a fióktelep költségei egyszerre kapcsolódnak a székhely előzetesen felszámított hea levonására jogosító értékesítési ügyleteihez és ilyen levonásra nem jogosító más ügyletekhez, részleges levonásra kerül sor, a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének és 19. cikke (1) bekezdésének, valamint a 2006/112 irányelv 173–175. cikkének megfelelően a levonásra jogosító ügyletek arányában, feltéve, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontjában és a 2006/112 irányelv 169. cikkének a) pontjában rögzített feltétel is fennáll.

61. E tekintetben megjegyzem, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem pontosította, hogy a londoni székhely által megvalósított minden ügylet, vagy azoknak csupán egy része jogosít-e az előzetesen felszámított hea levonására. Mindazonáltal, mivel a Bíróságnak a levonási hányadra vonatkozó szabályokról tesz fel kérdést, feltételezni kell, hogy legalábbis a székhely bizonyos ügyletei, amelyekhez a francia fióktelepénél felmerült költségek kapcsolódnak, nem biztosítanak ilyen jogot.

27 Amelyek, amint azt a jelen indítvány 15. pontjában már jeleztem, nem képezik az alapeljárás alapjául szolgáló jogvita tárgyát.

28 Lásd ebben az értelemben: 2016. június 9-i Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft ítélet (C-332/14, EU:C:2016:417, 26. pont).

29 Kivéve adott esetben egy az adómentes ügyletek céljára szánt termékek vagy szolgáltatások beszerzését, illetve nyújtását terhelő hea levonását engedélyező különös rendelkezés alkalmazását, amint azt a 2006/112 irányelv 169. cikkének b) és c) pontja rögzíti.

2. A levonási hányadról

62. Amint azt korábban már hangsúlyoztam, a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében és a 2006/112 irányelv 173. cikkének (1) bekezdésében rögzített rendszer a kizárólag az értékesítési gazdasági tevékenységekhez kapcsolódó költségeket terhelő, előzetesen felszámított héára vonatkozik, amely ügyletek közül egyesek jogosítanak adólevonásra, mások pedig, mivel adómentességben részesülnek, nem jogosítanak levonásra.

63. Ebben az esetben, mivel az előzetesen felszámított héa összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az először említett adóköteles ügyletekhez köthető, az adóalany által lebonyolított összes ügyletre levonási hányadot kell kiszámítani. A hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdésének, valamint a 2006/112 irányelv 173. cikke (1) bekezdésének és 174. cikke (1) bekezdésének megfelelően ezt a levonási hányadot főszabály szerint egy a forgalmon alapuló felosztási kritérium alkalmazása útján kell meghatározni.³⁰ E rendelkezések rögzítik, hogy e levonási hányad olyan törttel számítható ki, amelynek számlálójában az adólevonásra jogosító tevékenységből származó éves árbevétel héa nélküli teljes összege, a nevezőjében pedig az adóalany minden tevékenységből származó éves árbevétel héa nélküli teljes összege szerepel.

64. E tekintetben a Morgan Stanley azon álláspontja alátámasztására, amely szerint csak a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállam levonási hányadát kell figyelembe venni, a 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítéletre (C-388/11, EU:C:2013:541) hivatkozik, amelyben a Bíróság elutasította az ügynevezett „világszintű levonási hányad” megoldását, vagyis annak lehetőségét, hogy valamely társaság egy adott tagállamban található székhelye, amely az ugyanezen társaság más tagállamokban nyilvántartásba vett fióktelepeinek értékesítési ügyletei javára költségeket vállalt, a fent említett tört kiszámítása során mind a székhely és mind valamennyi említett fióktelep éves árbevételének teljes összegét vegye figyelembe.

65. A 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) Morgan Stanley által képviselt értelmezése véleményem szerint téves, mivel – bár elismerem, hogy ez az ítélet tartalmaz bizonyos kétértelműségeket – a Morgan Stanley abból olyan mértékben általános következtetéseket von le, hogy azok végeredményben az ítélet hatályának elferdítéséhez vezetnek.

66. Mindenekelőtt emlékeztetek arra, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adandó válasz keretében a Bíróság az említett Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) 34. pontjában abból a körülményből, hogy valamely társaság egyik tagállamban található székhelye és e társaság másik tagállamban lévő állandó telephelye (a fióktelep) „egy és ugyanazon héaalanynak minősül”, azt a következtetést vonta le, hogy ez az adóalany „a székhelye szerinti államban alkalmazandó szabályozás mellett a levonásra vonatkozó annyi nemzeti szabályozás alá tartozik, amennyi tagállamban állandó telephellyel rendelkezik”³¹.

30 Lásd: 2016. június 9-i Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft ítélet (C-332/14, EU:C:2016:417, 31. pont). E rendelkezések ugyanakkor viszonylag következetes mérlegelési mozgásteret hagynak a tagállamoknak, lehetővé téve számukra eltérő számítási módszer alkalmazását, amennyiben a választott módszer biztosítja az előzetesen felszámított héa levonási hányadának az éves árbevétel alapján történő felosztásból eredőknél pontosabb megállapítását. Lásd ebben az értelemben: 2016. június 9-i Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft ítélet (C-332/14, EU:C:2016:417, 32. és 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2016. június 16-i Kreissparkasse Wiedenbrück ítélet (C-186/15, EU:C:2016:452, 35. pont).

31 Kiemelés tőlem.

67. Ugyanezen ítélet 35. pontjában a Bíróság annak pontosításával folytatta érvelését, hogy „mivel az arányosított adó kiszámításának módja az adólevonási rendszer alapvető része, mind a héára vonatkozó nemzeti jogszabályok alkalmazási köre észszerű 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* [fióktelep] által teljesített forgalom, amellyel az említett adóalany más tagállamokban rendelkezik”³².

68. A Bíróság szerint ez a megközelítés összhangban áll a héasemlegesség elvével, vagy legalábbis nem ellentétes azzal, mivel a főtanácsnok ezen ügyben ismertetett indítványának³³ 67–69. pontjára hivatkozással a Bíróság megjegyzi, 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 meghatározni”³⁴.

69. Az ítélet 38. pontjában a Bíróság hozzátette, hogy „az adóalany székhelyére alkalmazandó levonási hányad ilyen meghatározása azzal a következménnyel járna, hogy megnöveli az említett adóalanyak a székhely szerinti tagállamban történő minden beszerzése vonatkozásában a héa azon részét, amelyet az említett székhely levonhat, jelleget *e beszerzések egy része nincs összefüggésben* az ezen [tag]államon kívül letelepedett *állandó telephelyek tevékenységeivel*. Így torzulna az alkalmazandó levonási hányad értéke”³⁵.

70. Márpedig először is a Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) indokolásának csak ezen pontjaiból derül ki, hogy a Bíróság elvetette az e társaság által képviselt általános álláspontot, amely szerint a semlegesség elve lényegében szükségessé teszi egy az adóalany székhelyére alkalmazandó világszintű levonási hányad megállapítását, figyelembe véve ezen adóalanyak a székhely tagállamától elérő tagállamban található *valamennyi* fióktelepének éves árbevételét.

71. Ugyanis, amint azt Cruz Villalón főtanácsnok az indítványának 68. pontjában - amelyre a Bíróság a Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) 37. pontjában hivatkozott - megjegyyezte, a Le Crédit Lyonnais társaság érvelése arra irányult, hogy „felhívja a Bíróságot arra, hogy általános jelleggel határozza meg azokat az *elméleti elveket*, amelyeknek a levonási hányad meghatározását kell vezérelniük valamely olyan társaság esetében, amelynek az egyik tagállamban található székhelye központosítja többek között a más tagállamban található fióktelepek által végzett ügyletek célját szolgáló költségeket is, *anélkül hogy egyáltalán számszerűsítene* az említett közös költségek összesített összegét [vagy] a fióktelepek e költségeket felhasználó adóköteles ügyleteinek arányá[t], *vagy a legkisebb mértékben is utalna* a Bíróság ítélkezési gyakorlata által előírt *közvetlen és azonnali kapcsolatra* a székhely beszerzési költségei és a fióktelepek által végzett, levonásra jogosító értékesítési ügyletek között”³⁶.

32 Kiemelés tőlem.

33 Cruz Villalón főtanácsnok Le Crédit Lyonnais ügyre vonatkozó indítványa (C-388/11, EU:C:2013:120).

34 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541, 37. pont) (kiemelés tőlem).

35 Kiemelés tőlem.

36 Cruz Villalón főtanácsnoknak a Le Crédit Lyonnais ügyre vonatkozó indítványa (C-388/11, EU:C:2013:120). Kiemelés tőlem.

72. A Le Crédit Lyonnais által előadott világszintű levonási hányad elmélete tehát többek között a jelen indítvány 34. és 46. pontjában már felidézett követelménybe ütközik, amely szerint a héalevonási joghoz főszabály szerint az szükséges, hogy közvetlen és azonnali kapcsolat álljon fenn a beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások és a héalevonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között.³⁷ A Bíróság egyébiránt a Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) 38. pontjában kifejezetten megismételte ezt az ítélkezési gyakorlatot, megjegyezve, hogy a Le Crédit Lyonnais által vázolt megoldás azzal járt volna, hogy az adóalany székhelye jogosult lett volna a költségeit terhelő, előzetesen felszámított hea levonására, jöllehet e költségek egy része „nincs összefüggésben az ezen [tag]államon kívül letelepedett állandó telephelyek tevékenységeivel”, ami nyilvánvalóan torzította volna az alkalmazandó levonási hányad értékét.

73. Másodszer a Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) indokolása fentiekben hivatkozott, a jelen indítvány 66–69. pontjában összefoglalt pontjainak egyike sem rögzíti, hogy az ezen ítéletben vizsgált esetben csak az adóalany székhelyére irányadó levonási hányad rendszere lenne alkalmazandó.

74. Ellenkezőleg, amint arra a francia kormány és a Bizottság a jelen ügyben előterjesztett észrevételeiben helytállóan rámutatott, a Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) 34. pontja ellentmond a levonási hányadra vonatkozó egyetlen rendszer alkalmazására irányuló érveknek, mivel pontosítja, hogy a székhely és a fióktelep által alkotott egyetlen adóalany „*a székhelye szerinti [tag]államban alkalmazandó szabályozás mellett a levonásra vonatkozó annyi nemzeti szabályozás alá tartozik, amennyi tagállamban állandó telephellyel rendelkezik*”³⁸. Ugyanezen ítélet 37. pontja egyébiránt megerősíti ezt az értelmezést, mivel rögzíti, hogy az adóalany, amely a székhelyén kívüli tagállamban állandó telephellyel rendelkezik, ezen állandó telephelyre vonatkozóan „külön” levonási hányadot kell meghatároznia.

75. Kétségtelen, hogy a Le Crédit Lyonnais ügyben (C-388/11, EU:C:2013:541) előterjesztett harmadik kérdésre adott válaszában a Bíróság az említett ítélet 55. pontjában jelezte, hogy „a tagállam a [hatodik irányelv] 17. cikke (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 [tag]államon kívül letelepedett állandó telephelye által elért forgalmat*”.³⁹

76. A Bíróság által hozzá intézett kérdések nyomán és a Bíróság előtti tárgyaláson a Morgan Stanley az „állandó telephely” kifejezés egyes számban történő használatából azt a következtetést vonta le, hogy a Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) 55. pontja alátámasztja azon álláspontját, amely szerint csak a francia fióktelepre alkalmazandó levonási hányadot kell figyelembe venni az ez utóbbi által kizárólag a saját ügyfélköre javára megvalósított ügyletek alapján, tehát a londoni székhely által harmadik felek javára megvalósított ügyletek kizárásával.

77. Anélkül, hogy tagadnám, az említett Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) 55. pontjának megfogalmazása – ezen ítélet különleges összefüggésében – kétértelműségeket mutat, nem gondolom, hogy annak olyan hatályt kellene tulajdonítani, mint amelyet a Morgan Stanley abból levezetni látszik. Mindenesetre nem értelmezhető úgy, hogy megkérdőjelezné a fentiekben ezen ítélet 34–38. pontja kapcsán megfogalmazottakat.

³⁷ Lásd különösen: 2000. június 8-i Midland Bank ítélet (C-98/98, EU:C:2000:300, 24. pont); 2009. október 29-i SKF-ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 23. pont).

³⁸ Kiemelés tőlem.

³⁹ Kiemelés tőlem.

78. Az említett ügyben a Bíróság elé terjesztett harmadik kérdésben a nemzeti bíróság ugyanis többek között azt kérdezte, hogy változhat-e tagállamonként az első kérdésre - amelyre a Bíróság a *Le Crédit Lyonnais* ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) 34–38. pontjában válaszolt – adott válasz a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében biztosított lehetőségek alapján, ami az üzleti tevékenység különböző részterületeinek létrehozását illeti.⁴⁰

79. A Bíróság erre a kérdésre tehát nemleges választ adott. E tekintetben a tagállamok részére a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének a) és b) pontjában biztosított lehetőség szövegére összpontosított, nevezetesen annak lehetőségére, hogy engedélyezzék az adóalany részére vagy kötelezzék „az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon”, a *Le Crédit Lyonnais* ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) 53. pontjában kizárva, hogy a „tevékenység[...] részterület[e]” kifejezést „földrajzi területekre” történő hivatkozásként lehetne értelmezni.

80. Másként fogalmazva, ami a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének *első és második albekezdésében* előírt, a levonási hányad kiszámítására vonatkozó szabály alapján nem lehetséges, mivel nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat az adóalany egyik tagállamban található székhelyénél felmerült költségek és a más tagállamokban található valamennyi fióktelep értékesítési ügyletei között, azt nem lehet engedélyezni a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése alkalmazásában a tagállamoknak biztosított, a levonási hányad kiszámításának tevékenységi részterületek alapján történő meghatározására vonatkozó lehetőség alkalmazása útján sem.

81. Egyébként pedig mind a világszintű levonási hányad elmélete, mind a Morgan Stanley által képviselt álláspont ellentétes a jelen indítvány 2. szakaszában foglaltak szerint értelmezett hatodik irányelv 17. cikke (2), (3) és (5) bekezdésével, valamint a 2006/112 irányelv 168., 169. és 173. cikkével. Így különösen mindkettő azzal a következménnyel jár, hogy – a fent hivatkozott cikkek rendelkezéseiből eredő elvekkkel ellentétben – a héalevonás céljára olyan termékek vagy szolgáltatások beszerzését, illetve igénybevételét is figyelembe veszik, amelyek nem állnak közvetlen és szoros kapcsolatban a levonásra jogosító értékesítési ügyletekkel, így mindkettő hajlamos figyelmen kívül hagyni a szóban forgó helyzetek valós gazdasági tartalmát. Márpedig nem vitatott, hogy a valós gazdasági tartalom figyelembevétele a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye.⁴¹

82. A 2013. szeptember 12-i *Le Crédit Lyonnais* ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) 55. pontja tehát nem értelmezhető úgy, ahogy azt a Morgan Stanley állítja.

83. Ebből következik, hogy a francia kormány és a Bizottság által a jelen ügyben előadottaknak megfelelően csak az egyrészről a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban, és másrészről az adóalany székhelye szerinti tagállamban irányadó levonási hányadra vonatkozó szabályok kombinációját, vagyis az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésben javasolt harmadik alternatívát lehet elfogadni.

84. E megközelítés logikája, amely legalábbis hallgatólagosan már a 2000. július 13-i *Monte Dei Paschi Di Siena* ítéletből (C-136/99, EU:C:2000:408, 24–28. pont) levezethető, nem csupán a *Le Crédit Lyonnais* ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) 34. és 37. pontjából, hanem a 2016. június 21-i *ESET*-végzésből (C-393/15, nem tették közzé, EU:C:2016:481) is következik.

85. Véleményem szerint a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállam és az adóalany székhelye szerinti tagállam levonási hányadra vonatkozó szabályainak együttes alkalmazása biztosítja a héasemlegesség követelménye és a területiség elve közötti legjobb egyensúlyt. Ez utóbbi elvet illetően ugyanis emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontjával és a

⁴⁰ Lásd: 2013. szeptember 12-i *Le Crédit Lyonnais* ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541, 19. pont).

⁴¹ Lásd különösen: 2007. június 28-i *Planzer Luxembourg* ítélet (C-73/06, EU:C:2007:397, 43. pont); 2010. október 7-i *Loyalty Management UK és Baxi Group* ítélet (C-53/09 és C-55/09, EU:C:2010:590, 39. pont); 2018. február 22-i T-2 ítélet (C-396/16, EU:C:2018:109, 43. pont).

2006/112 irányelv 169. cikkének a) pontjával összhangban, még ha valamely értékesítési ügylet levonásra jogosít is az adóalany székhelye szerinti tagállamban, a levonási jog csak akkor áll fenn, ha ez az ügylet abban a tagállamban is levonásra jogosítana, ahol a levonást igénylik, vagyis az ezen adóalany fióktelepe szerinti tagállamban.

86. Noha ezt az eljárásban érdekelt felek egyike sem emelte ki, nem vitás, hogy egy ilyen megoldás alkalmazása összetettnek bizonyulhat, már csak a két adójogi szabályozás együttes figyelembevételé miatt is, amelyet megkövetel. Igaz továbbá, hogy a Bíróság olykor a közös héarendszer rendelkezései értelmezésének alátámasztása érdekében hangsúlyozza annak fontosságát, hogy biztosítsák a jogbiztonságot és a hatodik irányelv és a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek megfelelő és egyértelmű alkalmazását,⁴² és különösen a levonások rendszerének egyszerű alkalmazását és a héa megbízható és pontos beszedését.⁴³

87. E nehézségek – anélkül, hogy figyelmen kívül hagynám azokat – véleményem szerint nem tűnnek olyan mértékűnek, hogy megkérdőjeleznék a levonási hányad szabályainak együttes alkalmazására vonatkozó megoldást, amely a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének, (3) bekezdése a) pontjának, 5. cikkének és 19. cikke (1) bekezdésének, valamint a 2006/112 irányelv 168. cikkének, 169. cikke a) pontjának és 173–175. cikkének az értelmezéséből következik.

88. Ami az adóalany jogbiztonságát illeti, emlékeztetek arra, hogy a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállam és az adóalany székhelye szerinti tagállam héa levonási hányadra vonatkozó szabályainak együttes alkalmazása végeredményben az adóalany azon döntéséből következik, hogy a székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamokban állandó telephelyek útján, és nem leányvállalatok létrehozása révén folytat tevékenységet.⁴⁴ Ez a döntés, amelyet nem feltétlenül csak adózási megfontolások indokolnak, kétségtelenül járhat többletköltségekkel az adóalany számára, valamint annak szükségességével, hogy két tagállam levonási szabályait kell ismernie. Ebből azonban nem következik, hogy e szabályok ne lennének előreláthatóak.

89. Ami azon kockázatokat illeti, amelyekkel a tagállamok adóhatóságai a vonatkozó adatok megszerzésével és ellenőrzésével összefüggésben szembesülhetnek, emlékeztetek rá, hogy ezen adóhatóságok az igazgatási együttműködés különböző eszközeivel rendelkeznek, ideértve az információcserét is többek között a héa megbízható és pontos beszedésének biztosításához való hozzájárulás érdekében.⁴⁵

90. E kérdéskört lezárva, a Bíróság előtt folytatott vitákra tekintettel úgy vélem, hasznos néhány észrevételt megfogalmazni a levonás kiszámítására vonatkozóan, amennyiben az a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállam és az adóalany székhelye szerinti tagállam szabályainak együttes alkalmazásából következik.

42 Lásd ebben az értelemben: 2001. október 9-i Cantor Fitzgerald International ítélet (C-108/99, EU:C:2001:526, 33. pont); 2013. július 18-i AES-3C Maritza East 1 ítélet (C-124/12, EU:C:2013:488, 37. pont).

43 Lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i AES-3C Maritza East 1 ítélet (C-124/12, EU:C:2013:488, 38. pont).

44 Egy másik szempontból, nevezetesen az egyenlő bánásmód elve szempontjából a Bíróság a 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítéletben (C-388/11, EU:C:2013:541, 45–48. pont) elvetette ezen elv megsértését egyrészt a tevékenységét fióktelep útján, és másrészt a tevékenységét leányvállalat útján folytató társaságok viszonylatában. Noha az ítélet indokolása a harmadik országokkal való viszonyokra vonatkozik, ugyanúgy érvényes a tagállamok közötti viszonylatban is. Ugyanis, míg az egyik tagállamban letelepedett, egy másik tagállamban található állandó telephely útján szolgáltatásokat nyújtó társaság esetében a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően az egyetlen héaalanyt e társaság székhelye és az állandó telephelye (fióktelep) alkotja, ezzel szemben abban az esetben, ha ez a társaság ugyanazokat a szolgáltatásokat a másik tagállamban található leányvállalat útján nyújtja, a héa szempontjából a leányvállalat ebben a tagállamban önálló adóalanyként fog minősülni: lásd ebben az értelemben: Cruz Villalón főtanácsnok Le Crédit Lyonnais ügyre vonatkozó indítványa (C-388/11, EU:C:2013:120, 72. pont).

45 Nevezetesen a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 9-i 904/2010/EU tanácsi rendelet (HL 2010. L 268., 1. o.), valamint a követelések behajtásával kapcsolatban az adókból, vámokból, illetékekből és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2010. március 16-i 2010/24/EU tanácsi irányelv (HL 2010. L 84., 1. o.) és a 2010/24/EU irányelv egyes rendelkezéseivel kapcsolatos részletes szabályok megállapításáról szóló, 2011. november 18-i 1189/2011/EU bizottsági végrehajtási rendelet (HL 2011. L 302., 16. o.). Lásd a 904/2010 rendeletre vonatkozóan: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 55–59. pont), és a 2010/24 irányelvre vonatkozóan: 2018. április 26-i Donnellan ítélet (C-34/17, EU:C:2018:282).

91. Anélkül, hogy olyan részletekbe bocsátkoznák, amelyek az előzetes döntéshozatal keretében nem tartoznak a Bíróság hatáskörébe,⁴⁶ annak felidézésére szorítkozom, hogy e számításnak a költségeknek a székhely által harmadik felekkel megvalósított ügyletekhez való kapcsolódása elvén kell alapulnia.

92. Következésképpen először is, a kizárólag a székhely adóköteles ügyleteihez kapcsolódó költségeknek teljes levonásra kell jogosítaniuk, feltéve, hogy abban a tagállam is levonásra jogosítanak, ahol a héalevonást kérik, a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának és a 2006/112 irányelv 169. cikke a) pontjának megfelelően.

93. Ezt követően a kizárólag adómentes ügyletekhez kapcsolódó költségek semmilyen levonásra nem jogosíthatnak.⁴⁷ Ebben a Bíróság által feltett kérdésre adott válaszában a francia és a portugál kormány és a Bizottság egyaránt egyetértett.

94. Végül, a vegyes felhasználás esetén a levonási hányadot a székhely szerinti tagállamban alkalmazandó szabályok alapján kell meghatározni, azzal, hogy a levonásra jogosító ügyletek aránya csak akkor alapozza meg a héa levonhatóságát, ha az a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban is levonásra jogosított volna. E tekintetben megjegyzem, hogy e hányad kiszámítása terén eltér a francia kormány és a Bizottság álláspontja. A francia kormány ugyanis azt javasolja, hogy a fióktelepre irányadó levonási hányad törtjében vegyék figyelembe a fióktelep által saját ügyfélkörével elért éves árbevételt, egyrészt annak biztosítása érdekében, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének második albekezdését és a 2006/112 irányelv 173. cikke (1) bekezdésének második albekezdését alkalmazva „az adóalany által lebonyolított összes ügyletre” egyetlen levonási hányad kerüljön meghatározásra, és másrészt a földrajzi területenként meghatározott levonási hányad tilalma megsértésének elkerülésére, amely tilalom a 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítélet (C-388/11, EU:C:2013:541) 53. pontjából következik. Ezzel szemben a Bizottság kizárja, hogy a francia fióktelep által harmadik felekkel elért éves árbevételt figyelembe lehetne venni, mivel az nem a kizárólag a londoni székhelyhez kapcsolódó ügyletekre vonatkozik.

95. Arra hajlok, hogy a francia kormány elemzésével értsek egyet.

96. Emlékeztetek arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése második albekezdésének és a 2006/112 irányelv 173. cikke (1) bekezdése második albekezdésének szövege rögzíti, hogy az alkalmazandó levonási hányadot „az *adóalany* által lebonyolított összes ügyletre” kell meghatározni.⁴⁸

97. Kétségtelen, hogy e rendelkezések a két héairányelv „arányos levonásra” vonatkozó fejezetében szerepelnek, céljuk tehát a vegyes használatú – vagyis a levonásra jogosító és a levonásra nem jogosító ügyletek megvalósítására egyaránt szánt – termékek vagy szolgáltatások beszerzése, illetve igénybevétele utáni héa levonásához való jog rendszerének meghatározása.⁴⁹ A héa részleges levonásának esetét szabályozó rendelkezésekről van tehát szó.⁵⁰

98. A Bizottság mindazonáltal téves következtetést von le e cikkekből, amikor lényegében azt állítja, hogy amennyiben úgy tűnik, hogy a francia fióktelep által a saját ügyfélköre javára Franciaországban megvalósított értékesítési ügyletek, amelyek az alapügyben nem képezik a jogvita tárgyát, teljes levonásra jogosítanak,⁵¹ nem tartoznak a két héairányelv fent hivatkozott rendelkezéseinek tárgyát képező ügyletek kategóriájába.

46 Mint például a levonási hányad részletes kiszámítása, amelyet a felek érvelésük keretében bemutatnak.

47 A hatodik irányelv 17. cikkének (3) bekezdése b) és c) pontja és a 2006/112 irányelv 169. cikke b) és c) pontja alapján elismert kivételekkel.

48 Kiemelés tőlem.

49 Lásd: 2016. június 16-i Kreissparkasse Wiedenbrück ítélet (C-186/15, EU:C:2016:452, 31. pont).

50 Lásd: 2016. június 16-i Kreissparkasse Wiedenbrück ítélet (C-186/15, EU:C:2016:452, 32. pont).

51 A francia fióktelep által Franciaországban érvényesített választási lehetőség alapján.

99. A Bizottság ugyanis szem elől téveszti, hogy az egyetlen levonási hányadot nem csupán a fióktelep vegyes használatú költségei alapján, hanem az adóalany abban a tagállamban felmerült vegyes használatú költségei alapján kell meghatározni, ahol a levonást kérik. Márpedig „az adóalany által lebonyolított összes ügylet” szükségképpen magában foglalja a francia fióktelep által megvalósított összes ügyletet.

3. A „választási rendszer esetleges fennállás[ával]” kapcsolatos kérdéskörrel

100. Első kérdése végén a kérdést előterjesztő bíróság megemlíti a „[héta]alanyiságra vonatkozó választási rendszer esetleges fennállás[át]”, amit a Bíróság a válaszában figyelembe vehet, és ami hatással lehet e válaszra.

101. Azon a választási lehetőségen kívül, amelyre már hivatkoztam, és amelyet az alapügyben a francia fióktelep a nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban gyakorolt, hogy banki és pénzügyi ügyleteire nézve - a CGI által átültetett hatodik irányelv 13. cikke C. része első bekezdésének és a 2006/112 irányelv 137. cikke (1) bekezdésének alkalmazásában - héaalanyiságot válasszon, a kérdést előterjesztő bíróság nem említett más választási lehetőséget.

102. E körülmények között csak a francia fióktelep által a nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban gyakorolt választási lehetőséggel fogok foglalkozni, amelyet véleményem szerint természetesen figyelembe kell venni az adóalany e tagállamban fennálló levonási joga terjedelmének a meghatározása során.

103. E tekintetben úgy vélem, hogy a két érintett tagállam levonási szabályai együttes alkalmazása elvének megfelelően a francia fióktelepnek a nála kizárólag a londoni székhely harmadik felekkel megvalósított ügyletei javára felmerült költségekre vonatkozó levonási joga *először is* attól függ, hogy a szóban forgó ügyletek az Egyesült Királyságban jogosítanak-e részleges vagy teljes levonásra.

104. Emlékeztetek rá, hogy amennyiben a szóban forgó ügyletek e tagállamban egyáltalán nem jogosítanak levonásra, a felmerült költségeket terhelő héa nem lesz levonható Franciaországban, a fióktelep által Franciaországban gyakorolt azon választási lehetőség ellenére, hogy az e tagállamban megvalósított banki és pénzügyi ügyleteire nézve héaalanyiságot választott. Ugyanis, amint azt a jelen indítvány 44–46. pontjában lényegében jeleztem, a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontját és a 2006/112 irányelv 169. cikkének a) pontját nem lehet úgy értelmezni, hogy azok megengednék egy adóalanynak a levonásra nem jogosító értékesítési ügylettekkel közvetlen és azonnali kapcsolatban álló költségeket terhelő előzetesen felszámított héa levonásához való jog igénybevételét, függetlenül attól, hogy ezen ügyleteket hol valósították meg.

105. Ez a megközelítés – azzal ellentétben, amit a Morgan Stanley az észrevételeiben állít – egyáltalán nem vezet ahhoz, hogy a fióktelep által a franciaországi banki és pénzügyi ügyletei tekintetében igénybe vett választási lehetőséget megfosztaná a hatékony érvényesüléstől. E választási lehetőség teljes mértékben hatékony - és egyébiránt szükséges is - ahhoz, hogy az előzetesen felszámított héa levonható legyen a francia fióktelep által ügyfelei javára Franciaországban megvalósított ügyletek után. A hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontjával és a 2006/112 irányelv 169. cikkének a) pontjával összhangban e választási lehetőség megőrzi teljes hatékonyságát a fióktelepet a londoni székhely Egyesült Királyságban levonásra jogosító értékesítési ügyleteivel közvetlen és azonnali kapcsolatban álló költségek után megillető levonási jog terjedelmének meghatározását illetően is. E választási lehetőség gyakorlása nélkül ugyanis az ilyen költségeket terhelő előzetesen felszámított héa Franciaországban a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának és a 2006/112 irányelv 169. cikke a) pontjának alkalmazásában nem lenne levonható.

106. Mindemellett, ha a londoni székhely által megvalósított értékesítési ügyletek a székhely szerinti tagállamban levonásra jogosítanak, akkor *másodszor* azt kell ellenőrizni, hogy a francia szabályozás alkalmazásában ugyanezek az ügyletek jogosítottak volna-e levonásra a francia fióktelep által a nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban gyakorolt választási lehetőségnek megfelelően, ha – a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának és a 2006/112 irányelv 169. cikke a) pontjának megfelelően – azokat e tagállamokban valósították volna meg.

107. Minden eshetőséggel számolva, és annak ellenére, hogy a kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben semmilyen pontosítással nem szolgál, úgy tűnik továbbá, hogy a választási rendszerre való hivatkozás a francia adóhatóság azon gyakorlatát tükrözi, amely szerint a banki és pénzügyi ügyletek tekintetében a héaalanyiságra vonatkozó választási lehetőség gyakorlása az egyes állandó telephelyekre nézve személyes jellegű.⁵² Természetesen e lehetőség személyes jellege, amely pusztán közigazgatási gyakorlatból ered, nem képezheti akadályát az uniós jog, jelen esetben a Franciaországban igénybe venni kívánt levonási jog anyagi jogi feltételei teljes körű alkalmazásának. Mindenesetre emlékeztetek rá, hogy egyrészt a francia fióktelep igényli a levonáshoz való jogot a nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban, és másrészt, hogy e fióktelep a másik tagállamban található székhellyel egyetlen adóalanyt képez.

108. A fenti megfontolások összessége alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre a következő választ adja: abban az esetben, ha egy adóalany egyik tagállamban található fióktelepe által viselt költségek kizárólag az adóalany másik tagállamban található székhelyével 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 értelmezni, hogy a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamnak ezekre a költségekre a fióktelep szerinti levonási hányadot – amelyet a székhely által harmadik felekkel megvalósított értékesítési ügyletek figyelembevételével, az említett tagállamban, valamint az adóalany székhelye szerinti tagállamban irányadó szabályok alapján kell meghatározni – kell alkalmaznia.

C. A második kérdésről

109. A kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett második kérdés az abban az esetben alkalmazandó levonási szabályokra vonatkozik, ha a francia fióktelep által viselt bizonyos költségek *a nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban megvalósított saját ügyleteivel és a székhely ügyleteivel összefüggésben megkülönböztetés nélkül, együttesen merültek fel*, „az általános költség és a levonási hányad fogalmai tekintetében”.

110. A Morgan Stanley szerint az e kérdésre adandó válasznak azonosnak kell lennie az első kérdésre javasolt válasszal. Ily módon a fióktelep által viselt azon költségek, amelyek a nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban megvalósított saját ügyleteivel és a székhely ügyleteivel összefüggésben együttesen merültek fel, a Bíróság ítélkezési gyakorlata⁵³ értelmében általános költségek, amelyekre csak a fióktelep szerinti, egyedül a fióktelep által a nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban megvalósított ügyletek alapján meghatározott levonási hányadot kell alkalmazni. Ennek a megoldásnak annak megállapításához kell vezetnie, hogy a vegyes költségek nem állnak közvetlen kapcsolatban a londoni székhellyel kapcsolatos költségek áthárításából eredő belső pénzmozgásokkal, hanem

⁵² Lásd a 2010. szeptember 14-i 2010/03 (TVA) leiratot, BOI-TVA-SECT-50–10–30, 140. szám. E tekintetben lásd még: Pottier, E., i.m., 132. o.

⁵³ A Morgan Stanley e tekintetben a 2001. február 22-i Abbey National ítéletre (C-408/98, EU:C:2001:110, 34–36. pont), a 2005. május 26-i Kretztechnik ítéletre (C-465/03, EU:C:2005:320, 36. pont) és a 2009. október 29-i SKF ítéletre (C-29/08, EU:C:2009:665, 57–60. pont) hivatkozik.

tevékenységének egészéhez kapcsolódnak. A levonási jogot tehát a Morgan Stanley szerint egy a francia fióktelep árbevétele alapján kiszámított levonási hányad alkalmazásával kell meghatározni, aminek az e fióktelep által gyakorolt választási lehetőség alapján az e költségeket terhelő héa teljes levonásához kell vezetnie.

111. A francia kormány, amelyhez a Bizottság is csatlakozik, úgy véli, hogy amennyiben a francia fióktelepnél felmerült költségek az adóalany általános költségeinek kategóriájába tartoznak, Franciaországban levonási jog áll fenn. Ebben az esetben a francia fióktelepnél a londoni székhellyel alkotott egyetlen adóalany javára felmerült valamennyi vegyes költség tekintetében csak egy levonási hányadot kell meghatározni.

112. Egyetértek ezzel az érveléssel.

113. Mindenekelőtt, amint abban az érdekelt felek egyetértének, amennyiben az azóta rögzült ítélkezési gyakorlat értelmében a beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héa levonásának joga főszabály szerint azzal a feltétellel gyakorolható, hogy az adott ügylet közvetlen és azonnali kapcsolatban áll a héa levonására jogosító értékesítési ügyletekkel, az adóalany azonban ilyen közvetlen és azonnali kapcsolat hiányában is jogosult az adólevonásra, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen költségek ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével.⁵⁴

114. Végül, a jelen ügyben véleményem szerint a fenti két pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból – valamint a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése második albekezdésének és a 2006/112 irányelv 173. cikke (1) bekezdése második albekezdésének megfelelően az adóalany vegyes költségeinek összességére vonatkozóan egyetlen levonási hányad meghatározásának kötelezettségéből⁵⁵ – szükségszerűen következik, hogy amennyiben az ilyen általános költségek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak *az adóalany gazdasági tevékenységének egészével*, mind a fióktelep által a saját ügyfelei javára végzett ügyleteket, mind az ezen adóalany székhelye javára végzett ügyleteket, amelyek e költségeket magukban foglalják, figyelembe kell venni a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban alkalmazandó levonási hányad meghatározása során.

115. Nincs ugyanis semmi ok az eltérő eljárásra. Mivel az adóalany az értékesítési ügyleteit részben egy másik tagállamban valósította meg, ezeket figyelembe kell venni, pont úgy, ahogy figyelembevételre kerülnének, ha ezen adóalany minden tevékenységét egy és ugyanazon tagállam területén folytatta volna.

116. Végül, véleményem szerint ez a megoldás összhangban áll a 2013. szeptember 12-i Le Crédit Lyonnais ítélettel (C-388/11, EU:C:2013:541, 34. és 53. pont) is a jelen indítvány 70–85. és 94–99. pontjában kifejtett okokból.

⁵⁴ Lásd ebben az értelemben különösen: 2009. október 29-i SKF ítélet (C-29/08, EU:C:2009:665, 57. és 58. pont); 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet (C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 23. és 24. pont); 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet (C-132/16, EU:C:2017:683, 28. és 29. pont). Egyébiránt emlékeztetek arra, hogy a 2000. július 13-i Monte Dei Paschi Di Siena ítéletben (C-136/99, EU:C:2000:408, 12., 15., 28. és 29. pont) a Bíróság elfogadta az Olaszországban letelepedett adóalanynál a franciaországi képviselői irodája létesítésével összefüggésben felmerült költségeit terhelő, Franciaországban előzetesen felszámított héa (részleges) visszatérítéséhez való jogot, ahol a képviselői iroda tevékenységei megkülönböztetés nélkül egyaránt kapcsolódtak az adóalany olaszországi adómentes és adóköteles ügyleteihez; a Bíróság szerint a visszatérítés összegét tehát a hatodik irányelv 19. cikkében (amely a 2006/112 irányelv 174. cikkének felel meg) előírt levonási hányad alkalmazásával kell meghatározni, esetlegesen kiigazítva azon ügyletek alapján, amelyek levonásra jogosítottak volna, ha azokat a visszatérítés szerinti tagállamban (vagyis az adott ügyben Franciaországban) valósították volna meg.

⁵⁵ Lásd ezzel kapcsolatban a jelen indítvány 94–99. pontját.

117. A levonási hányad tehát a számlálóban tartalmazni fogja a francia fióktelep Franciaországban levonásra jogosító ügyletekhez kapcsolódó éves árbevételét,⁵⁶ valamint a londoni székhely Egyesült Királyságban és Franciaországban egyaránt levonásra jogosító ügyletekhez kapcsolódó éves árbevételét.⁵⁷ A tört nevezője a francia fióktelep és a londoni székhely által harmadik felekkel megvalósított ügyletek összességéhez kapcsolódó éves árbevételt fogja tartalmazni.

118. E körülmények között azt javaslom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre a következő választ adja: egy adóalany egyik tagállamban található fióktelepe által viselt, olyan költségeket terhelő héára vonatkozó levonási hányadot, amely költségek e fióktelepnek a nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban megvalósított ügyleteivel és az adóalany másik tagállamban található székhelyének ügyleteivel összefüggésben együttesen merültek fel, ugyanazon szabályok és eljárások alapján kell meghatározni, mint az e fióktelepnél felmerült, kizárólag a székhely harmadik felekkel megvalósított ügyleteihez kapcsolódó költségek esetében.

III. Véggöveztetés

119. A fenti megfontolások fényében azt javaslom, hogy a Bíróság az alábbi választ adja a Conseil d'État (államtanács, Franciaország) által előterjesztett kérdésekre:

- 1) Abban az esetben, ha – mint az alapeljárásban – egy adóalany egyik tagállamban található fióktelepe által viselt költségek kizárólag az adóalany másik tagállamban található székhelyével kapcsolatos ügyletek megvalósításával összefüggésben merülnek fel, akkor 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) és (3) bekezdésében, 5. cikkében és 19. cikkének (1) bekezdésében foglalt rendelkezéseket, amelyeket a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168., 169., 173–175. cikkei vettek át, úgy kell értelmezni, hogy a fióktelep nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamnak ezekre a költségekre a fióktelep szerinti levonási hányadot – amelyet a székhely által harmadik felekkel megvalósított értékesítési ügyletek figyelembevételével, az említett tagállamban, valamint az adóalany székhelye szerinti tagállamban irányadó szabályok alapján kell meghatározni – kell alkalmazni.
- 2) Egy adóalany egyik tagállamban található fióktelepe által viselt, olyan költségeket terhelő héára vonatkozó levonási hányadot, amely költségek e fióktelepnek a nyilvántartásba vétele helye szerinti tagállamban megvalósított ügyleteivel és az adóalany másik tagállamban található székhelyének ügyleteivel összefüggésben együttesen merültek fel, ugyanazon szabályok és eljárások alapján kell meghatározni, mint az e fióktelepnél felmerült, kizárólag a székhely harmadik felekkel megvalósított ügyleteihez kapcsolódó költségek esetében.

⁵⁶ Emlékeztetek rá, hogy az e fióktelep által e tagállamban igénybe vett választási lehetőség alapján.

⁵⁷ A hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontjával, 5. cikkével és 19. cikkének (1) bekezdésével, valamint a 2006/112 irányelv 169. cikkének a) pontjával, 173. cikkének (1) bekezdésével és 174. cikkének (1) bekezdésével összhangban.