

PEDRO CRUZ VILLALÓN

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2013. február 28.(1)

C?388/11. sz. ügy

Le Crédit Lyonnais

kontra

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État

(A Conseil d'État [Franciaország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adózás – Hés – 77/388/EGK hatodik irányelv – 17. és 19. cikk – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Adólevonásra jogosító, illetve arra nem jogosító ügyletekhez egyaránt felhasznált termékek és szolgáltatások – A levonási hányad kiszámítása – A társaság részér?l a más tagállamokban vagy harmadik országokban létrehozott fióktelepei forgalmának figyelembevétele – »Világszint? levonási hányad« – A héasemlegesség elve – Az adóztatás területisége”

1. A jelen ügy lehet?séget nyújt a Bíróság számára, hogy megvizsgáljon több, a közös héarendszer részét képez? levonási joggal kapcsolatos értelmezési kérdést, amelyeket, bár gyakorlati következményeikre figyelemmel nagy elvi jelent?séggel bírnak, még nem vizsgált meg.
2. A Bíróság elé terjesztett f? kérdés nagyon egyszer?en bemutatva az, hogy annak a társaságnak, amelynek székhelye valamely tagállamban van, és amely fióktelepekkel rendelkezik más tagállamokban vagy harmadik országokban, amikor teljesíti a székhelye szerinti tagállam felé fennálló adókötelezettségeit, amennyiben adólevonásra jogosító ügyleteket és arra nem jogosító ügyleteket egyaránt teljesít, úgy kell?e kiszámítania a 77/388/EGK hatodik irányelv(2) 17. cikkének (5) bekezdése, valamint 19. cikke értelmében vett levonási hányadot, hogy teljes forgalmát figyelembe veszi, vagyis abban szerepelteti a székhely és a fióktelepek forgalmát is, amit „világszint? levonási hányadnak” nevezhetünk.
3. Bár az alapügyben szerepl? tényállás régi, ugyanis visszanyúlik az 1988. és 1989. évekre, és az akkor hatályos hatodik irányelv rendelkezéseinek hatálya alá tartozik, az ily módon megkésve el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések jelenleg is relevánsak, mivel az említett irányelv vonatkozó rendelkezései szinte azonos módon szerepelnek a 2006/112/EK tanácsi irányelv(3) rendelkezéseiben, amely irányelv hatályon kívül helyezte az el?bb említett irányelvet(4). Az említett relevancia annál is inkább számottev?, mert az alapügyben a felperes f?követelése a Bíróság FCE Bank ügyben 2006. március 23?án hozott ítéletén(5) alapul, és arra hívja fel a Bíróságot, hogy figyelemmel a közös héarendszer részét képez? semlegesség elvére, foglалjon elvi jelent?séggel állást e tekintetben.

I – Jogi háttér

A – Az uniós jog: a hatodik irányelv

4. A hatodik irányelv 17. cikke(6) szerint:

„(1) Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

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

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő vagy megfizetett hozzáadottértékadó;

b) a behozott termékekre fizetendő vagy megfizetett hozzáadottértékadó;

c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja és a 6. cikk (3) bekezdése szerint fizetendő hozzáadottértékadó.

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott hozzáadottértékadó levonását vagy visszatérítését, amennyiben az a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

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

b) a 14. cikk (1) bekezdésének i) pontja, a 15. cikk és a 16. cikk (1) bekezdésének B., C. és D. része és (2) bekezdése szerinti adómentes ügyletek;

c) a 13. cikk B. részének a) pontjában és d) pontjának 1–5. alpontjában mentesített ügyletek, ha a szolgáltatás címzettje a Közösség területén kívül telepedett le, vagy ha ezen ügylet közvetlenül a Közösségen kívüli országba történő termékexporttal kapcsolatos.

[...]

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottértékadó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik.

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

A tagállamok azonban a következőket tehetik:

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

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

- c) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére alkalmazza;
- d) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást az első albekezdésben megállapított szabállyal összhangban valamennyi termékre és szolgáltatásra alkalmazza, amelyeket az ott megnevezett ügylet céljaira használ fel;
- e) engedélyezik, hogy amennyiben az adóalany által le nem vonható hozzáadottértékadó jelentéktelen összeg?, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.”

5. A hatodik irányelv 19. cikkének (1) és (2) bekezdése(7) szerint:

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

- a számlálóban a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint az adólevonásra jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottértékadó nélkül számított összege szerepel,
- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottértékadó nélkül számított összege szerepel. A tagállamok a nevezőbe bevonhatják mindazon szubvenciók összegét is, amelyek nem szerepelnek a 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjában.

Az arányosított adót éves alapon százalékban kell megállapítani, és azt egész százalékegységre kell felkerekíteni.

(2) Az (1) bekezdés rendelkezéseitől eltérően a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelmen kívül kell hagyni az adóalany olyan tárgyi eszközök teljesítéséből származó bevételeit, amelyet az saját üzleti céljaira használt fel. Figyelmen kívül kell hagyni az eseti ingatlan- és pénzügyi ügyleteket, továbbá a 13. cikk B. részének d) pontja szerinti ügyletekhez kapcsolódó árbevételeket, amennyiben ezek esetiek. Ha a tagállamok élnek a 20. cikk (5) bekezdésében szereplő lehetőséggel, vagyis a tárgyi eszközök vonatkozásában nem követelnek meg módosítást, akkor a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelembe vehetik a tárgyi eszközök megvalósítását.”

B – *A nemzeti jog*

6. Az alapügy tényállásának megvalósulása idején a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdését és 19. cikkét az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a code général des impôts(8) II. mellékletének 212., 213. és 219. cikke ültette át.

7. A CGI II. mellékletének 212. cikke a következőképpen rendelkezett:

„Azok az adóalanyok, amelyek tevékenységeik keretei között nem kizárólag adólevonásra jogosító tevékenységet végeznek, jogosultak a hozzáadottértékadó azon hányadának levonására, amely a tárgyi eszközöket terheli, és amelynek az összege megegyezik ezzel az adóval, megszorozva az adólevonásra jogosító ügyletekből származó éves bevétel összegének és a megvalósított ügyletek összességéből származó éves bevétel összegének a hányadosával [...]”

8. A CGI II. mellékletének 213. cikke a következőket írta elő:

„Ha valamely adóalany üzleti tevékenységének részterületei nem azonos hozzáadottértékadó szabályok hatálya alá tartoznak, ezekre a részterületekre a levonási jog alkalmazása

szempontjából különböz? számítások vonatkoznak.

[...]

A különböz? részterületek közös eszközei alapján levonható adó összegét a 212. cikk szerinti hányados alapján határozzák meg.”

9. A CGI II. mellékletének 219. cikke a következ?képpen volt megszövegezve:

„Az adóalanyok, akik nem kizárólag levonásra jogosító tevékenységet folytatnak, levonhatják az ugyanezen termékeket és szolgáltatásokat terhel? hozzáadottérték?adót az alábbi korlátozásokkal:

a) Ha ezek a termékek és szolgáltatások kizárólag a levonásra jogosító tevékenység megvalósításához szükségesek, az ezeket terhel? adó levonható;

b) Ha kizárólag olyan tevékenység megvalósításához szükségesek, amelyek levonásra nem jogosítanak, az ezeket terhel? adó nem vonható le;

c) Ha egyidej?leg olyan tevékenységek végzéséhez veszik igénybe ezeket, amelyek közül egyesek levonásra jogosítanak, mások pedig nem, az ezeket terhel? adó egy része vonható le. Ezt a részt a 212–214. cikkben el?írt feltételek alapján kell meghatározni.”

10. Emellett a CGI 271. cikkének (4) bekezdése a következ?ket mondta ki:

„(4) A hozzáadottérték?adó feltételeivel azonos feltételek mellett jogosítanak adólevonásra:

a) [...]

b) A 261C. cikk (1) bekezdése a)–e) pontja rendelkezéseinek alkalmazása alól mentes banki és pénzügyi szolgáltatások, ha azokat az Európai Gazdasági Közösségen kívüli lakóhellyel vagy székhellyel rendelkező személyeknek nyújtják, vagy a Közösség tagállamaitól eltér? országba irányuló termékexporttal kapcsolatosak.”

II – Az alapügy tényállása

11. Az 1988. január 1?je és 1989. december 31?e közötti id?szakra vonatkozó könyvviteli ellen?rzést követ?en a franciaországi székhely? Le Crédit Lyonnais társasággal(9) szemben az 1991. december 27?én és 1992. december 7?én kelt két utólagos adómegállapításról szóló értesítésben hozzáadottérték?adó és munkabéradó?hátralékot állapítottak meg, mivel az LCL tévesen vette figyelembe a code général des impôts II. mellékletének 212. cikkében szabályozott levonási hányad számlálójában és nevez?jében azon kölcsönök kamatainak összegét, amelyeket a más tagállamokban vagy harmadik országban letelepedett fióktelepei számára nyújtott.

12. Két 1994. július 20?i panaszában az LCL kérte a héa? és munkabéradó?megállapítás alóli mentesítését az 1988. és 1989. évekre, el?adva, hogy e kamatok összegét a levonási hányad számításánál figyelembe lehetett venni.

13. Az adómegállapításról szóló 1994. november 17?i határozatban felhívták az LCL-t, hogy visszamen?leg fizessen meg kamatokkal együtt 1 151 573,81 euró héát az 1988. év, és 1 349 357,81 euró héát az 1989. év után. Az adómegállapításról szóló 1994. december 30?i határozatban az LCL-t felhívták, hogy visszamen?leg fizessen meg kamatokkal együtt 1 209 890,89 euró munkabéradót az 1988. év, és 1 246 611,44 euró munkabéradót az 1989. év után.

14. Az LCL másik, 1996. december 31-i panaszában kérte egyrészt az álláspontja szerint az 1988. és 1989. év után tévesen megfizetett 46 944 246,96 euró összeg? héa, másrészt pedig az álláspontja szerint az 1988. és 1989. év után tévesen megfizetett munkabéradó (23 067 082,45 euró) visszatérítését. Az LCL el?adta, hogy a héalevonási hányadában tévedésb?l nem vette figyelembe az ügyfelek által a külföldi fióktelepei részére fizetett kamatokat. Az LCL kérte a visszaigényelt munkabéradó és az ellen?rzés keretében megállapított társasági adó közötti beszámítást is.

15. Mivel az adóhatóság elutasította ezeket a panaszokat, az LCL 1998. augusztus 28-án keresetet nyújtott be a tribunal administratif de Paris-hoz, amelyben egyrészt azt kérte, hogy csökkentsék a vele szemben az 1988. és 1989. év után megállapított héát, másrészt pedig, hogy térítsék vissza azt a héát és munkabéradót, amelyet álláspontja szerint az 1988. és 1989. év után tévesen fizetett meg.

16. 2004. október 5-i ítéletével a tribunal administratif de Paris elutasította e különböz? kérelmeket.

17. 2006. december 8-i ítéletével a Cour administrative d'appel de Paris helybenhagyta ezt az ítéletet. Úgy vélte egyrészt, hogy az LCL más tagállamokban található fióktelepei maguk is héaalanyok voltak, és saját bevételeiket saját levonási hányaduk megállapítása érdekében figyelembe vették, így az említett bevételek nem alapozhatnak meg újabb levonási jogot a székhely javára. Másrészt úgy vélte, hogy az LCL harmadik országbeli fióktelepei által végzett ügyleteket nem lehet figyelembe venni a levonási jog gyakorlása szempontjából, mivel utóbbiak vagy nem adóalanyok, vagy más szabályok hatálya alá tartoznak.

18. Az LCL ezt követ?en 2007. február 21-én fellebbezést nyújtott be a Conseil d'État-hoz, amelyben az említett 2006. december 8-i ítélet hatályon kívül helyezését kérte.

III – Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések és a Bíróság el?tti eljárás

19. Ilyen körülmények között a Conseil d'État (egyesített 3., 8., 9. és 10. tanács) 2011. július 11-i határozatával felfüggesztette az eljárást, és a Bírósághoz fordult, hogy az hozzon el?zetes döntést a következ? kérdésekben:

„1. [A] hozzáadottérték?adó területi hatályára vonatkozó szabályokra tekintettel a [hatodik irányelv] 17. cikkének (2) és (5) bekezdése, valamint 19. cikke értelmezhet?e úgy, hogy az általuk bevezetett hányados kiszámításához az egyik tagállamban letelepedett társaságnak figyelembe kell vennie valamennyi, más tagállamban létrehozott fióktelepének bevételeit, és ezzel szimmetrikusan ezeknek a fióktelepeknek valamennyi, a társaság által elért hozzáadottértékadó?köteles bevételt figyelembe kell venniük;

2. [E]lfogadható?e ugyanez a megoldás az Európai Unió kívül létrehozott fióktelepek tekintetében, különös tekintettel a 17. cikk (3) bekezdésének a) pontjában, valamint a 13. cikk B. része d) pontjának 1–5. alpontjában foglalt, a Közösségen kívül letelepedett fogyasztók számára nyújtott banki és pénzügyi ügyletekkel kapcsolatban ugyanezen bekezdés c) pontja szerinti levonási jogra;

3. [V]áltozhat?e tagállamonként az els? két kérdésre adott válasz a 17. cikk (5) bekezdésének utolsó albekezdésében biztosított lehet?ségek alapján, különösen ami az üzleti tevékenység különböz? részterületeinek létrehozását illeti;

4. [A]z els? vagy a második kérdésre adott igenl? válasz esetén, egyrészt, korlátozható?e egy

ilyen hányados alkalmazása a székhely által a külföldi fióktelepek javára vállalt költségeket terhel? hozzáadottérték?adóból levonható adó kiszámítására, másrészt pedig a külföldről származó bevételeket a fióktelep államában alkalmazandó jog vagy a székhely szerinti állam joga szerint kell?e figyelembe venni?

20. Az LCL, a Francia Köztársaság, a Ciprusi Köztársaság, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága, valamint a Bizottság terjesztett el? írásbeli észrevételeket.

21. A 2012. szeptember 27-én tartott tárgyaláson az LCL, a Francia Köztársaság, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága, valamint a Bizottság terjesztette el? szóbeli észrevételeit.

IV – Elemzés

A – Elzetes észrevételek

22. Elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdéseivel a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra kéri a Bíróságot, hogy válaszoljon arra a kérdésre (els? és második kérdés), hogy a hatodik irányelv arra kötelezi?e a tagállamokat – figyelemmel különösen a Bíróság FCE Bank ügyben hozott ítéletére –, hogy alkalmazzák az általában „világszint? levonási hányadnak” nevezett számot, vagyis hogy az említett irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében és 19. cikkében elírt, az egyik tagállambeli illetésséggel rendelke? társaság székhelye szerinti levonási hányadot úgy számolják, hogy az említett tagállambeli adókötelezettségek szempontjából figyelembe veszik a másik tagállamokban vagy harmadik országokban található fióktelepek forgalmát és fordítva.

23. Elször is, meg kell jegyezni, hogy a kérdést elterjeszt? bíróság a negyedik kérdését másodlagosan terjeszti el?, vagyis csak abban az esetben, ha az els? két kérdés valamelyikére a válasz igen?. Amennyiben tehát az els? két kérdésre nemleges válasz születne, nem szükséges megválaszolni a negyedik kérdést. Egyébiránt pedig nem kell választ adni a harmadik kérdésre sem, tekintettel arra a válaszra, amelyet az els? kérdésre javasolok.

24. Másodszor, hangsúlyozni kell, hogy az alapeljárás a kérdést elterjeszt? bíróság tagállamában, a jelen esetben Franciaországban illetésséggel rendelke? társaság keresetére vonatkozik, amely az e társaság más tagállamban (els? kérdés) vagy harmadik országban (második kérdés) található fióktelepei forgalmának az els? tagállamban fennálló adókötelezettségeit érint? levonási hányad számítása során történ? figyelembevételére vonatkozik.

25. Ugyanakkor, bár a kérdést elterjeszt? bíróság által feltett els? kérdés éppen e kérelem ebben az esetben való elfogadhatóságára vonatkozik, vagyis a társaság székhelye szempontjából merül fel, ugyanakkor végs? soron vonatkozik ugyanezen kérelemnek a szimmetrikus esetben való elfogadhatóságára is, vagyis a kérdés a más tagállamokban található fióktelepek szempontjából is felmerül. A kérdést elterjeszt? bíróság ugyanis arról a lehetőségről is kérdezi a Bíróságot, hogy a más tagállamokban letelepedett fióktelepek saját levonási hányadukban az ?ket a saját illetésségük szerinti államban terhel? adókötelezettségek szempontjából szintén figyelembe vehetik?e szimmetrikusan a társaság bevételeinek összességét, vagyis a székhely bevételeit és az összes többi fióktelep bevételeit.

26. Márpedig, mivel az alapeljárásban szerepl? jogvita eldöntése nem igényli az LCL más tagállamban letelepedett, ott adóköteles fióktelepeire vonatkozó levonási hányad meghatározási módjainak vizsgálatát, a Bíróságnak a Bizottság írásbeli észrevételeiben szerepl? javaslatnak megfelelően át kell fogalmaznia a neki feltett els? kérdést, kizárva ezt a vetületet(10).

27. Végül harmadszor, indokolt átvenni a kérdést elterjeszt? bíróság által javasolt megkülönböztetést, elkülönülten, egymást követ?en megválaszolva az els? két kérdést, amelyek, bár ugyanazt az elvi jelent?ség? kérdést tartalmazzák a „világszint? levonási hányad” elfogadhatóságát illet?en, különbséget tesznek a társaságok helyzete között aszerint, hogy a tagállamokban vagy harmadik országokban található fióktelepek vannak?e, figyelemmel többek között a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése c) pontjának(11) sajátos rendelkezéseire, amelyek a 13. cikk B. részének a) pontjában és d) pontjának 1–5. alpontjában(12) mentesített, közvetlenül a harmadik országban letelepedett címezett bonyolított ügyletek céljára felhasznált termékeket és szolgáltatásokat terhel? héa levonásának jogát szabályozzák.

28. A jelen ügyben az LCL lényegében el?adja, hogy a közös hozzáadottértékadó?rendszer részét képez?, a hatodik irányelv által kialakított semlegesség elve megköveteli a „világszint? levonási hányad” elfogadását, többek között a fent hivatkozott FCE Bank ügyben hozott ítélet logikus következményeként.

29. Ezzel szemben az írásbeli és szóbeli észrevételeket elterjeszt? tagállamok kormányai, valamint a Bizottság lényegében egyetértenek mindenekel?tt abban, hogy úgy vélik, az LCL olyan hatályt tulajdonít az FCE Bank ügyben hozott ítéletnek, amellyel az nem rendelkezik. Úgy vélik legalábbis, hogy a hatodik irányelv által kialakított közös hozzáadottértékadó?rendszer, és különösen annak területi hatálya, valamint gyakorlati megfontolások is kizárják a „világszint? levonási hányad” elfogadását. A hatodik irányelv kizárja, hogy a tagállamok lehet?vé tegyék az adójogszabályaik területi hatálya alá tartozó, tevékenységüket fióktelepek révén több tagállam területén folytató adóalanyok számára, hogy a rájuk vonatkozó levonási hányad meghatározása során figyelembe vegyék a fióktelepek forgalmát.

B – A más tagállambeli fióktelepek forgalmának az egyik tagállamban letelepedett társaság székhelyére vonatkozó levonási hányad számításánál történ? figyelembevételér?l (els? kérdés)

30. Mivel az FCE Bank ügyben hozott ítélet központi szerepet játszik a jelen ügyben, miel?tt a „világszint? levonási hányad” elméletének elfogadhatóságára térnénk, amely a jelen ügy legfontosabb kérdését jelenti(13), mindenképpen meg kell határoznunk az ítélet hatályát, hogy eldönthessük, milyen mértékben befolyásolhatja e hatály a kérdést elterjeszt? bíróság által a Bíróságnak feltett kérdésekre adandó választ.

1. Az FCE Bank ügyben hozott ítéletr?l és annak hatályáról

31. Mindenekel?tt meg kell jegyezni, hogy a Bíróság által az FCE Bank ügyben hozott ítéletben elfogadott döntést sem az LCL, sem az észrevételeket elterjeszt? tagállamok, sem a Bizottság nem tette vita tárgyává sem az alapeljárásban, sem a Bíróság el?tt(14). Éppen ellenkez?leg, az FCE Bank ügyben hozott ítélet a kiindulópontja az LCL követeléseinek, ebb?l következ?en adottnak kell vennünk, hogy az LCL és az ügyben szerepl? fióktelepei valóban abban a helyzetben vannak, amelyre ez az ítélet vonatkozik, vagyis „fióktelepekr?l” van szó, nem pedig „leányvállalatokról”. Ugyanakkor e tekintetben rá kell mutatni, hogy a kérdést elterjeszt? bíróság feladata, hogy meggy?zdjön arról, hogy az alapeljárásban szerepl? helyzet valóban az FCE Bank ügyben hozott ítéletben szerepl? ítélezési gyakorlat hatálya alá tartozó helyzet, mivel az általa feltett kérdésekre adandó válaszok abból a feltevésb?l indulnak ki, hogy az LCL és különböz? fióktelepei a héaszabályozás alkalmazása szempontjából egy jogalanyt képeznek.

32. Lényegében az LCL els?dleges és kizárólagosan azt fejt ki, hogy az FCE Bank ügyben hozott ítéletben szerepl? ítélezési gyakorlat alkalmazása f?szabály szerint a társaság székhelye által igénybe vett termékeket és szolgáltatásokat terhel? héa levonásához való jog elvesztését vonja maga után minden olyan esetben, amikor az említett termékeket és szolgáltatásokat a

társaság más tagállamban található fióktelepei által végzett adóköteles értékesítési ügyletek céljaira használják fel. Amennyiben ugyanis a székhely az FCE Bank ügyben hozott ítéletben szereplő ítélkezési gyakorlat alkalmazása folytán nem képes kiszámlázni az említett, fióktelepeknek nyújtott termékeket és szolgáltatásokat, a fióktelepek nem lesznek képesek levonni a székhelyre hárított, de őket terhelő héát az általuk végzett adóköteles értékesítési ügyletek után általuk fizetendő héából. Így tehát csak a fióktelepek által a letelepedésük szerinti tagállamban viselt költségeket terhelő héát lehetne levonni.

33. A LCL ebből azt a következtetést vonja le, hogy szükséges, hogy az a társaság, amelynek székhelye a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése értelmében egyidejűleg végez adóköteles és adólevonásra nem jogosító ügyleteket is, az adóköteles ügyleteivel kapcsolatos költségeket terhelő levonási hányadszámítása során figyelembe vehessen minden olyan ügyletet, amellyel kapcsolatban az említett költségek felmerültek, vagyis a székhely által a letelepedés helye szerinti tagállamban végzett ügyleteket, valamint a fióktelepek által saját letelepedésük helye szerinti tagállamban végzett ügyleteket, különben elvesz a levonási jog, ami ellentétes lenne a héasemlegesség elvével.

34. A Bíróság FCE Bank ügyben hozott ítéletéből igen tömör megfogalmazásban az derül ki, hogy az a társaság, amelynek fő telephelye (székhelye) az egyik tagállamban található (FCE Bank), az állandó telephelye (fióktelepe) pedig egy másik tagállamban (FCE IT), a fióktelep tagállama (Olaszország) szempontjából – amennyiben a székhely terméket értékesített vagy szolgáltatást nyújtott a fióktelep számára – egyetlen adóalanyt alkot(15) kölcsönös „kapcsolataik”(16) tekintetében, így a társaság székhelye által esetlegesen a fióktelep számára nyújtott szolgáltatások nem minősülnek a hatodik irányelv 2. cikke szerinti ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatásnak, azzal a szükségszerű következménnyel, hogy az utóbbiak – az adott ügyben a fióktelep tagállamában – nem voltak héakötelesek.

35. A Bíróság ítélkezési gyakorlata(17) szerint ugyanis a szolgáltatásnyújtás csak akkor héaköteles, ha annak nyújtója és igénybevevője között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös teljesítésekre kerül sor. Márpedig ilyen jogviszony nem állhat fenn valamely társaság székhelye és ugyanezen társaság fióktelepe között, amennyiben az utóbbi nem végez független gazdasági tevékenységet, vagyis ha nem tekinthető önállóan a tevékenységéből eredő gazdasági kockázat viselése szempontjából(18). Ez volt a helyzet az FCE IT esetében, mivel az az FCE Bank fióktelepeként nem rendelkezett dotációs tőkével(19).

36. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy sem az észrevételeket elterjesztő tagállamok, sem a Bizottság nem vitatja, hogy az FCE Bank ügyben hozott ítéletben szereplő ítélkezési gyakorlat alkalmazása elméletileg(20) eredményezhet olyan helyzetet, amelyben az egyik tagállamban letelepedett és más tagállamokban honos fióktelepekkel rendelkező társaság bizonyos mértékben elveszíti a héalevonáshoz való jogát, amennyiben az egyik tagállamba – a jelen esetben feltevésünk szerint a székhely tagállamába – összpontosítja a más tagállamokban végzett ügyletek célját szolgáló termékek és szolgáltatások beszerzését, mivel az értékesítési ügyletek nem jogosítják az előzetesen megfizetett heta levonására.

37. Ugyanakkor az FCE Bank ügyben hozott ítéletében a Bíróság annak kimondására szorítkozott, hogy a társaság székhelye által a különböző fióktelepekkel végzett ügyleteket belső ügyleteknek kell tekinteni, és ezen ítélet hatálya ki is merül ennek megállapításában.

38. A Bíróság ugyanis ebben az ítéletben egyáltalán nem döntött a héalevonás módjairól. Igaz ugyan, hogy az ítéletnek „lehet” olyan következménye, hogy a székhely tagállamában az említett beszerzési költségeket terhel? héát „esetleg” nem lehet levonni a fióktelepek tagállamaiban végzett értékesítési ügyletek során történ? felhasználásuk arányában, azonban itt csak a levonási jog gyakorlása kapcsán elképzelhet? egyik lehet?ség kizárásáról van szó.

39. Ugyanakkor nem lehet úgy tekinteni, hogy ezen ítélet hallgatólagos, de szükségszer? következménye az, hogy el?írja a tagállamok számára, hogy – valamilyen módon kapcsolódva vagy kompenzáció címén – a hatodik irányelv által kialakított közös hozzáadottértékadó?rendszer részét képez? semlegesség elvének alkalmazásával tegyék lehet?vé az olyan társaság számára, amelynek tevékenységei az említett irányelv 13. cikke B. részének d) pontja értelmében részben héamentesek, és így f?szabály szerint nem jogosítanak héalevonásra, hogy a rá vonatkozó levonási hányadot az irányelv 17. cikke (5) bekezdése és 19. cikke alapján úgy számítsa ki, hogy vegye figyelembe valamennyi fióktelepe forgalmát.

40. Véggkövetkeztetésként, bár igaz, hogy az FCE Bank ügyben hozott ítélet kizárja az egyik tagállamban letelepedett társaság székhelyének költségeit terhel? héa levonásának egyik lehet?ségét, amennyiben a költségeket a társaság más tagállambeli fióktelepei által végzett ügyletek céljaira fordítják, ugyanakkor az ítélet sem kifejezetten, sem hallgatólagosan nem ad választ a jelen ügyben felmerül? f? kérdésre, vagyis arra, hogy az ilyen társaságnak a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése és 19. cikke értelmében vett levonásihányad?számítás során figyelembe kell?e vennie mind a székhely forgalmát, mind fióktelepei forgalmát. E kérdésre tehát máshol kell keresni a választ.

41. Ugyanakkor, miel?tt megvizsgálánk a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének és 19. cikkének rendelkezéseit, amelyekre az LCL a követeléseit alapítja, és amelyek szabályozzák a levonásra jogosító, illetve az arra nem jogosító ügyletek céljaira egyidej?leg alkalmazott termékeket és szolgáltatásokat terhel? héa levonásához való jogot, mindenekel?tt fel kell idézni a hatodik irányelv 17. cikke által szabályozott és a Bíróság által értelmezett levonási jog tartalmát.

2. A levonási jogról, a semlegesség elvér?l és a közös hozzáadottértékadó?rendszer területi hatályáról

42. Ahogy azt a Bíróság ismételten hangsúlyozta, a hatodik irányelv 17–20. cikke által kialakított levonási rendszer a közös héarendszer alapvet? eleme(21), amennyiben célja minden gazdasági tevékenységet illet?en az adó semlegességének biztosítása, függetlenül attól, hogy melyek annak céljai vagy eredményei, amennyiben e tevékenységek héakötelesek(22). A héa mint olyan adó, amely f?ként a fogyasztás terhelését – a fogyasztás helyén(23) – célozza, az áruk és szolgáltatások árával arányosan(24), és kivétel nélkül(25) vonatkozik minden termelési vagy forgalmazási ügyletre, azon héa levonása mellett, amely közvetlenül az említett áruk és szolgáltatások árának különböz? alkotóelemeit terhelte.(26)

43. A hatodik irányelv 17. cikkében el?írt levonási jog tehát arra irányul, hogy mentesítse az adóalanyt az összes gazdasági tevékenysége során fizetend? vagy már megfizetett héa terhe alól, feltéve hogy e tevékenységek nem adómentesek. Az említett irányelv tehát lehet?vé teszi számára, hogy levonja az általa végzett adóköteles ügyletek után általa bevételezett, fizetend? héából az említett ügyletek céljára általa beszerzett termékeket és szolgáltatásokat terhel? héát, amennyiben e beszerzési költségek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az értékesítési ügyletekkel(27), vagy az adóalany általános költségeihez kapcsolódhatnak, és így az értékesítési ügyletek árának alkotóelemeit képezhetik(28).

44. Az adóalany csak akkor vonhatja le az általa fizetend? héából a termék vagy szolgáltatás

után fizetendő? vagy megfizetett héát, ha a terméket vagy szolgáltatást adóköteles ügyletei céljára használja(29). Az elzárva felszámított héa levonása tehát, ami a kettős adóztatás elkerülését is szolgálja(30), az áthárított héa beszedéséhez kapcsolódik.(31)

45. A termékek és szolgáltatások felhasználása vagy tervezett felhasználása egyébként meghatározza annak az eredeti levonásnak a terjedelmét is, amelyre az adóalany a hatodik irányelv 17. cikke alapján jogosult, valamint az ezt követő időszakok során végzett esetleges módosítások terjedelmét is, amelyeket az irányelv 20. cikkében meghatározott feltételek mellett kell elvégezni(32).

46. Az adóalanyok számára biztosított levonási jog jelentősége magyarázza, hogy – a csalás vagy visszaélés esetét kivéve(33) – az adóteher szintjére való hatása miatt minden korlátozást azonos módon kell alkalmazni minden tagállamban, és ebből következően minden korlátozás olyan uniós jogi rendelkezést feltételez, amely azt kifejezetten megengedi.(34)

47. Ezzel szemben minden olyan esetben, amikor az adóalany által beszerezett termékeket vagy szolgáltatásokat adómentes, vagy olyan ügyletek céljaira használják fel, amelyek nem tartoznak a héa hatálya alá(35), a semlegesség elve hatályának megértése szempontjából annak van jelentősége, hogy nem kerülhet sor sem az áthárított adó beszedésére, sem – ebből következően – az elzárva megfizetett adó levonására vagy visszatérítésére.(36)

48. A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerint, amikor az adóalany termékeket vagy szolgáltatásokat értékesít valamely másik adóalany számára, aki azokat például az ugyanezen irányelv 13. cikkének A. része alapján mentesített ügylet céljára használja fel, az utóbbi adóalany fűszabály szerint nem jogosult levonni az elzárva felszámított adót, mivel ilyen esetben az érintett termékeket és szolgáltatásokat nem az adóköteles ügyletek céljára használták(37). Ez magyarázza azt a – néha „rejtett héának” nevezett – jelenséget, amelynek során kiegészítő költség adódik az egymást követő héamentes ügyletek során felhasznált áruk vagy szolgáltatások árához.(38)

49. A hatodik irányelv csak kivételes jelleggel, többek között 17. cikke (3) bekezdésének b) és c) pontjában(39) biztosít levonási jogot az adómentes ügyletek céljára felhasznált termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó héa tekintetében(40), mivel e tekintetben szorosan kell értelmezni az irányelvben használt kifejezéseket(41).

50. A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének előírásaiból és különösen a levonási jogból ered az adósemlegesség elve, amely – a héamechanizmus szerves részeként – a közösségi jogszabályok által kialakított közös héarendszer alapvető elvét képezi.(42)

51. A semlegesség elve, amelyet néha a közös héarendszer részét képező általános uniós jogi elvnek minősítenek, emellett az egyenlő bánásmód általános elvének kifejeződése(43), amely azt írja elő, hogy az adóalanyok a héa szempontjából – az objektív módon igazolt megkülönböztetések kivételével(44) – ugyanolyan versenyhelyzetben legyenek.

52. Ahogy ugyanakkor a Bíróság hangsúlyozta, a semlegesség elve az uniós jog egyéb általános elveitől eltérően nem rendelkezik alkotmányos ranggal, és jogszabályi megjelenítést igényel, amely csak másodlagos közösségi jogi aktus révén végezhető el.(45) Tehát nem az elsődleges jog egyik szabályáról van szó, hanem inkább olyan értelmezési elvről(46), amelynek többek között vezetnie kell a tagállamokat a hatodik irányelv átültetését biztosító jogszabályaik megalkotása során.

53. Ebben az utolsó tekintetben hangsúlyozni kell, hogy bár a hatodik irányelv által kialakított közös héarendszer egyik alapvető célja – ahogy az az irányelv második

preambulumbekezdéséből is kitűnik –, hogy saját forrásokat biztosítson az Unió számára egy egységesen és közös szabályok szerint meghatározott adóalapra alkalmazott közös adómértéknek megfelelő adó beszedése révén, arra – e harmonizáció ellenére – erősen jellemző működésének területisége, és így állami jellege. Mivel az említett irányelv által elvégzett harmonizáció csak részleges, ezért minden egyes tagállamban eltérő a héaszabályozás. Összességében, bár közös rendszer alá tartozó adóról van szó, a héa továbbra is a tagállamok adószuverenitásának körébe tartozik, amely kifejezést nyer a hatodik irányelvnek az említett közös rendszer területi hatályát szabályozó rendelkezéseiben.

54. Ahogy azt a Bíróságnak is volt alkalma hangsúlyozni, különösen a hatodik irányelv 9. cikkének – amely egységesen határozza meg a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyét – célja, ahogy az irányelv hetedik preambulumbekkezdéséből is kitűnik, a héára vonatkozó nemzeti jogszabályok alkalmazási körének ésszerű felosztása, és ily módon az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek egyrészt a kettős adóztatáshoz, másrészt a jövedelmek adóztatásának elmaradásához vezethetnek.(47)

55. A fent hivatkozott elv, amely szerint „a beszedett héa – függetlenül annak összegétől – azt a tagállamot illeti, amelynek területén az áru végső fogyasztása megtörténik”(48), lehetővé teszi „a Közösségen belüli ügyletek utáni héabevételek szigorú elosztását és az érintett tagállamok adószuverenitásának világos elkülönítését”.(49)

56. A fenti fejtegetések értelmében, és mivel részletesen kitérnénk a kérdést elterjesztő bíróság kérdéseire adandó válaszra, röviden be kell mutatni az azon adóalanyokat megillető levonási jog számításának módjait, akik nem teljes mértékben a héa hatálya alá tartozó termékeket vagy szolgáltatásokat értékesítenek.

3. A levonási hányadról (a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése és 19. cikke)

57. Azokban az esetekben, amikor az adóalany egyidejűleg, és főszabály szerint elkülönülten végez adóköteles és adólevonásra nem jogosító ügyleteket, a levonás a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első és második albekezdésével összhangban csak az összes elzárva felszámított héa egy része tekintetében végezhető el, amely az adóköteles ügyletekhez kapcsolódó összeggel arányos, és ezt a hányadost az adóalany valamennyi ügylete tekintetében az irányelv 19. cikke alapján határozzák meg.

58. E rendelkezések célja az, hogy lehetővé tegyék a termékeket és szolgáltatásokat egyidejűleg adóköteles és adómentes tevékenységek céljából beszerző adóalany részére, hogy a végzett ügyletek összessége alapján levonhassa az említett termékek és szolgáltatások beszerzését terhelő héa arányos részét, aminek célja, hogy igazodjon az adóköteles tevékenységek során történő felhasználásukhoz(50), ami így a levonási jog logikájába illeszkedik.

59. A hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése ugyanakkor lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy – eltérve az előző albekezdések rendelkezéseitől – másként szabályozzák az adóalanyok azon lehetőségét vagy kötelezettségét, hogy egyediesített és ebben az értelemben elkülönült számítást végezzenek tevékenységük valamennyi „részterületére” (a) és b) pont), vagy hogy a levonást az igénybe vett termékek vagy szolgáltatások egészének vagy részének „valós felhasználása” alapján határozzák meg (c) pont), valamint azt is, hogy a hányados főszabályként való alkalmazását írják elő, illetve engedélyezzék, a második esetben lehetővé téve többek között más hányadosok alkalmazását is (d) pont).

60. Összességükben véve, a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdése rendelkezéseinek – amelyek a kérdést elterjesztő bíróság harmadik kérdésének tárgyát képezik – többek között az a célja, hogy lehetővé tegyék a tagállamok számára, hogy az adóalany

tevékenységének sajátos jellemzőit figyelembe véve pontosabb eredményeket érjenek el, mint amelyeket az arányosításon alapuló módszer alkalmazása lehet?vé tenne(51), tiszteletben tartva az irányelv 17. cikke (5) bekezdése első albekezdésének, valamint azon elveknek – többek között az adósemlegesség és az arányosság elvének – a hatékony érvényesülését, amelyek a közös héarendszer mögött húzódnak(52).

61. Ahogy az Egyesült Királyság Kormánya megjegyezte, már ezen alternatív lehetőségek fennállása alapján is megállapítható, hogy a levonás arányosításán alapuló rendszer nem mindig képes tökéletesen pontos megfelelést biztosítani a beszerzési költségek után visszaigényelhető hűa aránya és e költségek értékesítési ügyletek céljára történő tényleges felhasználása között.

4. Arról a kérdésről, hogy a hatodik irányelv előírja-e a „világszintű levonási hányad” alkalmazását

62. Ahogy az a fenti fejtegetésekben kitűnik, és ahogy azt mind az LCL, mind a francia kormány és a Bizottság hangsúlyozta, a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdése, valamint 19. cikke nem ad kifejezett választ arra a kérdésre, hogy az egyik tagállamban letelepedett társaság székhelyének a levonási hányad számítása során figyelembe kell-e vennie a más tagállamokban található fióktelepei forgalmát.

63. Nagyon általánosan, a „világszintű levonási hányad” mellett, illetve az az ellen érvelők számos érvet terjesztettek elő, amelyekkel álláspontjukról függően azt kívánták bizonyítani, hogy a figyelembevétel a hatodik irányelv által létrehozott közös héarendszer semlegességének elve írja elő, illetve hogy az kizárt, figyelemmel az említett rendszer területi jellegére, valamint tekintettel azokra a gyakorlati nehézségekre, amelyeket annak végrehajtása jelentene mind az adóalanyok, mind az ellenőrző adóhatóságok számára.

64. Márpedig, ahogy az a fenti elemzésben kitűnik, az olyan, valamely tagállamban letelepedett társaság, mint az LCL, illetve a más tagállamokban letelepedett fióktelepei által végzett ügyletekkel kapcsolatos levonási jog gyakorlásának konkrét módjai, illetve e jog tartalma nagymértékben függ azon tagállamok bizonyos szabadon meghozott döntéseiről, amelyek tekintetében a fióktelepek adóalanyok minősülnek, így többek között(53) a levonási jognak a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében szereplő módszerei közötti választástól. E rendelkezés bizonyos mozgásteret(54) biztosít a tagállamok számára, hogy a levonási jogot olyan módon alakítsák, amely leginkább megfelel az adóalanyok tevékenységére jellemző sajátosságoknak, annak érdekében, hogy a lehető legpontosabban biztosítsák a hűasemlegességet.

65. Az unió jog ezzel kapcsolatos kifejezett rendelkezésének hiányában tehát első sorban és mindenekelőtt a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságok és bíróságok feladata – a hatodik irányelv 17. cikke által rögzített keretek között, és az utóbbi által létrehozott közös héarendszer elveit tiszteletben tartva –, hogy meghatározzák az adóalanyokat megillető levonási jog gyakorlásának konkrét módjait, amely adóalanyok, ahogy azt az LCL előadja, az egyik tagállamban szerzik be azokat a termékeket és szolgáltatásokat, amelyeket a másik tagállamban letelepedett fióktelepek által végzett értékesítési ügyletek céljára használnak fel.

66. Emellett az LCL e tekintetben lényegében azt hangsúlyozta a kérdést előterjesztő bíróság harmadik kérdésére adott válaszában, hogy nem volt lehetősége arra, hogy kialakítsa a tevékenysége külön részterületeit, figyelemmel az alapeljárás tényállása idején a levonási jogra alkalmazandó nemzeti jogra, mivel e jog semmilyen különbséget nem tett a társaságok szervezési módjai tekintetében.(55)

67. Vitathatatlan, ahogy az a Bíróság fent elemzett ítélezési gyakorlatából is kitűnik, hogy a

levonási jognak f?szabály szerint és a lehet? leginkább meg kell felelnie a nem adómentes ügyletek céljára igénybe vett termékek és szolgáltatások beszerzése után el?zetesen felszámított héának. Ez a követelmény ugyanakkor nem vonja szükségképpen maga után azt, hogy a tagállamok kötelesek lennének el?írni azt, hogy következetesen vegyék figyelembe a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének els? és második albekezdése, illetve 19. cikke hatálya alá tartozó adóalany társaságra vonatkozó levonási hányad számítása során a társaság teljes forgalmát, vagyis mind a székhely, mind a más tagállamban letelepedett fióktelepek forgalmát, kockáztatva azt – ahogy azt az észrevételeket el?terjeszt? tagállamok kormányai és a Bizottság is hangsúlyozták –, hogy csorbítják a levonási hányad jelent?ségét.

68. E tekintetben hangsúlyozni kell, ahogy azt az Egyesült Királyság Kormánya és a Bizottság is tették írásbeli észrevételeikben, hogy az LCL érvelése arra irányul, 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 számszer?sítené(56) az említett közös költségek összesített összegét, a fióktelepek e költségeket felhasználó adóköteles ügyleteinek arányáról, vagy a legkisebb mértékben is utalna a Bíróság ítélkezési gyakorlata által el?írt közvetlen és azonnali kapcsolatra a székhely beszerzési költségei és a fióktelepek által végzett, levonásra jogosító értékesítési ügyletek között.

69. Márpedig a héalevonási jog elvesztése, amelyre az LCL hivatkozik, véletlen jelleg?, amennyiben az a különböz? tagállamok fent hivatkozott döntései mellett a társaság székhelye, illetve a fióktelepek által végzett adóköteles ügyleteknek az adómentes ügyletekhez viszonyított relatív mennyiségét?, illetve a székhely által viselt, de a fióktelepek érdekében felmerült közös költségek mennyiségét?l is függ.

70. Ellentétben az LCL el?adásával, nem lehet úgy tekinteni, hogy a fióktelepek forgalmának figyelmen kívül hagyása a társaságok közötti egyenl? bánásmód elvének a semlegesség elvével is ellentétes megsértését jelenti, azon az alapon, hogy csak saját tagállamukban vagy más tagállamokban is rendelkeznek fióktelepekkel, illetve a fióktelepekkel rendelkező társaságok és a leányvállalatokat ellen?rz? társaságok között.(57)

71. Az a társaság, amelynek székhelye és fióktelepei egyetlen tagállamban találhatóak, a hatodik irányelv által kialakított objektív rendszer szempontjából nincs azonos helyzetben azzal a társasággal, amelynek más tagállamokban vannak fióktelepei. Az els? ugyanis f?szabály szerint egyetlen tagállamban adóalany, és ebb?l következ?en kizárólag e tagállam héaszabályozásának a területi hatálya alá tartozik, míg a második annyi tagállamban adóalany, ahány tagállamban fiókteleppel rendelkezik,(58) és így tevékenységei teljesítési helyére figyelemmel valamennyi említett tagállam héaszabályozásának területi hatálya alá tartozik.

72. Másfel?l, és ehhez hasonlóan, a fióktelepekkel rendelkező társaság helyzete f?szabály szerint – figyelemmel az FCE Bank ügyben hozott ítéletben szerepl? ítélkezési gyakorlatra – a héa szempontjából nem ugyanolyan, mint az anyavállalat helyzete a leányvállalataival szemben.(59) Ahogy arra a Bíróság emlékeztetett, a jogi szempontból független, azonban pénzügyi, gazdasági és szervezeti téren egymáshoz szorosan kapcsolódó személyek kizárólag akkor tekinthet?k a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének megfelelően egyetlen adóalanynak, ha egyetlen és azonos tagállam területén telepedtek le.(60)

73. Végül a Bíróságnak arra is alkalma nyílt, hogy hangsúlyozza, hogy az adóalanyok szabadon választhatják meg a gazdasági tevékenységük szempontjából, valamint adóterheik korlátozása érdekében legalkalmasabbnak ítélt szervezeti struktúrákat és szerződési feltételeket(61), ami kiterjed a csoport megszervezésére és költségeinek megosztására is.

74. Következésképpen a kérdést elterjesztő bíróság első kérdésére azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdését, valamint 19. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok nem kötelezik a tagállamokat annak elírására, hogy az olyan társaság levonási hányadának számítása során, amelynek székhelye a területükön található, az említett társaság vegye figyelembe a más tagállamban található fióktelepei forgalmát.

C – A harmadik országbeli fióktelepek forgalmának az egyik tagállamban letelepedett társaság székhelyére vonatkozó levonási hányad számítása során történő figyelembevételéről (második kérdés)

75. A kérdést elterjesztő bíróság második kérdésével azt is kérdezi a Bíróságtól, hogy figyelemmel a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és c) pontjára(62), az olyan társaságnak, amelynek székhelye valamely tagállamban található, levonási hányadának számítása során figyelembe kell-e vennie a harmadik országbeli fióktelepei forgalmát, tehát lényegében azt kívánja megtudni, hogy a más tagállambeli fióktelepekre vonatkozó első kérdésre adott válasz érvényes-e a harmadik országokban található fióktelepek esetében is.

76. A hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja azt írja elő, hogy a tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére az olyan termékeket vagy szolgáltatásokat terhelő hűa levonását vagy visszatérítését, amelyek olyan „más országban folytatott” ügyletek célját szolgálják, amelyek adólevonásra jogosítottak volna, ha ezeket belföldön végezték volna.

77. Azt a kérdést, hogy a szolgáltatásnyújtást „más országban” végezték-e, a hatodik irányelv 9. cikkében szereplő szabályok alapján kell eldönteni(63). A jelen ügyben a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának ötödik franciabekezdése(64) kimondja, hogy a másik tagállamban vagy harmadik országban letelepedettek számára nyújtott banki és pénzügyi tevékenység teljesítésének helye az a hely, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye található.

78. A hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének c) pontja előírja, hogy a tagállamok biztosítják valamennyi adóalany részére a 13. cikk B. részének a) pontjában és d) pontjának 1–5. alpontjában(65) mentesített ügyletek célját szolgáló termékeket vagy szolgáltatásokat terhelő hűa levonását vagy visszatérítését, többek között, ha a szolgáltatás címzettje a Közösség területén kívül telepedett le.

79. E harmadik országokba irányuló export meghatározása ugyanaz, mint a „más országba” nyújtott szolgáltatások meghatározása a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja, illetve 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja értelmében.

80. E rendelkezésekből következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének a) pontjában és d) pontjának 1–5. alpontjában található felsorolás alá tartozó, mentesített banki és pénzügyi tevékenység exportja csak akkor jogosít levonásra vagy visszatérítésre, ha azokat harmadik országban letelepedett címzett részére végzik.

81. A jelen ügyben ugyanakkor az iratokból kitűnik, hogy az LCL nem a székhelye által harmadik országban letelepedett címzett részére teljesített ügyletek, vagyis a székhelye által végzett banki és pénzügyi szolgáltatások exportja után igényel levonási jogot, hanem kérelme arra

irányul, hogy az említett székhelyre vonatkozó levonási hányad számítása során figyelembe vehesse a harmadik országbeli fióktelepek forgalmát. Mivel az alapeljárásbeli helyzet nem tartozik e rendelkezések hatálya alá, azok nem lehetnek kihatással a kérdést elterjesztő bíróság második kérdésére adandó válaszra.

82. Ilyen körülmények között, és amennyiben a második kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság azt kéri a Bíróságtól, hogy állapítsa meg, hogy a más tagállambeli fióktelepekre vonatkozó első válasz érvényes-e a harmadik országbeli fióktelepekre, úgy kell döntení, hogy ugyanúgy, ahogy a tagállam nem köteles elírni, hogy az említett tagállamban adóalany társaság levonási hányadának számítása során vegyék figyelembe a más tagállamokban található fióktelepeinek forgalmát, ugyanezen indokok alapján azt sem köteles elírni, hogy figyelembe vegyék az említett társaság harmadik országbeli fióktelepeinek forgalmát.

83. Figyelemmel a kérdést elterjesztő bíróság első két kérdésére javasolt nemleges válaszra, a harmadik és negyedik kérdésére nem szükséges válaszolni.

V – Véggövetkeztetések

84. Figyelemmel a fenti elemzésre, azt javaslom, hogy a Bíróság a Conseil d'État által elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre a következ választ adja:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikkének (2), (3) és (5) bekezdését, valamint 19. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok nem kötelezik a tagállamokat annak elírására, hogy az olyan társaság levonási hányadának számításánál, amelynek székhelye a területükön található, az említett társaság vegye figyelembe a más tagállamban vagy harmadik országban található fióktelepei forgalmát.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv).

3 – A közös hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.).

4 – Lásd a 2006/112 irányelv 412. cikkét.

5 – A C-210/04. sz. FCE Bank-ügyben 2006. március 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-2803. o.).

6 – Lásd jelenleg a 2006/112 irányelv 167–173. cikkének rendelkezéseit.

7 – Lásd jelenleg a 2006/112 irányelv 174. és 175. cikkének rendelkezéseit.

8 – A továbbiakban: CGI.

9 – A továbbiakban: LCL.

10 – Lásd többek között a fent hivatkozott FCE Bank ügyben hozott ítélet 21. és 22. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

11 – Lásd jelenleg a 2006/112 irányelv 169. cikke c) pontjának rendelkezéseit.

12 – Lásd jelenleg a 2006/112 irányelv 135. és 136. cikkének rendelkezéseit.

13 – A Conseil d'État el?tt folyó alapeljárásban a rapporteur public, aki arra a következtetésre jutott, hogy a „héasemlegesség elve” láthatóan a „világszint? levonási hányad” felvetés mellett szól, azon kérdés jelent?ségét hangsúlyozta, amely a „közös héarendszer alapvet? lényegét érinti”, és ebb?l kifolyólag azt javasolta a francia közigazgatási legfels?bb bíróságnak, hogy el?zetes döntéshozatal céljából terjessze a Bíróság elé a jelen ügyben szerepl? kérdéseket. Lásd Legras, C., Le prorata de TVA peut-il être mondialisé, a Conseil d'État el?tt ismertetett indítvány, 2011. július 11., 301849. sz., Sté. Crédit Lyonnais, RFJ, 2011., 10. sz., études et doctrines, 917. o. Lásd még Guichard, M. és Stemmer, W., Prestations intra?entreprises et TVA, Droit fiscal, 2007., 11. sz., 273. o.; Amand, C. és Lenoir, V., Prorata de déduction de la TVA par les intermédiaires financiers: le chiffre d'affaires des opérations de crédit est-il constitué par les intérêts bruts ou la marge brute?, Banque & Droit, 2005., 01. sz., 10. o.; Bouchard, J.?C. és Courjon, O., Le prorata et le principe de neutralité, Droit fiscal, 2006., 48. sz., 2058. o.; Stemmer, W., TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume!, Droit fiscal, 2011., 30. sz., act. 241. sz.; Sniadower, C., Faut-il craindre la mondialisation? à propos de la décision Sté Le Crédit Lyonnais sur le calcul du prorata de déduction de la TVA, Droit Fiscal, 2011., 44. sz., Comm. 573. sz.; Grundt, V. és Hamacher, R., Le prorata de déduction de TVA par les organismes financiers en Allemagne, Droit fiscal, 2007., 15. sz., 404 o..

14 – Ahogy a Conseil d'État el?tt folyó alapeljárásban a rapporteur public is hangsúlyozta fent hivatkozott indítványában, a Conseil d'État maga is a Bíróság FCE Bank ügyben hozott ítéletében elfogadott döntését fogadta el. Lásd a Société Timex Corporation ügyben 1981. január 9?én hozott ítéletet (10145. sz., Droit fiscal, 1981., 23. sz., comm. 1237. sz.) és a Banque Sudameris ügyben 2001. június 29?én hozott ítéletet (176105. sz., RJF 10/01, 1217. sz., conclusions Goulard G., 811. o., Droit Fiscal, 2001., 46. sz., comm. 1056. sz.); ezzel az ítélkezési gyakorlattal kapcsolatban lásd többek között Guichard, M. és Stemmer, W., i. m.; Sniadower, C., i. m.

15 – Az FCE Bank ügyben hozott ítélet 37. pontja. Az ítélet 41. pontjában az is szerepel, hogy a fióktelepnek nem kell jogilag elkülönülnie a társaság székhelyét?l.

16 – Az ítélet 41. pontja.

17 – Az ítélet 34. pontja.

18 – Az ítélet 35. pontja.

19 – Az ítélet 37. pontja. Lásd még ezzel kapcsolatban Léger f?tanácsnok 2005. szeptember 29?én ismertetett indítványának 38. és azt követ? pontjait.

20 – Az Egyesült Királyság Kormánya ezzel kapcsolatban konkrét példákat terjeszt el?, amelyek alátámasztják, hogy a héalevonási jog elvesztése véletlenszer?, figyelemmel a hányados kiszámításánál szerepet játszó különböz? tényez?kre.

21 – Lásd a 268/83. sz. Rompelman?ügyben 1985. február 14?én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontját.

22 – Lásd többek között az 50/87. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1988. szeptember

21?én hozott ítélet (EBHT 1988., 4797. o.) 15. pontját, a C?376/02. sz. „Goed Wonen”?ügyben 2005. április 26?án hozott ítélet (EBHT 2005., I?3445. o.) 26. pontját és a C?284/11. sz. EMS?Bulgaria Transport ügyben 2012. július 12?én hozott ítélet 43. és 44. pontját.

23 – A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11?i 67/227/EGK els? tanácsi irányelv (HL L 71., 1301. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.) 4. cikkében szerepl? célkit?zéssel összhangban; lásd még e tekintetben a fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadottérték?adó közös rendszerének kiegészítésér?l és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16?i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) (7) preambulumbekkezdését.

24 – A fent hivatkozott 67/227/EGK els? tanácsi irányelv 2. cikkével összhangban; lásd többek között a C?475/03. sz. Banca popolare di Cremona ügyben 2006. október 3?án hozott ítélet (EBHT 2006., I?9373. o.) 21. pontját.

25 – A Közösségen belüli termékértékesítéseknek a hatodik tanácsi irányelv 28c. cikke A. része a) pontja els? albekezdésében el?írt átmeneti szabályozásáról lásd többek között a C?62/93. sz. BP Soupergaz ügyben 1995. július 6?án hozott ítélet (EBHT 1995., I?1883. o.) 16. pontját, a C?439/04. és C?440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6?án hozott ítélet (EBHT 2006., I?6161. o.) 49. pontját, valamint a C?587/10. sz. VSTR?ügyben 2012. szeptember 27?én hozott ítélet 27. és 28. pontját.

26 – Lásd többek között a fent hivatkozott BP Soupergaz ügyben hozott ítélet 16. pontját; a C?354/03., C?355/03. és C?484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12?én hozott ítélet (EBHT 2006., I?483. o.) 54. pontját, valamint a C?285/11. sz. Bonik?ügyben 2012. december 6?án hozott ítélet 28. pontját.

27 – Lásd többek között a C?4/94. sz. BLP Group ügyben 1995. április 6?án hozott ítélet (EBHT 1995., I?983. o.) 19. pontját; a C?98/98. sz. Midland Bank ügyben 2000. június 8?án hozott ítélet (EBHT 2000., I?4177. o.) 20. pontját; a C?32/03. sz. Fini H ügyben 2005. március 3?án hozott ítélet (EBHT 2005., I?1599. o.) 26. pontját, valamint a C?435/05. sz. Investrand?ügyben 2007. február 8?án hozott ítélet (EBHT 2007., I?1315. o.) 23. pontját.

28 – Lásd többek között a C?408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22?én hozott ítélet (EBHT 2001., I?1361. o.) 35. és 38–40. pontját, a C?16/00. sz. Cibo Participations ügyben 2001. szeptember 27?én hozott ítéletet (EBHT 2001., I?6663. o.), valamint a C?496/11. sz. Portugal Telecom ügyben hozott ítélet 37. pontját.

29 – Lásd többek között a C?291/92. sz. Armbrecht?ügyben 1995. október 4?én hozott ítélet (EBHT 1995., I?2775. o.) 27. pontját, valamint a C?63/04. sz. Centralan Property ügyben 2005. december 15?én hozott ítélet (EBHT 2005., I?11087. o.) 54. pontját.

30 – Lásd a C?184/04. sz. Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30?án hozott ítélet (EBHT 2006., I?3039. o.) 24. pontját.

31 – Lásd többek között a fent hivatkozott Uudenkaupungin kaupunki ügyben hozott ítélet 24. pontját; a C?72/05. sz. Wollny?ügyben 2006. szeptember 14?én hozott ítélet (EBHT 2006., I?8297. o.) 20. pontját, valamint a C?277/09. sz. RBS Deutschland Holdings ügyben 2010. december 22?én hozott ítélet (EBHT 2010., I?13805. o.) 35. pontját.

32 – Lásd többek között a C?97/90. sz. Lennartz?ügyben 1991. július 11?én hozott ítélet (EBHT 1991., I?3795. o.) 15. pontját, a C?396/98. sz. Schlo?stra?e?ügyben 2000. június 8?án hozott

ítélet (EBHT 2000., I?4279. o.) 37. pontját, valamint a fent hivatkozott Centralan Property ügyben hozott ítélet 54. pontját.

33 – Lásd többek között a C?255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21?én hozott ítéletet (EBHT 2006., I?1609. o.), a fent hivatkozott Fini H ügyben hozott ítélet 31. pontját, valamint a fent hivatkozott RBS Deutschland Holdings ügyben hozott ítélet 48. és azt követ? pontjait.

34 – Lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 15. pontját, a fent hivatkozott BP Soupergaz ügyben hozott ítélet 18. pontját, valamint a C?409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8?án hozott ítélet (EBHT 2002., I?81. o.) 42. pontját.

35 – Lásd e tekintetben a C?333/91. sz. Sofitam?ügyben 1993. június 22?én hozott ítélet (EBHT 1993., I?3513. o.) 13. és 14. pontját, a fent hivatkozott Cibo Participations ügyben hozott ítélet 44. pontját, valamint a C?77/01. sz. EDM?ügyben 2004. április 29?én hozott ítélet (EBHT 2004., I?4295. o.) 44. pontját.

36 – Lásd például a fent hivatkozott Uudenkaupungin kaupunki ügyben hozott ítélet 24. pontját; a fent hivatkozott Wollny?ügyben hozott ítélet 20. pontját; a C?515/07. sz. Vereniging Noordelijke Land? en Tuinbouw Organisatie ügyben 2009. február 12?én hozott ítélet (EBHT 2009., I?839. o.) 28. pontját; a C?29/08. sz. SKF?ügyben 2009. október 29?én hozott ítélet (EBHT 2009., I?10413. o.) 59. pontját, valamint a C?118/11. sz. Eon Aset Menidjmont ügyben 2012. február 16?án hozott ítélet 44. pontját.

37 – Lásd többek között a 8/81. sz. Becker?ügyben 1982. január 19?én a hozott ítélet (EBHT 1982., 53. o.) 44. pontját, a C?302/93. sz. Debouche?ügyben 1996. szeptember 26?án hozott ítélet (EBHT 1996., I?4495. o.) 16. pontját, valamint a C?240/05. sz. Eurodental?ügyben 2006. december 7?én hozott ítélet (EBHT 2006., I?11479. o.) 26. pontját.

38 – Lásd e tekintetben a jelenség Bizottság általi leírását a *pénzügyi szolgáltatókat és biztosítókat terhel? hozzáadottértékadó?kötelezettségek korszer?sítésér?l* szóló, a pénzügyi szolgáltatások héajogi megítélésére vonatkozó közösségi jogszabályok felülvizsgálatával kapcsolatos, 2006 márciusában közzétett felhívás keretében el?terjesztett *konzultációs dokumentumban*

(http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT_

39 – A hatodik tanácsi irányelv 17. cikke (3) bekezdésének c) pontja által az alapeljárásra gyakorolt hatásról lásd lent az LCL harmadik országban letelepedett fióktelepeivel kapcsolatos fejtegetéseket.

40 – Lásd a fent hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítélet 23. pontját.

41 – Lásd a fent hivatkozott Eurodental?ügyben hozott ítélet 33. pontját.

42 – A C?174/08. sz., NCC Construction Danmark kontra Bizottság ügyben 2009. október 29?én hozott ítélet (EBHT 2009., I?10567. o.) 39–45. pontja.

43 – Lásd többek között a C?106/05. sz. L.u.P.?ügyben 2006. június 8?án hozott ítélet (EBHT 2006., I?5123. o.) 48. pontját, valamint a C?309/06. sz. Marks & Spencer ügyben 2008. április 10?én hozott ítélet (EBHT 2008., I?2283. o.) 49. pontját.

44 – Az olyan jogellenes termékek, mint a kábítószeres tekintetében a verseny hiányáról lásd a 269/86. sz. Mol?ügyben 1988. július 5?én hozott ítélet (EBHT 1988., 3627. o.) 17. és 18. pontját, valamint a 289/86. sz. Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat ügyben 1988. július 5?én hozott ítélet (EBHT 1988., 3655. o.) 19. és 20. pontját; a termékek egyes országokba való

exportjának tilalmáról a C-111/92. sz. Lange-ügyben 1993. augusztus 2-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-4677. o.) 16. és 17. pontját.

45 – Lásd a fent hivatkozott NCC Construction Danmark ügyben hozott ítélet 42. pontját.

46 – Lásd a C-44/11. sz. Deutsche Bank ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 45. pontját, valamint Sharpston főtanácsnok ezen ügyre vonatkozó indítványának 60. pontját.

47 – Lásd többek között a 168/84. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet (EBHT 1985., 2251. o.) 14. pontját; a 283/84. sz. Trans Tirreno Express ügyben 1986. január 23-án hozott ítélet (EBHT 1986., 231. o.) 14. pontját; a C-260/95. sz. DFDS-ügyben 1997. február 20-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-1005. o.) 18. pontját; a C-116/96. sz. Reisebüro Binder ügyben 1997. november 6-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-6103. o.) 12. pontját; a C-155/01. sz. Cookies World ügyben 2003. szeptember 11-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-8785. o.) 46. pontját; a C-111/05. sz. Aktiebolaget NN ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2697. o.) 43. pontját; valamint a C-218/10. sz. ADV Allround ügyben 2012. január 26-án hozott ítélet 27. pontját.

48 – Lásd többek között a C-146/05. sz. Collée-ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-7861. o.) 37. pontját.

49 – A C-245/04. sz. EMAG Handel Eder ügyben 2006. április 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-3227. o.) 40. pontja. Lásd még a C-285/09. sz. R-ügyre vonatkozó indítványom (2010. december 7-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-12605. o.] 67. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

50 – A C-98/07. sz., Nordania Finans és BG Factoring ügyben 2008. március 6-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-1281. o.) 20. pontja, amely átveszi Bot főtanácsnok indítványát.

51 – Lásd ebben az értelemben a C-488/07. sz. *Royal Bank of Scotland* ügyben 2008. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-10409. o.) 24. pontját.

52 – A C-511/10. sz. BLC Baemarkt ügyben 2012. november 8-án hozott ítélet 15. és 16. pontja.

53 – Itt emlékeztetni kell arra, hogy e tekintetben a hatodik irányelv 13. cikkének C. része lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy megengedjék adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák a 13. cikk B. részének d) pontja szerinti ügyletek esetében, többek között azzal a pontosítással, hogy a tagállam által esetlegesen biztosított választási lehetőség nem csak az adóalanytól függ; lásd többek között a fent hivatkozott Becker-ügyben hozott ítélet 38. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 18. pontját, valamint a fent hivatkozott Uudenkaupungin kaupunki ügyben hozott ítélet 44–47. pontját.

54 – Lásd ebben az értelemben: Stemmer, W., TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume!, *Droit fiscal*, 2011., 30. sz., actualité 241. sz.

55 – A tevékenységek külön részterületeivel kapcsolatos francia ítélkezési gyakorlatról és jogirodalomról lásd többek között Tournès, Ph, *Plaidoyer en faveur de la règle des secteurs d'activité distincts*, RJF, 2000., 2. sz., 99. o.

56 – Ahogy az kiténik a Cour administrative d'appel de Paris 2006. december 8-i ítéletéből.

57 – Lásd ugyanebben az értelemben a rapporteur public által a kérdést előterjesztő bíróság előtt ismertetett indítványt (924. o.).

58 – Lásd e tekintetben a C?244/08. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. július 16-án hozott ítéletet.

59 – Lásd ebben az értelemben többek között a C?60/90. sz. Polysar Investments Netherlands ügyben 1991. június 20-án hozott ítélet (EBHT 1991., I?3111. o.) 9–17. pontját; a C?142/99. sz., Floridienne és Berginvest ügyben 2000. november 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I?9567. o.) 19. pontját; a C?240/99. sz. Skandia-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I?1951. o.) 43. és 44. pontját; a C?102/00. sz. Welthgrove-ügyben 2001. július 12-én hozott végzés (EBHT 2001., I?5679. o.) 16. pontját, valamint a fent hivatkozott RBS Deutschland Holdings ügyben hozott ítélet 50. pontját.

60 – Lásd a fent hivatkozott Polysar Investments Netherlands ügyben hozott ítélet 15. pontját. Lásd még a C?162/07. sz., Ampliscientifica és Amplifin ügyben 2008. május 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I?4019. o.) 17–23. pontját.

61 – A C?108/99. sz. Cantor Fitzgerald International ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet (EBHT 2001., I?7257. o.) 33. pontja, a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 73. pontja, valamint a fent hivatkozott RBS Deutschland Holdings ügyben hozott ítélet 53. és 54. pontja.

62 – A 2006/112 irányelv 169. cikke a) és c) pontjának rendelkezéseit illetően lásd a C?582/08. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2010., I?7195. o.) 25. és 31. pontját.

63 – A C?377/08. sz. EGN-ügyben 2009. július 2-án hozott ítélet (EBHT 2009., I?5685. o.) 23–34. pontja.

64 – Lásd jelenleg a 2006/112 irányelv 56. cikke (1) bekezdése e) pontjának rendelkezéseit.

65 – Lásd jelenleg a 2006/112 irányelv 135. cikkének rendelkezéseit.