

L. A. GEELHOED

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. szeptember 22.¹

I — Bevezetés

1. A jelen ügyben a Vestre Landsret (Nyugati Regionális Bíróság, Dánia) az előzetes döntéshozatali kérelmében azt kívánja megtudni, hogy abban az esetben, ha a gépjárművek kereskedelmével és viszontlízingjével foglalkozó társaság használt járműveket vásárol, azokat lízingeli és végső soron továbbértékesíti, az ilyen viszonteladás a hatodik HÉA-irányelv 13. cikke B. része szerinti adómentes teljesítésnek minősül-e², illetve a hatodik HÉA-irányelv 26a. cikkében a használt cikkek viszonteladására meghatározott különleges rendelkezések alá esik-e.

1 — Eredeti nyelv: angol.

2 — A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EKG hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik HÉA-irányelv).

II — Jogi háttér

A — A közösségi szabályozás

A hatodik HÉA-irányelv

2. A hatodik HÉA-irányelv 2. cikke meghatározza az irányelv tárgyi hatályát. Az irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a HÉA hatálya alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

3. A hatodik HÉA-irányelv 11. cikke meghatározza az irányelv hatálya alá tartozó (nem importált) termékekre vonatkozó termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás adóalapjának kiszámítási módját. A kiszámításra vonatkozó általános szabályt a 11. cikk A. részének (1) bekezdése tartalmazza, amely szerint a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás adóalapja minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az eladó vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért a

vevőtől, a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat.

4. A hatodik HÉA-irányelv X. címe tartalmazza az adómentességek listáját, azaz azon termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat, amelyek után nem számítanak fel HÉA-t a vevő, illetve a szolgáltatás címzettje részére. A 13. cikk két listába szedve sorolja fel a belföldön alkalmazandó adómentességeket. Az első, a 13. cikk A. része, a bizonyos közhasznú tevékenységekre irányadó adómentességeket tartalmazza. A második, a 13. cikk B. része, egy sor egyéb adómentességet sorol fel. A cikk idevonatkozó része előírja:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

c) a kizárólag e cikk vagy a 28. cikk (3) bekezdésének b) pontja alapján adómentes tevékenységekre szolgáló termékek értékesítése, amennyiben az

ilyen termékekre nem vonatkozott előzetes adólevonás, valamint az olyan termékek értékesítése, amelyek beszerzését vagy előállítását – a 17. cikk (6) bekezdésének értelmében – az adó levonásából eleve kizárták.”

5. A hatodik HÉA-irányelv 17. cikke az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó jog eredetét és alkalmazási körét határozza meg. A 17. cikk (6) bekezdése szerint:

„A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépésétől számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet a hozzáadottérték-adó levonásának joga. [...]

A fent említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel.”

6. A Tanács a mai napig nem állapította meg a hozzáadottérték-adó levonására jogosító kiadásokra vonatkozó, a jelen ügyre irányadó részletes szabályokat.

7. A 28. cikk (3) bekezdésének b) pontja szerint a tagállamok a hatodik HÉA-irányelv átültetésére vonatkozó átmeneti időszak alatt az érintett tagállamban fennálló feltételek mellett továbbra is mentesíthetik az irányelv F. mellékletében felsorolt tevékenységeket.

vásárlótól kapott teljes ellenértéknek az ellenértékre kivetett HÉA-val csökkentett összege, az árrés alapú adóztatás alkalmazása esetén a HÉA felszámításának alapja a nyereség. A következőkben áttekintem a 26a. cikknek a jelen ügy szempontjából jelentőséggel bíró legfontosabb rendelkezéseit.

A 94/5 irányelv

8. A 94/5 irányelv³ a hatodik HÉA-irányelv 32. cikke értelmében került elfogadásra, amely cikk előírta, hogy a Tanács elfogadja a használt cikkek, művészeti tárgyak, régiségek és gyűjteménydarabok adóztatására vonatkozó közösségi szabályozást⁴. A fenti irányelv különleges rendelkezéseket határoz meg a használt cikkek, művészeti tárgyak, gyűjteménydarabok és régiségek tekintetében, és ennek keretében beilleszti a hatodik HÉA-irányelvbe az új, 26a. cikket.

9. E cikk lényegében „árrés alapú adóztatást” vezet be, amelynek alkalmazását bizonyos körülmények fennállása esetén a használt-cikk-kereskedők az általános HÉA-rendelkezések helyett választhatják. Míg az általános HÉA-rendelkezések értelmében a HÉA felszámításának alapja a kereskedő által a

10. A 26a. cikk A. részének d) pontja szerint a használt cikkek „olyan ingó materiális javak, amelyek aktuális vagy felújítás utáni állapotukban alkalmasak további használatra, de nem művészeti tárgyak, gyűjteménydarabok vagy régiségek, és anyaguk nem a tagállamok által meghatározott nemesfém vagy drágakő”.

11. A 26a. cikk B. részének (1) bekezdése szerint a használt cikkek, művészeti tárgyak, gyűjteménydarabok és régiségek adóköteles viszonteladó által történő értékesítése esetén a tagállamok különleges rendelkezések szerint adóztatják az adóköteles viszonteladó nyereségét (azaz: „árrés alapú adóztatás”). A 26a. cikk B. részének (2) bekezdése szerint ez az árrés alapú adóztatás csak abban az esetben alkalmazandó, ha a szóban forgó árukat a Közösség területén bizonyos meghatározott személyek értékesítették a viszonteladónak, nevezetesen:

3 — A közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról – használt cikkek, művészeti tárgyakra, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különleges rendelkezésekről szóló, 1994. február 14-i 94/5/EK tanácsi irányelv (HL L 60., 16. o.; magyar nyelvű kiadása 9. fejezet, 1. kötet, 255. o.).

4 — A 94/5 irányelv hatályon kívül helyezte a HÉA-irányelv e cikkét.

„— egy nem adóalany személy,

vagy

- egy másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történő értékesítése a 13. cikk B. része c) pontjának megfelelően mentességet élvez,

13. A 26a. cikk B. részének (3) bekezdése az árrés alapú adóztatás esetén a termékértékesítésre vonatkozó adóalapot a következőképpen határozza meg: „az adóköteles viszonteladó által elért nyereségnek a nyereségre kivetett hozzáadottérték-adóval csökkentett része. A nyereség a terméknek viszonteladó által kért eladási ára és a vételár közötti különbség”.

vagy

- egy másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történő értékesítése a 24. cikknek megfelelően mentességet élvez és tárgyi eszközöket érint,

14. A 26a. cikk A. részének e) pontja értelmében „adóköteles viszonteladó” az „olyan adóalany, aki gazdasági tevékenysége során megvásárol vagy vállalkozása számára beszerz, illetve behoz használt cikkeket és/vagy művészeti tárgyakat, gyűjteménydarabokat vagy régiségeket [...] [helyesen: olyan adóalany, amely gazdasági tevékenysége során viszonteladás céljából használt cikkeket és/vagy művészeti tárgyakat, gyűjteménydarabokat vagy régiségeket vásárol, rendel vállalkozása céljaira vagy importál]”.

vagy

- egy másik adóköteles viszonteladó, amennyiben a terméknek e másik adóköteles viszonteladó által történő értékesítése e különleges rendelkezések értelmében a hozzáadottérték-adó megfizetésének hatálya alá tartozik”.

15. A 26a. cikk B. részének (6) bekezdése előírja, hogy az adóköteles viszonteladó által végzett, a különleges rendelkezések hatálya alá tartozó termékértékesítések után az adóalany nem gyakorolhatja HÉA-levonási jogát.

12. A fenti esetek mindegyikében a kereskedő az árrés alapú adóztatás hiányában a vevőtől kapott teljes ellenérték után lenne köteles felszámítani a HÉA-t, azonban a HÉA-t nem vonhatná le az adóból.

16. A 26a. cikk B. részének (11) cikke szerint az adóköteles viszonteladó bármely, a 26a. cikk B. részének (2) vagy (4) bekezdése szerinti különleges rendelkezések hatálya alá tartozó értékesítésre alkalmazhatja a hozzáadottérték-adóra vonatkozó általános rendelkezéseket.

B — *A dán szabályozás*

20. A HÉA-ról szóló dán törvény 9. fejezete a következő, a jelen ügy szempontjából jelentőséggel bíró rendelkezést tartalmazza:

Általános HÉA-rendeletek

„42. cikk: A vállalkozások nem vonhatják le [...]

17. A HÉA-ról szóló dán törvény (lásd, legutóbb, a 2003. augusztus 8-i 703. sz. egységes szerkezetbe foglalt törvényt) 4. cikke (1) bekezdésének első mondata szerint: „Adóköteles a Dániában ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

(7) A (4), (6) és (7) bekezdésben foglaltak figyelembevételével a legfeljebb 9 személy szállítására alkalmas gépjárművek beszerzése és használata után felszámított adót [...]

18. A HÉA-ról szóló dán törvény 13. cikkének (1) bekezdése felsorolja a HÉA-mentes termékeket és szolgáltatásokat, amelyek megfelelnek a hatodik HÉA-irányelv 13. cikke A. részében felsoroltaknak.

(6) A motoros járművek forgalomba hozatalával, illetve bérbeadásával vagy autósiskola üzemeltetésével foglalkozó vállalkozások az (1) bekezdés 7. pontjában foglaltaktól függetlenül levonhatják az e tevékenységek folytatása céljából végzett beszerzések (stb.) utáni adót.”

19. A HÉA-ról szóló dán törvény 13. cikkének (2) bekezdése szerint:

„Mentes a HÉA alól azon termékek értékesítése, amelyeket az e cikk (1) bekezdésének megfelelően kizárólag hozzáadottértékadómentes vállalkozásban használtak fel, valamint azon termékek értékesítése, amelyek beszerzése, illetve előállítás tekintetében a 9. fejezet alapján kizárták az adó levonását.”

21. A 42. cikk (1) bekezdésének 7. pontja így a hatodik HÉA-irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében található „standstill”-klauzulán alapul, amely alapján a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel, mindaddig, amíg az adólevonásra vonatkozó rendelkezések összehangolásáról szóló tanácsi rendelkezések életbe lépnek.

22. Mivel a 42. cikk (1) bekezdésének 7. pontja alá eső vállalkozásokat nem illeti meg az adólevonás joga, a 13. cikk (2) bekezdéséből következően e vállalkozások nem tüntetnek fel adót az utóbbi cikk alá eső járművek értékesítése után.

25. Emellett a Jyske Finans tevékenysége keretében eladóktól fehér rendszámtáblával ellátott használt személygépkocsikat vásárol, majd ezeket a személygépkocsikat más vállalkozásoknak adja lízingbe. A lízing futamidejének végén ezeket a használt személygépkocsikat a Jyske Finans viszontértékesíti.

A használt cikkekre vonatkozó HÉA-rendelkezések

23. Dánia a 94/5 irányelvet az 1994. évi, HÉA-ról szóló törvény (1994. május 18-i 375. sz. törvény) 69., 70. és 71. cikkében ültette át, és a jelen ügy szempontjából minden lényeges tekintetben hasonló kifejezéseket használt az irányelvben meghatározottakkal.

26. Az alapeljárás a Jyske Finans által 1999. január 1-je és 2001. május 31-e között 145 használt személygépkocsi értékesítésére vonatkozik. Ezen esetek egyikében sem tüntették fel a használt személygépkocsikat a Jyske Finans részére értékesítő személyek az értékesítések utáni HÉA-t; a HÉA-ról szóló dán törvény 13. cikkének (2) bekezdése alapján ennek oka az volt, hogy e vállalkozások az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó jog nélkül szerezték meg a személygépkocsikat, azaz ezen értékesítések HÉA-mentesek voltak.

III — Tényállás és eljárás

24. A Jyske Finans A/S (a továbbiakban: Jyske Finans) személygépkocsik lízingbeadásával foglalkozik, amely tevékenysége keretében eladóktól úgynevezett „fehér rendszámtáblával” (azaz általános dán rendszámtáblával) ellátott személygépkocsikat vásárol, majd ezt követően ugyanezen személygépkocsikat e személyeknek viszontlízingbe adja („eladás és viszontlízing”).

27. A dán adóhatóságok (Told-og Skatteregion Horsens) 2001 májusában felszólították a Jyske Finansot, hogy ezen személygépkocsik továbbértékesítése után fizessen meg 2 236 413 dán koronának megfelelő HÉA-t.

28. A Jyske Finans 2003. január 22-én keresetet nyújtott be a Vestre Landsret-hez, amelyben a fenti HÉA összegének megfizetésére irányuló kötelezettségét többek között azon az alapon vitatja, hogy az

ellenétes a hatodik HÉA-irányelvvel annyiban, hogy a HÉA megfizetése kettős adóztatáshoz vezet. A kettős adóztatás a tekintetben merül fel, hogy a Jyske Finans a HÉA-ról szóló dán törvény 42. cikkének (6) bekezdése szerint a használt személygépkocsik értékesítése tekintetében ugyan HÉA-levonási joggal rendelkezik, ezt a jogát azonban nem tudja gyakorolni, mivel az eladók az értékesítéskor valójában nem fizették meg a HÉA-t a személygépkocsik után.

tüntette fel az eszközök árának HÉA-tartalmát, és így az eszköz beszerzésekor nem keletkezett adólevonási jog?

29. Ezen összefüggésben a Vestre Landsret az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A 77/388/EGK hatodik irányelv 13. cikke B. részének c) pontját a 2. cikk (1) bekezdésének és a 11. cikk A. része (1) bekezdése a) pontjának együttes figyelembevételével akként kell-e értelmezni, hogy ezen rendelkezések alapján a tagállamok hozzáadottértékadó-rendszerekben fenntarthatnak olyan szabályozást, amely alapján az adóalany, amely üzleti tevékenységéhez jelentős mértékben tárgyi eszközöket használ, ezen eszközök értékesítése után – a használtjármű-kereskedőkkel és más használt gépjármű értékesítésével foglalkozó vállalkozókkal ellentétben – még abban az esetben is HÉA fizetésére köteles, ha ezen eszközök beszerzése olyan adóalanytól történt, amely nem

2) A hatodik HÉA irányelv 26a. cikke A. részének e) pontját akként kell-e értelmezni, hogy az »adóköteles viszonteladó« kifejezés csak azon személyekre vonatkozik, amelyek főtevékenységként foglalkoznak használt cikkek beszerzésével és értékesítésével, amennyiben a szóban forgó használt cikkek beszerzése kizárólag vagy túlnyomó részben az azok értékesítésekor realizálható haszon megszerzése érdekében történik; vagy ezen kifejezés azon személyekre is vonatkozik, amelyek általában ezen termékeket a lízing futamidejének lejárta után értékesítés útján elidegenítik, amely a termék lízingbe adásához képest csak járulékos tevékenységnek minősül?”

30. A jelen eljárásban a Jyske Finans, a Nordania Finans A/S és a BG Factoring A/S, a Skatteministeriat és a Dán Királyság, Görögország, Lengyelország, valamint az Európai Közösségek Bizottsága terjesztett elő írásbeli észrevételeket a Bíróság eljárási szabályzata 23. cikkének megfelelően. A 2005. július 7-én tartott tárgyaláson Lengyelország kivételével valamennyi észrevétellel élő előadta érveit.

IV — Értékelés

A — Az első kérdésről

31. A Vestre Landsret első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy ellentétese a hatodik HÉA-irányelv 13. cikke B. részének c) pontjával a HÉA-ról szóló nemzeti törvény azon rendelkezése, miszerint a Jyske Finans adójogi helyzetében lévő adóalany – azaz a használt járművek továbbértékesítésével foglalkozó lízingtársaság – köteles HÉA-t fizetni e továbbértékesítések után annak ellenére, hogy nem tudja levonni az e járművek árában foglalt előzetesen felszámított adót.

32. Előzetesen megjegyzem, hogy a dán kormány, valamint az alapeljárásban beavatkozóként részt vevő Nordania Finans felveti, hogy a Jyske Finans által vásárolt és lízingelt járművek a hatodik HÉA-irányelv szerinti tárgyi eszköznek minősülnek-e. E kérdés a Højesteret (dán Legfelsőbb Bíróság) előtt folyamatban lévő, a HÉA-ról szóló dán törvény egyik rendelkezését érintő másik ügy kapcsán merült fel, és a jelen ügyben a Vestre Landsret által előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé terjesztett első kérdés megfogalmazásának következménye⁵.

⁵ — Különösen az „adóalany, amely üzleti tevékenységéhez jelentős mértékben tárgyi eszközöket használ” kifejezés használata.

33. Ezzel kapcsolatban megjegyzem, hogy a nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában ezt a kérdést nem vetette fel, és a többi észrevétellel élő sem adott elő a kérdéssel kapcsolatos lényeges jogi érvet. A Bíróságnak így a Vestre Landsret által feltett kérdések megválaszolására kell szorítkoznia. A Bíróság különösen nem határozhat a kérdések alapját képező valamely előfeltételnek a dán jog szerinti érvényességéről. Ennek következtében a kérdés további vizsgálata helyüttl nem szükséges, és nem is helyénvaló.

34. Ami az első kérdés fent kifejtett tartalmát illeti, a 13. cikk B. részének c) pontja két esetkorre nézve határoz meg adómentességet.

35. Az első „a kizárólag e cikk vagy a 28. cikk (3) bekezdésének b) pontja alapján adómentes tevékenységekre szolgáló termékek értékesítése, amennyiben az ilyen termékekre nem vonatkozott előzetes adólevonás [...]”.

36. A második az olyan termékek értékesítése, amelyek beszerzését vagy előállítását – a 17. cikk (6) bekezdésének értelmében – a HÉA levonásából eleve kizárták.

37. Nyilvánvaló, hogy e két esetkör egyike sem alkalmazható a használt járművek Jyske Finans általi továbbértékesítésére mégpedig két okból.

38. Először is a Jyske Finans által értékesített eszközök – használt járművek – a Vestre Landsret által nyújtott információk alapján, nem kizárólag a 13. cikk szerinti adómentes (akár közhasznú, akár egyéb) tevékenységek keretében kerülnek hasznosításra. A jelen esetre az átmeneti rendelkezést tartalmazó 28. cikk (3) bekezdésének b) pontja sem alkalmazható. Az ilyen termékértékesítéseket ezért elvileg az irányelv 2. cikkében rögzített általános szabály szerint kell adóztatni.

39. Másodsorban a HÉA-ról szóló dán törvény 42. cikkének (6) bekezdése kifejezetten feljogosítja a Jyske Finansot, mint a gépjárművek forgalomba hozatalával, illetve bérbeadásával foglalkozó vállalkozást, hogy levonja az e tevékenységek folytatása céljából végzett beszerezések utáni HÉA-t. Ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban elismerte, a jelen esetben egyszerűen azért nem került sor adólevonásra, mert nem volt levonható előzetesen felszámított adó. Ez annak tudható be, hogy a Jyske Finans olyan piaci szereplőktől vásárolta a használt járműveket, amelyek a HÉA-ról szóló dán törvény 13. cikkének (2) bekezdéséből, valamint 42. cikkéből következően nem számítottak fel HÉA-t az értékesítés után.

40. Következésképpen a Jyske Finans továbbértékesítése tekintetében nem teljesül a hatodik HÉA-irányelv 13. cikke B. részének c) pontja szerinti adómentesség előfeltétele, amely szerint a Jyske Finans tekintetében adólevonási jog nem állhat fenn.

41. A fentiekből következően, függetlenül a hatodik HÉA-irányelvben rögzített általános HÉA-rendszer rendelkezéseinek és különösen az irányelv 13. cikke B. része c) pontjának értelmezésétől, a Jyske Finans köteles HÉA-t fizetni a járműveknek az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban ismertetett továbbértékesítése után.

42. Ahogyan azt a dán kormány elismeri, ez azzal jár, hogy a Jyske Finans kettős adóztatás alá esik, mivel a továbbértékesítések után úgy kell HÉA-t fizetnie, hogy ugyanakkor nem vonhatja le az előzetesen felszámított adót.

43. A Jyske Finans előadása szerint ez a következtetés ellentétes a hatodik HÉA-irányelv céljával, amennyiben a HÉA lényegében a végső fogyasztóra kivetett adó, és annak terhe nem hárulhat a végső fogyasztóhoz vezető kereskedelmi láncolatban részt vevő kereskedelmi szereplőre. Álláspontja szerint a HÉA-nak az e folyamatban részt vevő valamennyi szereplő tekintetében semlegesnek kell lennie, kivéve, ha a hatodik HÉA-irányelv ezen elv alól kifejezetten kivé-

telt enged. A Jyske Finans ennek megfelelően azt állítja, hogy az első kérdésre igenlő választ kell adni.

szabályai alóli kivételeket, főszabály szerint, szigorúan kell értelmezni⁶.

44. Ezen érvelést nem találom meggyőzőnek.

45. Amint arra lent bővebben kitérek, kétségtelen hogy, ahol a hatodik HÉA-irányelv valamely rendelkezésének szövege több értelmezést is lehetővé tesz, amennyiben lehetséges, a rendelkezést oly módon kell értelmezni, amely az irányelv céljait a leg-
hatékonyabban valósítja meg. Az is igaz, hogy az irányelv egyik célja az adóalanyok közötti adósemlegesség fenntartása, és a kettős adóztatás elkerülése.

46. Mindazonáltal a 13. cikk B. része c) pontjának a szavak általánosan elfogadott jelentése szerint értelmezett szövegéből egyértelműen következik, hogy a Jyske Finans adójogi helyzetében lévő adóalanynak HÉA-t kell fizetnie a gépkocsik továbbértékesítése után. Álláspontom szerint a fenti cikk ezzel ellentétes értelmezésének nincs helye.

47. Különösen ez a helyzet áll elő, mivel a 13. cikkben meghatározott kivételek hatályát, mint a hatodik HÉA-irányelv általános HÉA

48. Ebben az esetben a 13. cikket nem lehet oly módon értelmezni, hogy elkerülhető legyen az a Jyske Finanshoz hasonló helyzetben lévő adóalany kettős adóztatása. A kettős adóztatás elkerülésének célja nem élvez elsőbbséget az irányelv rendelkezésének egyértelmű szövegéhez képest⁷.

49. A Vestre Landsret első kérdésére ezért azt a választ kell adni, hogy a hatodik HÉA-irányelv 13. cikke B. részének c) pontját a 2. cikk (1) bekezdésének, valamint a 11. cikk A. része (1) bekezdése a) pontjának együttes figyelembevételével nem lehet oly módon értelmezni, amely kizárná, hogy a tagállam a hozzáadottérték-adóra vonatkozó nemzeti szabályozásában olyan helyzetet tartson fenn, amely alapján az adóalany még abban az esetben is köteles megfizetni a vállalkozása keretében hasznosított járművek továbbértékesítése utáni HÉA-t, ha nem vonhatja le a járművek beszerzése után megfizetett HÉA-t, mivel ezen adó megfizetésére valójában nem került sor.

6 — Lásd például a C-8/01. sz. Taksatorringen-ügyben 2003. november 20-án hozott ítéletet (EBHT 2003., I-13711. o.) és a C-428/02. sz., Fonden Marselisborg Lystbådehavn ügyben 2005. március 3-án hozott ítéletet (EBHT 2005., I-1527. o.).

7 — A Bíróság által nem orvosolható, nem enyhített kettős adóztatásra vonatkozó példaként lásd a C-165/88. sz., ORO Amsterdam Beheer and Concerto kontra Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam ügyben 1989. december 5-én hozott ítéletet (EBHT 1989., 4081. o.), amelyre lent bővebben kitérek.

B — A második kérdéstről

50. A második kérdésével a Vestre Landsret lényegében azt szeretné megtudni, hogy az az adóalany, amely továbbértékesíti a gépkocsilízing-tevékenysége körében beszerzett használt járműveket, „adóköteles viszonteladó-nak” minősül-e, így a hatodik HÉA-irányelv 26a. cikkében meghatározott használt cikkekre vonatkozó HÉA-szabályozás alá tartozik.

51. Nem vitatott, hogy az alapeljárás tényállása alapján a szóban forgó használt járművek a 26a. cikk A. részének d) pontja értelmében „használt cikkek[nek]” minősülnek, valamint az sem, hogy a járműveket a 26a. cikk B. részének (2) bekezdésében található meghatározás alá tartozó személyektől szerezték be.

52. Azt a lényeges kérdést kell megválaszolni, hogy az alapeljárás tényállása alapján a Jyske Finans alkalmazhatja-e az árrés alapú adóztatást a HÉA kivetése során, így a 26a. cikk A. részének e) pontjában meghatározott adóköteles viszonteladó fogalma alá esik-e, azaz „olyan adóalany, amely gazdasági tevékenysége során viszonteladás céljából használt cikkeket és/vagy művészeti tárgyakat, gyűjteménydarabokat vagy régiségeket vásárol, rendel vállalkozása céljaira vagy importál”.

53. Ha az irányelvnek csak a hivatalos angol nyelvű szövege alapján kellene állást foglalnom, akkor a Jyske Finans egyértelműen e meghatározás alá tartozna, mivel a járműveket a „vállalkozása számára” („for the purposes of his undertaking”) szerezte be. E változatban a „vizonteladás céljából” („with a view to resale”) feltétel első látásra az adóköteles viszonteladóvá minősítésnek nem szükséges feltétele.

54. Ezen érvelés azonban nem lenne elfogadható, mivel a többi nyelvi változat e pontban lényegesen különbözik az angol nyelvű szövegtől.

55. A 26a. cikk egyes, más nyelvi változatai ugyanis úgy határozzák meg az adóköteles viszonteladó fogalmát, hogy az olyan személy, amely vállalkozása számára *vizonteladás céljából* használt cikkeket és/vagy művészeti tárgyakat, gyűjteménydarabokat vagy régiségeket vásárol, rendel vállalkozása céljaira vagy importál⁸. Másképpen fogalmazva, más nyelvi változatokban egyértelmű, hogy az adóköteles viszonteladóvá minősítés szükséges feltétele, hogy a cikkek megvásárlása vagy beszerzése viszonteladás céljából történjen.

8 — Így az adóköteles viszonteladó a francia változatban a következőképpen került meghatározásra: „l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'arts, de collection ou d'antiquité [...]”; a holland változatban pedig a következőképpen: „de belastingsplichtige die in het kader van zijn economische activiteiten gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop [...]”.

56. A „vizsonteladás céljából” kifejezés értelmezése ezért központi jelentőségű a Vestre Landsret második kérdésének értékelése szempontjából.

57. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglaltaknak megfelelően e kifejezés a szavak általánosan elfogadott jelentése szerint többféleképpen értelmezhető az alapeljárás tényállásának összefüggésében. Különösen elképzelhető olyan értelmezés is, miszerint az olyan használt járműveket vásárló adóalanyokra alkalmazható, amelyek:

— főtevékenysége használt járművek (megvásárlása és) vizsonteladása;

— főtevékenysége a használt járművek (megvásárlása és) vizsonteladása, és a szóban forgó járműveket kizárólag vizsonteladás céljából vásárolta; vagy

— az adóalany a vásárláskor először a saját üzleti céljaira kívánta hasznosítani a járműveket, és ezt követően kívánta azokat újraértékesíteni.

58. Semmi sem utal arra, hogy a 94/5 irányelv elfogadása során a közösségi jogalkotó erre nézve bármilyen álláspontot megfogalmazott volna, vagy kifejezetten kifejtette volna, hogy a fenti értelmezések közül melyik a helytálló, vagy hogy az „adóköteles vizsonteladó” fogalma kiterjed-e a jelen ügýhöz hasonló tényállásokra is.

59. Ugyanis, amint azt a Franciaország kontra Tanács és Parlament ügýre vonatkozó indítványomban⁹ megjegyeztem, a jogalkotás természetes velejárója, hogy a jogalkotók nem láthatják előre a jogszabály minden lehetséges ténybeli alkalmazását, és ezekről nem rendelkezhetnek a jogszabály szövegében. Ez nem lenne célszerű, de emellett lehetetlen is lenne. A kereskedelem vagy az adó területén például a jogalkotók nyilvánvalóan nem láthatnak előre, és kifejezetten nem rendelkezhetnek minden lehetséges, folyamatosan alakuló üzleti modellről vagy kereskedelmi szervezeti formáról.

60. Ennek következtében a Bíróságnak kell megállapítania, hogy a 26a. cikk szövegének korlátai között melyik lehetséges értelmezés áll leginkább összhangban a használt cikkekre vonatkozó különleges rendelkezések céljával, és ezáltal melyik valósítja meg leginkább a közösségi jogalkotó szándékát.

9 — A C-244/03. sz., Franciaország kontra Parlament és Tanács ügýre vonatkozó 2005. március 17-én előterjesztett főtanácsnoki indítvány (2005. május 24-én hozott ítélet, EBHT 2005. I-4021. o.) 74. és 75. pontja.

61. E cél a 94/5 irányelv preambulumban lényegében kétféleképpen jut kifejezésre, nevezetesen:

- a kettős adóztatás elkerülésében; és
- az adóalanyok közötti verseny torzulásának megakadályozásában.

62. Így a preambulum annak szükségességét hangsúlyozza, hogy „olyan közösségi szintű szabályokat [vezessenek] be, amelyek elősegítik a kettős adóztatásnak, valamint az adóalanyok közötti verseny torzulásának elkerülését”, és megjegyzi, hogy „a Bíróság számos ítéletében kifejezte annak szükségességét, hogy a harmonizáció fokozásával lehetővé kell tenni a Közösségen belüli kereskedelem kettős adóztatásának elkerülését”¹⁰.

63. A preambulum emellett kiemeli az „egymástól nagyon különböző [HÉA-]rendszerek” alkalmazása elkerülésének szükségességét, „ami torzítja a versenyt, és káros hatással van mind a belföldi, mind a tagállamok közötti kereskedelemre”¹¹.

10 — A harmadik és ötödik preambulumbekkezdés.

11 — A második preambulumbekkezdés.

64. Stix-Hackl főtanácsnok újabban e célokat emelte ki a Förvaltnings AB Stenholmen kontra Riksskatteverket ügyre¹² vonatkozó indítványában. Ezen ügy a 94/5 irányelvnek egy olyan lóra vonatkozó lehetséges alkalmazhatóságát érintette, amelyet magánszemélytől vásároltak, betanítottak, majd hátsóként értékesítettek. A főtanácsnok arra a végkövetkeztetésre jutott, hogy az irányelv alkalmazandó, ugyanakkor úgy vélte, hogy ezen eredmény összhangban van a kettős adóztatás és a verseny torzulása elkerülésének a 26a. cikk által elérni kívánt céljával:

„A hatodik irányelv 26a. cikkének célja, valamint a közösségi jogalkotó szándéka az ilyen torzulás elkerülése, amint az a 94/5 irányelvből is kitűnik, amely e különleges rendelkezéseket bevezette”¹³.

65. A Bíróság e kérdésben kifejezetten egyetértett a főtanácsnokkal, és elutasította a szóban forgó 26a. cikkben a használt cikkek fogalmának meghatározásában szereplő kifejezés megszorító értelmezését, arra hivatkozva, hogy:

„e termékértékesítéseknek a használt cikkekre vonatkozó különleges rendelkezések-

12 — A C-320/02. sz., Förvaltnings AB Stenholmen kontra Riksskatteverket ügyre vonatkozó 2003. július 10-én előterjesztett főtanácsnoki indítvány (2004. április 1-jén hozott ítélet, EBHT 2004., I-3509. o.).

13 — Ibidem, 60. és 61. pont. Lásd továbbá Kokott főtanácsnoknak a C-305/03. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyre vonatkozó 2005. február 24-én előterjesztett indítványának (EBHT 2006., I-1213. o.) 59. pontját, valamint a 94/5 irányelv elfogadásához vezető bizottsági javaslatok háttéréről a 16/84. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 1985. július 10-én hozott ítéletet (EBHT 1985., 2355. o.).

ből való kizárása ellentétes lenne a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó kifejezett jogalkotói szándékkal¹⁴.

66. Nyilvánvalóan e cél húzódik meg például a 26a. cikk B. részének (2) bekezdésében található azon eladókra vonatkozó meghatározás mögött, amelyekről a viszonteladónak meg kell megvásárolnia a használt cikkeket annak érdekében, hogy a 26a. cikk rendelkezései alá tartozzon. Amint azt már fent megjegyeztem, az árrés alapú adóztatás hiányában a viszonteladó minden esetben a vevőtől kapott teljes ellenérték után köteles felszámítani a HÉA-t, azonban az adóból nem vonhatja le az előzetesen felszámított HÉA-t.

67. Következésképpen azokban az esetekben, amikor a 26a. cikknek több lehetséges értelmezése adódik, a kettős adóztatás és a verseny torzulása elkerülésének célját leginkább megvalósító értelmezést kell előnyben részesíteni.

68. Visszatérve az „adóköteles viszonteladó” fogalmának fent összefoglalt három lehetséges értelmezéséhez, egyértelmű hogy a kettős adóztatás elkerülésének célját a fenti értelmezések közül leginkább a legtágabb értelmezés elfogadása valósítaná meg, azaz amelyik szerint e fogalom azon adóalanyokra terjed ki, amelyek a használt járműveket a későbbi viszonteladás céljából vásárolják meg.

69. Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megjegyezte, ha a Jyske Finans jogosult lenne az árrés alapú adóztatásra a HÉA-alap összegének kiszámítása során, a kettős adóztatás minimális vagy teljesen elkerülhető lenne. Ennek az az oka, hogy a járművek értékcsökkenése következtében a viszonteladás után valószínűleg csak kis mértékben vagy egyáltalán nem jelentkezne HÉA-köteles nyereség.

70. Ezzel ellentétben a fent vázolt másik két értelmezés bármelyikének elfogadása – amely két értelmezés megköveteli, hogy az adóalany főtevékenysége a használt járművek (megvásárlása és) viszonteladása legyen, és a szóban forgó járműveket kizárólag viszonteladás céljából vásárolja – kizárná a 26a. cikk alkalmazási köréből a Jyske Finanshoz hasonló adóalanyokat. Ahogyan azt a Vestre Landsret az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban megjegyezte, ez a szóban forgó használt járművek eladásának kettős adóztatását eredményezné, mivel a járműveket a továbbértékesítéskor ismételten teljes körűen megadóztatnák anélkül, hogy a viszonteladó adólevonási jogot gyakorolhatna.

71. Emellett torzítaná a használtjárműpiacon folyó versenyt az, ha a Jyske Finans adójogi helyzetében lévő adóalanyok a 26a. cikkben a használt cikkekre meghatározott különleges rendelkezések körén kívül esnének. Mivel a Jyske Finanshoz hasonló adóalanyok kénytelenek lennének az eladási ár növelésével a vásárlókra hárítani a HÉA-terhet, azon használtautó-kereskedők, amelyek főtevékenysége a járművek továbbértékesítése, a 26a. cikk hatálya alá tartozva a

14 — A fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott C-320/02. sz., Förvaltnings AB Stenholmen kontra Riksskatteverket ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-3509. o.) 25. pontja.

piacon versenylőnyt élveznének. Az adóalanyok közötti adósemlegességhez fűződő érdek ezért szintén a 26a. cikk azon értelmezését támasztja alá, hogy e cikk kiterjed a Jyske Finans adójogi helyzetében lévő gazdasági szereplőkre is¹⁵.

72. Hozzáteszem, hogy nem találok megyőzőnek a dán kormány azon állítását, hogy a kizárólag használt autóval foglalkozó kereskedők értékesítései és a Jyske Finanshoz hasonló kereskedelemmel és viszontlízinggel foglalkozó társaságok értékesítései egyáltalán nem vagy csak kis mértékben helyettesíthetők egymással.

73. Mindenesetre számomra nem világos, hogy miként lehet minden esetben tényleges különbséget tenni azon adóalanyok között, amelyek „főtevékenysége” a használt cikkek értékesítése (például a használtautó-kereskedők) és a Jyske Finanshoz hasonló adóalanyok között, amelyek e cikkeket a további értékesítésen túl más tevékenységhez is használják (a jelen esetben a lízinghez).

74. A jelen ügyben például az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, valamint

a Jyske Finans előadásából egyaránt úgy tűnhet, hogy a járművek továbbértékesítése a társaság üzleti tevékenységének szerves részét képezi. Ennek megfelelően a gépjármű bérbeadására vonatkozó szerződések meghatározott futamidőre szólnak, és a szerződés lejártakor való értékesítésre nézve kifejezett rendelkezést tartalmaznak (jóllehet bizonyos feltételekkel). Továbbá a szerződés a járművekért eredetileg fizetett összeg és a jármű várható eladási ára közötti különbség alapján határozza meg a rögzített havi lízingdíjakat. Következésképpen véleményem szerint világos, hogy a vásárláskor a járművek értékesítése a Jyske Finans egyik, bár nem kizárólagos céljának tekinthető.

75. Mindezen okok miatt nem értek egyet a dán kormány azon érvelével, miszerint az „adóköteles viszonteladó” a 26a. cikkben meghatározott fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az kizárólag azokra a vállalkozásokra vonatkozik, amelyek főtevékenysége használt cikkek vásárlása és értékesítése, és amelyek elsődleges célja e cikkek megvásárlásával a továbbértékesítéssel elérni kívánt nyereség. Nem fogadom el a lengyel kormány azon állítását sem, miszerint e megszorító értelmezést kell elfogadni, mivel a 26a. cikkben a használt cikkekre vonatkozó különleges rendelkezések az árukra és szolgáltatásokra vonatkozó általános HÉA-rendszer alóli kivételt képeznek.

15 — Megjegyzem, hogy a Bizottság (Adózás és Vámunió Főigazgatóság) a Dán Pénzügyi Társaságok Szövetségéhez intézett 2002. december 20-i válaszában azt állította, hogy az „adóköteles viszonteladó” a 26a. cikk A. részének e) pontjában meghatározott fogalmában semmi sem utal arra, amely alapján a rendelkezéseket a kizárólag vagy elsősorban használt cikkek vásárlásával és kereskedelmével foglalkozó adóalanyokra lehetne korlátozni.

76. Ebből következően az „adóköteles viszonteladó” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az még akkor is magában foglalja a későbbi továbbértékesítés szándékával használt járműveket vásárló adóalanyokat, ha az ilyen továbbértékesítés a vásárlásnak nem a kizárólagos vagy elsődleges célja.

77. A dán kormány e megállapítás ellen felhozott érveiben két további kérdést vet fel.

78. E kormány elsősorban Saggio főtanácsnoknak a Bakcsi-ügyre¹⁶ vonatkozó indítványában tett bizonyos észrevételeire hivatkozik. Ezen ügy nem érintette közvetlenül a 26a. cikket. Ezzel szemben az indítványnak a dán kormány által hivatkozott részében azon adóalanynak a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében meghatározott elvek alapján fennálló HÉA-kötelezettségére vonatkozó általános kérdés merült fel, amely adólevonási jog nélkül magánszemélytől szerezte be az árukat üzleti céljaira, majd később azokat értékesítette. A lényegi kérdés az volt, hogy a HÉA levonásának szempontjából mi a különbség az áruknak a vállalkozási vagyoneként történő (részleges) megszerzése és ezen áruknak a vállalkozás vagyonából történő kivonása között.

79. Miközben a főtanácsnok arra a végkövetkeztetésre jutott, hogy az az adóalany, amely vállalkozási vagyoneként valamely árut megszerzett, amennyiben kizárólag a 2. cikk 1. pontjának általános szabálya alá tartozik, teljes mértékben HÉA-köteles, megjegyezte hogy álláspontja szerint a 26a. cikk nem alkalmazandó. Hozzátette, hogy „a [26a. cikk] rendszere kizárólag az adóköteles viszonteladókra vonatkozik; vagyis azon személyekre, amelyek főtevékenysége a használt áruk vásárlása és eladása”¹⁷.

80. Véleményem szerint e szakasz nem elegendő azon fenti következtetés módosításához, miszerint a Jyske Finanshoz hasonló adóalanyok az alábbi okok alapján az „adóköteles viszonteladó” fogalmába tartoznak.

81. Először is ezen észrevételt nyilvánvalóan közbevetett megjegyzésként (*obiter dictum*) fűzték az ügyhöz, amely, mint fent kifejtettem, teljesen eltérő kérdésre vonatkozott. Semmi sem utal arra, hogy a Bíróság előtt lényeges érveket hoztak fel azt illetően, hogy a 26a. cikk alkalmazásához az szükséges, hogy a továbbértékesítés (ne az adóalany jelentős, viszont járulékos tevékenysége), hanem kizárólagos vagy elsődleges tevékenysége legyen.

16 — A C-415/98. sz. Bakcsi-ügyre vonatkozó 2000. április 13-án előterjesztett főtanácsnoki indítvány (2001. március 8-án hozott ítélet, EBHT 2001., I-1831. o.).

17 — Ibidem, 34. pont.

82. Emellett a Bíróság nem hivatkozott e véleményre az ítéletében, és nem mérlegelte kifejezetten a 26a. cikk rendelkezéseinek lehetséges alkalmazását.

elérni, és a közös hozzáadottértékadó-rendszerben annak jelenlegi állapota szerint nem találhatók meg az olyan közös adórendszer végrehajtási szabályai meghatározásának alapjai, amely lehetővé tenné a kettős adóztatás elkerülését a használt cikkek kereskedelmében.”

83. Másodsorban a dán kormány a Bíróságnak az ORO-ügyben hozott ítéletére¹⁸ hivatkozik, különösen a Bíróság azon kijelentésére, miszerint:

„Mindent egybevetve a közösségi HÉA-rendszer a nemzeti jogszabályoknak a Szerződés 99. és 100. cikke szerinti fokozatos harmonizációjának az eredménye. Amint azt a Bíróság több ízben megállapította, az egymást követő irányelvek és különösen a hatodik irányelv által megvalósított harmonizáció még mindig csak részleges.

84. A dán kormány szerint ez az okfejtés megfelelően alkalmazandó a jelen ügyben is. Álláspontja szerint az a körülmény, hogy a Jyske Finans az adóköteles viszonteladóként történő értelmezése esetén a kettős adóztatás alá esik, a jelenlegi HÉA-rendszerben meglévő joghézagnak tudható be, amely kizárólag a harmonizáció jelenlegi állapotából következik.

A harmonizáció különösen a kettős adóztatás megakadályozására irányul, ezért az előzetesen felszámított adónak az adózás valamennyi szakaszában történő levonása a HÉA-rendszer szerves részét képezi.

Azonban, amint az a hatodik irányelv 32. cikkéből is kitűnik, e célt még nem sikerült

85. E kérdéssel kapcsolatban elegendő arra utalni, hogy ugyan az ORO-ügy valóban a használt cikkek adójogi megítélésére vonatkozott, ezen ügyben a 26a. cikk különleges rendelkezéseinek hatálybalépése előtt született ítélet. Ennek következtében a Bíróságnak nem az volt a feladata, hogy valamely, még nem létező különleges HÉA-rendszer alkalmazási körét értelmezze, hanem azt kellett vizsgálnia, hogy az adott ügyben alkalmazandó nemzeti HÉA-szabályozás következtében megvalósult kettős adóztatás ellentétes-e a hatodik irányelv általános elveivel. A Bíróság érvelése ezért a jelen ügyre nem alkalmazható.

18 — A fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott C-165/88. sz. ORO-ügyben hozott ítélet 21–23. pontja

86. A második kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy az „adóköteles viszonteladó” a 26a. cikk A. részének e) pontjában meghatározott fogalmát nem lehet úgy értelmezni, hogy az csak olyan személyekre vonatkozik, amelyek főtevékenységként foglalkoznak használt cikkek beszerzésével és értékesítésével, amennyiben a szóban forgó

használt cikkek beszerzése kizárólag vagy túlnyomó részben az azok értékesítésekor realizálható haszon megszerzése érdekében történik. Ezzel szemben e fogalom magában foglalja az olyan személyeket, amelyek szándéka a beszerzéskor arra irányult, hogy a cikkeknek üzleti vagyonukba történő felvételüket követően azokat továbbértékesítsék.

V — Véglövetkeztetések

87. A fenti indokok alapján álláspontom szerint a Bíróságnak az alábbi válaszokat kell adnia a Vestre Landsret által előterjesztett kérdésekre:

- 1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (a továbbiakban: hatodik HÉA-irányelv) 13. cikke B. részének c) pontját, figyelemmel a 2. cikk (1) bekezdésére, valamint a 11. cikk A. része (1) bekezdése a) pontjára, nem lehet oly módon értelmezni, amely kizárja, hogy a tagállam a hozzáadottérték-adóra vonatkozó nemzeti szabályozásában olyan helyzetet tartson fenn, amely alapján az adóalany még abban az esetben is köteles megfizetni a vállalkozása keretében hasznosított járművek továbbértékesítése utáni HÉA-t, ha nem vonhatja le a járművek beszerzése után megfizetett HÉA-t, mivel ezen adó megfizetésére valójában nem került sor.
- 2) A hatodik HÉA-irányelv 26a. cikke A. részének e) pontjában meghatározott „adóköteles viszonteladó” fogalma magában foglalja az olyan személyeket, amelyek szándéka a beszerzéskor arra irányult, hogy a cikkeknek az üzleti vagyonukba történő felvételüket követően azokat továbbértékesítsék.