

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2010. június 10.¹

I – Bevezetés

1. A Bizottság a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i, 2006/112/EK tanácsi irányelv² (a továbbiakban: 2006/112 irányelv) Lengyelország által történő átültetését kifogásolja. Konkrétan a csecsemőruhákra, a csecsemőruhák tartozékaira és gyermekcipőkre vonatkozóan Lengyelországban alkalmazott, kedvezményes 7%-os adómértékről van szó. A Bizottság álláspontja szerint Lengyelország e kedvezményes adómérték alkalmazásával megsérti a 2006/112 irányelv III. mellékletével együttesen értelmezett 98. cikkét. Lengyelország nem vitatja a kedvezményes adómérték alkalmazását, az álláspontja azonban az, hogy az mind szociálpolitikai okokból, mind a 2006/112 irányelv 115. cikke alapján igazolható.

hatályra vonatkozó szabályok értelmében alkalmazható-e Lengyelországra. A 2006/112 irányelv 115. cikke megengedi, hogy azok a tagállamok, amelyek többek között a gyermekruházat és gyermekcipő vonatkozásában kedvezményes adómértéket alkalmaztak 1991. január 1-jén, e termékek értékesítésére és e szolgáltatások nyújtására továbbra is alkalmazzák azt. A 2006/112 irányelv 115. cikkében említett időpontban és a megfelelő korábbi szabályozásnak a hatodik irányelvbe³ történő beillesztésekor Lengyelország azonban még nem volt tagja az Európai Közösségnek. Így kérdéses, hogy Lengyelország ennek ellenére hivatkozhat-e erre a rendelkezésre, és alkalmazhatja-e továbbra is az 1991. január 1-jén hatályos, eltérést előíró szabályozást, vagy pedig csupán a 2006/112 irányelv III. mellékletével együttesen értelmezett 98. cikke, 128. cikke, valamint a csatlakozási okmányban foglalt szabályozás irányadó.

2. A jogvita eldöntése szempontjából mindekelőtt annak van döntő jelentősége, hogy a 2006/112 irányelv 115. cikke az időbeli

3 – A szabályozást korábban a közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról (hozáadottértékadó-mértékek közelítése) szóló, 1992. október 19-i 92/77/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 28. cikke (2) bekezdésének d) pontja írta elő.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – HL L 347., 1. o.

II – A jogi háttér

hozzáadottértékadó-rendszerre vonatkozó szabályozásokat:

A – A közösségi jog

„(1) 31977 L 0388: A Tanács 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelve a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás (HL L 145., 1977.6.13., 1. o.), az alábbi utolsó módosítással:

1. A 2003. évi csatlakozási okmány

3. A 2003. évi csatlakozási okmány⁴ 24. cikke a következőképpen rendelkezik:

– 32002 L 0038: A Tanács 2002.5.7-i 2002/38/EK irányelve (HL L 128., 2002.5.15., 41. o.).

„Az ezen okmány V., VI., VII., VIII., IX., X., XI., XII., XIII. és XIV. mellékletében felsorolt intézkedéseket az új tagállamok vonatkozásában az említett mellékletekben meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

4. A csatlakozási okmány XII. melléklete tartalmazza a közösségi vívmányok Lengyelországot érintő listáját. Az ezen mellékletben foglalt 9. fejezet – Adózás – 1. pont alkalmazandóvá nyilvánítja a közösségi

a) A 77/388/EGK irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) pontjától eltérve, Lengyelország i. 2007. december 31-ig a megelőző fázisban kifizetett adó megtérítésével fenntarthatja az adómentességet egyes könyvekre és szakfolyóiratokra, és ii. 2007. december 31-ig, illetve amennyiben az irányelv 28l. cikkében említett átmeneti időszak korábban lezárul, ennek utolsó napjáig, legalább 7%-os hozzáadottértékadó-kulcsot alkalmazhat az éttermi szolgáltatásokra.

4 – A Cseh Köztársaság, az Észt Köztársaság, a Ciprusi Köztársaság, a Lett Köztársaság, a Litván Köztársaság, a Magyar Köztársaság, a Máltai Köztársaság, a Lengyel Köztársaság, a Szlovén Köztársaság és a Szlovák Köztársaság Európai Unióhoz való csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmány (HL 2003. L 236., 33. o.).

b) A 77/388/EGK irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) pontjától eltérve, Lengyelország i. 2008. április 30-ig legalább 3%-os kedvezményes

hozzáadottértékadó-kulcsot alkalmazhat az emberi és állati fogyasztásra szánt élelmiszerekre (beleértve az italokat, kivéve az alkoholtartalmú italokat); élő állatokra, magvakra, növényekre és az általában élelmiszerek előállításához használt összetevőkre; általában élelmiszer-kiegészítőnek vagy -helyettesítőnek szánt termékekre; valamint az irányelv H. mellékletének 1–10. pontjában említett, általában mezőgazdasági termelés során használt termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra, kivéve a gép- vagy épületfelszerelés jellegű tőkejavakat, és ii. 2007. december 31-ig legalább 7%-os kedvezményes hozzáadottértékadó-kulcsot alkalmazhat az irányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) pontjában említett és nem a szociálpolitika keretében nyújtott, lakóingatlan-építési, -felújítási és -átalakítási szolgáltatásokra (kivéve az építőanyagokat), valamint az első birtokbavétel előtt átadott lakóépületekre.

ameddig a 28. cikk (4) bekezdésében meghatározott feltételek teljesülnek, illetve – ha az a korábbi – ameddig bármelyik jelenlegi tagállam ugyanilyen mentességet alkalmaz.”

2. A 2006/112 irányelv

5. A 2006/112 irányelv 96. cikke a következőket írja elő:

„A tagállamok egy általános HÉA-mértéket alkalmaznak, amelyet minden egyes tagállam az adóalap százalékában határoz meg, és amely azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.”

6. A 2006/112 irányelv 97. cikkének (1) bekezdése meghatározza, hogy 2006. január 1-jétől 2010. december 31-ig az általános adómérték nem lehet kevesebb, mint 15%.

7. A 2006/112 irányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

- c) A 77/388/EGK irányelv 28. cikke (3) bekezdésének b) pontja értelmében Lengyelország fenntarthatja az irányelv F. mellékletének 17. pontjában említett, nemzetközi személyszállításra vonatkozó hozzáadottértékadó-mentességet,

(2) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

Ezenkívül az első albekezdésben foglalt tagállamok ezen adómértékeket alkalmazhatják [...] a gyermekruházatra, a gyermekcipőre és a lakásértékesítésre vonatkozóan is.”

[...]”

8. A kedvezményes adómértéket a 2006/112 irányelv 99. cikkének (1) bekezdése értelmében az adóalap százalékában kell meghatározni, amely nem lehet kevesebb, mint 5%.

11. A 2006/112 irányelv 115. cikke így szól:

„Azon tagállamok, amelyek [...] [a] gyermekruházat, gyermekcipő és lakásértékesítés vonatkozásában kedvezményes adómértéket alkalmaztak 1991. január 1-jén, e termékek értékesítésére és e szolgáltatások nyújtására továbbra is alkalmazhatják azt.”

9. A 2006/112 irányelv VIII. címének 4. fejezete (109–122. cikk) szabályozza azokat a feltételeket, amelyek mellett a tagállamok a közösségi szintű végleges szabályozás bevezetéséig az általános szabályoktól eltérő, az előzetesen felszámított HÉA levonásának jogával járó mentességeket vagy kedvezményes adómértékeket alkalmazhatnak.

12. A 2006/112 irányelv 115. cikke szó szerint átveszi a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdése d) pontjának a szabályozását, amelynek a szövegét utoljára az 1992. október 19-i, 92/77/EGK tanácsi irányelv⁵ módosította.

10. A 2006/112 irányelv 114. cikkének (1) bekezdése ebben az összefüggésben a következőket írja elő:

„Azon tagállamok, amelyek 1993. január 1-jén kötelesek voltak az 1991. január 1-jén alkalmazott általános adómértékük több mint 2%-kal történő emelésére, [...] alacsonyabb kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak a III. mellékletben szereplő termék- és szolgáltatáskategóriák tekintetében.

13. A VIII. cím 5. fejezete – Átmeneti rendelkezések – a 123–130. cikkeken olyan szabályozásokat tartalmaz, amelyek bizonyos, a 2004. május 1-jén csatlakozott tagállamoknak az előzetesen felszámított HÉA levonásának jogával járó mentességet biztosítanak, valamint megengedik adóköteles ügyletek tekintetében kedvezményes adómérték alkalmazását.

⁵ – A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott irányelv.

14. A csatlakozási okmány rendelkezéseihez kapcsolódóan a 2006/112 irányelv 128. cikke a következő különleges szabályozást tartalmazza Lengyelországra vonatkozóan:

nyújtására – kivéve az építőanyagokat –, valamint a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említett lakóépületek vagy lakóépületrészek első birtokbavétel előtti értékesítésére.”

„(1) Lengyelország 2007. december 31-ig az előzetesen felszámított adó levonásának jogával fenntarthatja az adómentességet egyes könyvekre és szakfolyóiratokra.

B – A tagállami jog

(2) 2007. december 31-ig, illetve amennyiben a 402. cikkben említett végleges szabályozás korábban bevezetésre kerül, ennek időpontjáig Lengyelország továbbra is legalább 7%-os kedvezményes adómértéket alkalmazhat az éttermi szolgáltatásokra.

15. A 2004. március 11-i lengyel hozzáadottértékadó-törvény (a továbbiakban: lengyel HÉA-törvény) 41. cikke szerint a hozzáadottértékadó általános kulcsa 22%, amelytől azonban el lehet térni. Ennek megfelelően a lengyel HÉA-törvény 41. cikkének (2) bekezdése 7%-os kedvezményes adómértéket ír elő a III. mellékletben szereplő árukra és szolgáltatásokra.

(3) Lengyelország 2008. április 30-ig továbbra is legalább 3%-os kedvezményes adómértéket alkalmazhat a III. melléklet 1. pontjában említett élelmiszerek értékesítésére.

16. A lengyel HÉA-törvény III. melléklete a 45. pontban említi a csecsemőruhákat és a csecsemőruhák tartozékait, valamint a 47. pontban a gyermekcipőket.

(4) Lengyelország 2008. április 30-ig továbbra is legalább 3%-os kedvezményes adómértéket alkalmazhat a III. melléklet 11. pontjában említett, általában a mezőgazdasági termelés során használt termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra kivéve a gép- vagy épületfelszerelés jellegű tárgyi eszközöket.

III – A pert megelőző eljárás és a felek kérelmei

(5) Lengyelország 2007. december 31-ig továbbra is legalább 7%-os kedvezményes adómértéket alkalmazhat a nem a szociálpolitika keretében nyújtott lakóingatlan-építési, -felújítási és -átalakítási szolgáltatások

17. A Bizottság 2007. március 23-án felszólító levelet intézett a Lengyel Köztársasághoz.

Ebben azt kifogásolta, hogy Lengyelország a 2006/112 irányelv III. mellékletével együttesen értelmezett 98. cikkétől eltérően kedvezményes adómértéket alkalmaz a csecsemőruhákra, a csecsemőruhák tartozékaira és a gyermekcipőkre.

EK tanácsi irányelv 98. cikkének az irányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett rendelkezéseiből eredő kötelezettségeit;

- a Bíróság a Lengyel Köztársaságot kötelezze a költségek viselésére.

18. Lengyelország a 2007. május 22-i válaszlevelében közölte az álláspontját. Mivel a Lengyel Köztársaság védekezése a Bizottságot nem győzte meg, 2008. február 1-jén indokolással ellátott véleményt intézett Lengyelországhoz, amelyben két hónapos határidőt adott Lengyelországnak, hogy a közösségi jog előírásainak eleget tegyen.

20. Lengyelország a kereset elutasítását és a Bizottságnak az eljárási költségek viselésére kötelezését kéri.

19. Lengyelország erre a 2008. március 31-i levélben válaszolt. A Bizottság fenntartotta álláspontját, és 2009. február 2-i beadványával – amely a Bírósághoz 2009. február 3-án érkezett – benyújtotta a jelen ügy tárgyát képező keresetét, amelyben a következőket kéri:

- a Bíróság állapítsa meg, hogy a Lengyel Köztársaság – mivel az árukat és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i törvény 41. cikke (2) bekezdésének e törvény III. mellékletének 45. és 47. tételével összefüggésben értelmezett rendelkezései szerint a csecsemőruha és tartozékai, valamint gyermekcipő szállítására, behozatalára és Közösségen belüli beszerzésére a kedvezményes 7%-os hozzáadottértékadó-mértéket alkalmazta – nem teljesítette a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/

IV – Jogi értékelés

21. A 2006/112 irányelv 96. cikke értelmében a tagállamok olyan általános HÉA-mértéket alkalmaznak, amelyet minden egyes tagállam az adóalap százalékában határoz meg, és amely azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.

22. Ettől eltérően az irányelv 98. cikke megengedi egy vagy két kedvezményes adómérték alkalmazását az irányelvnek a III. mellékletében szereplő kategóriák termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásaira. Nem vitás, hogy a Lengyelország által 7%-os kedvezményes adómértékkel adóztatott csecsemőruhák, csecsemőruhák tartozékai és gyermekcipők (a továbbiakban: érintett termékek) értékesítése nem szerepel a III. mellékletben foglalt felsorolásban. Ebből következően az irányelv

98. cikke nem ad felhatalmazást az érintett termékek kedvezményes adókulccsal történő adóztatására.

23. Lengyelország azonban a 2006/112 irányelv 115. cikkére hivatkozik. Eszerint azon tagállamok, amelyek a gyermekruházat, gyermekcipő és lakásértékesítés vonatkozásában kedvezményes adómértéket alkalmaztak 1991. január 1-jén, e termékek értékesítésére és e szolgáltatások nyújtására továbbra is alkalmazhatják azt.

24. A Bizottság elutasítja ezen előírás Lengyelországra történő alkalmazhatóságát. Azal érvel, hogy az átmeneti rendelkezéseket eredetileg a 92/77 irányelv illesztette be a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének b) pontjaként, és annak csak azok az államok a címzettjei, amelyek a 92/77 irányelv elfogadásakor már a Közösség tagjai voltak. Kiegészítésképpen utal a Bizottság arra, hogy az eltérést engedő előírások ellentétesek az irányelv harmonizációs céljával, és ezért azokat megszorítóan kell értelmezni. A később csatlakozó tagállamok csak olyan kivételekre hivatkozhatnak, amelyek alkalmazásáról a csatlakozási okmány rendelkezik. A 2003. évi csatlakozási okmány a jelen ügy által érintett termékek tekintetében nem engedi meg Lengyelországnak az általános rendszertől eltérő, kedvezményes HÉA-kulcs alkalmazását.

25. Lengyelország álláspontja ezzel szemben az, hogy a 2006/112 irányelv 115. cikkének szövege nem zárja ki a Lengyelországra történő alkalmazást. Amennyiben ezen előírás alkalmazását Lengyelország tekintetében kizárnák, úgy az hátrányos megkülönböztetést valósítana meg a többi tagállamhoz képest. Emellett az eltérést engedő előírás alkalmazása szociálpolitikai okokból is indokolt.

A – Az előírás alkalmazhatósága Lengyelország vonatkozásában

26. A csatlakozási okmány 24. cikke – amelynek címe „Átmeneti intézkedések” – a következőképpen rendelkezik: „Az ezen okmány [...] XII. [...] mellékletében felsorolt intézkedéseket az új tagállamok vonatkozásában az említett mellékletben meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

27. A XXI. melléklet „Adózás” című 9. fejezetének 1. pontjában többek között felsorolásra kerül a 77/388/EGK hatodik irányelvnek a 2002/38/EK irányelvvel történő utolsó módosítása után hatályos változata. Ez magában foglalja az irányelv 1977 és 2002 közötti összes módosítását. Az 1. pont a–c) pontjában pedig felsorolásra kerülnek a hatodik irányelvtől való, Lengyelországra vonatkozó eltérések, nevezetesen az irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) pontjától és a 28. cikk (3) bekezdésének b) pontjától való eltérések. A csatlakozási

okmány nem ír elő eltérést a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének d) pontjától.

28. Kifejezett korlátozás és fenntartás hiányában a csatlakozó állam átvesz az *acquis communautaire*-ből eredő minden jogot és kötelezettséget.⁶ Így a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének d) pontja, illetve a 2006/112 irányelv 115. cikke alapvetően alkalmazandó a 2004-ben csatlakozó tagállamokra, amennyiben a csatlakozási okmányban nem szerepel különleges szabályozás. A jelen ügyben érintett termékek tekintetében ez a helyzet nem áll fenn.

29. Ennek nem mond ellent, hogy Lengyelország a szóban forgó előírásokat bevezető 92/77 irányelv elfogadásának időpontjában nem volt tagja a Közösségnek. A közösségi vívmányok átvételére vonatkozó szabályozásoknak a célja ugyanis éppen az, hogy az érintett tagállamok csatlakozását megelőzően elfogadott jogi aktusok hatályát azokra kiterjesszék. Az sem tűnik ki a szabályozásból, hogy a 92/77 irányelvet bármilyen módon kivették volna a Lengyelország által a Közösséghez történő csatlakozáskor átvett közösségi vívmányok közül.

30. Ezzel szemben úgy tűnik, hogy a Bizottság a csatlakozási okmány 24. cikkének a szóban forgó melléklet rendelkezéseivel együtt történő értelmezéséből azt vezeti le, hogy csak a hatodik irányelv általános szabályai képezik részét az átvett közösségi vívmányoknak. A különleges szabályozások csak akkor képezik részét azoknak, ha a mellékletben bármilyen formában felsorolásra kerülnek, és csak olyan formában, ahogy arról a melléklet rendelkezik.

31. Ezen értelmezést azonban nem támasztja alá sem a csatlakozási okmány szövege, sem a rendelkezéseinek rendszere. A csatlakozási okmány a XII. melléklet „Adózás” című 9. fejezete 1. pontjának a–c) alpontjában sokkal inkább kifejezetten a hatodik irányelv kivételes szabályaitól való *eltéréseket* írja elő. Ez a szabályozási módszer azon a feltevésen alapul, hogy a kivételek alapvetően vonatkoznak a csatlakozó államokra. Ezt úgyszintén megerősíti a csatlakozási okmány XII. melléklete 9. fejezete 1. pontjának c) alpontja, amely úgy szól, hogy „A [...] 28. cikk [...] értelmében Lengyelország fenntarthatja a [...] nemzetközi személyszállításra vonatkozó hozzáadottértékadó-mentességet [...]” [kiemelés a szerzőtől].

32. Amennyiben ezzel szemben a kivételekre vonatkozó előírások kezdettől fogva nem lennének alkalmazhatóak az új tagállamokra, akkor azokat nem kellene módosítani a csatlakozási okmányban. Akkor sokkal inkább teljesen új kivételekre vonatkozó előírásokat kellene bevezetni a csatlakozó tagállamok javára.

⁶ – Ezt az álláspontot képviseli Tesaro főtanácsnok a C-35/09. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 1991. május 7-én ismertetett indítványának (EBHT 1991., I-5073. o.) 6. pontjában.

33. A jogbiztonság követelménye is kizárja, hogy csupán a csatlakozási okmány hallgatásából azt a következtetést kelljen levonni, hogy a hatodik irányelvnek a szövege értelmében korlátlanul hatályos előírásai az új tagállamokra nem alkalmazhatóak. Annak érdekében, hogy e tekintetben egyértelmű helyzetet teremtsen, a csatlakozási okmánynak nemcsak a módosítottan hatályos kivételeket kellett volna felsorolnia, hanem minden más olyan kivételt is, amely összességében nem alkalmazható a csatlakozó államokra.

34. Az érvelése alátámasztásaként a Bizottság utal még végezetül a lakásokra vonatkozó kedvező adómértékekre. A lakóingatlan-építési, -felújítási és -átalakítási szolgáltatások adóztatását a csatlakozási okmány XII. melléklete 9. fejezete 1. pontjának b) alpontja és a 2006/112 irányelv 128. cikkének (5) bekezdése szabályozza Lengyelország tekintetében. Emellett az irányelv 115. cikke megengedi a lakásokra vonatkozó kedvezményes adómérték alkalmazását azon tagállamoknak, amelyek ilyen kedvezményt 1991. január 1-jén alkalmaztak. Amennyiben ezt az előírást a később csatlakozó tagállamokra is alkalmazni kellene, akkor Lengyelország vonatkozásában kettős jogalapja lenne az adókedvezménynek.

35. Ez az érv azonban nem meggyőző.

36. A 2006/112 irányelv 128. cikke a 115. cikk általános szabályától eltérő különleges szabálynak minősül Lengyelország vonatkozásában, amely a lakásépítésre vonatkozó kedvezményes adómérték tekintetében annak helyébe lép. Míg ugyanis a 2006/112 irányelv 115. cikke a lakások tekintetében kedvezményes adómérték alkalmazását időbeli korlátozás nélkül lehetővé teszi, amennyiben ezt az adómértéket 1991. január 1-jén alkalmazták, a csatlakozási okmánynak a 2006/112 irányelv 128. cikke által átvett különleges szabályozása egyrészt időben korlátozza a csökkentett adómérték alkalmazását 2007. december 31-ig. Másrészt a Lengyelországra vonatkozó kivétel úgy került módosításra, hogy az nem a megfelelő adókedvezmény 1991. január 1-jén történő fennállására vonatkozik, hanem a később bevezetett kedvezményes adómértékekre is.

37. Mivel a lakásoktól eltérően a gyermekruházat és a gyermekcipő értékesítése vonatkozásában nincsen különös szabályozás, e tekintetben változatlanul a 2006/112 irányelv 115. cikkében található, minden tagállamra hatályos kivételekre vonatkozó előírás alkalmazandó. Ha a szerződő felek ezen előírás hatályát Lengyelország vonatkozásában szintén módosítani akarták volna, vagy akár teljesen ki akarták volna zárni, akkor szükség lett volna a megfelelő szabályozásra a csatlakozási okmányban.

38. A Lengyelország által a csatlakozással átvett közösségi vívmányok minden további nélkül magukban foglalják a 2006/112 irányelv 115. cikkében található kivételekre vonatkozó előírást.

39. Kérdéses azonban, hogy a 115. cikk tartalmából és céljából következik-e bármilyen támpont arra vonatkozóan, hogy ezt a szabályt mégsem lehet egy Lengyelországgal azonos helyzetben lévő államra alkalmazni, mert az 1991. január 1-jén még nem volt tagja a Közösségnek.

40. Ahogy azonban azt a Bíróság az Optimus-Telecomunicações ügyben hozott ítéletben megállapította, csatlakozás esetén a csatlakozási okmány vagy valamely más közösségi jogi aktus eltérő rendelkezése hiányában a közösségi jogban előírt valamely időpontra történő hivatkozás a csatlakozó államra is vonatkozik, még akkor is, ha ezen időpont korábbi, mint a csatlakozás dátuma.⁷

41. A fent kifejtetteknek megfelelően a csatlakozási okmányban semmi nem utal arra, hogy a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének d) pontja (illetve a 2006/112 irányelv 115. cikke) nem vonatkozik a csatlakozó államokra.

42. Magából a hivatkozott rendelkezések szövegéből sem következik más. Eszerint azok a tagállamok, amelyek már 1991. január 1-jén kedvezményes adómértéket alkalmaztak az érintett termékekre, azokat továbbra is alkalmazhatják. Az előírás nem követeli meg, hogy az adott tagállam már 1991. január 1-jén referencia-időpontban tagállam legyen, holott a tagállamok bizonyos időpontra vonatkozó ilyen időbeli meghatározását a 2006/112 irányelv alkalmazza.⁸ Az ilyen időbeli meghatározás amellett szól, hogy a 115. cikket alapvetően azon tagállamok vonatkozásában is alkalmazni kell, amelyek csak később csatlakoztak az Európai Unióhoz, amennyiben a referencia-időpontban ilyen szabályozást alkalmaztak.

43. Szó szerinti értelmezés alapján tehát az előírás alkalmazandó Lengyelországra. Amennyiben a közösségi jogi rendelkezés megfogalmazása világos, és nem ad lehetőséget ellentmondásos értelmezésre a különböző nyelvi változatokban, a szövegszerű értelmezés erőteljesen jelzi a rendelkezés helyes értelmét.⁹

⁷ – A C-366/05. sz. Optimus-Telecomunicações ügyben 2007. június 21-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-4985. o.) 32. pontja.

⁸ – Lásd a 2006/112 irányelv 379. cikkének (1) bekezdését, amely Ausztria, Finnország és Svédország csatlakozási okmánya XV. melléklete IX. része 2. pontjának m) alpontján alapul (HL 1994. C 241., 335. o.).

⁹ – Lásd Sharpston főtanácsnok a C-366/05. sz. Optimus-Telecomunicações ügyben 2007. január 25-én ismertetett indítványának (EBHT 2007., I-4985. o.) 45. pontját.

44. Az előírás Lengyelország vonatkozásában történő alkalmazhatósága értelmezésének eddig kialakult eredményét azonban meg kell vizsgálni az irányelv révén a közösségi jogalkotó által elérni kívánt, az egységes hozzáadottértékadó-rendszer megalkotására irányuló cél szempontjából is.

45. Ahogy a Bíróság már ismételten kimondta,¹⁰ szigorúan kell értelmezni a hatodik irányelv azon rendelkezéseit, amelyek kivételt jelentenek a fő szabályhoz képest, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás HÉA-köteles.

46. A 2006/112 irányelv 115. cikke ennek kapcsán kivételeket tartalmazó előírás, amely az irányelv céljával ellentétes állapotot állandósít, nevezetesen kedvezményes adómértékek alkalmazását az irányelv által kedvezményes adómérték alá besorolttól eltérő ügyletekre. Ezért kérdéses, hogy a Bíróság által az Optimus-Telecomunicações ügyben hozott ítéletben¹¹ a tőkeemelés terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv¹² kapcsán tett megállapítások minden további nélkül alkalmazhatók-e jelen helyzetre. Abban az ügyben ugyanis a

jelen ügytől eltérően arról volt szó, a csatlakozást megelőző bizonyos referencia-napon hatályban levő joganyagra lehet-e hivatkozni az irányelv harmonizációs céljához közelebbi jogi helyzet elérése érdekében.

47. Az előírás szigorú értelmezése sem zárja azonban ki annak Lengyelországra történő alkalmazását. Az irányelv szakaszos eljárásból indul ki, mivel a forgalmi adók összehangolása a tagállamokban az adórendszer változtatásaihoz vezet, és költségvetési, gazdasági és szociális területen is érzékelhető következményekkel jár.¹³ Más tagállamok is alkalmazhatnak jelenleg kedvezményes adómértéket az érintett termékekre, így a teljes harmonizáció célja mindenesetre még nem teljesült, függetlenül attól, hogy az előírás Lengyelország vonatkozásában alkalmazandó-e.

10 – Lásd a C-308/96. és 94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-6229. o.) 34. pontját; a C-384/01. sz. Bizottság kontra Franciaország ügyben 2003. május 8-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-4395. o.) 28. pontját; a C-394/04. és C-395/04. sz. Ygeia egyesített ügyekben 2005. december 1-jén hozott ítélet (EBHT 2005., I-10373. o.) 15. és 16. pontját és a C-251/05. sz. Talacre Beach Caravan Sales ügyben 2006. július 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-6269. o.) 23. pontját.

11 – A fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott ítélet.

12 – HL L 249., 25. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 11. o., az 1985. július 10-i, 85/303/EGK tanácsi irányelvvel módosított változatban (HL L 156., 23. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 122. o.).

48. Ezenfelül a kivételeket tartalmazó előírások Lengyelországra történő alkalmazása mellett szól azok célja is: a tagállamok polgárainak az előrehaladott harmonizáció ellenére továbbra is részesülniük kell bizonyos olyan szociális kedvezményekben, amelyeket már

13 – Lásd a 2006/112 irányelv hatodik preambulumbekezdését.

megszoktak. Ennek a harmonizált rendszerrel ellentétes helyzetnek az állandósítását az irányelv kifejezetten megengedi annak érdekében, hogy elkerülje a szociális problémákat.

már ezen előírás elfogadása időpontjában tagállamok voltak.

49. A gyermekruházatra és gyermekcipőkre vonatkozó kedvezményes adómérték azonnali eltörlése a gyermekes családok adóterhének ugrásszerű megnövekedéséhez vezetett volna. Ennek elkerülése érdekében a tagállamok 1992-ben felhatalmazást kaptak arra, hogy a referencia-időpontban fennálló, ezen termékek értékesítésére vonatkozó, szociálpolitikai indíttatású HÉA-kedvezményeket fenntartsák. Lengyelország a csatlakozása időpontjában hasonló helyzetben volt, mint azok az államok, amelyek már 1992-ben a Közösség tagjai voltak.

50. Igaz, hogy ez a következmény esetlegesen versenyelőnyt eredményezhet a lengyel gazdasági szereplők javára, mert az ő ügyleteikre kedvezőbb adózás vonatkozik. Ebben azonban nem különbözik a helyzetük azon más tagállamok adózóitól, amelyek már 1991-ben alkalmaztak kedvezményt. Éppen a kivétel alkalmazásának mellőzése eredményezné ezen államok hátrányos megkülönböztetését. Alapvetően erősebb harmonizáció vonatkozna rájuk, mint azon tagállamokra, amelyek

51. A Bizottság álláspontja szerint ez az erősebb harmonizáció az új tagállamok tekintetében indokolt, mert a később csatlakozó tagállamok az *acquis communautaire*-t is későbbi állapotában veszik át. A különös szabályozásnak a 2004-ben csatlakozó tagállamokra történő alkalmazása csökkentené a harmonizáció elért mértékét.

52. Amennyiben Lengyelország 1991. január 1-je óta megfelelő kedvezményes HÉA-mértéket alkalmazott az érintett termékekre, akkor ugyanolyan helyzetben van, mint az akkori tagállamok, azzal az egyetlen különbséggel, hogy ez az adóztatás Lengyelországban először kizárólag a tagállami jogon alapult, míg a régi tagállamok a megfelelő szabályozásaikat az irányelv felhatalmazása alapján tovább alkalmazhatták. A 2006/112 irányelv 115. cikkének Lengyelországra történő alkalmazása ebben a helyzetben nem vezet sem a harmonizáció mértékének a csökkenéséhez, sem egy erősebb harmonizációhoz, hanem csupán fenntartja a *status quó*t.

53. Való igaz, hogy kívánatosnak tűnik az irányelv által lehetővé tett számos kivétel eltörlése. Az eltörlésnek azonban egyformán kell érintenie minden olyan tagállamot, amely

az esetlegesen fennálló régebbi szabályozása alapján hasonló helyzetben van.

54. Így közbenső következtetésként azt kell rögzíteni, hogy a 2006/112 irányelv 115. cikke Lengyelországot is feljogosítja arra, hogy továbbra is kedvezményes adómértéket alkalmazzon a csecsemőruhák, a csecsemőruhák tartozékai és a gyermekcipők értékesítésére, ha Lengyelország azt 1991. január 1-jén alkalmazta.

1. A 2006/112 irányelv 115. cikkének tényállása

55. A következőkben azt kell megvizsgálni, hogy Lengyelországban ténylegesen fennáll-e a 2006/112 irányelv 115. cikke által a jelen ügyben érintett termékek értékesítésére vonatkozó kedvezményes adómérték alkalmazására megállapított előfeltétel.

56. A Bizottság a keresetlevélben ebben a kérdésben nem foglalt állást – másodlagosan sem.

57. A lengyel kormány az ellenkérelmében kifejti, hogy Lengyelországban 1991. január 1-jén a forgalmi adóról szóló 1972. december 16-i törvény értelmében a gyermekruházat és a gyermekcipők tekintetében kedvezményes adómérték volt hatályban. A hozzáadottértékadó-rendszer, amelyet ezt

követően az árukat és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 1993. január 8-i törvénnyel vezettek be, a közösségi HÉA-rendszerhez igazodott. Ezen előírások alkalmazásával Lengyelország folytatólagosan 7%-os adómértéket alkalmazott az érintett termékekre.

58. A Bizottság nem élt a válasz benyújtásának a lehetőségével sem, mivel az alperes nem adott elő új érveket, és a Bizottság már minden eddig érvényesített védekezési jogalapra kitért. Így Lengyelország érveit a Bizottság által elismertnek kell tekinteni. A Bizottság minden későbbi érvét önmagában az eljárási szabályzat 42. cikkének 2. §-a alapján elkésett jogalként el kellene utasítani.

59. A Bíróságnak azonban a lengyel kormány védekezési jogalapjának megalapozottságát adott esetben akkor is vizsgálnia kell, ha a Bizottság azt nem vitatta. Annak érdekében, hogy ehhez további információkat szerezzen a Lengyelországban 1991. január 1-je óta fennálló jogi helyzetről, a Bíróság mindkét felet felhívta, hogy írásban foglaljanak állást abban a kérdésben, hogy a 2006/112 irányelv 115. cikk alkalmazásának előfeltételei Lengyelországban teljesültek-e. Különösen azt kellett kifejteniük, hogy mennyiben tekinthető a Lengyelországban 1991. január 1-jén kivetett adó HÉA-nak, és hogy akkor

kedvezményes adómérték vonatkozott-e a jelen ügyben érintett árukra.

jellemzőit, amelyek a közös HÉA-rendszerre jellemzőek.¹⁴

60. A Bíróság ezen információszerzésre irányuló intézkedése keretében a lengyel kormány és a Bizottság által benyújtott érveléseket nem lehet elkésett támadási és védekezési jogalapnak tekinteni az eljárási szabályzat 42. cikkének 2. §-a alapján, és ezért azokat figyelembe kell venni a lengyel kormány védekezésének megalapozottságára irányuló vizsgálat során.

- a HÉA olyan ügyletekre történő általános alkalmazása, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik;
- a HÉA összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása;
- ezen adónak a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában történő kivetése, ideértve a kiskereskedelmet is, függetlenül az előzetes ügyletek számától;

61. Így elsőként azt kell vizsgálni, hogy az 1991. január 1-jén az érintett termékek értékesítésére kivetett lengyel forgalmi adó HÉA-jellegűnek minősül-e a 2006/112 irányelv értelmében. Másodszor azt kell tisztázni, hogy a referencia-időpont óta kedvezményes adómérték került-e alkalmazásra.

- a termelési és forgalmazási folyamat korábbi szakaszaiban megfizetett összegeknek az adóalany által fizetendő HÉA-ból oly módon történő levonása, hogy az adott szakaszban ezen adó kizárólag az akkor hozzáadott értéket érintse, és a szóban forgó adó végül a fogyasztót terhelje.

B – Az adónak az irányelv értelmében vett HÉA-jellegéről

63. Amennyiben egy nemzeti adó tekintetében ezen jellemzők egyike hiányzik, a hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdésével nem ellentétes ezen adó kivetése a HÉA mellett.¹⁵

62. A Bíróság a hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdéséhez (jelenleg a 2006/112 irányelv 401. cikke) kapcsolódó ítélkezési gyakorlatában kidolgozta a HÉA alapvető

¹⁴ – A C-475/03. sz. Banca popolare di Cremona ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-9373. o.) 28. pontja és a C-283/06. és C-312/06. sz. KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8463. o.) 37. pontja.

¹⁵ – A fenti 14. lábjegyzetben hivatkozott Banca popolare di Cremona ügyben hozott ítélet 27. pontja és a fenti 14. lábjegyzetben hivatkozott KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 36. pontja.

64. Ezt a megállapítást azonban a 33. cikk (1) bekezdésének összefüggésében kell értelmezni. Ezen előírás célja az, hogy kizárja a verseny torzulását és a belső piac csorbulását, amelyek akkor következnenek be, ha a harmonizált HÉA mellett egy azonos tulajdonságokkal rendelkező nemzeti adó – tehát egy párhuzamos HÉA – kerülne kivetésre.¹⁶

65. Ezzel szemben a 2006/112 irányelv 115. cikkének a Lengyelország helyzetében lévő tagállamra történő alkalmazása szempontjából csak annak van jelentősége, hogy a gyermekruházatot és a gyermekcipőket terhelő adó a harmonizált HÉA-hoz hasonló fogyasztási adónak minősüljön, és hogy a csökkentett adómértékből eredő szociális kedvezmény a fogyasztó számára ebből következően hasonló jelentőséggel bírjon, mint a 2006/112 irányelv szerinti HÉA kedvezményes adómértékkel való kivetése.

66. Ennek megfelelően az adónak az érintett termékek értékesítésére vonatkozó általános adónak kell lennie, amelynek összegét a vételárral arányosan állapítják meg, és amely végül a fogyasztót terheli. Ezzel szemben nem döntő jelentőségű, hogy biztosított-e, és hogyan biztosított az adó semlegessége a végső fogyasztó részére történő értékesítést megelőző kereskedelmi folyamat különböző szakaszaiban.

67. Ennyiben a Bíróság kérdésére megküldött írásbeli válaszokból és a tárgyaláson a lengyelországi jogi helyzetre vonatkozóan szerzett információkból az derül ki, hogy az 1991. január 1-jén kivetett adó általános forgalmi adó volt, amelynek összegét az ügylet értéke alapján határozták meg. Ennek során az adó kivetése ugyan két törvényen alapult – egy állami vállalatok ügyleteinek adózására vonatkozó és egy magánvállalkozások ügyleteinek adózására vonatkozó törvényen –, az adót azonban mindkét esetben azonos módon alakították ki.

68. Amennyiben a Bizottság ebben az összefüggésben azt kifogásolja, hogy bizonyos ügyletek – mint a művészi és tudományos tevékenységek – nem tartoztak az adó hatálya alá, úgy ez nem ellentétes az adó általános jellegével. Végül is a 2006/112 irányelv is számos adómentességet ír elő szociálpolitikai okokból.

69. Ebben az összefüggésben nem releváns továbbá, hogy Lengyelországban csak 1993-ban vezettek be hozzáadottértékadó-rendszert, amely biztosítja az irányelv rendszerének megfelelően a végső fogyasztó részére történő értékesítés előtti közbelső ügyletek adósemlenségét egy előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó mechanizmus révén. Korábban Lengyelország a megelőző ügyletek adó alóli mentesítésének rendszerét alkalmazta a hozzáadottértékadó kereskedelmi folyamat különböző szakaszaiban történő felhalmozódásának az elkerülése érdekében.

16 – Lásd ilyen értelemben a fenti 14. lábjegyzetben hivatkozott Banca popolare di Cremona ügyben hozott ítélet 21. és 24. pontját és a fenti 14. lábjegyzetben hivatkozott KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 29. és 33. pontját.

70. Ahogy azt már kifejtettem, az adókedvezményt csak a végső fogyasztó szemszögéből nézve kell értékelni. Ebből a szempontból nincs jelentősége annak, hogy milyen szabályozási technika biztosítja azt, hogy a végső fogyasztónak olyan adót kell fizetnie, amely azzal a hozzáadott értékkel arányos, amellyel az áru értéke a termelési láncban növekedett. Egyebekben az irányelv is elismeri, hogy a tagállamok néhány esetben jogosultak az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó általános mechanizmustól eltérni.¹⁷

71. A továbbiakban azt kell megvizsgálni, hogy a jelen ügyben érintett termékek értékesítésére 1991. január 1-je óta kedvezményes adómértéket alkalmaztak-e.

72. A rendelkezésre álló információkból az következik, hogy a szóban forgó ügyletek először teljesen mentesek voltak az adó alól, majd 1992. május 4-től 1992. december 16-ig 5%-os adómértéket alkalmaztak azokra, és azóta az adó mértéke 7%. Egyidejűleg az adó általános mértéke 20%, illetve 22% volt.

73. Ezzel kapcsolatban mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy az adómentesség alkalmazása szélesebb értelemben egyenértékű

a nulla összegűre leszállított adómértékkel. Maga az irányelv is egy tekintet alá veszi a néhány tagállamban ismert *zero ratinget*, tehát az előzetesen megfizetett adó visszatérítésével járó adómentességet az irányelv által előírt minimális adómértéknél alacsonyabb kedvezményes adómérték alkalmazásával.¹⁸ Ezért a Lengyelország által 1991. január 1-jén a csecsemőruháknak, a csecsemőruhák tartozékainak és a gyermekcipőknek az értékesítésére alkalmazott adómentesség tekinthető a 2006/112 irányelv 115. cikke értelmében kedvezményes adómérték alkalmazásának.¹⁹

74. Nem zárja ki továbbá a 115. cikkre történő hivatkozást az, hogy Lengyelország nem folyamatosan azonos mértékű adómértéket alkalmazott, hanem az adómértéket két lépésben 0%-ról a jelenleg is alkalmazott 7%-ra emelte.

75. Ebben az összefüggésben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a közösségi jog által előírt referencia-időpontot követően elfogadott

18 – Lásd például a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) és b) pontját, illetve a 2006/112 irányelv 110. és 113. cikkét. Lásd közelebbről a *zero-rating* fogalmához a C-251/05. sz. Talacre Beach Caravan Sales ügyben 2006. május 4-én ismertetett főtanácsnoki indítványom (EBHT 2006., I-6269. o.) 22. és 23. pontját és a C-309/06. sz. Marks & Spencer ügyben 2007. december 13-án ismertetett főtanácsnoki indítványom (EBHT 2008., I-2283. o.) 27. pontját.

19 – Ebben az időpontban – ahogy kifejtettem – még nem alkalmaztak Lengyelországban adólevonási rendszert. Ugyanakkor a többszörös adózást az előzetes beszerzések adómentességével biztosították, így ebben a tekintetben is fennáll a *zero-ratinggel* való összehasonlíthatóság.

17 – Lásd például a 2006/112 irányelv 175. cikk (2) bekezdésének második albekezdését, a 180. cikkét és a 372. cikkét.

nemzeti intézkedés önmagában emiatt nem zárható ki automatikusan a szóban forgó közösségi aktus eltérést engedő rendszeréből.²⁰ Ha egy tagállam az eltérést engedő, már fennálló tényállásokat a referencia-időpontot követően úgy módosítja, hogy ezeket a tényállásokat szűkíti, és ezáltal a 2006/112 irányelv céljához közelebb kerül, akkor ezt a szabályozást lefedi az annak alapjául szolgáló kivétel.²¹

irányelv 115. cikke alapján jogosult 7%-os adómértéket alkalmazni a csecsemőruhák, a csecsemőruhák kiegészítői és a gyermekcipők értékesítésére. Ezért a Bizottság kérését, amellyel azt rója fel a Lengyel Köztársaságnak, hogy e tekintetben megsértette a 2006/112 irányelv 98. cikkét, el kell utasítani.

76. Következésképpen nem kifogásolható, ha Lengyelország a kedvezmény mértékét 1991 óta csökkentette, és az adómértéket így a szóban forgó ügyletekre az irányelv által előírt általános adómértékhez tovább közelítette.

V – A költségekről

77. Befejezésképpen azt kell megállapítani, hogy a Lengyel Köztársaság a 2006/112

20 – Lásd a C-460/07. sz. Puffer-ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-3251. o.) 85. pontját hivatkozással a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-4051. o.) 41. pontjára.

21 – Lásd ilyen értelemben a fenti 20. lábjegyzetben hivatkozott Puffer-ügyben hozott ítélet 85. pontját, amely hivatkozik a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését érintő, C-345/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4493. o.) 44. pontjára és a C-409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-81. o.) 45. pontjára. Lásd továbbá a C-414/07. sz. Magoora-ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-10921. o.) 35–37. pontját.

78. Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a peresztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Bizottságot, mivel peresztes lett, a Lengyel Köztársaság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

VI – Véggövetkeztetések

79. Mindezek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen határozzon:

„1. A Bíróság a keresetet elutasítja.

2. Az Európai Bizottság viseli az eljárás költségeit.”