

CHRISTINE STIX-HACKL

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2004. december 14.¹

I — Bevezetés

1. A jelen keresettel a Bizottság annak megállapítását kéri, hogy Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága nem teljesítette az EK-Szerződésből eredő kötelezettségét azáltal, hogy a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (a továbbiakban: hatodik irányelv)² 17. és 18. cikkével ellentétesen biztosította az adóalanyok részére bizonyos, nem adóalanyok részére történő üzemanyag-értékesítéseket terhelő hozzáadottérték-adó levonásának jogát.

pította, hogy sértik a hatodik irányelv 17. cikk (2) bekezdésének a) pontját, illetve a 18. cikk (1) bekezdésének a) pontját.

II — Jogi háttér

A — A közösségi jog

2. A jelen ügy különösen azt a kérdést veti fel, hogy a brit hozzáadottértékadó-szabályozás, amely szerint a munkáltató a munkavállalói részére értékesített üzemanyag után általa fizetett költségtérítés vonatkozásában adólevonásra jogosult, hasonló-e azokhoz a holland adólevonási szabályokhoz, amelyekről a Bíróság a C-338/98. sz. ügyben 2001. november 8-án hozott ítéletében³ megállapította.

3. A hatodik irányelv 4. cikke kivonatolva tartalmazza:

(1) „Adóalany”: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.)

3 — A C-338/98. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2001. november 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-8265.), a továbbiakban: Bizottság kontra Hollandia ítélet.

[...]

(4) Az (1) bekezdésben használt „önállóan” fogalom kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben őket munkáltatójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely, tekintettel a munkakörülményekre, a díjazásra és a munkavállaló felelősségére, alárendeltségi viszonyt teremt.

[...]

4. A hatodik irányelv 17. cikke, amely „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” címet viseli, a (2) bekezdés a) pontjában kivonatossan a következőképpen rendelkezik:

Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

- a) az olyan termékek és szolgáltatások után belföldön fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

5. A hatodik irányelv 18. cikke, amely „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” címet viseli, kivonatossan a következőképpen rendelkezik:

- (1) Ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak

- a) a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási joghoz a 22. cikk (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]

- (3) A tagállamok megállapítják azon feltételeket és eljárási módokat, amelyek alapján az adóalany számára engedélyezni lehet azon adólevonást, amelyet az (1) és (2) bekezdés alapján nem gyakorolt.

[...]

- 6. A hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdésének a) pontja kivonatossan a következőképpen rendelkezik:

„Minden adóalany a más adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek részére teljesí-

tett termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról számlát vagy azt helyettesítő bizonylatot állít ki [...]

rendelet) 2. és 3. §-a a következőképpen rendelkezik az üzemanyagköltségek adóalanyok általi megtérítésével kapcsolatban:

Hasonló módon minden adóalany azon előlegekről számlát állít ki, amelyet más adóalanyoktól vagy nem adóalany jogi személyektől a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítése előtt kap”.

„2. A 3. § alkalmazandó, ha nem adóalany személy számára értékesítenek üzemanyagot, és e személy részére az adóalany megfizeti

a) azt a költséget, amely az üzemanyaggal összefüggésben e személynél ténylegesen felmerült; vagy

7. A hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdésének c) pontja a következőképpen rendelkezik:

b) az üzemanyag költségét egészében vagy részében megközelítő összeget, amelyet a személy részére e költség megtérítéseként fizettek, és amelyet:

„A tagállamok megállapítják azon követelményeket, amelyek alapján egy bizonylatot számlának lehet tekinteni.”

i) az üzemanyagot használó járművel megtett teljes távolság (függetlenül attól, hogy ez tartalmazza-e az adóalany üzleti tevékenységétől eltérő tevékenység céljából megtett utat, vagy sem) és

B — A nemzeti szabályozás

8. Az 1991. december 1-én hatályba lépett VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (a továbbiakban: hozzáadottértékadó-

ii) a jármű hengerűrtartalma, függetlenül attól, hogy az adóalany egyéb költség megtérítéseként költségtérítést fizet-e vagy sem, alapulvételével kell meghatározni.

3. Ha a jelen § alkalmazandó, úgy kell tekinteni, hogy a Value Added Tax Act 1983 (a HÉA-ról szóló, 1983. évi törvény) 14.§-nak (3) bekezdése szerinti üzemanyagot az adóalany részére az általa végzett tevékenység céljából és az esettől függően a 2. § a) vagy b) pontjának megfelelően megfizetett (kivéve az üzemanyagköltségtől eltérő minden egyéb költség megtérítését) összeggel megegyező ellenérték fejében értékesítették.”

9. A rendelethez csatolt indokolás a következőt tartalmazza:

„Az 1991. december 1-től hatályba lépő jelen rendelet egy már régi közigazgatási gyakorlatot helyez törvényes alapokra. A rendelet előírja, hogy abban az esetben, ha kilométer alapú elszámolás vagy a ténylegesen kifizetett ár alapján a munkavállalók költségtérítésben részesülnek [...], a munkavállalók által vásárolt üzemanyagot úgy kell tekinteni, mintha azt a munkáltatónak értékesítették volna [...]”

10. Az Egyesült Királyság kormányának előadása szerint a hozzáadottértékadó-rendelet 2. §-ának (b) cikke szerinti, munkáltató általi költségtérítés a gyakorlatban úgy történik, hogy a munkavállaló részletes útnyilvántartást nyújt be a munkáltató részére, amely tartalmazza az üzleti célból megtett utakat, az ezen utaknak megfelelő távolságot, valamint a használt jármű hengerűrtartalmában kifejezett teljesítményét. Ezenkívül a munka-

vállaló ún. egyszerűsített üzemanyagszámlát nyújt be a munkáltatónak, amelyen az üzemanyag átvévoje nem szerepel név szerint.

11. Ezt követően a munkáltató a Royal Automobile Club, az Automobile Association vagy a UK Customs (brit vámhatóság) által az autógyártók részletes információi alapján összeállított lista és az Inland Revenue (brit adóigazgatási szerv) által jóváhagyott arányszámok segítségével megállapítja az adott típusú járműre vonatkozó egy kilométerre jutó üzemanyagköltséget. E tényezők — a szolgáltatati utak kilométerszáma, illetve az adott gépjármű-típus kilométerenkénti üzemanyagköltsége — segítségével az Egyesült Királyság kormányának előadása szerint a munkáltató ki tudja számítani és ennek megfelelően meg tudja téríteni a munkavállaló szolgáltatati útjainak költségeit.

III — A pert megelőző eljárás és a bíróság előtti eljárás

12. Mivel a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az 1991-es hozzáadottértékadó-rendelet 2. és 3. §-ában szabályozott adólevonási lehetőség az elszámolási követelmény hiánya miatt sérti a 18. cikk (1) bekezdésének a) pontját,

1995. május 10-i felszólító levelével megindította a 226. cikk szerinti tagállami kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást az Egyesült Királyság ellen.

ság 2003. január 27-i beadványával, amely 2003. január 28-án került bejegyzésre a Bíróság nyilvántartásába, megindította a jelen keresetet.

13. Alapos vizsgálat után a Bizottság két további, 1996. október 17-én és 1997. december 3-án kelt felszólító levélben kiegészítette a kifogásait a hatodik irányelv 17. cikke megsértésével. E levelekben kifejti, hogy az 1991-es hozzáadottértékadó-rendelet e rendelkezést is sérti, mivel lehetővé teszi az adólevonást olyan termékekre és szolgáltatásokra vonatkozóan, amelyeket munkavállalók, tehát nem adóalany személyek részére, illetve nem a munkáltató tevékenységével kapcsolatos célokra értékesítettek.

14. Az Egyesült Királyság kormánya 1995. július 13-i, 1996. december 16-i és 1998. január 28-i válaszeveleiben sorra elutasította a Bizottság kifogásait, és úgy érvelt, hogy a munkáltató üzleti céljaival kapcsolatos, a munkavállalóknál felmerülő üzemanyagköltségek utáni adólevonás jogának — ahogyan az az 1991-es hozzáadottértékadó-rendeletben szabályozásra került — a hatodik irányelv szerint léteznie kell.

15. Mivel a Bizottság kitartott álláspontja mellett, 1998. október 14-én indokolással ellátott véleményt intézett az Egyesült Királyság kormányához, amely viszont 1998. december 15-i válaszeveleiben szintén ragaszkodott a saját álláspontjához. A Bizottság által várt, Bizottság kontra Hollandia ítélet 2001. november 8-i kihirdetését követően, a Bizott-

16. A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság

— állapítsa meg, hogy Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága nem teljesítette az EK-Szerződés alapján fennálló kötelezettségét azáltal, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. és 18. cikkével ellentétesen biztosította az adóalanyok részére bizonyos, nem adóalanyok részére történő üzemanyag-értékesítéseket terhelő hozzáadottérték-adó levonásának jogát.

— kötelezze Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságát a költségek viselésére.

IV — A Bizottság által hivatkozott jogalapok

17. A Bizottság által hivatkozott jogalapok egyrészt az adólevonási jog keletkezésének a hatodik irányelv 17. cikk (2) bekezdésében szabályozott feltételeivel, másrészt az adólevonási jog gyakorlásának az irányelv 18. cikkében foglalt szabályaival kapcsolatosak.⁴

A — A hatodik irányelv 17. cikkének megsértéséről

1. A felek lényeges előadásai

18. A Bizottság álláspontja szerint a szóban forgó 1991-es hozzáadottértékadó-rendelet egyrésztől azért ütközik a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjába, mert adólevonási jogot biztosít a nem adóalanyok, nevezetesen a munkavállalók részére történő értékesítések után, másrészt pedig azért, mert nem biztosítja, hogy az adólevonás joga kizárólag azokra az üzemanyag-vásárlásokra vonatkozzon, amelyek a munkáltató adókö-

teles tevékenységével kapcsolatosak. Álláspontját elsősorban a Bizottság kontra Hollandia ítéletre alapítja, és kifejti, hogy a kérdéses brit szabályozás hasonló ahhoz, amelyről a Bíróság ebben az ítéletben megállapította, hogy a hatodik irányelvbe ütközik.

19. A Bizottság nem zárja ki, hogy a munkavállalók vásárlásai sok esetben valóban a munkáltatóik, azaz levonásra jogosult adóalany részére történtek. Mégis, a jelen ügyben szerinte — az Intiem-ügytől⁵ eltérően — hiányzik a két adóalany, ez esetben az üzemanyag értékesítője és a munkáltató közötti közvetlen kapcsolat.

20. Az Egyesült Királyság kormánya mindenekelőtt annak az elvnek a jelentőségére utal, miszerint az adóalany jogosult a felhasznált termékeket és szolgáltatásokat terhelő hozzáadottérték-adó levonására, ha és amennyiben e termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel. Szerinte ezen elvnek kell biztosítania a Közösségen belül a gazdasági ügyletek megkülönböztetésmentességét.

4 — E tagolással kapcsolatban lásd a C-152/02. sz., Terra Baubedarf-Handel ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5583. o.) 30. pontját, valamint a Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 3. lábjegyzetben) 71. pontját.

5 — A 165/86. sz. Intiem-ügyben 1988. március 8-án hozott ítélet (EBHT 1988., 1471.).

21. A jelen ügyben álláspontja szerint arról van szó, hogy a hatodik irányelv 17. cikke biztosítja-e az adólevonási jogot olyan helyzetekben, amikor valamely munkavállaló a munkáltató vállalkozása számára vagy annak érdekében vásárol, és a vállalkozás ezeket a kiadásokat később megtéríti a munkavállalónak. Amint a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenység keretében használják fel, már nem lehet releváns az, hogy azok tényleges (vagy szerződés szerinti) címzettje a munkáltató maga, vagy annak alkalmazottja, illetve képviselője.

22. A brit kormány szerint a Bizottság rosszul méri fel a gazdasági realitásokat. Formális érvelését követve ugyanis a munkáltatók — a hatodik irányelvbe ütköző módon — nem lennének jogosultak az adólevonásra minden vállalati kiadás vonatkozásában. Az üzemanyag értékesítése valójában a munkavállalón keresztül az adóköteles tevékenységgel tartozó munkáltató számára, ennek adóköteles tevékenysége körében történik. Hasonló helyzet áll fenn, amikor a munkavállalónál a szolgálati út alkalmával szállás-, napidíj, illetve utazási költségek merülnek fel, vagy amikor valamely építési vállalkozás külső munkahelyen foglalkoztatott dolgozója szerszámot vásárol. Az üzemanyag-vásárlással kapcsolatosan felmerülhetnek ugyan bizonyos elhatárolási problémák, ez azonban elvileg nem akadályozhatja meg az adólevonási jog érvényesülését.

23. Az Egyesült Királyság kormánya elismeri ugyan, hogy a Bizottság kontra Hollandia

ítéletben elemzett rendszer és a brit rendszer között vannak hasonlóságok. A hollandtól eltérő módon viszont véleménye szerint a brit rendszer — amennyire ez egy szükségképpen becsléseken alapuló rendszer esetében ésszerűen lehetséges — biztosítja, hogy a hozzáadottérték-adó kizárólag a munkavállaló tényleges útiköltségei vonatkozásában legyen levonható. Az Egyesült Királyság kormánya osztja azt a nézetet, miszerint az 1991-es hozzáadottértékadó-rendelet szerinti, a munkáltató tevékenységéhez felhasznált üzemanyagra vonatkozó adólevonási jogot korlátozni kellene. Az 1991-es hozzáadottértékadó-rendelet alkalmazása és végrehajtása során ilyen értelemben az adólevonási jog ténylegesen korlátozott. A munkáltatónak sem érdeke az, hogy a tevékenységével összefüggő utak költségein kívül más üzemanyagköltségeket megtérítsen.

24. A Bíróság kérdésére adott írásbeli válaszában az Egyesült Királyság kormánya elismerte, hogy az 1991-es hozzáadottértékadó-rendelet nem ír elő jogilag kötelező kapcsolatot a munkáltató e rendelet 2. és 3. §-a szerinti adólevonási joga és a munkavállaló által vásárolt üzemanyagnak a munkáltató adóköteles tevékenységéhez történő felhasználása között. A megkövetelt kapcsolat azonban az általános Value Added Tax Act 1994 (a továbbiakban: 1984. évi hozzáadottértékadó-törvény) alapján nyilvánvaló. E törvény brit kormány által bemutatott rendelkezései adják az 1991-es hozzáadottérték-

kadó-rendelet jogalapját, tartalmazzák a hozzáadottérték-adó általános definícióját (az adóalany vállalkozásának céljaival kapcsolatban értékesített termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó hozzáadottérték-adó), valamint azt a szabályozást, amely szerint az adó vegyes használat esetén csak a vállalkozás céljaira felhasznált termékek és szolgáltatások arányában vonható le.

2. Értékelés

25. Annak vizsgálata előtt, hogy az 1991-es hozzáadottérték-adó-rendelet szerinti vitatott levonási mechanizmus összeegyeztethető-e a hatodik irányelv 17. cikkével, először emlékeztetni kell néhány általános elvre az e rendelkezésben szabályozott adólevonási joggal kapcsolatban.

26. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonási jog integráns része a hozzáadottérték-adó-mechanizmusnak, és alapvetően nem korlátozható.⁶ Az adólevonás szabályozásának az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenysége körében megfizetendő, illetve megfize-

tett hozzáadottérték-adó alól. A közös hozzáadottérték-adó-rendszer biztosítja, hogy minden gazdasági tevékenységet — céljától és eredményétől függetlenül — megkülönböztetés nélkül terheljen adókötelezettség, ha a tevékenység hozzáadottérték-adó-köteles.⁷

27. A hatodik irányelv 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerint „az adóalany” jogosult az általa fizetendő adóból „egy másik adóalany” által részére értékesített, illetve teljesített termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adót levonni, „amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel”.

28. E rendelkezés szövege szerint az adólevonási jog első feltétele, hogy az adott személy a hatodik irányelv értelmében adóalanynak minősül, és hogy a kérdéses termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel.⁸

29. A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának szövegéből az is következik, hogy az adólevonás joga csak azon termékek és szolgáltatások után megfizetett

7 — Lásd a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1985., 655.) 19. pontját és a C-37/95. sz., Ghent Coal Terminal-ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-1.) 15. pontját.

6 — Lásd többek között a C-90/02. sz. Bockemühl-ügyben 2004. április 1-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-3303. o.) 38. pontját.

8 — Lásd a C-137/02. sz. Faxworld-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5547. o.) 24. pontját.

hozzáadottérték-adóra vonatkozik, amelyeket egy másik adóalany értékesített vagy teljesített az adóalany részére.

részére... értékesítenek”, „nem irányul[hat] az olyan termékek után megfizetett hozzáadottérték-adó levonása jogának kizárására, amelyeket, bár kizárólag az adóalany részére, annak üzleti tevékenysége körében történő felhasználás céljából értékesítettek, fizikailag a munkavállalónak adtak át”.¹⁰

30. A Bizottság kifogásával kapcsolatban, miszerint a munkavállalók esetében nem adóalanyokról van szó, illetve hogy a teljesítési láncolat megszakad, meg kell jegyezni először is, hogy a jelen ügyben — a hatodik irányelv 4. cikke (4) bekezdésének megfelelően — nem vitatott a felek között, hogy az érintett munkavállalók, akik számára az üzemanyagköltségeket megtérítik, maguk nem adóalanyok⁹. Sokkal lényegesebb az a kérdés, hogy e hárompólusú kapcsolatrendszer ellenére, amelynek vonatkozásában az 1991-es hozzáadottértékadó-rendelet lehetővé teszi a hozzáadottértékadó-levonást, ki lehet-e indulni abból, hogy az értékesítésre adóalanyok, azaz az üzemanyag eladója és a munkáltató között került sor.

32. Továbbá a Bizottság maga is elismerte, hogy a munkavállalók gyakran a munkáltatóik érdekében cselekszenek, és ebben az esetben úgy kell tekinteni, hogy a munkavállaló által átvett termékeket és szolgáltatásokat valójában a munkáltató részére értékesítették, ezt azonban a szóban forgó szabályozás vonatkozásában nem látja bizonyított-nak.

31. Az Intiem-ítélet szerint az, hogy valamely terméket fizikailag a munkavállaló vesz át, önmagában még nem akadályozza a munkáltató adólevonási jogának. A jelen ügy alapjául szolgáló ügy tényállása szerint ugyanis az üzemanyagot a munkavállaló vette át. A Bíróság ezzel kapcsolatban megállapította, hogy az adólevonásnak a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése szerinti korlátozása az „olyan termékekre, amelyeket az adóalany

33. A felmerülő kérdés tehát az, hogy milyen körülmények között kell a teljesítést a munkáltató javára történő teljesítésnek tekinteni, amennyiben a terméket vagy szolgáltatást a munkavállaló veszi át. Itt lényegében „az eset összes körülményeinek figyelembe vételével [...] megítélhető [...] ténykérdésről” van szó¹¹. Az Egyesült Királyság kormánya a munkáltatótól az útiköltségeit visszakapó képviselő, illetve az építési vállalkozás számára szerszámot vásároló építőmunkás példáival illusztrálta, hogy e tekintetben elhatárolási problémák merülhetnek fel.

9 — Lásd ennek megfelelően a Bizottság kontra Hollandia ítélet (hivatkozás a 3. lábjegyzetben) 45. és 46. pontját.

10 — Az Intiem-ítélet (hivatkozás a 5. lábjegyzetben) 14. pontja.

11 — Lásd a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-3795.) 21. pontját.

34. A további vita szempontjából hasznosnak tűnik annak szem előtt tartása, hogy a két kérdés, miszerint az értékesítés két adóalany között történik-e, illetve hogy a kérdéses termékek vagy szolgáltatások az adóalany üzleti tevékenysége körében kerülnek-e felhasználásra, egymással szorosan összefügg.

35. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint akkor szerez meg valaki adóalanyként, és nem magánszemélyként vagy végső fogyasztóként valamely terméket, ha és amennyiben azt az illető adóköteles tevékenységéhez szerzi meg¹². Amennyiben a munkavállaló munkáltatója tevékenységéhez használ fel termékeket és szolgáltatásokat, akkor ezek azon termékek, illetve szolgáltatások költség-elemeit képezik, amelyeket végső soron az adóalany munkáltató értékesít, illetve teljesít. A munkavállaló ebben az esetben nem végső fogyasztóként szerepel, és a teljesítési láncolat e termékek és szolgáltatások vonatkozásában így nem is szakad meg.

36. Az Intiem-ítéletben a Bíróság láthatóan abból indult ki, hogy az üzemanyag beszerzésére a munkáltató üzleti tevékenysége körében került sor, illetve, hogy az üzemanyagot a munkáltató üzleti céljaira használták fel.¹³

37. A Bizottság kontra Hollandia ítéletben a Bíróság kifejti, hogy az Intiem-ügyben az adólevonás feltételei — különösen az, hogy az értékesítés két adóalany között történik — mindenekelőtt azért teljesültek, mert a munkáltató ebben az esetben saját számlájára vásároltatott termékeket a munkavállalóival, és ennek következtében olyan számlákat kapott az eladótól, amelyeken a vásárolt termékek hozzáadottérték-adója felszámításra került.¹⁴

38. A Bizottság kontra Hollandia ítélet tárgyat képező szabályozásban azonban nem voltak adottak ezek a körülmények; az a munkavállaló járművének amortizációja miatti, illetve a jármű üzemanyag-felhasználásával kapcsolatos átalány-költségtérítést írt elő. Ezt a költségtérítést a Bíróság egyebekben nem tekintette kielégítő bizonyítéknak a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti „értékesítés” megtörténte. Ezért a Bíróság nem látott lehetőséget arra, hogy a holland adólevonási mechanizmust e rendelkezéssel összeegyeztethetőnek tekintse.¹⁵

12 — Lásd a C-137/02. sz. ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 8. lábjegyzetben) 28. pontját, a C-97/90. sz. ügyben hozott ítélet (hivatkozás a 11. lábjegyzetben) 8. és 14. pontját, a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai ügyekben 2000. március 21-én hozott ítéletek (EBHT 2000., I-1577) 47. pontját és a C-400/98. sz. Breitsohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4321.) 34. pontját.

13 — Lásd ugyanott 12., 14. és 16. pontok.

14 — Lásd a Bizottság kontra Hollandia ítélet (hivatkozás a 3. lábjegyzetben) 52. és 53. pontját.

15 — Lásd ugyanott 48. és 54. pontok.

39. A Bíróság ebben az ítéletben elismerte, hogy ez a hatodik irányelv szó szerinti értelmezésén alapuló megoldás nem áll teljesen összhangban a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezés céljával és a hatodik irányelv egyes célkitűzéseivel, azonban — a Közösség fellépése nélkül — nem látott megfelelő alapot az adólevonási jog olyan szabályozására, mint az a holland jogban található¹⁶.

40. Ha a jelen ügyben a Bizottság kontra Hollandia ítéletből indulunk ki, megállapíthatjuk, hogy az adólevonás 1991-es hozzáadottértékadó-rendelet szerinti és az Egyesült Királyság kormánya által bemutatott szabályozása ugyancsak nem követeli meg az üzemanyag szállítója és a munkáltató közötti közvetlen elszámolást vagy egyéb közvetlen kapcsolatot, és így nem áll fenn a két adóalany közötti közvetlen értékesítés. A Bizottság erre vonatkozó kifogása tehát ennyiben indokolt.

41. A Bizottság kifogása azonban arra is kiterjed — ami számomra nyomósabbnak tűnik —, hogy az adólevonás itt ismertetett mechanizmusa nem biztosítja, hogy csak olyan termékek legyenek érintettek, amelye-

ket a munkáltató adóköteles tevékenységéhez használnak fel. Az Egyesült Királyság kormánya ezzel szemben arra hivatkozott, hogy a brit adólevonási gyakorlat — ellentétben azzal, amelyről a Bizottság kontra Hollandia ítéletben volt szó — garantálja, hogy a hozzáadottérték-adó csak a munkavállaló tényleges üzemanyagköltsége vonatkozásában legyen levonható.

42. El kell ugyan ismerni, hogy az Egyesült Királyságban használatos, a megtett út, a jármű hengerűrtartalma és a tényleges átlagos üzemanyagköltségek alapján történő számítási mód elvileg a munkáltató általi olyan költségértéket tesz lehetővé, amely jobban megfelel a munkáltató által megtett szolgálati utak tényleges üzemanyagköltségének, mint az a megközelítő jellegű általános szabályozás, amelyre a Bizottság kontra Hollandia ítélet vonatkozik.

43. Az 1991-es hozzáadottértékadó-rendeletben viszont nem annyira az üzemanyagköltségek számítási kulcsa problematikus, hanem sokkal inkább az, hogy a rendelet szövege nem biztosítja, hogy a munkáltató a munkavállalói által megtett nem szolgálati utak vonatkozásában ne élhessen az adólevonás jogával.

44. Az 1991-es hozzáadottértékadó-rendelet 2. §-nak b) pontja ugyanis olyan összeg vonatkozásában engedi meg az adólevonást,

16 — Lásd ugyanott 55. és 56. pontok, amelyek a Bíróság más ítéleteihez képest a hatodik irányelvnek inkább megszorító értelmezését tartalmazzák. Lásd példaképpen a Faxworld-ítélet (hivatkozás a 8. lábjegyzetben) 42. pontját, ezzel kapcsolatban lásd még a C-260/95. sz. DFDS-ügyben 1997. február 20-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-1005.) 23. pontját, amely szerint „a gazdasági realitások figyelembevétele alapvető feltétele a közös hozzáadottértékadó-rendszer alkalmazásának”.

amely összesen vagy részben megközelíti a nem adóalany (munkavállaló) üzemenyagköltségeit, és amelyet e költségek megtérítéseként fizetnek ki a részére.

rétan és világosan, a kötelezettségeket egyértelműen előírva kell átültetni, hogy azok megfeleljenek a jogbiztonság követelményeinek.¹⁸

45. Az Egyesült Királyság kormánya azt is megerősítette, hogy nincs jogilag kötelező kapcsolat a munkáltató 1991-es hozzáadottértékadó-rendelet 2. és 3. §-a szerinti adólevonási joga és a munkavállaló által vásárolt üzemenyagnak a munkáltató adóköteles tevékenységéhez történő felhasználása között.

47. Az 1991-es hozzáadottértékadó-rendelet az 1984. évi hozzáadottértékadó-törvénnyel együtt viszont nem valósítja meg az adólevonási jog szabályozásának ilyen átültetését, a vitatott 1991-es hozzáadottértékadó-rendelet az irányelvnek megfelelő alkalmazása pedig — az Egyesült Királyság kormányának állításával szemben — nem elégíti ki az érthetőség és a jogbiztonság követelményeit.¹⁹

46. Ami az 1984. évi hozzáadottértékadó-törvény rendelkezéseit illeti, amelyre csak a Bíróság kérdésére adott írásbeli válaszban történt utalás,¹⁷ egyrészt már nem követhető, hogy mennyire kell biztosítani ezen általános rendelkezések alapján azt, hogy az 1991-es hozzáadottértékadó-rendelet 2. §-a szerinti adólevonási jog csak az üzleti tevékenység során felhasznált üzemenyagra vonatkozzon, főleg, hogy e cikk értelmében, ugyanezen rendelet 3. §-a alapján, együtt olvasva a hozzáadottértékadó-törvény 14 (3) szakaszával, úgy tekintendő, hogy az üzemenyagot az adóalany részére, üzleti tevékenységéhez értékesítették; másrészt pedig meg kell állapítani, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az irányelveket olyan konk-

48. Az Egyesült Királyság kormánya végül kijelentette, hogy hajlandó az 1991-es hozzáadottértékadó-rendelet módosítására, illetve hogy ezt már a Bizottságnak is felajánlotta. Ezzel kapcsolatban elegendő arra utalni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azt, hogy valamely tagállam mulasztott-e, azon helyzet alapján kell megítélni, amelyben a tagállam az indokolással ellátott véleményben meghatározott határidő lejártá-

18 — Lásd többek között a C-162/99. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-541.) 22. pontját, a C-354/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1999. július 28-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-4927.) 11. pontját, a C-207/96. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1997. december 4-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-6869.) 26. pontját és a C-197/96. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1997. március 13-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-1489.) 14. és 15. pontját.

19 — Lásd többek között a C-59/89. sz., Bizottság kontra Németországi Szövetségi Köztársaság ügyben 1991. május 30-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-2607.) 28. pontját.

17 — Lásd a fenti 24. pontban.

kor volt. A később bekövetkezett változásokat a Bíróság nem veheti figyelembe.²⁰

pontját, mert anélkül biztosítja az adólevonási jogot, hogy az adóalany rendelkezze a 22. cikk (3) bekezdésének megfelelően kiállított számlával.

49. Megalapozott tehát a Bizottság azon kifogása, miszerint a vitatott adólevonási szabályozás nem garantálja, hogy az adólevonásra csak olyan termékek és szolgáltatások tekintetében kerülhessen sor, amelyeket a munkáltató adóköteles tevékenységéhez használnak fel.

50. A fent elmondottakból következik, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének megsértése miatti kifogás megalapozott.

52. A Bizottság a Bizottság kontra Hollandia ítéletre támaszkodva kifejti, hogy amennyiben nem valósul meg két adóalany közötti termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, és ezért nem lehet számlát vagy más megfelelő bizonylatot kiállítani, akkor az adólevonási jog biztosítása ennek következtében a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontját is sérti.

B — A hatodik irányelv 18. cikkének megsértéséről

1. A felek fontosabb érvei

51. Ezzel a jogalappal a Bizottság arra hivatkozik, hogy a hozzáadottértékadó-rendelet azért sérti a 18. cikk (1) bekezdés a)

53. Arra az esetre, ha a Bíróság alaposnak találná a Bizottság első kereseti jogalapját, az Egyesült Királyság kormánya egyetért ezzel a véleményével. Ha viszont a Bíróság úgy döntene, hogy olyan ügyben, mint amilyen a jelen ügy is, fennáll az adólevonás joga, akkor a hatodik irányelv 18. cikkét nem lehetne úgy értelmezni, hogy a számla hiánya ezt a jogot megszüntetné. Az Egyesült Királyság kormánya ezzel kapcsolatban rámutat arra, hogy a hatodik irányelv 18. cikkének (3) bekezdése alapján joga van az adólevonási jog „feltételeinek és eljárási módjainak” meghatározására.

20 — Lásd többek között a C-233/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6625.) 30. pontját és a C-152/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2002. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6973.) 15. pontját.

2. Értékelés

54. Az Egyesült Királyság kormánya nem vitatta, hogy ha az adólevonási jog biztosítá-

sának feltételei nem teljesülnek, a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja is sérelmet szenved. Mivel a kérdéses adólevonási mechanizmus nem áll összhangban a hatodik irányelv 17. cikkével, a Bizottság második kereseti jogalapja is megalapozott.

V — Véggövetkeztetések

55. Mindezek után azt javaslom a Bíróságnak, hogy

1. állapítsa meg, hogy Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága nem teljesítette az EK-Szerződésből eredő kötelezettségét azáltal, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. és 18. cikkével ellentétesen biztosította az adóalanyok részére bizonyos, nem adóalanyok részére történő üzemanyag-értékesítéseket terhelő hozzáadottérték-adó levonásának jogát;
2. kötelezze az Egyesült Királyságot az eljárási költségek viselésére.