

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2005. március 10. *

A C-33/03. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2003. január 28-án

az **Európai Közösségek Bizottsága** (képviseli: R. Lyal, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

Nagy Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (képviselik: P. Ormond és C. Jackson, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: N. Pleming QC, kézbesítési cím: Luxembourg)

alperes ellen

* Az eljárás nyelve: angol.

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, K. Lenaerts (előadó), N. Colneric, K. Schieman és Juhász E. bírák,

főtanácsnok: C. Stix-Hackl,

hivatalvezető: M.-F. Contet főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. november 11-i tárgyalásra

a főtanácsnok indítványának a 2004. december 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az Európai Közösségek Bizottsága keresetében annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy mivel a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 17. és 18. cikkében foglalt rendelkezésekkel ellentétesen biztosítja az adóalanyok számára bizonyos, nem adóalanyok részére történő üzemanyag-értékesítéseket terhelő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: a HÉA) levonásának jogát, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága nem teljesítette az EK-Szerződésből eredő kötelezettségeit.

A jogi háttér

A közösségi szabályozás

- 2 A hatodik irányelv 4. cikke értelmében:

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

[...]

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

[...]„

- 3 A hatodik irányelv „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” című 17. cikkének rendelkezése szerint:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.”

(2) 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 fizetendő, illetve megfizetett [HÉA], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]”

- 4 A hatodik irányelv „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” című 18. cikke szerint:

„(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;

[...]”

A nemzeti szabályozás

- 5 Az 1991. december 1-jén hatályba lépett VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (az 1991. évi HÉA-rendelet, a továbbiakban: a HÉA-rendelet) 2. és 3. §-a a következőképpen rendelkezik:

„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
- b) az üzemanyag költségét egészében vagy részében megközelítő összeget, amelyet a személy részére e költség megtérítéseként fizettek, és amelyet
 - 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
 - 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. §-ának (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.”

- 6 Megjegyzendő, hogy időközben a Value Added Tax Act 1983 14. szakasza (3) bekezdésének helyébe a Value Added Tax Act 1994 (a HÉA-ról szóló 1994. évi törvény) 24. szakaszának (1) bekezdése lépett.
- 7 Jóllehet a HÉA-rendelet 2. és 3. §-ának megfogalmazása általános jellegű, úgy tűnik, hogy amint az e rendelethez fűzött következő magyarázó megjegyzésből is kitűnik, e rendelkezések által biztosított HÉA-levonási jog a munkáltató által a munkavállalói részére megtérített üzemanyagra vonatkozik:

„Az 1991. december 1-jétől 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 [...]”

A pert megelőző eljárás

- 8 A Bizottság a brit kormány részére 1995. május 10-én megküldött felszólító levelével megindította az EK 226. cikk szerinti tagállami kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást, amely levelében először pusztán a hatodik irányelv 18. cikke (1)

bekezdése a) pontjának megsértésére hivatkozott. Megítélése szerint ugyanis az adólevonási jognak a HÉA-rendelet 2. és 3. §-ának megfelelő, számla bemutatása nélkül történő megadása nem egyeztethető össze a fenti 18. cikkben foglalt követelményekkel.

- 9 Alaposabb vizsgálat nyomán a Bizottság arra megállapításra jutott, hogy az adólevonási jognak a HÉA-rendelet 2. és 3. §-ában foglalt feltételek szerinti megadása a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjába is ütközik. 1996. október 17-én így a Bizottság kiegészítő felszólító levelet küldött az Egyesült Királyság részére. Annak érdekében, hogy kétséget se hagyjon afelől, hogy megítélése szerint az üzemanyagköltségnek a fenti rendelet 2. §-a a) és b) pontjának alkalmazásával a munkavállalók részére történő megtérítése során alkalmazott munkáltatói HÉA-levonási jog ellentétes a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontjával, a Bizottság 1997. december 3-án egy második kiegészítő felszólító levelet küldött az Egyesült Királyság részére.
- 10 Az Egyesült Királyság 1995. július 13-i, 1996. december 16-i és 1998. január 28-i leveleiben tette meg észrevételeit.
- 11 Mivel e válaszok nem voltak kielégítőek a Bizottság számára, 1998. október 14-én indokolással ellátott véleményt küldött az Egyesült Királyság részére, amelyben felszólította, hogy tegye meg a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a kézbesítéstől számított két hónapon belül megfeleljen a véleményben foglaltaknak.
- 12 Az indokolással ellátott véleményre adott 1998. december 15-i válaszában az Egyesült Királyság megismételte, hogy nem ért egyet a Bizottság álláspontjával.

A keresetről

A hatodik irányelv 17. cikkének megsértésére alapított kifogásról

- 13 A Bizottság szerint a HÉA-rendelet 2. és 3. §-a a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjába ütközik, mivel a nem adóalany részére értékesített üzemanyag után HÉA-levonási jogot biztosítanak az adóalany részére. Ezenfelül pedig a fenti nemzeti rendelkezések a HÉA-nak az adóalany általi levonását nem kötik ahhoz a feltételhez, hogy az üzemanyagot a nem adóalany az adóalany adóköteles tevékenysége érdekében használja fel.
- 14 A brit kormány előadja, hogy a hatodik irányelvben foglalt levonási szabályoknak az a célja, hogy teljes mértékben mentesítsék az adózókat a gazdasági tevékenységük keretében fizetett, illetve megfizetendő HÉA terhe alól (a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1985., 665. o.] 19. pontja). Ezért ha valamely személy gazdasági tevékenységet folytat, valamennyi e tevékenysége céljából részére értékesített termék és nyújtott szolgáltatás a saját ügyletei költségeiként jelenik meg, így tehát az ezen ügyletekre jutó valamennyi előzetesen felszámított HÉA-nak levonhatónak kell lennie.
- 15 A brit kormány szerint általános az a kereskedelmi gyakorlat, amely szerint az adóalany munkáltató a nem adóalany munkavállalóira bízta a saját üzleti tevékenysége körében történő felhasználásra szánt dolgok beszerzését. Annak érdekében, hogy a munkáltató élhessen az adóköteles tevékenysége céljából használt dolgok után HÉA-levonási jogával, azt a gyakorlatot, miszerint valamely munkavállaló a munkáltatója érdekében jár el, és a munkáltató üzleti tevékenysége céljából használandó dolgokat szerez meg, úgy kell tekintetni, hogy az értékesítés valójában a munkáltató részére történik.

- 16 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének rendelkezései pontosan körülírják az adólevonási jog eredetét és alkalmazási körét. E rendelkezések nem biztosítanak mérlegelési jogkört a tagállamok számára a szabályok végrehajtására vonatkozóan (lásd a C-62/93. sz., BP Supergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 35. és a C-338/98. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2001. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-8265. o.] 43. pontját).
- 17 A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjából továbbá kitűnik, hogy az adóalany valamely másik adóalany által a részére értékesített termékek és a részére nyújtott szolgáltatások után jogosult a megfizetett, illetve megfizetendő HÉA levonására, amennyiben e dolgokat és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel.
- 18 A jelen esetben azonban a HÉA-rendelet 2. és 3. §-a arra jogosítja fel az adóalanyt, vagyis a munkáltatót, hogy a nem adóalanyok, vagyis a munkavállalók részére értékesített üzemanyagok utáni HÉA-t levonásba helyezze.
- 19 Bizonyos, hogy — amint azt a brit kormány is hangsúlyozza — a munkavállalók üzleti tevékenységük ellátása során általában a munkáltató érdekében járnak el. A brit kormány szerint ezért a munkáltató adóköteles tevékenységéhez vásárolt üzemanyag után a munkáltatónál HÉA-levonási jognak kell fennállnia.
- 20 Meg kell jegyezni azonban, hogy a HÉA-rendelet az általa biztosított adólevonási jogot nem köti ahhoz a feltételhez, hogy a nem adóalany által vásárolt üzemanyagot

az adóalany adóköteles tevékenységéhez használják fel. Ugyanis sem a HÉA-rendelet, sem a magyarázó megjegyzés nem írja elő feltételként a HÉA levonásának alkalmazásához, hogy a munkavállaló által vásárolt üzemanyagot az adóalany adóköteles tevékenységéhez használják fel. Ellenkezőleg, a rendelet 2. §-a b) pontjának i) alpontja és 3. §-a együttesen biztosítja a munkáltató számára a munkavállaló járműve által megtett teljes távolság alapján a munkavállalók részére visszatérített üzemanyag árában foglalt HÉA levonását „függetlenül attól”, „hogy e távolság tartalmazza-e az adóalany üzleti tevékenységétől eltérő tevékenység céljából megtett utat, vagy sem”.

- 21 A Bíróság írásbeli kérdésére adott válaszában a brit kormány kifejezetten elismerte, hogy „a munkavállaló által vásárolt üzemanyag utáni munkáltatói HÉA-levonási jog és az üzemanyagnak a munkavállaló által a munkáltató adóköteles tevékenységéhez történő felhasználása között a rendelet alapján nincs feltétlen összefüggés”.
- 22 Ebből következően tehát a HÉA-rendelet 2. és 3. §-a nem egyeztethető össze a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjával, amennyiben az feljogosítja az adóalanyt, vagyis a munkáltatót arra, hogy a nem adóalanyok, vagyis a munkavállalók részére értékesített üzemanyagok utáni HÉA-t olyan feltételek mellett helyezze levonásba, amelyek nem biztosítják, hogy a levont HÉA kizárólag az adóalany adóköteles tevékenységéhez használt üzemanyaghoz kapcsolódik.
- 23 A brit kormány azonban megjegyzi, hogy a HÉA levonásának joga és az üzemanyagnak az adóalany adóköteles tevékenységéhez történő felhasználása közötti szükséges kapcsolatot a brit adóigazgatási szervek által alkalmazott Value Added Tax Act 1994 rendelkezései biztosítják. Ehhez a brit kormány azt a

magyarázatot fűzi, hogy a HÉA levonásának jogát lehetővé tévő, az adóigazgatási szervek által elismert visszatérítési rendszer a következő módon működik. A munkavállaló először részletes útnyilvántartást nyújt be a munkáltató részére, amely tartalmazza az üzleti célból megtett utakat, az ezen utaknak megfelelő távolságot, valamint a használt jármű hengerűrtartalomban kifejezett teljesítményét. A munkavállaló az üzemanyag vásárlására vonatkozó számlákat is benyújtja a munkáltató részére. 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 rendszer kellő biztosítékot nyújt ahhoz, hogy a munkavállaló részére megtérített költség megfelelően a munkáltató által üzleti tevékenységéhez ténylegesen felhasznált üzemanyag költségének.

- 24 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Value Added Tax Act 1994 a HÉA-ra vonatkozó általános szabályokat tartalmazó jogszabály, amelynek 24–26. szakasza rendelkezik a HÉA levonhatóságára vonatkozó elvekről. Még akkor is, ha e törvény értelmében a HÉA levonásának joga elvben az adóalany által adóköteles tevékenységéhez használt dolgokhoz és igénybe vett szolgáltatásokhoz kapcsolódik, e törvény nem teszi összeegyeztethetővé a HÉA-rendelet 2. és 3. §-át a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjával. Ugyanis tekintettel arra, hogy a rendelet 3. §-ának megfelelően a munkáltató által a munkavállalói részére megtérített üzemanyagköltséget a Value Added Tax Act 1994 alkalmazásában automatikusan úgy kell tekinteni, mintha azt az adóalany részére üzleti tevékenységéhez értékesítették volna, az adott nemzeti szabályozás nem biztosítja, hogy az általa lehetővé tett HÉA-levonási jog csak a munkavállaló által ténylegesen a munkáltató adóköteles tevékenysége céljából használt üzemanyaghoz kapcsolódjon.

- 25 Ami a brit kormánynak azon érvét illeti, miszerint a vámigazgatási szervek által folytatott gyakorlat biztosítja, hogy a munkáltató HÉA-levonási joga és az

üzemanyagnak a munkavállalók által a munkáltató adóköteles tevékenységéhez történő felhasználása között feltétlen összefüggés álljon fenn, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely nemzeti jogszabálynak a közösségi rendelkezésekkel való össze nem egyeztethetőségét csak kötelező és a módosítást igénylő rendelkezésekkel jogilag azonos szintű belső rendelkezésekkel lehet megszüntetni. Pusztán valamely közigazgatási gyakorlat nem tekinthető a közösségi jogból eredő kötelezettségek érvényes teljesítésének (lásd e tekintetben a C-197/96. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1997. március 13-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-1489. o.] 14. pontját, a C-358/98. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2000. március 9-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1255. o.] 17. pontját és a C-145/99. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2002. március 7-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-2235. o.] 30. pontját).

- 26 A fentiekből tehát az következik, hogy mivel a HÉA-rendelet 2. és 3. §-a biztosítja az adóalanyok számára bizonyos, nem adóalanyok részére történő üzemanyag-értékesítések után a HÉA levonásának jogát olyan feltételek mellett, amelyek nem biztosítják, hogy a levont HÉA kizárólag az adóalany adóköteles tevékenységéhez felhasznált üzemanyaghoz kapcsolódjon, azok nem egyeztethetők össze a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjával.

- 27 A fentiekből következően a Bizottság első kifogása megalapozott.

A hatodik irányelv 18. cikke megsértésére alapozott kifogásról

- 28 A Bizottság szerint az a tény, hogy a HÉA-rendelet 2. és 3. §-a anélkül teszi lehetővé az adó levonását, hogy számla bemutatását követelné meg, a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontjába ütközik.
- 29 A brit kormány e kifogást csak abban az esetben vitatja, ha az első kifogás nem bizonyul megalapozottnak.
- 30 Ilyen körülmények között úgy kell állást foglalni, hogy a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdése a) pontjának megsértésére alapozott érv szintén megalapozott.
- 31 Meg kell tehát állapítani, hogy mivel az Egyesült Királyság a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjában és 18. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezésekkel ellentétesen biztosítja az adóalanyok számára bizonyos, nem adóalanyok részére történő üzemanyag-értékesítéseket terhelő HÉA levonásának jogát, nem teljesítette az EK-Szerződés alapján fennálló kötelezettségeit.

A költségekről

- 32 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Az Egyesült Királyságot, mivel pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

- 1) Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága — mivel 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. cikke (2) bekezdésének a) pontjában és 18. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglalt rendelkezésekkel ellentétesen biztosítja az adóalanyok számára bizonyos, nem adóalanyok részére történő üzemanyag-értékesítéseket terhelő hozzáadottérték-adó levonásának jogát — nem teljesítette az EK-Szerződésből eredő kötelezettségeit.
- 2) A Bíróság kötelezi Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságát a költségek viselésére.

Aláírások