

M. POIARES MADURO

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. március 10.<sup>1</sup>

1. Az EK 226. cikk alapján benyújtott jelen keresetben annak megállapítását kérik, hogy a Spanyol Királyság – mivel az adóalanyok számára korlátozta a tevékenységük végzéséhez nyújtott támogatásokat terhelő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: a HÉA) levonásának jogát – nem teljesítette a közösségi jogból, különösen a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottérték-adó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló 1977. május 17-i 77/388/EKG hatodik tanácsi irányelv<sup>2</sup> (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 17. cikkéből és 19. cikkéből eredő kötelezettségeit.

„Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik [helyesen; az adólevonás csak a hozzáadottérték-adónak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető].

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

## I — A jogi háttér és a pert megelőző eljárás

### A — A közösségi szabályozás

2. A hatodik irányelv 17. cikke rendelkezik az adólevonási jog keletkezéséről és alkalmazási köréről. Az (5) bekezdés szerint:

3. A hatodik irányelv 19. cikkének (1) bekezdése ekként határozza meg a levonható arányosított adó kiszámításának módját:

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

<sup>1</sup> — Eredeti nyelv: portugál.

<sup>2</sup> — HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

— a számlálóban a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint az adólevonásra jogosító

éves tevékenység [helyesen: tevékenység árbevételének] teljes, hozzáadottérték-adó nélkül számított összege szerepel,

B — *A nemzeti szabályozás*

- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység [helyesen: tevékenység árbevételének] teljes, hozzáadottérték-adó nélkül számított összege szerepel. A tagállamok a nevezőbe bevonhatják mindazon szubvenciók összegét is, amelyek nem szerepelnek a 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjában.”

5. Az iratokból kitűnően az 1997. december 30-i 66/1997. törvénnyel abból a célból módosították a hozzáadottérték-adóról szóló, 1992. december 28-i 37/1992. spanyol törvényt (a továbbiakban: a HÉA-törvény), hogy korlátozzák az azon vállalkozásokat, illetve a vállalkozókat terhelő HÉA levonásának jogát, amelyek kereskedelmi, illetve szakmai tevékenységük finanszírozása céljából az adóköteles tevékenység adóalapjába nem tartozó támogatásokat kaptak.

6. A módosítást követően e törvény 102. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

4. A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerint a belföldön teljesített tevékenységek esetében az adóalap a következő:

„Az arányosítási szabályt akkor kell alkalmazni, ha az adóalany kereskedelmi vagy szakmai tevékenységének gyakorlása során egyidejűleg adólevonásra jogosító termékértékesítéseket, illetve szolgáltatásnyújtásokat és ugyanolyan jellegű adólevonásra nem jogosító egyéb tevékenységeket végez.

„a [...] termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átvadó [helyesen: eladó] vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől [helyesen: vevőtől], a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat;”

Az arányosítási szabályt akkor is alkalmazni kell, ha az adóalany olyan támogatásokat kap, amely a jelen törvény 78. cikke (2) bekezdésének 3. pontja értelmében nem része az adóalapnak, amennyiben annak célja az adóalany kereskedelmi, illetve szakmai tevékenységének finanszírozása.”

7. Ugyanezen törvény 104. cikkének (2) bekezdése szerint:

„A pénzbeli támogatások növelik a tört nevezőjét, azonban elszámolható a támogatás egy-egy ötöde a támogatás folyósítása szerinti és az azt követő négy adóévben. Mindazonáltal kizárólag azon pénzbeli támogatások csökkentik az e tevékenységek után fizetett vagy fizetendő levonható HÉA összeget, amelyeket az adóköteles, illetve bizonyos, nem HÉA-mentes tevékenységek folytatása során vásárolt, illetve igénybe vett termékek és szolgáltatások finanszírozása céljából nyújtottak, és olyan mértékben, amelyet a támogatás képvisel azok árában.”

### C — A pert megelőző eljárás

8. 1999. május 21-én a Bizottság levelet küldött a Spanyol Királyságnak, amelyben tájékoztatást kért a HÉA-törvény 104. cikkének értelmezésére vonatkozóan. A levélre a Spanyol Királyság a Gazdasági és Pénzügyminisztérium adóigazgatóságának 1999. június 14-én kelt levelében adott választ. Mivel a Bizottság nem tartotta kielégítőnek a spanyol hatóságok válaszát, 2001. április 20-án felszólító levelet, majd 2002. június 27-én indokolással ellátott véleményt bocsátott ki a spanyol hatóságok számára. Ezekben az iratokban a Bizottság azt kifogásolta, hogy mivel a HÉA-törvény 102. és 104. cikkének

fent említett rendelkezéseit hatályban tartotta, Spanyolország nem teljesítette a hatodik irányelvből eredő kötelezettségeit. 2002. szeptember 20-i levelében a Spanyol Királyság részben igazolta a jogszabály hatályban tartását. Következésképpen a Bizottság benyújtotta a jelen keresetet.

## II — Elemzés

### A — A HÉA-törvény 102. cikke és a hatodik irányelv összeegyeztethetőségéről

9. Azzal, hogy a szóban forgó szabályozás olyan arányosítási hányados alkalmazását rendeli el, amelyben a támogatásokat ennek nevezőjében kell szerepeltetni, az az adólevonási jog korlátozását eredményezi valamennyi, a kereskedelmi, illetve szakmai tevékenysége finanszírozását célzó támogatásokban részesülő adóalany számára.

10. Az arányosítási szabály ilyen kiterjesztése nyilvánvalóan ellentétes a hatodik irányelvvvel. Az irányelv 17. cikkének egyértelmű szövegéből az következik, hogy az irányelv 19. cikkében meghatározott levonható arányosított adó az adóalanyok csak egy meghatározott körére vonatkozik. Ez a „vegyes” tevékenységű adóalanyok köre, akik egyidejűleg végeznek adólevonásra jogosító és arra

nem jogosító tevékenységet. Következésképpen az arányosítás nem alkalmazható azokra az adóköteles tevékenységű adóalanyokra, akik kizárólag adólevonásra jogosító tevékenységet végeznek.

11. A spanyol kormány mindemellett fenntartja érvelését, miszerint a hatodik irányelv 19. cikke önmagában is alkalmazható. Álláspontja szerint az arányosítás a hatodik irányelv 17. cikkében meghatározott feltételeken túlmenően is alkalmazható.

12. Ezt az értelmezést el kell vetni. A hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdésének szövegéből következik, hogy az arányosítás az ugyanezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első francia bekezdésében meghatározott feltételek esetén alkalmazható. Következésképpen a két rendelkezést együttesen kell értelmezni. A 19. cikk alkalmazási köre teljesen megegyezik a 17. cikk (5) bekezdésének első francia bekezdésére meghatározott körrel, azaz azok a „termékek és szolgáltatások”, amelyeket az „adóalany olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog”<sup>3</sup>.

3 — Meg kell jegyezni, hogy a Conseil d'État (Franciaország) e tekintetben úgy ítélte meg, hogy a támogatásban foglalt HÉA arányosított levonása a közösségi szabályozással összeegyeztethető nemzeti törvény alapján kizárólag a HÉA levonásra jogosító és az arra nem jogosító tevékenységeket egyidejűleg folytató adóalanyok vonatkozásában alkalmazható (1999. november 26-i határozat, Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac, Courtrial kormánybiztos e tárgyban hozott indítványa alapján).

13. Ezen túlmenően a fenti érvelés ellentmond a Bíróság ítélkezési gyakorlatában meghatározott egységes HÉA-rendszer szellemiségének. Bizonyos, hogy „az adóalanyokra ruházott adólevonási jog tagállamok általi korlátozását lehetővé tévő szabályozás hiányában ezt a jogot a beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül érvényesíteni kell [...]. Következésképpen ettől eltérni csak az irányelvben kifejezetten meghatározott esetekben lehet”<sup>4</sup>. Ugyanis az arányosítás valamennyi támogatásban részesülő adóalanyra történő alkalmazása pontosan az irányelvben meghatározottakon túlmenően vezet be korlátozásokat az adólevonási jog területén.

14. A Spanyol Királyság azonban azt sugallja, hogy az általa javasolt értelmezés méltányosabb, és az a gazdasági szereplők egyenlő feltételek mellett történő versenyét is jobban biztosítja. A Bizottság által megvalósítani kívánt rendszer méltánytalan, amennyiben csak a vegyes tevékenységű adóalanyoknak kell elszenvedniük az adólevonási jog ilyen korlátozását, ugyanakkor az ugyanilyen támogatásokban részesülő, kizárólag adóköteles tevékenységű adóalanyok kikerülnek a korlátozás hatálya alól. A rendszer ezenkívül a verseny torzulásához vezet, amennyiben további előnyökhöz juttatja a támogatásban részesülő adóalanyokat.

4 — A C-37/95. sz. Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-1. o.) 16. pontja, a C-62/93. sz. BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-1883. o.) 18. pontja, a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-3795. o.) 27. pontja és az 50/87. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1988. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1988., 4797. o.) 17. pontja).

15. Ezek a érvek nem elfogadhatóak. Először is a Bizottsághoz hasonlóan emlékeztetni kell arra, hogy az árhoz nem kapcsolódó támogatások bevonása a levonható arányosítási hányadosba a hatodik irányelv 19. cikke szövege szerint csak lehetőség a tagállamok számára. A Spanyol Királyság dönthetett volna úgy, hogy egyáltalán nem él ezzel a lehetőséggel, így elkerülte volna az abban rejlő, általa hivatkozott negatív következményeket is. Másodsorban pedig meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv annak elkerülése céljából biztosítja a fenti lehetőséget, hogy a támogatásban részesülő, adóköteles tevékenység végzésére nem hivatott szervezet valamely, pusztán jelképes adóköteles tevékenység elvégzésével HÉA-visszatérítésben részesülhessen. A fenti célból biztosított lehetőség nem terjeszthető ki, és nem szolgálhat az adóköteles tevékenységű adóalanyok közötti verseny egyenlő feltételeinek megteremtését biztosító általános mechanizmusként. Ezenkívül feltételezhető, hogy számos egyéb eszköz is a tagállamok rendelkezésére áll a támogatásokban részesülő és a támogatásokban nem részesülő adóalanyok közötti verseny feltételeinek helyreállítására.

16. Végül, a nemzeti hatóságoknak semmilyen esetben sem feladata az egyértelmű szövegek felülvizsgálata. A hatodik irányelv 17. cikkének rendelkezései egyértelműen rögzítik a levonási jog keletkezésének, alkalmazási körének és korlátozásának feltételeit. Amint arra a Bíróság már rámutatott, a

„rendelkezések végrehajtásában a tagállamoknak nincsen mérlegelési mozgásterük”<sup>5</sup>. Ilyen körülmények között lényeges, hogy a levonási jog korlátozásának alkalmazása valamennyi tagállamban egységesen történjen<sup>6</sup>.

*B — A 104. cikk és a hatodik irányelv összeegyeztethetőségéről*

17. A vitatott szabályozás korlátozza a támogatásban részesülő adóalanyok HÉA levonására vonatkozó jogát azáltal, hogy az esedékes levonható HÉA összegét csökkenti.

18. Az ilyen szabályozás kétségtelenül összeegyeztethetetlen a hatodik irányelv szövegével.

19. Amint az a fent kifejtettekből kitűnik, a hatodik irányelv 17. és 19. cikke szerint a levonási jognak az árhoz közvetlenül nem kapcsolódó támogatások miatt történő korlátozása csak a vegyes tevékenységű adóalanyokra vonatkozik, és velük szemben is csak a 19. cikkben meghatározott arányosítási szabály szerint alkalmazható. E tekintetben a HÉA-törvény kétszeres kiterjesztést tartalmaz: egyrészt a korlátozás alá nem

5 — A 4. lábjegyzetben hivatkozott BP Soupergaz ítélet 35. pontja.

6 — A 4. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ítélet 17. pontja.

tartozó adóalanyokra is kiterjeszti a korlátozást, másrésztől a hatodik irányelvben meghatározottaktól eltérő korlátozási mechanizmust rendel alkalmazni azon személyekre, akikre vonatkozik.

20. Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint „[az adólevonási jog alkalmazásától] csak az irányelvben kifejezetten meghatározott esetekben lehet eltérni”<sup>7</sup>.

21. E tekintetben a Spanyol Királyság ismételtelen a gazdasági méltányosságon és a versenytorzulás elkerülésének szükségességén alapuló érvére hivatkozik. Amint azonban arra a Bíróság már rámutatott, a HÉA levonásának a közösségi jogalkotó által megteremtett rendszere ugyan nem tökéletes, azonban attól eltérni vagy azt figyelmen kívül hagyni semmilyen körülmények között nem lehet<sup>8</sup>. Ugyanez vonatkozik a levonási jog korlátozásának rendszerére is. A tagállamok nem tehetik meg, hogy az irányelvben meghatározottaktól eltérő korlátozásokat vezessenek be, még akkor sem, ha egyes esetekben az ilyen korlátozások gazdaságilag indokoltak tűnhetnek<sup>9</sup>. Ha ezt megengednénk, az veszélyeztetné a hatodik irányelvvel elérni kívánt harmonizációs célokat.

### III — A kötelezettségességét kimondó ítélet időbeli hatálya

22. A Spanyol Királyság másodlagosan azt kéri a Bíróságtól, hogy amennyiben az kötelezettségességét állapít meg, ítéletének hatályát időbeli korlátozással állapítsa meg.

23. Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság csak kivételes esetben, a közösségi jogrend lényegéhez tartozó jogbiztonság általános elve alapján rendelkezhet ítéletei időbeli hatályának korlátozásáról. A Bíróság az ehhez hasonló, általában az előzetes döntéshozatalra utalás esetén alkalmazott lehetőséget az EK 226. cikk alapján hozott ítélet vonatkozásában nem zárta ki<sup>10</sup>.

24. Azonban ebben az esetben is megállapíthatónak kell lennie annak, hogy a tagállami hatóságok a szóban forgó közösségi rendelkezések hatályával kapcsolatban fennálló objektív és nagyfokú bizonytalanság miatt voltak kénytelenek elfogadni a közösségi joggal össze nem egyeztethető rendelkezéseket vagy intézkedéseket<sup>11</sup>. Azonban a jelen esetben nyilvánvaló, hogy a szóban

7 — Lásd a 4. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

8 — A C-338/98. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2001. november 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-8265. o.) 55. és 56. pontja.

9 — Lásd értelemszerűen Sir Gordon Slynn főtanácsnoknak a 4. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyre vonatkozó indítványát (EBHT 1988., 4811. o.).

10 — Lásd e tekintetben a C-426/98. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2002. március 19-én hozott ítéletet (EBHT 2002., I-2793. o.) és a C-359/97. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítéletet (EBHT 2000., I-6355. o.).

11 — Lásd e tekintetben a 10. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet 92. pontját.

forgó közösségi rendelkezések helyes értelmezéséhez nem férhet kétség. A Spanyol Királyságnak tudnia kellett volna, hogy szabályozása nem összeegyeztethető a hatodik irányelv rendelkezéseivel.

25. Ezért a meghozandó ítélet hatályának korlátozása iránti kérelmet el kell utasítani.

#### IV — Véggövetkeztetések

26. A fenti következtetések alapján azt javasoljuk a Bíróságnak, hogy állapítsa meg:

„a Spanyol Királyság – mivel az 1997. december 30-i 66/1997. törvénnyel módosított, a hozzáadottérték-adóról szóló, 1992. december 28-i 37/1992. törvény 102. cikke (1) bekezdésében és 104. cikke (2) bekezdésében meghatározott feltételek alapján korlátozta a hozzáadottérték-adó levonásának jogát – nem teljesítette a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottérték-adó rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. és 19. cikkéből eredő kötelezettségeit.”