PAOLO MENGOZZI
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2010. január 28.[1]

I – Bevezetés

1. A jelen egyesített ügyekben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérdések kapcsán a Bíróságot a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelv[2] 11. cikke (4) bekezdésének, valamint a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének értelmezéséről kérdezik.

2. E kérdések olyan eljárásokban merültek fel, amelyekben a jogvita lényege az, hogy a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alanyainak alkalmazottai javára felhasznált bizonyos költségtípusok tekintetében a hatodik irányelv hatálybalépését megelőzően elfogadott holland szabályozás részben kizárja az előzetesen felszámított HÉA levonásának jogát.

II – Jogi háttér

A – *A közösségi szabályozás*

3. A második irányelv 11. cikkének (1) bekezdése előírta:

„Amennyiben az adóalany vállalkozása céljára használ fel termékeket és szolgáltatásokat, az általa fizetendő adóból levonhatja:

a) a részére teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások tekintetében felszámított hozzáadottérték-adót;

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – HL 71., 1303. o. Ezt az irányelvet a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. kötet, 1. fejezet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 1978. január 1-jével hatályon kívül helyezte.

[…]”

4. A második irányelv 11. cikkének (4) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezett:

„A levonási rendszerből kizárhatók bizonyos termékek és szolgáltatások, különösen azok, amelyeket az adóalany vagy alkalmazottai részben vagy kizárólag saját szükségleteik kielégítésére használhatnak fel.”

5. A hatodik irányelv 2. cikke a következőket írja elő:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

2. a termékimport.”

6. A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének szövege a következő:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes vagy részleges levonására jogosítanak;

b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.

A tagállamok eltérhetnek az e bekezdésben foglaltaktól, amennyiben ezen eltérések nem eredményezik a verseny torzulását.”

7. A hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (6) bekezdése rögzíti:

„(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 hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[…]

(6) A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépésétől számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet a hozzáadottérték-adó levonásának joga. Az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadás esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni.

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

B – *A nemzeti szabályozás*

8. Az 1968. évi Wet op de Omzetbelasting (a forgalmi adóról szóló 1968. évi holland törvény, a továbbiakban: Wet OB) 2. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A vállalkozás számára beszerzett termékeket és szolgáltatásokat, a vállalkozás Közösségen belüli termékbeszerzéseit, valamint a vállalkozásnak szánt termékimportot terhelő adó levonandó a teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után fizetendő adóból.”

9. A Wet OB 15. cikke kimondja:

„(1) A 2. cikkben említett, a vállalkozás által levont adó:

a) azon adó, amelyet a vonatkozó bevallási időszakban felszámítottak a más vállalkozások által a vállalkozás részére teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások vonatkozásában szabályszerűen kiállított számlán;

[…]”

levonásának kizárásáról szóló holland királyi rendelet, a továbbiakban: 1968. évi királyi rendelet) 1969. január 1-jétől 1979. december 31-éig hatályos 1. cikke szerint a Wet OB 15. cikkének (1) bekezdésében említett levonás nem lehetséges, ha és amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az alábbi célok érdekében használták:

„(1) […]

10. A Wet OB 16. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

a) reklámajándékok vagy más ingyenes juttatások nyújtása olyan személyeknek, akik – amennyiben hozzáadottérték-adó felszámítására voltak kötelesek ez után – nem vonhatták le az adó teljes összegét vagy legalább annak jelentős részét;

„A 15. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említett levonást királyi rendelet bizonyos esetekben teljesen vagy részben kizárhatja annak elkerülése érdekében, hogy a luxuskiadásokhoz, vállalkozóktól eltérő személyek szükségleteihez [...] kapcsolódó termékek és szolgáltatások teljesen vagy részben adómentesek legyenek.”

b) étel- és italszolgáltatás, lakhatás, természetbeni díjazás, sport- és szórakozási tevékenységekben való részvétel lehetőségének biztosítása vagy magáncélú utazási lehetőség biztosítása a vállalkozó alkalmazottai számára, illetve az

11. Az 1968. évi Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting (a hozzáadottérték-adó

alkalmazottak magáncéljait szolgáló egyéb juttatás.

(2) »Reklámajándék« vagy »más ingyenes juttatások« alatt minden olyan juttatást érteni kell, amelyet a vállalkozó üzleti kapcsolatai körében, vagy mások iránti nagyvonalúságból ingyenesen vagy olyan ellenérték fejében ad, amelynek hozzáadottérték-adó nélküli összege alacsonyabb a beszerzési vagy előállítási költségeknél, illetve szolgáltatások esetében e juttatások önköltségénél."

12. Az 1968. évi királyi rendelet 2. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Ha a vállalkozó az 1. cikk [(1) bekezdésének] b) vagy c) pontja szerinti juttatás ellenértékét felszámította, és e címen hozzáadottérték-adó fizetési kötelezettsége keletkezik, ezen adót a juttatást terhelő adó mértékéig arányosan levonhatja."

13. Az 1968. évi királyi rendelet 1979. december 31-éig hatályos 3. cikke előírta továbbá az alábbiakat:

„Ha a vállalkozó által ugyanazon személy javára egy adóévben nyújtott valamennyi, az 1. cikk [(1) bekezdésének] b) és c) pontja szerinti juttatás hozzáadottérték-adó nélkül számított beszerzési, előállítási vagy önköltsége nem haladja meg a 250 guldent, úgy a szóban forgó juttatások nem tartoznak e rendelet hatálya alá."

14. Az 1968. évi királyi rendelet 1980. január 1-jén hatályba lépő módosítása a többi rendelkezés változatlanul hagyása mellett az általános szabályoktól eltérő különös rendszert hozott létre az étel- és italszolgáltatásra.

15. Ennek megfelelően 1980. január 1-jétől az étel- és italszolgáltatásra nem vonatkozik az 1968. évi királyi rendelet 1. cikke (1) bekezdésének c) pontja. Az 1968. évi királyi rendelet új 3. cikkel egészült ki, amely kizárja az étel- és italszolgáltatást terhelő HÉA-levonást, és

ezzel egyidejűleg a 3. cikk számozása 4. cikkre változott. Az eredeti 3. cikkben (az új 4. cikk) szereplő összeg 250 guldenről 500 guldenre módosult.

16. Ennek következtében a jelzett rendelet új szabályainak szövege a következő:

3. cikk

„(1) Ha a vállalkozó a termékeket és szolgáltatásokat az alkalmazottak javára történő étel- és italszolgáltatásra használja fel, és ezért a juttatásért a (2) bekezdésben meghatározott összegnél alacsonyabb összeget számít fel, úgy a levonás az ezen összeg és a felszámított összeg közötti különbség 6%-ának erejéig kizárt.

(2) Az (1) bekezdés szerinti összeg megegyezik az étel és ital beszerzése hozzáadottértékadó nélkül számított árának 25%-ával növelt összegével. Ha a vállalkozó maga állította elő az ételt és az italt, akkor ezek beszerzési ára helyett az elsőként felhasznált anyagok beszerzési árát kell alapul venni."

4. cikk

„(1) Ha a vállalkozó által ugyanazon személy számára egy adóévben nyújtott valamennyi, az 1. cikk (1) bekezdésének b) és c) pontja szerinti juttatás hozzáadottérték-adó nélkül számított beszerzési, előállítási vagy önköltsége, valamint a 3. cikk (1) bekezdése szerinti különbség ezen személyre eső része nem haladja meg az 500 guldent, úgy a szóban forgó juttatásokat és a hivatkozott különbség e részét a jelen rendelet alkalmazása során nem kell figyelembe venni.

(2) Az (1) bekezdés szerinti teljes összeg számítása során a 3. cikk (1) bekezdése szerinti különbséget nem kell figyelembe venni, ha a vállalkozó alkalmazottai számára nyújtott étel- és italszolgáltatás tekintetében a 3. cikk alapján kizárt az adólevonás."

III – Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A – *A C-538/08. sz. X Holding ügy*

17. Az X Holding az 1997. január 1-je és 1999. december 31-e közötti időszakban autókereskedőktől 34 személygépjárművet vásárolt. A gépjárműveket egy korlátozott ideig megtartotta, majd értékesítette azokat.

18. Az X Holding a gépjárművek megvásárlása során felszámított HÉA-t teljes egészében levonta. Az egyes gépjárművek eladását terhelő HÉA-t a bevallás alkalmával megfizette.

19. 2001. július 10-én vizsgálat indult az X Holding jelzett időszakban benyújtott HÉA bevallásainak helyességével kapcsolatban. Egy 2002. november 13-i jelentésben az adóhatóság megállapította, hogy a megszerzett gépjárművek többsége nem a vállalkozás céljait szolgálta, és ezért az X Holding jogtalanul vonta le az előzetesen felszámított HÉA-t, minek következtében 887 852 NLG (402 889 euró) összegű utólagos HÉA-megállapító határozatot bocsátottak ki vele szemben.

20. Az X Holding a határozat ellen panasszal élt. Az ennek kapcsán elvégzett felülvizsgálat során az adóhatóság megállapította, hogy a 34 gépjárműből 4-et szerzett meg és hasznosított a vállalkozás kizárólag üzleti célra. E körülmények között e 4 gépjármű vonatkozásában elismerte a HÉA-levonás jogát. Ennélfogva csökkentették az utólagos HÉA-megállapító határozatban foglalt összeget, és az esedékes HÉA összege 856 605 NLG-re (388 710 euróra) csökkent.

21. Az X Holding e határozat ellen keresetet nyújtott be a Gerechtshof Amsterdamhoz. Ez utóbbi úgy ítélte meg, hogy az utólagos HÉA-megállapításról szóló határozat alapjául szolgáló 30 jármű üzleti és magáncélokat egyaránt szolgált. A Gerechtshof ezért a jelzett utólagos HÉA-megállapításról szóló határozatot hatályában fenntartotta.

22. A Gerechtshof ítélete ellen előterjesztett felülvizsgálati kérelmet elbíráló Hoge Raad der Nederlanden megállapította, hogy

a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdése alapján a levonási rendszerből kizárhatók bizonyos termékek és szolgáltatások, különösen azok, amelyeket az adóalany vagy alkalmazottai részben vagy kizárólag saját szükségleteik kielégítésére használhatnak fel. Eszerint e rendelkezés felhatalmazta a tagállamokat arra, hogy bizonyos termékeket – például a gépjárműveket – kizárjanak a levonási rendszerből, azt azonban nem tette lehetővé, hogy minden terméket kizárjanak a rendszerből, amennyiben a termékeket az adóalany a saját szükségleteinek kielégítésére használja. E lehetőség ugyanis kizárólag az adólevonás olyan kizárásainak fenntartására vonatkozik, amelyek a termékek és szolgáltatások jellege, nem pedig a beszerzett termékek, illetve igénybe vett szolgáltatások felhasználása vagy felhasználásának módja alapján meghatározott költségtípusokra alkalmazandóak.

23. A Hoge Raad megjegyezte azt is, hogy a levonási jognak az 1968. évi királyi rendelet 1. cikke (1) bekezdésének c) pontjába beiktatott korlátozása az alkalmazott egyéb személyes céljaira, valamint a természetbeni bér kifizetésére egyaránt vonatkozik. Mivel e szabályozás ennyiben az alkalmazottak személyes használatára szolgáló valamennyi termékre vonatkozik, a levonási jog e korlátozása egészében nem kellőképpen pontos és túl tág körű. A jelzett rendelkezés mindazonáltal egyes termék- és szolgáltatástípusokat pontosabban is meghatároz. Ez igaz többek között a magáncélú utazási lehetőségek biztosítására felhasznált termékekre és szolgáltatásokra. A rendelkezés keletkezésének történetéből kitűnik, hogy a nemzeti jogalkotó mind a magáncélú utazási lehetőségek biztosítására felhasznált termékeket és szolgáltatásokat, mind pedig a valamely adóalany által valamely alkalmazottjának személygépjármű személyes használatra történő rendelkezésére bocsátását is szabályozni kívánta.

24. A Hoge Raad tehát felfüggesztette az előtte folyamatban levő eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdését és a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését, hogy valamely tagállam, amely élni kívánt az előzetesen felszámított adó levonása kizárásának (kizárása fenntartásának) e rendelkezésekben a »magáncélú utazási lehetőségek biztosítása« körébe tartozó költségtípusok tekintetében biztosított lehetőségével, teljesítette a kellően pontosan meghatározott termék- és szolgáltatáscsoport megjelölésének feltételét?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése, valamint 17. cikkének (2) és (6) bekezdése alapján megengedhető-e a vitatott rendelkezéshez hasonló, olyan nemzeti jogszabály, amelyet az irányelv hatálybalépését megelőzően hoztak, és amelynek értelmében az

adóalany részben üzleti, részben magáncélra felhasználandó bizonyos termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele esetén megfizetett hozzáadottértékadó teljes összegét nem vonhatja le, csak annyiban, amennyiben a hozzáadottérték-adó az üzleti célú felhasználásnak tudható be?"

B – *A C-33/09. sz. Oracle Nederland ügy*

25. Az Oracle vállalati adatbázis-termékek világszintű szolgáltatója.

26. 2005 májusában az Oracle ellenérték fejében ételt és italt szolgáltatott alkalmazottai számára, amelyhez kapcsolódóan a vállalkozás 3977 euró összegű előzetesen felszámított HÉA-t állapított meg, amelyet adóbevallásában feltüntetett. Ugyanezen időszak alatt Oracle egy, az alkalmazottai számára szervezett összejövetelen igénybe vette egy disC-jockey szolgáltatásait, egy alkalmazottja számára pedig lakást keresett, amely költségekre az előzetesen felszámított HÉA összege ebben a sorrendben 850 és 380 euró volt. Végül az Oracle reklámajándékként golfutalványt adott a vállalkozás partnerei számára, amelyhez kapcsolódóan a társaság a 2005. májusi adóbevallásában 256 euró összegű HÉA-t állapított meg.

27. Az Oracle és az Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi közötti jogvita tárgyát az előző pontban felsorolt költségekre előzetesen felszámított HÉA képezi, mivel az utóbbi fél úgy véli, hogy a Wet OB és az 1968. évi királyi rendelet rendelkezései alapján az előzetesen felszámított HÉA levonása a felsorolt költségtípusok kapcsán kizárt.

28. Ezt a megállapítást az Oracle vitatta a Rechtbank d'Haarlem előtt, amely a kérelemnek részben helyt adott azon költségek vonatkozásában, amelyek a golfbérlettel kapcsolatosak, lévén, hogy a reklámajándék meghatározása nem kellően pontos, és így nem alapozhatja meg a levonási jog korlátozását. A Rechtbank d'Haarlem a keresetet egyebekben elutasította.

29. Mind az Oracle, mind a holland adóhatóság fellebbezett a Rechtbank d'Haarlem ítélete ellen.

30. Ennek során az Oracle azt állította, hogy az ügy tárgyát képező termékeket és szolgáltatásokat terhelő HÉA levonását kizáró vagy korlátozó releváns holland rendelkezések nem egyeztethetők össze a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdésével és a hatodik irányelv 6. cikkének (2) és (6) bekezdésével. A holland adóhatóság a maga részéről úgy értékelte, hogy az előzetesen felszámított HÉA-levonási jog kizárása olyan nemzeti szabályozáson nyugszik, amelyet a hatodik irányelv hatálybalépését megelőzően hoztak, és amely jelenleg is alkalmazandó, összhangban a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében a tagállamok számára biztosított lehetőséggel.

31. E körülmények között a Gerechtshof te Amsterdam felfüggesztette az előtte folyamatban levő eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdését és a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését, hogy a tagállam, amely élni kívánt az előzetesen felszámított adó levonása kizárásának (kizárása fenntartásának) e rendelkezésekben

– az »étel- és italszolgáltatás a vállalkozó alkalmazottainak javára«;

– a »reklámajándékok vagy más ajándékok adása olyan személyeknek, akik nem lennének jogosultak az előzetesen felszámított vagy felszámítandó adó teljes összegének vagy jelentős részének levonására«;

– a »lakhatás biztosítása a vállalkozó alkalmazottainak javára«;

– a »szórakozási tevékenységek biztosítása a vállalkozó alkalmazottainak javára«

körébe tartozó költségtípusok tekintetében biztosított lehetőségével, teljesítette a kellően pontosan meghatározott termék- és szolgáltatáscsoport megjelölésének feltételét?

2) Ha az első kérdésre az említett költségtípusok egyike tekintetében igenlő válasz adandó: megengedhető-e a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése és 17. cikkének (2) és (6) bekezdése alapján megengedhető-e a vitatott rendelkezéshez hasonló, olyan nemzeti jogszabály, amelyet az irányelv hatálybalépését megelőzően hoztak, és amelynek értelmében

az adóalany a bizonyos termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele esetén nem vonhatja le a megfizetett HÉA teljes összegét, csak az e juttatást terhelő adó összegének erejéig, mert e termékek és szolgáltatások ellenében HÉA-köteles ellenértéket számítottak fel?

3) Ha az »étel- és italszolgáltatás« tekintetében teljesül a kellően pontosan meghatározott termék- és szolgáltatáscsoport megjelölésének feltétele: ellentétes-e a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésével az adólevonás alóli kizárás olyan módosítása, amely főszabály szerint a kizárás hatályának korlátozására irányul, azonban nem zárható ki, hogy egyedi esetekben, meghatározott adóévekben a módosított szabályozás átalányjellege révén a levonás kizárásának hatálya szélesedik?"

IV – A Bíróság előtti eljárás

32. Az Európai Unió Bíróságának alapokmánya 23. cikkével összhangban a görög és a holland kormány, valamint az Európai Közösségek Bizottsága terjesztett elő írásbeli észrevételeket a C-538/08. sz. és a C-33/09. sz. ügyekben. A C-33/09. sz. ügyben az alapeljárás felperese szintén írásbeli észrevételeket terjesztett elő.

33. A Bíróság elnöke 2009. június 17-i végzésével a C-538/08. sz. és a C-33/09. sz. ügyeket a szóbeli szakasz lefolytatása és az ítélethozatal céljából egyesítette.

34. A 2008. december 3-i tárgyaláson a C-33/09. sz. ügyben az alapeljárás felperese, a görög és a holland kormány, valamint a Bizottság szóbeli észrevételeinek meghallgatására is sor került.

V – Jogi elemzés

35. Minthogy a C-33/09. sz. ügyben előterjesztett első két kérdés szövegezése csak annyiban tér el a C-538/08. sz. ügyben előterjesztett kérdésekétől, amennyiben az alapeljárások tárgyát más termékek és szolgáltatások képezik, ezért úgy vélem, hogy helyénvaló az együttes vizsgálatuk. Egyedül

a C-33/09. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdést érdemes külön kezelni.

A – *A két ügyben előterjesztett első kérdésekről*

36. Az első kérdésükkel az előterjesztő bíróságok arra keresik a választ, hogy helyes-e úgy értelmezni a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdését és a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdését, hogy azok bármely tagállam számára lehetővé teszik, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonásának jogából kizárjon bizonyos, a hatodik irányelv hatálybalépését megelőzően alkalmazott nemzeti szabályozásában felsorolt különböző termék- és szolgáltatástípusokat, tekintettel a hivatkozott kategóriák szövegezésére.

37. Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a HÉA-levonási jog elvét annak a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerinti kifejezett és pontos kinyilvánításához képest mindazonáltal árnyalja a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésében szereplő, eltérést engedő rendelkezés. E rendelkezés értelmében a tagállamok fenntarthatják a HÉA-levonási jog kizárására vonatkozó, az említett irányelv hatálybalépésekor hatályos szabályozásukat, amíg a Tanács e cikk alapján megállapítja a vonatkozó rendelkezéseket.[3]

38. Mindazonáltal, mivel a Tanács egyetlen, a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének első albekezdése alapján benyújtott bizottsági javaslatot sem fogadott el, a tagállamok fenntarthatják az adólevonási jog kizárására vonatkozó, az irányelv hatálybalépésekor hatályos szabályaikat addig, amíg a közösségi jogalkotó meg nem állapítja a kizárások közösségi rendszerét, és így megvalósítja a HÉA-ra vonatkozó nemzeti jogszabályok folyamatos harmonizációját. A közösségi jog tehát a mai napig nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely felsorolja azon kiadásokat, amelyek tekintetében az HÉA-levonási jog kizárt.[4]

39. Másként fogalmazva a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése „standstill”-klauzulát tartalmaz, amely lehetővé teszi a hatodik

3 – Lásd a Bíróság C-409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítéletének (EBHT 2002., I-81. o.) 43. és 44. pontját, a C-371/07. sz., Danfoss és AstraZeneca ügyben 2008. december 11-én hozott ítéletének (EBHT 2008., I-9549. o.) 27. és 28. pontját, valamint a C-74/08. sz. PARAT Automotive Cabrio ügyben 2009. április 23-án hozott ítéletének (EBHT 2009., I-3459. o.) 17. és 21. pontját és C-460/07. sz. Puffer-ügyben 2009. április 23-án hozott ítéletének (EBHT 2009., I-3251. o.) 83. pontját.

4 – Lásd különösen a Bíróság C-345/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14-én hozott ítéletének (EBHT 2001., I-4493. o.) 20. pontját és a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítéletének 29. pontját.

irányelv hatálybalépésekor hatályos jogszabályokban szereplő, a HÉA-levonási jogra vonatkozó nemzeti kizárások fenntartását.[5]

40. Mindazonáltal a Bíróság felhívta a figyelmet arra is, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése eleve feltételezi, hogy azok a kizárások, amelyeket a tagállamok e rendelkezés alapján fenntarthatnak, jogszerűek a hatodik irányelvet megelőző második irányelv értelmében is.[6]

41. Habár a második irányelv 11. cikkének (1) bekezdése bevezette a levonási jogot, a 11. cikk (4) bekezdése kimondta, hogy a tagállamok kizárhatnak a levonásból bizonyos termékeket és szolgáltatásokat, különösen azokat, amelyeket az adóalany vagy alkalmazottai részben vagy kizárólag saját szükségleteik kielégítésére használhatnak fel.[7]

42. Ebben az összefüggésben kérdezik a kérdést előterjesztő bíróságok, hogy a hatodik irányelv hatálybalépését (azaz 1978. január 1-jét) megelőzően alkalmazott holland szabályozás kellően pontosan határozta-e meg azokat a termékeket és szolgáltatásokat, amelyek költségeire kizárta a HÉA-levonás jogát.

43. Bár főszabály szerint nem tartozik a Bíróság hatáskörébe, hogy valamely előzetes döntéshozatal iránti kérelem megválaszolása során a nemzeti jogot abból a célból értelmezze, hogy meghatározza, a hatodik irányelv hatálybalépésekor a nemzeti jog tartalma összeegyeztethető volt-e a jelzett irányelvvel, illetve a második irányelvvel, ugyanakkor a Bíróság a nemzeti bíróságokkal való együttműködés szellemében megadhat számukra valamennyi, általa szükségesnek ítélt iránymutatást.[8]

44. Jelen esetben azt kell pontosan meghatározni, hogy mit kell érteni a *bizonyos* termékek és szolgáltatások kifejezéseken a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdése és az ítélkezési gyakorlat alapján.

45. E tekintetben a fent hivatkozott Royscot-ügyben hozott ítéletében a Bíróság elismerte, hogy az Egyesült Királyság jogszerűen élt a

5 – Ebben az értelemben lásd különösen a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 30. pontját és a C-414/07. sz. Magoora-ügyben 2008. december 22-én hozott ítéletének (EBHT 2008., I-10921. o.) 35. pontját.

6 – Lásd a Bíróság C-305/97. sz., Royscot és társai ügyben 1999. október 5-én hozott ítéletének (EBHT 1999., I-6671. o.) 21. pontját.

7 – Ebben az értelemben lásd a fent hivatkozott Royscot-ügyben hozott ítélet 22. pontját és a fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítélet 29. pontját.

8 – Ebben az értelemben lásd a fent hivatkozott Magoora-ügyben hozott ítélet 32. és 33. pontját.

második irányelv 11. cikkének (4) bekezdéséből fakadó felhatalmazással, amikor bizonyos termékeket – így a gépjárműveket – kizárt a levonási jogból, még akkor is, ha a szóban forgó költségeknek szigorúan üzleti jellege volt.[9]

46. Ily módon a Bíróság a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdésében foglalt levonási jog kizárása szempontjából releváns költségek meghatározása érdekében a termékek (vagy szolgáltatások) jellegét értékelte, elhárítva a jelzett termékek (vagy szolgáltatások) felhasználása kritériumának értékelését, vagyis azt, hogy üzleti és/vagy magáncélra hasznosíthatók-e.

47. Egyébként a Bíróság lényegét tekintve a fent hivatkozott Royscot-ügyben hozott ítélet ezen értelmezését tartotta fenn az Uudenkaupungin kaupunki ügyben[10] hozott ítéletében is. Ez utóbbi ítéletében a Bíróság ugyanis kifejezetten a fent hivatkozott – emlékeztetőül: a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdése értelmezéséről szóló – Royscot-ügyben hozott ítélet 21–25. pontjából vezette le, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének eredetére irányuló vizsgálat feltárja, hogy e rendelkezés második [al]bekezdése kizárólag „az adólevonás olyan kizárásainak fenntartására vonatkozik, amelyek *az eszközök és szolgáltatások jellege*, nem pedig a beszerzett eszközök, illetve igénybe vett szolgáltatások felhasználása vagy felhasználásának módja alapján meghatározott költségtípusokra alkalmazandóak”[11].

48. A Bizottság írásbeli észrevételeiben előterjesztett, valamint a tárgyaláson a holland és a görög kormány által feltett kérdés az, hogy a szóban forgó termékek vagy szolgáltatások jellege alapján történő meghatározása kizárja-e az egyéb jellemzők értékelését. Az említett felek ugyanis jelezték, hogy álláspontjuk szerint a fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet 28. pontjában a Bíróság elismerte, hogy a HÉA-levonás jogának kizárását igazolhatja a tárgyra, vagyis az érintett termékek és szolgáltatások céljára való utalás is, amely megállapítás a fent hivatkozott Uudenkaupunki kaupunki ügyben hozott ítéletben követett ítélkezési gyakorlat meghaladását jelenti. E felek szerint a PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítélet újítása a C-33/09. sz. ügyben azzal a következménnyel jár, hogy a holland szabályozásban foglalt HÉA-levonási jog kizárása az üzleti ajándékok tekintetében igazolt lehet.

49. Álláspontom szerint mind a Bizottság, mind a holland és a görög kormány olyan

9 – Lásd a fent hivatkozott Royscot-ügyben hozott ítélet 23. és 25. pontját. Lásd még a C-434/03. sz., Charles és Charles-Tijmens ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-7037. o.) 34. pontját.

10 – A C-184/04. sz. ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-3039. o.).

11 – Uo., 49. pont (kiemelés tőlem).

következtetéseket von le a fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítélet 28. pontjából, amelyek túllépnek ezen ítélet tényleges tartalmán. Ugyanis az alább bemutatott indokok alapján úgy vélem, hogy ezt az ítéletet a jelen ügyekben nem lehet úgy értelmezni, ahogyan azt a Bizottság, valamint a holland és a görög kormány teszi.

50. Felhívom a figyelmet arra, hogy a fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítélet 28. pontjában a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése második albekezdésének értelmezésére felkért Bíróság megállapította, hogy ezt a rendelkezést „nem lehet úgy tekinteni, hogy az lehetővé teszi a tagállam számára a HÉA-levonási jog olyan korlátozásának fenntartását, amely általános jelleggel alkalmazandó a termékbeszerzésekkel kapcsolatos bármely kiadásra, függetlenül annak jellegétől *vagy tárgyától*” [12].

51. Véleményem szerint pusztán a szövegezés alapján megállapítható, hogy amint azt a Bizottság – a saját írásbeli észrevételeiben foglaltakkal ellentétben – a tárgyaláson a Bíróság erre vonatkozó kifejezett kérdésére elismerte, a „tárgyától” kifejezés nem a „termékre” vonatkozik, hanem a termékbeszerzéssel kapcsolatos költségre. Mindez kitűnik az ítéletnek az eljárás nyelvén való olvasatából is, csakúgy, mint például a francia és az olasz nyelvű változatokból.[13] Így értelmezendő a fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítélet 27. pontja is, amely kigyűjti a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének első albekezdésében felsorolt azon kiadásokat, amelyekre e rendelkezés szerint semmilyen körülmények között nem vonatkozhat az előzetesen felszámított HÉA levonásának joga, ilyenek nevezetesen a luxuskiadások, a szórakozási célú kiadások és a reprezentációs költségek. Ugyanis e két utóbbi költségtípus egyértelműen tárgyuk alapján határozható meg. Mindez következésképpen megmagyarázza a költségek tárgyára való utalást ugyanezen ítélet 28. pontjában.

52. E pontosítástól függetlenül és inkább alapelvi szinten egyrészt a szövegkörnyezet, amelybe a fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítélet 28. pontja illeszkedik, másrészt a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének és a második irányelv 11. cikke (4) bekezdésének kapcsolata alapján úgy vélem, a „tárgya” kifejezést nem lehet akként értelmezni, hogy azzal a Bíróság a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdése szerinti bizonyos termékek vagy szolgáltatások jellege alapján történő meghatározásához hozzá kívánta kapcsolni a termékek vagy szolgáltatások – vagy akár a termék- vagy szolgáltatás beszerzésekhez kapcsolódó költségek – (itt célként értelmezendő) tárgyára alapított meghatározását.

12 – Kiemelés tőlem.

13 – E tekintetben az olasz nyelvű változat különösen egyértelmű: „[...] a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto”.

53. Mindenekelőtt arra kell emlékeztetni ugyanis, hogy a fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben a Bíróságnak abban a kérdésben kellett állást foglalnia, hogy összeegyeztethető-e a hatodik irányelv 17. cikkével az az általános jellegű nemzeti intézkedés, amelyet a Magyar Köztársaságnak az Európai Unióhoz való csatlakozása előtt fogadtak el, és amely kizárta az államháztartási támogatásban részesülő valamennyi termékbeszerzés kapcsán előzetesen felszámított HÉA teljes összegének levonására vonatkozó jogot. Tekintettel a nemzeti intézkedés minden terméktípust felölelő általános jellegére, logikusan fel sem merült az a kérdés, ami a jelen alapeljárások esetében, nevezetesen, hogy kellően pontosan van-e meghatározva a nemzeti szabályozásban a termékek vagy szolgáltatások köre.

54. Pontosítani kell továbbá, hogy a fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítélet 28. pontja kizárólag a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdését értelmezi, és nem érinti a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdése szerinti „bizonyos termékek vagy szolgáltatások" kifejezés értelmezését.

55. Ezt a megállapítást támasztja alá véleményem szerint ugyanezen ítélet 29. pontja is, amely felhívja a figyelmet arra, hogy történetileg „a közösségi jogalkotó [...] csak bizonyos termékeknek és szolgáltatásoknak a levonási rendszerből való kizárását, és ne[m] a rendszerből való általános kizárásokat [tette] lehetővé".

56. Ugyanis, ahogyan azt már a jelen indítvány 40. és 41. pontjában is kiemeltem, az alapeljárások tárgyát képezőhöz hasonlóan a HÉA-levonási jogot kizáró és a hatodik irányelv hatálybalépését megelőzően megalkotott nemzeti szabályozás akkor megengedett, ha nemcsak ezen irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése hatálya alá tartozik, de összeegyeztethető a második irányelvvel is, különösen annak 11. cikke (4) bekezdésével, ha azt a szabályozás megalkotásakor alkalmazni kellett.

57. Véleményem szerint ebből következően a PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítélet 28. és 29. pontja egyszerűen azt jelenti, hogy még ha maga a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése fel is jogosította a tagállamokat arra, hogy az előzetesen felszámított HÉA-levonás jogát kizárják a jellegükre vagy tárgyukra tekintettel meghatározott költségekre, ez azonban nem menti fel őket a második irányelv 11. cikke (4) bekezdéséből közvetlenül vagy közvetve fakadó azon kötelezettség alól, hogy kellő pontossággal meghatározzák az e költségekhez kapcsolódó termékek vagy szolgáltatások

jellegét, a levonási jog rendszere alóli kivétel kiterjesztésének elkerülése érdekében.[14]

58. Ennélfogva, összhangban az Uudenkaupunki kaupunki ügyben követett ítélkezési gyakorlattal, az alapeljárásokban azt kell vizsgálni, hogy az adott szabályozással az előzetesen felszámított HÉA levonásából kizárt költségtípusok kellően pontosan voltak-e meghatározva, vagyis a beszerzett termékek vagy szolgáltatások jellege alapján határolta-e el azokat a jogalkotó.

59. Általános jelleggel megállapítom, hogy a levonási jogból kizárt különös kategóriákon kívül az 1968. évi királyi rendelet a vállalkozás alkalmazottainak minden egyéb, magáncélú felhasználására szánt termékre és szolgáltatásra egyaránt vonatkozik. E szövegezés alapján úgy tűnik, hogy ez a kizárás inkább a termékek vagy szolgáltatások magáncélú felhasználásán alapul, mint a jellegükön, és ezen az alapon nem egyeztethetők össze a második irányelv 11. cikke (4) bekezdésével, ahogy azt a Bíróság értelmezi.

60. Ugyanakkor, ahogyan arra a görög kormány írásbeli észrevételeiben felhívta a figyelmet, az alapeljárások nem ebbe az általános kategóriába illeszkedő termékekkel vagy szolgáltatásokkal kapcsolatosak, hanem az 1968. évi királyi rendeletben pontosan felsorolt egyéb, az adóalany által az alkalmazottak meghatározott szükségleteire felhasznált termékekkel és szolgáltatásokkal.

61. Meg kell tehát vizsgálni e kategóriák kellően pontos jellegét, tekintettel a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdésére.

62. A C-538/08. sz. ügy tárgyát képező kategória az 1968. évi királyi rendeletben meghatározott olyan termék vagy szolgáltatás, amelyet a munkaadó arra használ, hogy alkalmazottai számára „magáncélú utazási lehetőséget” biztosítson.

14 – Az Európai Közösség alapító tagállamai, valamint az 1979. január 1-jét megelőzően csatlakozó tagállamok a HÉA-levonás alóli kivételekkel kapcsolatos szabályozásukat a második irányelv időbeli hatálya alatt alkották meg, így rájuk nézve annak 11. cikke (4) bekezdése továbbra is közvetlenül érvényes. Ezzel szemben azon tagállamok tekintetében, amelyek azt követően csatlakoztak, hogy a hatodik irányelv hatályon kívül helyezte a második irányelvet, a „bizonyos termékek és szolgáltatások” feltétele csak közvetett, amennyiben a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének alkalmazási feltételei foglalják azt magukban.

63. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a rendelkezés keletkezésének történetéből világosan kitűnik, hogy a nemzeti jogalkotó e rendelkezés alá kívánta vonni mind a magáncélú utazási lehetőségek biztosítására felhasznált termékeket és szolgáltatásokat, mind pedig a valamely adóalany által valamely alkalmazottjának gépjármű személyes használatra való rendelkezésére bocsátását.

64. Megállapítható, hogy ez a kategória két okból is tágabb a Bíróság által a fent hivatkozott Royscot-ügyben hozott ítéletében vizsgáltnál, amelyben a gépjárművek vásárlását terhelő HÉA-levonási jog kizárása a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésével összeegyeztethetőnek bizonyult. Egyrészt az 1968. évi királyi rendelet 1. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti kategória olyan termékeket és szolgáltatásokat foglal magában, amelyek az alkalmazottak számára magáncélú utazási lehetőséget biztosítanak. Másrészt ez a kategória nem korlátozódik a személygépjárműnek minősülő gépjárművekre, hanem, mint azt a kérdést előterjesztő bíróság megállapította, olyan gépjármű rendelkezésre bocsátására is vonatkozik, amely az adóalany alkalmazottainak a lakóhelyükről a munkahelyükre való szállítására szolgál.

65. Mindez ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az ügy tárgyát képező kategória meghatározása túl általános.

66. Először is kevéssé kétséges, hogy ez a kategória elvezethet ahhoz, hogy bármilyen terméket és szolgáltatást kizárjon a levonási jog rendszeréből való kizárásához, és ezzel a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése által létrehozott általános rendszert kiüresítheti.[15]

67. Másodsorban azzal, hogy a kategória magában foglalja a magáncélú utazási lehetőségnek az alkalmazottak rendelkezésére bocsátását is, így a szabályozás kétségtelenül kellően pontosan megjelöli az alapeljárásban vitatott költségekhez kapcsolódó termékek körét, ahol – felidézve a jogvita tárgyát – az adóalany által részben az alkalmazottainak magáncélú használatra szánt gépjárművek vásárlásakor felszámított HÉA levonási jogának kizárása a kérdés.

68. A C-33/09. sz. ügyben tárgyalt kategóriákat illetően szintén úgy vélem, hogy mind az „étel- és italszolgáltatás a vállalkozó alkalmazottainak javára", mind a „lakhatás biztosítása a vállalkozó alkalmazottainak javára" kategória kellően pontos, és így megfelel a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdésében támasztott követelményeknek.

15 – E vonatkozásban lásd a fent hivatkozott Royscot-ügyben hozott ítélet 24. pontját és a Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 33. pontját.

69. Egyrészt – ellentétben ugyanezen alapeljárás felperesének az étel- és italszolgáltatás kategóriájával kapcsolatban tett észrevételével – nem hiszem, hogy az ebbe a körbe tartozó termékeket vagy szolgáltatásokat egyediesíteni kellene és/vagy kimerítő módon fel kellene sorolni. Tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság által adott tájékoztatásra, egyértelmű, hogy ebbe a kategóriába tartoznak az élelmiszeripari termékek csakúgy, mint azok a termékek és szolgáltatások, amelyek ételek és italok előállítására és elkészítésére szolgálnak. Ennek alapján e termékek és szolgáltatások köre – jellegüknél fogva, maguktól értetődően – kellőképpen azonosíthatónak és meghatározottnak tűnik a számomra.

70. Ezen túlmenően úgy vélem, hogy a Bíróság a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítéletében nem látta elvi akadályát a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerinti kivétel hatálya alá tartozó, „a vállalkozás tulajdonosa és alkalmazottai számára szánt ételre vonatkozó" beszerzéseket és hasonló ügyleteket terhelő HÉA levonási joga kizárásának.

71. Másrészt egyetértek a kérdést előterjesztő bíróság minősítésével a „lakhatás biztosítása a vállalkozó alkalmazottainak javára" kategóriájával kapcsolatban, amely, ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság jelezte, magában foglalja szállás rendelkezésre bocsátását, mint olyat, a munkáltató alkalmazottja számára, de az ilyen célból igénybe vett ügynökség vagy közvetítő szolgáltatásainak díját is. Véleményem szerint ebben az esetben is a termékek és szolgáltatások jellege alapján, magától értetődően kellően meghatározott kategóriáról van szó.

72. Ezzel szemben erős kétségeim vannak a másik két vitatott kategória meghatározásának kellő pontosságával kapcsolatban, ezek tudniillik az 1968. évi királyi rendelet 1. cikke (1) bekezdésének c) pontjában foglalt, „szabadidős tevékenységben való részvétel lehetősége az adóalany alkalmazottainak számára", valamint ugyanezen rendelet 1. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti „reklámajándékok vagy más ingyenes juttatások nyújtása olyan személyeknek, akik, amennyiben a kapcsolódó hozzáadottérték-adót fel kellett számítaniuk, nem tudták azt teljesen, vagy legalább jelentős részben levonni".

73. Ezek a kategóriák ugyanis tárgyuk, vagyis tulajdonképpen céljuk alapján vannak meghatározva, ráadásul anélkül, hogy az érintett termékek és szolgáltatások jellegét objektíven körülírták volna, vagy azt körül lehetne írni, még ha csak általános jelleggel is. Különösen ki kell emelni, hogy ellentétben a holland kormány írásbeli észrevételeiben foglalt érveléssel, semmilyen jel alapján nem lehet

alátámasztani azt, hogy a reklámajándékok kategóriája a luxuscikkekre korlátozódna. Ellenkezőleg, ezt az állítást megkérdőjelezi az 1968. évi királyi rendelet 1. cikkének (2) bekezdése, amely rögzíti, hogy „reklámajándék" vagy „más ingyenes juttatás" alatt értendő „minden olyan juttatás, amelyet a vállalkozás üzleti kapcsolatai körében, vagy mások iránti nagyvonalúságból ad".

74. Tekintettel a fenti megfontolásokra, úgy vélem, hogy a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdését és a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az a tagállam, amely élt az ezen cikkek által biztosított lehetőséggel és a levonásból kizárta

– a „magáncélú utazási lehetőségek biztosítása",

– az „étel- és italszolgáltatás a vállalkozó alkalmazottainak javára",

– a „lakhatás biztosítása a vállalkozó alkalmazottainak javára",

körébe tartozó költségtípusokat, teljesítette a kellően pontosan meghatározott termékek és/vagy szolgáltatások megjelölésének feltételét, azáltal hogy – még ha csak hallgatólagosan is – utalt azok jellegére.

Ezzel szemben nem felel meg ennek a feltételnek az előzetesen felszámított HÉA-levonási jog tagállam általi kizárása

– a „szórakozási lehetőségek biztosítása a vállalkozó alkalmazottainak";

– a „reklámajándékok vagy más ajándékok [adása] olyan személyek számára, akik e juttatások vonatkozásában, ha velük szemben a forgalmi adót e juttatások ellenében előzetesen felszámítják vagy felszámítanák, az adó nem teljes vagy nem jelentős mértékű levonására jogosultak vagy lennének jogosultak" körébe tartozó költségtípusok esetében.

B – *A két ügyben előterjesztett második kérdésről*

75. Az azonosan megszövegezett második kérdéseikben a kérdést előterjesztő bíróságok

lényegében azt kérdezik, hogy amennyiben engedélyezett a HÉA-levonási jog kizárása az első kérdésre adott válasz körében megvizsgált költségtípusokra, akkor a hatodik irányelv rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy azok megtiltják a HÉA-levonási jog részleges kizárását, ha az olyan nemzeti szabályozásból következik, amelyet a nevezett irányelv hatálybalépését megelőzően alkottak meg.

76. Tekintettel egyrészt a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében a tagállamok számára általános jelleggel biztosított lehetőségre, amely szerint a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel, másrészt arra az általános érvényű igazságra, hogy a többben benne foglaltatik a kevesebb, nem látom akadályát annak, hogy valamely tagállam a HÉA-levonási jog kizárásának elfogadását követően korlátozza a kizárás hatályát.

77. Ez a lehetőség a hatodik irányelv szellemiségével összhangban állónak tűnik a számomra. Tulajdonképpen, ha a Bíróság úgy vélte, hogy a hatodik irányelv 17. cikke nem tiltja, hogy valamely tagállam korlátozza *a hatodik irányelv hatálybalépését követően* elfogadott kizárások hatályát vagy alkalmazási körét, mivel azok eltörlése a nevezett irányelv 28. cikkének (4) bekezdésében foglalt célt valósítja meg,[16] ebből logikusan az következik, hogy a hatodik irányelv rendelkezései, nevezetesen 17. cikkének (2) bekezdése sem tiltja olyan nemzeti szabályozás elfogadását, amely az előzetesen felszámított HÉA levonási jogát részlegesen kizárja, akkor sem, ha azt *az irányelv hatálybalépését megelőzően* fogadták el.

78. Úgy vélem tehát, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az lehetővé teszi a tagállam számára, hogy a hatodik irányelv hatálybalépését megelőzően megalkotott nemzeti szabályozásában részleges kizárást tartson fenn az előzetesen felszámított HÉA levonásának joga alól, bizonyos termékkel vagy szolgáltatással kapcsolatos költség vonatkozásában.

C – A C-33/09. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdésről

79. A C-33/09. sz. ügyben a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett harmadik

16 – Lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 21. és 22. pontját, a C-409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-81. o.) 45. pontját, valamint a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 32. pontját és a fent hivatkozott Magoora-ügyben hozott ítélet 36. pontját.

kérdés csak az 1968. évi királyi rendelet 1. cikke (1) bekezdésének c) pontjában rögzített, az adóalany alkalmazottai számára történő „étel- és italszolgáltatás” kategóriájával kapcsolatos költségeket terhelő HÉA-levonási jog részleges kizárásának különös esetével kapcsolatos.

80. Emlékeztetek arra, hogy a kérdést előterjesztő bíróság e kérdésével azt szeretné megtudni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell-e érteni, hogy az megtiltja, hogy valamely tagállam a HÉA-levonás jogának részleges kizárásával módosítást hajtson végre az „étel- és italszolgáltatásra” vonatkozó költségtípusok tekintetében, amely módosítás főszabály szerint a kizárás hatályának korlátozására irányul, azonban nem zárható ki, hogy egyedi esetekben, meghatározott adóévekben a módosított szabályozás átalányjellege révén a levonás kizárásának hatálya szélesedi.

81. Nem vitatott, hogy a szóban forgó kategória tekintetében – amelynek meghatározása számomra kellő pontosságúnak tűnik, amint azt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdések vizsgálata kapcsán fentebb jeleztem – az 1968. évi királyi rendelet módosítására a hatodik irányelv hatálybalépését követően került sor.

82. Az sem vitatott, hogy amint az az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, és amint azt az alapeljárás felperese a tárgyaláson elismerte a Bíróság előtt, az étel- és italszolgáltatás költségeihez kapcsolódó HÉA-levonási jog kizárását érintő módosítások általánosságban szűkítették az említett kizárás hatályát.

83. Márpedig az ítélkezési gyakorlattal összhangban a levonási jog kizárása hatályának szűkítése a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerinti kivétel hatálya alá esik, akkor is, ha a hatodik irányelv hatálybalépését követően fogadták el.[17] Amint azt ugyanis már jeleztem, a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szerinti, a levonási jog főszabálya alóli kivétel hatályának szűkítése összhangban áll e rendelkezés céljával.

84. Ezt az általános megállapítást nem gyengíti álláspontom szerint az a lehetőség sem, amelyet a kérdést előterjesztő bíróság említ, de amelyről megállapítható, hogy az alapeljárásban nem áll fenn, miszerint kivételes esetben, a hatodik irányelv hatálybalépését

17 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 22. pontja; a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 32. pontja; a fent hivatkozott Magoora-ügyben hozott ítélet 36. pontja és a fent hivatkozott Puffer-ügyben hozott ítélet 85. pontja.

követően létrehozott átalány jellegű részleges kizárás új rendszere kedvezőtlenebb gazdasági helyzetet idézhet elő, mint a korábbi rendszer, az új rendszer alkalmazási módja miatt.

85. Ebben a vonatkozásban ismételten felhívom a figyelmet arra, hogy mind a kérdést előterjesztő bíróság szerint, mind a holland kormány írásbeli észrevételei alapján ilyen helyzet kizárólag akkor fordulhatna elő, ha az adóalany úgy biztosítana ételt és italt az alkalmazottai számára, hogy nem járulna hozzá sem annak elkészítéséhez, sem az elfogyasztását nem engedélyezné, mindezt az alkalmazottkénti és adóévenkénti 500 NLG (körülbelül 227 euró) összeghatár fölött.

86. Márpedig annak puszta lehetősége, hogy ilyen eset előállhat, véleményem szerint nem vezethet a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében szabályozott kivétel alkalmazásának kizárásához, mivel – ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság jelezte – az irányelv hatálybalépését követően elfogadott módosítás általában véve kedvezőbb az adóalanyok számára, mint az ezen időpont előtti rendszer. Az ilyen elszigetelt vagy kivételes eset léte ugyanis, még ha az igazolt is, nem érinti a főszabályt, miszerint a nemzeti szabályozásnak a hatodik irányelv hatálybalépését követően elfogadott módosítása szűkítette a korábban létező kizárások körét.

87. Ezzel szemben úgy vélem, hogy – amint azt a Bizottság helyesen vizsgálat tárgyává tette – a kérdést előterjesztő bíróság által jelzett kivételes és jelenleg hipotetikus esettel szembesülő ítélkezési gyakorlatnak a közösségi jog értelmében őt terhelő kötelezettségnek megfelelően saját belső jogát a lehető legteljesebb mértékben a hatodik irányelv betűje és célja fényében kell értelmeznie, a célból, hogy így elérhetővé váljanak az ott kitűzött eredmények.[18]

88. Következésképpen úgy vélem, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az lehetővé teszi a tagállam számára, hogy az irányelv hatálybalépését követően módosítsa a HÉA-levonási jog kizárását valamely olyan költségtípussal kapcsolatban, mint amilyen az alapeljárásban az adóalany által az alkalmazottainak nyújtott étel- és italszolgáltatás, ha e módosítás főszabály szerint a kizárás hatályának korlátozására irányul, azonban nem zárható ki, hogy egyedi esetekben, az alapeljárás tekintetében nem releváns, meghatározott adóévben a módosított szabályozás átalányjellege révén a levonás kizárásának hatálya szélesedjen.

18 – E kötelezettségről lásd különösen a fent hivatkozott Magora-ügyben hozott ítélet 44. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

VI – Végkövetkeztetések

89. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság a Hoge Raad der Nederlanden és a Gerechtshof Amsterdam által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a következőképpen válaszolja meg:

„1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelv 11. cikkének (4) bekezdését és 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. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az a tagállam, amely élni kívánt az előzetesen felszámított adó levonása kizárásának e rendelkezésekben

– a »magáncélú utazási lehetőségek biztosítása a vállalkozó alkalmazottainak javára«,

– az »étel- és italszolgáltatás a vállalkozó alkalmazottainak javára«,

– a »lakhatás biztosítása a vállalkozó alkalmazottainak javára«

körébe tartozó költségtípusok tekintetében biztosított lehetőségével, teljesítette a kellően pontosan meghatározott termék- és/vagy szolgáltatáscsoport megjelölésének feltételét azáltal, hogy – még ha csak hallgatólagosan is – utalt a hivatkozott termékek és/vagy szolgáltatások jellegére.

Ezzel szemben nem felel meg ennek a feltételnek az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jog tagállam általi kizárása

– a »szórakozási lehetőségek biztosítása a vállalkozó alkalmazottainak«;

– a »reklámajándékok vagy más ajándékok [adása] olyan személyek számára, akik e juttatások vonatkozásában, ha velük szemben a forgalmi adót e juttatások ellenében előzetesen felszámítják vagy felszámítanák, az adó nem teljes vagy nem jelentős mértékű levonására jogosultak vagy lennének jogosultak« körébe tartozó költségtípusok esetében.

2. A hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az lehetővé teszi a tagállam számára, hogy a hatodik irányelv hatálybalépését megelőzően megalkotott nemzeti szabályozásában részleges kizárást tartson fenn az előzetesen felszámított HÉA levonásának joga alól bizonyos termékkel vagy szolgáltatással kapcsolatos költség vonatkozásában.

3. A hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az lehetővé teszi a tagállam számára, hogy az irányelv hatálybalépését követően

módosítsa a HÉA-levonási jog kizárását valamely olyan költségtípussal kapcsolatban, mint amilyen a C-33/09. sz. ügy alapeljárásában az adóalany által az alkalmazottainak nyújtott étel- és italszolgáltatás, ha e módosítás főszabály szerint a kizárás hatályának korlátozására irányul, azonban nem zárható ki, hogy egyedi esetekben, az alapeljárás tekintetében nem releváns, meghatározott adóévben a módosított szabályozás átalányjellege révén a levonás kizárásának hatálya szélesedjen."