JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2025. október 23.[1]

C-515/24. sz. ügy

Randstad España SLU
kontra
Administración General del Estado

(a Tribunal Supremo [legfelsőbb bíróság, Spanyolország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – 176. cikk – Az előzetesen felszámított adó levonásához való jog nemzeti korlátozása az ügyfeleknek a vállalkozói tevékenységhez kapcsolódóan adott ajándékok esetén – A 176. cikk második bekezdésében szereplő »standstill« klauzula – Az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó korlátozás első alkalommal történő bevezetése az Unióhoz való csatlakozással és a héairányelv átültetésével egyidejűleg”

I. Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem kapcsán a Bíróságnak egy „standstill” klauzula hatályával kell foglalkoznia. Eszerint a tagállamok a héairányelv[2] (annak idején még hatodik irányelv[3]) hatálybalépéséig megtarthatják a hatályos, az előzetesen felszámított adó levonását kizáró szabályozásukat. A később csatlakozott tagállamok esetében ez a csatlakozásig hatályos korlátozó szabályokat alkalmazza.

2. Mivel azonban Spanyolország a csatlakozásáig nem ismerte az előzetesen levont héa levonását, nem voltak korlátozó szabályai sem. Mivel azonban a nem szigorúan üzleti jellegű, úgynevezett reprezentációs költségek előzetesen felszámított adójának levonása nem tűnik kötelezőnek, Spanyolország mégis bevezetett egy ilyen korlátozást. Ez egy röviddel a csatlakozás előtt kihirdetett törvénnyel történt, amely a csatlakozással egy időben lépett hatályba az irányelvet átültető héatörvényként.

[1] Eredeti nyelv: német.

[2] 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

[3] 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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

3. Előzetesen felszámított adólevonással járó héa nélkül az előzetesen felszámított adólevonás korlátozásának nincs értelme. Ezért Spanyolország – más tagállamokkal ellentétben – ezt a korlátozást valójában csak az új héarendszer hatálybalépésével tudta életbe léptetni. Immár az vált kérdésessé, hogy ez továbbra is a „standstill" klauzula hatálya alá tartozik-e, vagy azok a tagállamok, amelyeknek a csatlakozás előtt nem volt előzetesen felszámított adólevonást biztosító héarendszerük, nem élhetnek-e az előzetesen felszámított adólevonás korlátozásának lehetőségével az új héarendszer bevezetésével egyidejűleg nem, hanem csak azt megelőzően élhettek-e.

4. Ez nemcsak a „standstill" klauzula értelmezéséről szól, hanem az uniós tagállamok egyenlőségéről is.[4] Számos, előzetesen felszámított adólevonási modellel rendelkező tagállam korlátozta az úgynevezett reprezentációs költségekre vonatkozó előzetesen felszámított adólevonást (ami aztán továbbra is hatályban maradt), míg az összes, előzetesen felszámított adólevonási modellel nem rendelkező tagállam (természetesen) nem rendelkezhetett ilyen szabályozással, és így adóbevétel-kiesést kellett elkönyvelnie, ha a csatlakozásakor nem vezetett be hasonló szabályozást.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

A Spanyol Királyságnak és a Portugál Köztársaságnak az Európai Gazdasági Közösséghez és az Európai Atomenergia-közösséghez történő csatlakozásáról szóló szerződés[5] *(a továbbiakban: csatlakozási szerződés)*

5. A csatlakozási szerződés 395. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben a XXXVI. mellékletben szereplő lista vagy ezen okmány bármely más rendelkezése valamely határidőt nem ír elő, az új tagállamok hatályba léptetik azokat az intézkedéseket, amelyek ahhoz szükségesek, hogy az EGK-Szerződés 189. cikke és az Euratom-Szerződés 161. cikke szerinti irányelvek és határozatok, valamint az ESZAK-Szerződés 14. cikke szerinti ajánlások és határozatok rendelkezéseinek a csatlakozás napjától megfeleljenek."

[4] A tagállamok egyenlőségének olykor olyan nagy jelentőséget tulajdonítanak, hogy abból még az uniós jog elsőbbségének alkalmazása is következik (lásd csak: Lenaerts, K., *L'égalité des États membres devant les traités: la dimension transnationale du principe de primauté*, Revue du Droit de l'Union Européenne 4 (2020). Hasonlóképpen: v. Danwitz, T., *Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten*, Festschrift Streinz, 2023, 41. o. (47)). Bár ez meglehetősen kétséges (lásd Kokott, J./Hummel, D., *Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips*?, Europäische Grundrechte Zeitschrift, 2024, 1. és azt követő oldalak), de a jelen ügyben ez nem releváns.

[5] HL 1985. L 302., 9. és azt követő oldalak.

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: héairányelv)[6]

6. A héairányelv 168. cikkének a) pontja rendelkezik az előzetesen felszámított adó levonásának feltételeiről:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t."

7. A héairányelv 16. cikke és 26. cikkének (1) bekezdése szabályozza az ingyenes termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások kezelését, és e tekintetben az ellenérték fejében történő adóköteles ügyleteket feltételez. A héairányelv 16. cikke az ingyenes termékértékesítésre vonatkozik, és a következőképpen rendelkezik:

„Ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősül, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei vonatkozásában a HÉA teljesen vagy részben levonható volt.

Ugyanakkor a termékminták vagy kis értékű ajándékok üzleti céllal történő átadása nem minősül ellenérték fejében történő termékértékesítésnek."

8. A héairányelv 26. cikkének (1) bekezdése az ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtásra vonatkozik, és a következőképpen rendelkezik:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülnek a következő ügyletek:

a) a vállalkozás vagyonát képező termék használata, felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen termékek HÉA-ja teljesen vagy részben levonható volt;

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

9. A héairányelv 176. cikkének első bekezdése az előzetesen felszámított adó levonásának a Tanács általi korlátozásáról, a második bekezdés pedig a „standstill" klauzuláról rendelkezik:

„A Tanács a Bizottság javaslata alapján egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadások nem jogosítanak a HÉA levonására. Semmiképpen nem lehet adólevonást alkalmazni az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadások esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek.

[6] A 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) a jogvita által érintett években (2009–2011) hatályos változata. E tekintetben legutóbb a 2010. december 7-i tanácsi irányelv módosította (HL 2010. L 326., 1. o.).

Az első albekezdésben említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan korlátozást, amelyet az 1979. január 1-jén, vagy – a Közösséghez az említett időpontot követően csatlakozó tagállamok esetében – a csatlakozás időpontjában hatályos nemzeti jogszabályaik előírnak.”

B. A spanyol jog

10. A Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (a hozzáadottérték-adóról szóló, 1985. augusztus 2-i 30/1985. sz. törvény, továbbiakban: LIVA) ültette át első alkalommal a héairányelvet a spanyol jogba. Az immár hatályos 96. cikk az előzetesen felszámított adó levonási jogának kizárását és korlátozását szabályozza, és a következőképpen rendelkezik:

„Első bekezdés. Az adóalany semmilyen mértékben nem vonhatja le az alábbi termékek és szolgáltatások, valamint az ezekkel összefüggő vagy ezeket kiegészítő termékek és szolgáltatások beszerzése, illetve igénybevétele – beleértve a saját fogyasztás, behozatal, bérbeadás, átalakítás, javítás, karbantartás vagy használat céljából történő beszerzést, illetve igénybevételt is – után előzetesen felszámított adót: […]

4.º Rendezvények és szabadidős jellegű szolgáltatások.

5.º Az ügyfelek, alkalmazottak vagy harmadik személyek részére nyújtott támogató szolgáltatásokhoz felhasznált termékek vagy szolgáltatások.

Ez nem vonatkozik az alábbiakra:

a) Az ingyenes minták és a kis értékű reklámtárgyak e törvény 7. cikkének 2.º és 4.º pontjában meghatározottak szerint.

b) A kizárólag ellenérték fejében, közvetlen vagy átalakítás útján történő értékesítésre vagy használatra történő átadásra szánt termékek, amelyeket a beszerzésüket követő időpontban az ügyfelek, alkalmazottak vagy harmadik személyek részére nyújtott támogató szolgáltatásokhoz használnak fel.

6.º Utazási, szállodai és éttermi szolgáltatások, kivéve ha ezek összege a személyi jövedelemadó vagy a társasági adó szempontjából levonható kiadásnak minősül.

Második bekezdés. Az előző bekezdés alól kivételt képez a következő termékekkel és szolgáltatásokkal kapcsolatos, ott említett ügyletek után előzetesen felszámított adó:

1.º Olyan termékek, amelyek objektív módon vizsgálva kizárólag ipari, kereskedelmi, mezőgazdasági, klinikai vagy tudományos módon felhasználhatók.

2.º Olyan termékek, amelyeket az ilyen ügyletekkel szokásosan foglalkozó vállalkozók vagy szolgáltatók és eladók kizárólag közvetlen vagy átalakítás útján történő értékesítésre vagy használatra történő átadásra szántak ellenérték fejében.

3.º Az ilyen ügyletekkel szokásosan foglalkozó vállalkozók vagy szolgáltatók és eladók által annak érdekében igénybe vett szolgáltatások, hogy azokat mint ilyeneket ellenérték fejében nyújtsák.

Harmadik bekezdés. A jelen és az előző cikkben megállapított levonásoknak meg kell felelniük az e törvény VIII. címének I. fejezetében meghatározott feltételeknek és követelményeknek is, különösen az arányosítási szabályra vonatkozó feltételeknek és követelményeknek.”

III. A tényállás

11. A kérdést előterjesztő bíróság szerint és a felek által nem vitatott módon a LIVA 96. cikke első bekezdésének 4.° és 5.° pontjában foglalt, az úgynevezett reprezentációs költségek előzetesen felszámított adólevonásának korlátozását (a korábbi változatban) először a 30/1985. sz. törvény vezette be (hirdette ki) 1985. augusztus 9-én, és a Spanyol Királyságnak az Európai Unióhoz való csatlakozásának napján, azaz 1986. január 1-jén lépett hatályba.

12. 1986. január 1-je előtt Spanyolországban nem létezett a héához hasonló szerkezetű fogyasztási adó, hanem addig a fogyasztást terhelő adók együttese állt fenn. Az előzetesen felszámított adó levonásához való jog gyakorlására azonban egyik adó esetében sem volt külön szabályozás. Ennélfogva azon adók esetében, amelyeket Spanyolországban 1985. december 31-ig alkalmaztak, az előzetesen felszámított adó levonásának joga soha nem volt alkalmazható. Az 1985. évi spanyol törvény a csatlakozási szerződés hatálybalépésének időpontjáig nem rendelkezett e jog korlátozásáról.

13. A Randstad España, S. L. U. (a továbbiakban: Randstad) a héajog szerinti gazdasági társaság és adóalany. A 2009., 2010. és 2011. adóévben (héával terhelt) jegyeket vásárolt sporteseményekre és egyéb szabadidős rendezvényekre (pl. a Real Madrid, a C.F. és az F.C. Barcelona labdarúgó-mérkőzéseire, meghívókat a spanyol Formula-1 Grand Prix Paddock Clubjába, valamint a Clipper Stad Amsterdam hajókirándulásaira). E jegyeket az ügyfeleknek szóló juttatásnak szánták. Bár az ilyen költségek a társasági adó szempontjából üzleti költségként levonhatók, az előzetesen felszámított adó levonása a LIVA 96. cikke első bekezdésének 4.° és 5.° pontja értelmében nem lehetséges.

14. 2014. július 14-én meghozták a vonatkozó adómegállapítási határozatokat. A Randstad 2014. július 31-én adóügyi-közigazgatási fellebbezett a Tribunal Económico-Administrativo Centralhoz (központi adóügyi közigazgatási bíróság, TEAC, Spanyolország) az adómegállapítási határozatokkal szemben, amely fellebbezést a 2017. november 22-i határozattal elutasították.

15. A Randstad ez ellen keresetet nyújtott be a Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacionalhoz (a kiemelt ügyek országos bíróságának közigazgatási jogvitákkal foglalkozó tanácsa, Spanyolország). A 2022. január 17-i ítélet e tekintetben helybenhagyta az adómegállapító határozatot.

16. A Randstad ezen ítéletet megtámadta a Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (a legfelsőbb bíróság közigazgatási jogvitákkal foglalkozó tanácsa, Spanyolország) előtt. Ez utóbbi azt a kérdést veti fel, hogy a LIVA 96. cikke első bekezdésének 4.° és 5.° pontjában előírt előzetes adólevonási jog korlátozása alapulhat-e a héairányelv 176. cikke második bekezdésében szereplő úgynevezett „standstill” klauzulán. Mivel e rendelkezés elődje csak a Spanyol Királyságnak az Európai Unióhoz való csatlakozásának napján, azaz 1986. január 1-jén lépett hatályba, szigorúan véve a csatlakozás időpontjáig nem léteztek olyan szabályok, amelyek korlátozást írtak volna elő.

IV. Az előzetes döntéshozatali eljárás

17. A Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) ezért felfüggesztette az eljárást, és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethető-e a közös héairányelv 168. cikkének a) pontjával és 176. cikkének első bekezdésével a hozzáadottérték-adóról szóló, 1992. december 28-i 37/1992. sz. törvény 96. cikke első bekezdésének 4.° és 5.° pontjában foglalthoz hasonló rendelkezés, amelynek értelmében az adóalany semmilyen mértékben nem vonhatja le az olyan termékek és szolgáltatások beszerzése, illetve igénybevétele után előzetesen felszámított adót, mint például a sportrendezvények, valamint amelyeket az ügyfelek, alkalmazottak vagy harmadik személyek részére nyújtott támogató szolgáltatásokhoz használnak fel, még akkor sem, ha az adóalany igazolja, hogy az ilyen kiadások közvetlenül kapcsolódnak üzleti vagy szakmai tevékenységéhez, azok szigorúan üzleti vagy szakmai célból merültek fel, és a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles ügyleteinek teljesítéséhez használta fel, és még akkor sem, ha az összeg a jövedelemadó (személyi jövedelemadó és társasági adó) szempontjából levonható kiadásnak minősül?

2) Összeegyeztethető-e a héairányelv 176. cikkének második bekezdésével a hozzáadottérték-adóról szóló, 1992. december 28-i 37/1992. sz. törvény 96. cikke első bekezdésének 4.°és 5.° pontjában foglalthoz hasonló rendelkezés, amely a levonási jog gyakorlását korlátozó feltételt vezet be, és amelynek hatálybalépésére ugyanazon a napon került sor, amikor a Spanyol Királyság 1986. január 1-jén csatlakozott az Európai Unióhoz, anélkül hogy a csatlakozás napjáig hatályban lévő jogszabályok rendelkeztek volna ilyen korlátozásról?”

18. A Bíróság előtti eljárásban a Randstad España, a Spanyol Királyság, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A Bíróság az eljárási szabályzat 76. cikkének (2) bekezdése alapján mellőzte a tárgyalás tartását.

V. A jogkérdésről

A. Az adólevonási jog és az ingyenes természetbeni értékek (ügyfeleknek adott ajándékok) utólagos adóztatása közötti összefüggésről

19. Mindkét kérdés az előzetesen felszámított adó levonásának a spanyol jog általi korlátozásának megengedhetőségére vonatkozik. Ennek feltétele azonban, hogy az adólevonási jog egyáltalán létezik a héairányelv általános szabályainak megfelelően. A héairányelv 168. cikkének a) pontja szerint ehhez az szükséges, hogy a belépőjegyeket a Randstad adóköteles tevékenységéhez használja fel.

20. A kérdést előterjesztő bíróság által közölt tényállás szerint a jegyeket a vásárláskor az ügyfeleknek szóló juttatásnak szánták. Feltételezve, hogy az átadás üzleti okokból történt, például az ügyfélkapcsolatok fenntartása és ápolása, és így további bevételek elérése érdekében, bizonyos összefüggés áll fenn a belépési jogosultságok költségei és a Randstad gazdasági tevékenysége között. E tekintetben a héairányelv 168. cikkének a) pontja szerinti adólevonási jog főszabály szerint fennállna.

21. Ha azonban figyelembe vesszük a héairányelv 16. cikkében és 26. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő fiktív ügyleteket, világossá válik, hogy ez az előzetesen felszámított adó levonása csak átmeneti jellegű. Ezen irányelv 16. cikkének első bekezdése például az előzetesen felszámított adó levonására jogosító termék ingyenes juttatását az ellenérték fejében történő termékértékesítéssel egyenértékűnek minősíti, és ezáltal megfelelő héafizetési kötelezettséget vált ki.

22. A harmadik személynek adott olyan ajándék, amely esetében érvényesítették az adólevonási jogot, ezért általában az ajándékozás időpontjában utólag adóköteles, kivéve, ha kis értékű ajándékról van szó (csekély összegekre vonatkozó korlát). Ebben az utólagos adóztatás követelménye mutatkozik, ha az ingyenes továbbadás egyébként a megajándékozottnál adózatlan végső fogyasztáshoz vezet. Az ingyenes továbbadás megadóztatásával az ajándékozó eredeti adólevonása korrigálásra kerül, és elkerülhető a harmadik személy adózatlan végső fogyasztása.

23. A Bíróság helytálló ítélkezési gyakorlata szerint az utólagos adóztatásra csak akkor nincs szükség, ha az „ingyenes” átadás szorosan kapcsolódik egy ellenérték fejében nyújtott főszolgáltatáshoz, amint azt a Bíróság a táblagép „ingyenes” átadása esetében, egy ellenérték fejében megkötött időszakikiadvány-előfizetés esetén megerősítette. [7] Úgy tűnik azonban, hogy itt nincs ilyen kapcsolat egy másik, ellenérték fejében lezajlott ügylettel.

24. E tekintetben fennáll ugyan az adólevonási jog a vállalkozói célú ajándékok esetében. Ez azonban csak átmeneti. Az ingyenes átadás az 16. és 26. cikk alapján utólag, az ajándékozás időpontjában adóköteles lenne, így korrigálásra kerülne az előzetesen felszámított adó levonása, anélkül hogy ez a semlegesség elvét megkérdőjelezné.

25. A héairányelv azonban e tekintetben joghézagot tartalmaz, ha a harmadik személynek üzleti célból ajándékozott szolgáltatásokról van szó. A héairányelv 26. cikke (1) bekezdésének b) pontja ugyan kiterjed a saját alkalmazottaknak nyújtott ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtásra, de – ellentétben a héairányelv 16. cikkével, amely az ingyenes termékértékesítésére vonatkozik – az egyéb harmadik személyeknek (pl. ügyfeleknek) végzett ingyenes szolgáltatásnyújtásra nem.

26. Mivel a belépési jogosultság ugyan dolgokként átruházható (tehát ajándékba adható), de nem minősül birtokba vehető dolognak, ezért a héairányelv 24. cikke (1) bekezdésének értelmében szolgáltatásnyújtásnak minősül. Így az irányelv szövegének értelmében nem kerül sor utólagos adóztatásra. Ennek következménye a megajándékozott ügyfél adózatlan végső fogyasztása, ha az ajándékot saját magánjellegű örömére is élvezi (fogyasztja), ami valószínűleg feltételezhető egy koncert vagy egy futballmérkőzés látogatása esetén.

27. Nem osztom Spanyolország azon nézetét, hogy az előzetesen felszámított adó levonása ezért már kizárt, mivel az e nem adóköteles ügyletekhez való közvetlen kapcsolat felülírja a Randstad adóköteles ügyleteihez való közvetett kapcsolatot. [8] Osztom azonban Spanyolország aggodalmát, hogy az előzetesen felszámított adó levonása ezekben a helyzetekben adózatlan végső fogyasztást eredményez.

[7] 2023. október 5-i Deco Proteste – Editores ítélet (C-505/22, EU:C:2023:731, 25. és 26. pont).

[8] A Bíróság e tekintetben igencsak nagyvonalú – lásd csak: 2020. szeptember 16-i Mitteldeutsche Hartstein-Industrie ítélet (C-528/19, EU:C:2020:712, 29. és azt követő pontok); 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet (C-132/16, EU:C:2017:683, 33. és azt követő pontok)

28. Azt, hogy valójában nem ez a szándék, a héairányelv 176. cikke első bekezdésének második mondata teszi egyértelművé, amely abból indul ki, hogy a Tanács „semmiképpen” sem alkalmazhatja az adólevonási jogot az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadások esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek.

29. Ez utóbbiakon olyan kiadások értendők, amelyek kapcsolódnak ugyan a szakmai tevékenységhez, ugyanakkor reprezentatív jellegűek és alkalmasak az adóalany társadalmi megítélésének előmozdítására. Tipikus példák erre a színházlátogatások, a társasági összejövetelek és az ügyfeleknek adott ajándékok költségei. A 176. cikk első bekezdésének második mondata következésképpen abból indul ki, hogy a nem szigorúan üzleti jellegű, tehát elsősorban a magánfogyasztást szolgáló kiadásokat ki kell zárni az adólevonási jogból.

30. Ez, valamint a belépési jogosultságok magáncélú felhasználása és az üzleti célú belépési jogosultságok ajándékozása közötti szoros kapcsolat magyarázza, hogy – amint azt a Bizottság is helytállóan hangsúlyozza – számos nemzeti forgalmi adó- és hozzáadottérték-adó törvényben az ilyen „szórakozási kiadások”, illetve „reprezentációs kiadások” előzetesen felszámított adójának levonása csak korlátozottan volt és ma is csak korlátozottan megengedett. Például a német Umsatzsteuergesetz [Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze] (a forgalmi adóról szóló szövetségi törvény, a továbbiakban: UStG) 15. §-ának (1a) bekezdése kizárja az előzetesen felszámított adó levonását bizonyos nagyságrendű ajándékok esetében. Az osztrák jogban (ott az osztrák Umsatzsteuergesetz 12. §-a (2) bekezdésének 2. pontja) is vannak levonási korlátozások a reprezentációs költségekre vagy reprezentációs kiadásokra vonatkozóan.

31. E héajogi értékelések fényében a kérdést előterjesztő bíróság két kérdése immár megválaszolható.

B. Az első kérdés: a héairányelv 176. cikke első bekezdésének értelmezése

32. Az első kérdésével az előterjesztő bíróság a héairányelv 176. cikke első bekezdésének értelmezését kéri. Amint azonban a Bizottság az írásbeli észrevételében helytállóan hangsúlyozza, ezt a kérdést nem fejti ki részletesebben, és nem is indokolja meg. Tekintettel arra, hogy a héairányelv 176. cikkének első bekezdése a Tanácshoz szól, a kérdés alig érthető. Mivel a Tanács nyilvánvalóan nem tett megfelelő megállapítást, a héairányelv 176. cikkének első bekezdése itt nem tűnik relevánsnak.

33. A héairányelv 176. cikkének első bekezdése azonban nemcsak felhatalmazza, hanem kötelezi is a Tanácsot. Nem lehetőséget említ, hanem „a Tanács a Bizottság javaslata alapján egyhangúlag megállapítja”, hogy milyen kiadások nem jogosítanak a HÉA levonására. A második mondat kimondja, hogy *semmiképpen* nem lehet adólevonást alkalmazni a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek vonatkozásában.

34. Különösen a második mondat jelzi, hogy a jogalkotója abból indul ki, hogy főszabály szerint ki kell zárni az előzetesen felszámított adó levonásából az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadásokat, mert (magán) szórakozási kiadásokra vonatkoznak. Ebből az is következik, hogy az ilyen korlátozások semmiképpen sem ellentétesek a jogalkotó akaratával, még akkor sem, ha a Tanács – bármilyen okból is – eddig még nem tett eleget a héairányelv 176. cikkének első bekezdésében előírt kötelezettségének.

35. Ezen nem változtatnak a kérdést előterjesztő bíróság által az ilyen költségeknek a spanyol adójog szerinti jövedelemadóztatásával kapcsolatban hangsúlyozott különbségek sem. Az uniós héajog szempontjából nincs jelentősége annak, hogy a spanyolországi költségek a jövedelemadójog szerint levonhatók vagy nem vonhatók le üzemi kiadásként vagy reklámköltségként. A jövedelemadó-jog nem harmonizált uniós jog, így a tagállamok szabadon alakíthatják ki a levonási tilalmakat. Már csak ezért sem lehet a nemzeti jövedelemadójogból következtetéseket levonni az uniós jog értelmezésére. Ez annál is inkább igaz, mivel a jövedelemadójog általában más célokat is követ. Általában a jövedelem beáramlását kívánja megadóztatni, míg a héajog a fogyasztási cikkek költségét adóztatja.

C. A második kérdés: a héairányelv 176. cikke második bekezdésének („standstill” klauzula) értelmezése

36. A második kérdésével az előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy miként kell értelmezni a héairányelv 176. cikkének második bekezdését annak megállapítása érdekében, hogy a spanyol jog által előírt adólevonási jog korlátozása az uniós jogban foglalt „standstill” klauzula hatálya alá tartozik-e. Eszerint a Tanács által a héairányelv 176. cikkének első bekezdése szerinti megállapítás meghozataláig (amely a mai napig hiányzik) a tagállamok fenntarthatnak minden olyan korlátozást, amelyet a csatlakozás időpontjában hatályos nemzeti jogszabályaik előírnak.

37. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés szerint mind az előzetesen felszámított adó levonásának a LIVA (akkori változata) 96. cikke első bekezdésének 4.° pontja szerinti korlátozása, mind az 5.° pont a csatlakozás időpontjában, tehát az új héarendszerrel egyidejűleg lépett hatályba. Így a LIVA 96. cikke első bekezdésének 4.° és 5.° pontja a héairányelv 176. cikkének második bekezdése alá tartozhat.

38. A döntő pont itt a helyes perspektíva. A Randstad álláspontja szerint az előzetesen felszámított adó levonásának korlátozásáról csak a héatörvény bevezetésekor, a csatlakozás pillanatában rendelkeztek. E tekintetben hiányzik egy megfelelő régi szabályozás, amely továbbra is hatályban maradhatna.

39. Spanyolországban azonban a csatlakozás előtt nem létezett olyan héarendszer, amely lehetővé tette volna az előzetesen felszámított adó levonását, így – a Bizottság álláspontja szerint – az adólevonás általánosságban kizárt volt. Ez nem vezetett be az előzetesen felszámított adó levonásának korlátozását, hanem éppen ellenkezőleg, e tekintetben csökkentették a fennálló teljes kizárást az előzetesen felszámított adó levonásának bevezetésével és a LIVA 96. cikke bekezdésének 4.° és 5.° pontjában foglalt szabályozással.

40. Spanyolország szempontjából viszont, bár a korlátozást újonnan vezették be, azt már a csatlakozás előtt kihirdették, és ezért a spanyol jog már a csatlakozás előtt rendelkezett róla, még ha csak a csatlakozáskor lépett is hatályba.

41. Első pillantásra a Randstad álláspontja meggyőzőnek tűnik. A héairányelv 176. cikkének második bekezdése lehetővé teszi, hogy a héairányelvvel ellentétes régi jogszabályok továbbra is hatályban maradjanak, amíg a Tanács és a Bizottság nem teljesíti saját feladatait. Az átültetési törvény hatálybalépésével bevezetett adólevonás korlátozása nem régi, továbbra is hatályos jog. Közelebbről megvizsgálva azonban a Bizottság álláspontja tűnik a helytállónak – különösen a jelenlegi helyzetben.

42. Egyrészt, a reprezentációs és szórakozási költségekre vonatkozóan az adólevonás korlátozása összhangban van a jogalkotó szándékával, és a héajogban is van értelme, tekintettel az ilyen kiadásokhoz szorosan kapcsolódó magánfogyasztás kielégítésére.

43. Másrészt azok a tagállamok, amelyek nem rendelkeznek régi, az előzetesen fizetett adó levonását korlátozó héarendszerrel, egyáltalán nem lennének képesek ilyen korlátozást bevezetni, mert előzetesen fizetett adó levonását lehetővé tevő rendszer nélkül az adólevonás részleges korlátozása nem lehetséges, és értelme sincs. E tekintetben az előzetesen felszámított adó levonása valójában nem a csatlakozáskor kerül először korlátozásra, hanem – bár csak bizonyos korlátok között – először válik lehetővé. Ha azonban ezek a korlátok megfelelnek a jogalkotó szándékának, és összeegyeztethetők az irányelv célkitűzéseivel (a magánfogyasztás megadóztatása), akkor az újonnan bevezetett héarendszerrel egyidejűleg történő hatálybalépés – ahogyan azt a Bizottság és Spanyolország is állítja – összhangban van a héairányelv 176. cikkének második bekezdésében foglalt gondolattal.

44. Véleményem szerint végső soron a héairányelv 176. cikkének második bekezdése csak azt tisztázza, hogy a tagállamok a csatlakozást és az ezzel kapcsolatos, a héairányelv átültetésére vonatkozó kötelezettséget követően már nem vezethetnek be vagy terjeszthetnek ki újra önállóan (azaz a Tanács nélkül) a héairányelvben nem szabályozott adólevonási korlátozást. A csatlakozáskor már előírt korlátozások jelentik e tekintetben a döntő határt. Az ilyen korlátozásoknak a csatlakozással egyidejűleg történő hatálybalépése ezért nem káros.

45. Emellett szól egyrészt a második bekezdés szövege, mivel ez nem azt mondja ki, hogy az adólevonás korlátozásának már hatályban kellett lennie, hanem csak azt, hogy ilyen korlátozást a jogszabályok „előírnak” [9]. A csatlakozás előtt kihirdetett és megfelelő szabályozást tartalmazó nemzeti törvény azonban már a csatlakozás időpontjában rendelkezik erről a korlátozásról.

46. Másrészt, a tagállamok közötti egyenlőség fényében számomra nagyon furcsának tűnik, ha például Németország megtarthatja az adólevonásnak az üzleti célú ajándékokra vonatkozó korlátozását, mert az irányelv átültetési időszakának végén már rendelkezett adólevonást tartalmazó héarendszerrel, de az Unióhoz egy később csatlakozó tagállam nem vezethet be ilyen rendszert egy logikai másodperccel korábban vagy ugyanabban az időpontban.

47. Ha Spanyolország a csatlakozás előtt egy nappal vezette volna be először saját, az adólevonást és az adólevonás megfelelő korlátozását tartalmazó héarendszerét, és azt (egy napra) hatályba léptette volna, és a héairányelvet egy nappal később, a csatlakozás után ültette volna át, akkor senki sem vonná kétségbe a héairányelv 176. cikkének második bekezdésében foglalt „standstill” klauzula alkalmazhatóságát. Az azonban, hogy ez a szabályozás egy nappal korábban, egy logikai másodperccel korábban vagy egyidejűleg lépett hatályba, nem játszhat szerepet egy tagállam adóbevételei (és feltehetően az Unió saját forrásai [10]) szempontjából. Az egyetlen döntő tényező az, hogy a helyzet a csatlakozást követően az irányelv követelményeivel ellentétesen változott-e meg. Ez azonban Spanyolországban nem történt meg.

[9] A többi nyelvi változat is kizárólag azon alapul, hogy a korlátozásról már rendelkezni kellett. Lásd: FR („prévu par leur législation nationale”) vagy EN („provided for under their national law”).

[10] A héairányelv 176. cikkének második bekezdésével összefüggésben így: 2019. május 2-i Grupa Lotos ítélet (C-225/18, EU:C:2019:349, 32. pont). Ez azonban nem helytálló, mivel az összes olyan kiadást, amelyet a tradicionális saját források és a héalapú saját források nem fedeznek, a bruttó nemzeti jövedelem (GNI-alapú saját forrás) alapján számított saját források kompenzálnak. Lásd csak: a 2006/112 irányelvnek és a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről szóló 2008/118 irányelvnek az uniós keretben végzett védelmi feladatok tekintetében történő módosításáról szóló, 2019. április 24-i európai bizottsági irányelvjavaslat, COM(2019) 192 final, 9. o. – magyar változat.

48. E tekintetben a Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlata is e megközelítés mellett szól, amely minden tagállamot egyformán kezel. A Bíróság már kimondta, hogy a héairányelv 176. cikkének második bekezdése is tartalmaz egy „standstill” klauzulát, amely az Unióhoz csatlakozó államok tekintetében többek között azt írja elő, hogy a héalevonási jogot kizáró a csatlakozásukat megelőzően alkalmazandó nemzeti rendelkezéseket hatályban tarthatják addig, amíg a Tanács meg nem állapítja az e 176. cikk első bekezdésében előírt rendelkezéseket, amit a Tanács e napon elmulasztott megtenni. [11]

49. Ez a hatáskör azonban nem abszolút, mivel a „standstill”-klauzula célja nem az, hogy az új tagállamok számára lehetővé tegye, hogy a hatályos kizáró rendelkezéseket tartalmazó nemzeti jogszabályaikat olyan módon bővítsék, hogy az Európai Unióhoz való csatlakozásuk alkalmával úgy módosítsák belső jogszabályaikat, hogy e jogszabályokat ezen irányelv céljaitól távolítsák, ami ellentétes lenne e klauzula szellemével. [12] Döntő fontosságú, hogy az érintett szabályozás *utólag* bővítette-e a már meglévő korlátozásokat. [13]

50. E célból összehasonlítható a csatlakozás előtti és utáni adólevonás. [14] A csatlakozást megelőzően itt nem volt lehetőség előzetesen felszámított adó levonására a juttatásként az ügyfeleknek szánt termékek vagy szolgáltatások esetében. A csatlakozást követően sincs lehetőség az ilyen juttatások után az előzetesen felszámított adó levonására. Következésképpen az adólevonás korlátozását nem bővítették. Ezen túlmenően az adólevonás korlátozásával Spanyolország nem tért el a héairányelv célkitűzéseitől, ami ellentétes lenne a „standstill” klauzula szellemével. A fentiekben kifejtettek szerint (lásd a 28. és azt követő pontokat) az ilyen fogyasztási cikkek adózatlan végső fogyasztása ellentétes a héairányelv célkitűzéseivel. [15]

51. A Bíróság által kidolgozott, messzebbre mutató feltétel is teljesül, amely szerint a szóban forgó nemzeti szabályozásnak kellően meg kell határoznia azon termékek vagy szolgáltatások jellegét vagy tárgyát, amelyek esetében a levonási jog kizárt, annak biztosítása érdekében, hogy ez a lehetőség ne szolgálhasson a rendszerből való általános kizárások előírásaként [16]. Az adólevonás korlátozása az ügyfelek, alkalmazottak vagy harmadik felek részére történő juttatásra szánt termékek vagy szolgáltatások vásárlása esetén kellően konkrét és nem általános jellegű.

[11] Lásd többek között: 2019. május 2-i Grupa Lotos ítélet (C-225/18, EU:C:2019:349, 30. pont). Hasonlóképpen: 2010. április 15-i X Holding ítélet (C-538/08 és C-33/09, EU:C:2010:192, 38. pont).

[12] 2019. május 2-i Grupa Lotos ítélet (C-225/18, EU:C:2019:349, 31. pont); 2008. december 22-i Magoora ítélet (C-414/07, EU:C:2008:766, 37. és 39. pont).

[13] 2019. május 2-i Grupa Lotos ítélet (C-225/18, EU:C:2019:349, 32. pont). Lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i AES-3C Maritza East 1 ítélet (C-124/12, EU:C:2013:488, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2002. január 8-i Metropol és Stadler ítélet (C-409/99, EU:C:2002:2, 46. pont); 2008. december 22-i Magoora ítélet (C-414/07, EU:C:2008:766, 41. és azt követő pontok). Így legutóbb szintén: 2020. február 26-i PAGE International végzés (C-630/19, nem tették közzé, EU:C:2020:111, 30. pont); 2020. szeptember 17-i Super Bock Bebidas végzés (C-837/19, nem tették közzé, EU:C:2020:721, 30. pont).

[14] Ugyanígy: 2019. május 2-i Grupa Lotos ítélet (C-225/18, EU:C:2019:349, 39. és 51. pont).

[15] A tényt, hogy a tagállam a szabályozással közelebb kerül-e a héa-irányelv céljaihoz, különösen hangsúlyozza: 2001. június 14-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-345/99, EU:C:2001:334, 22. pont); 2002. január 8-i Metropol és Stadler ítélet (C-409/99, EU:C:2002:2, 45. pont).

[16] 2019. május 2-i Grupa Lotos ítélet (C-225/18, EU:C:2019:349, 40. pont); 2010. április 15-i X Holding ítélet (C-538/08 és C-33/09, EU:C:2010:192, 44. pont); 2009. április 23-i PARAT Automotive Cabrio ítélet (C-74/08, EU:C:2009:261, 28. és 29. pont). Legutóbb szintén: 2020. február 26-i PAGE International végzés (C-630/19, nem tették közzé, EU:C:2020:111, 34. pont); 2020. szeptember 17-i Super Bock Bebidas végzés (C-837/19, nem tették közzé, EU:C:2020:721, 39. pont).

52. A Randstad által hivatkozott AES-3C Maritza East 1 [17] ítélet nem ellentétes ezzel. Ebben az ügyben az adólevonás már fennálló korlátozásait bővítették a csatlakozás pillanatában. [18] Spanyolországban azonban egyáltalán nem létezett adólevonási jog, ezért a korábban hiányzó korlátozást nem bővítették, hanem éppen ellenkezőleg, első ízben biztosítottak adólevonási jogot – még ha e tekintetben korlátozottan is.

53. Amennyiben a „standstill” klauzula feltehetően szükséges megszorító értelmezésére [19] hivatkoznak, ez sem célravezető. A Bíróság már korábban is kimondta, hogy a héairányelv 176. cikkének második bekezdése a csatlakozás időpontjában előírt „minden […] korlátozás” fenntartását célozza. E tekintetben a Bíróság kifejezetten megállapította, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második mondatában, illetve most a héairányelv 176. cikkének második bekezdésében szereplő „minden olyan korlátozás” kifejezés az említett cikk szövege és keletkezéstörténete szerint még a szigorúan kereskedelmi jellegű kiadásokat is magában foglalja. [20] Következésképpen a héairányelv 176. cikkének második bekezdésében előírt „standstill” klauzula felhatalmazza a tagállamokat, hogy az előzetesen felszámított adó levonásához való jogból kizárják a költségek azon kategóriáit, amelyek szorosan a szakmai tevékenységhez kapcsolódnak, feltéve hogy azokat kellően pontosan határozzák meg (lásd erről az 51. pontot).

54. Ez az ítélkezési gyakorlat nem a „standstill” klauzula megszorító értelmezése. Ezen túlmenően a héairányelv 176. cikkének megszorító értelmezésére csak azért törekedtek, hogy megakadályozzák egy tagállam által az adólevonás általános (egyetemes) korlátozásának fenntartását. [21] A 176. cikk második bekezdése csak olyan korlátozások további alkalmazását teszi lehetővé, amelyek *specifikus kiadásokra* vonatkoznak. [22] Itt azonban erről van szó (lásd erről az 51. pontot).

55. Ha a korlátozás – mint ebben az ügyben – még meg is felel a jogalkotó akaratának, miszerint a luxuskiadások, a szórakozási célú kiadások (labdarúgó-mérkőzések, koncertek stb.) és a reprezentációs költségek mindenképpen ki vannak zárva az adólevonásából, akkor a „standstill” klauzula megszorító értelmezésének kétes „dogmája” véleményem szerint amúgy sem alkalmazható, ha a jogértelmezés a jogalkotó akaratát kívánja megvalósítani.

VI. Végkövetkeztetés

56. Azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság, Spanyolország) által elé terjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

1) A héairányelv 176. cikkének első bekezdésével nem ellentétes a spanyol héajog egyetlen rendelkezése sem a Tanács egyhangú megállapítása nélkül. Ezen irányelv 176. cikke első bekezdésének második mondata azonban azt mutatja, hogy a szórakozási célú kiadások és a reprezentációs költségek után előzetesen felszámított adó levonásának korlátozása nem ellentétes a jogalkotójának szándékával még akkor sem, ha a Tanács és a Bizottság együttesen

[17] 2013. július 18-i AES-3C Maritza East 1 ítélet (C-124/12, EU:C:2013:488).

[18] 2013. július 18-i AES-3C Maritza East 1 ítélet (C-124/12, EU:C:2013:488, 48. pont).

[19] Ugyanígy: 2009. április 23-i PARAT Automotive Cabrio ítélet (C-74/08, EU:C:2009:261, 23. pont); 2008. december 22-i Magoora ítélet (C-414/07, EU:C:2008:766, 28. pont).

[20] 2019. május 2-i Grupa Lotos ítélet (C-225/18, EU:C:2019:349, 47. pont); 1999. október 5-i Royscot és társai ítélet (C-305/97, EU:C:1999:481, 20. pont).

[21] 2009. április 23-i PARAT Automotive Cabrio ítélet (C-74/08, EU:C:2009:261, 28. pont).

[22] 2019. május 2-i Grupa Lotos ítélet (C-225/18, EU:C:2019:349, 40. pont). Lásd ebben az értelemben: 2010. április 15-i X Holding ítélet (C-538/08 és C-33/09, EU:C:2010:192, 44. pont).

még nem tett eleget a héairányelv 176. cikkének első bekezdésében meghatározott feladatának. Az uniós jog alapján nem releváns, hogy a spanyol jövedelemadójog lehetővé teszi-e az ilyen költségek levonását.

2) A héairányelv 176. cikkének második bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az egyformán megakadályozza valamennyi tagállamot abban, hogy az előzetesen felszámított adó levonására az átültetési határidő lejárta után új vagy szigorúbb korlátozásokat írjon elő mindaddig, amíg a Tanács és a Bizottság együttesen nem tett eleget a 176. cikk első bekezdésében meghatározott feladatának. Ezért a 176. cikk második bekezdésével nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely első alkalommal írta elő az előzetesen felszámított adó levonásának korlátozását a szórakozási célú kiadásokra és a reprezentációs költségekre vonatkozóan, és amely a csatlakozással és a héairányelv átültetésével egyidejűleg lépett hatályba.