NIILO JÄÄSKINEN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2010. május 20.[1]

1. A kötelezettségszegés megállapítása iránti jelen eljárás a valamely harmadik országbeli illetőségű és az Európai Unió területén kívül letelepedett, szintén az EU területén kívül letelepedett megrendelőknek pénzügyi és biztosítási szolgáltatásokat nyújtó személyeknek az EU-ban beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások előzetesen felszámított HÉÁ-jának levonásához vagy visszatérítéséhez való jogát érinti.

2. A Bizottság kéri, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy az Egyesült Királyság – mivel megtagadta az előzetesen felszámított adó visszatérítését bizonyos ügyletek tekintetében – nem teljesítette a HÉA-irányelv[2] 169., 170. és 171. cikkéből, valamint a tizenharmadik HÉA-irányelv[3] 2. cikkének (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

3. A HÉA-irányelv 169. és 170. cikke értelmében a 169. cikkben felsorolt három esetben valamennyi adóalanynak joga van az előzetesen felszámított adó levonásához vagy visszatérítéséhez.[4] A HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontja[5] azokra a pénzügyi és biztosítási ügyletekre vonatkozik, amelyek esetében a megrendelő az EU területén kívül telepedett le.

4. A tizenharmadik HÉA-irányelv visszatérítésre vonatkozó – a harmadik országbeli illetőségű személyekkel összefüggő – részletes végrehajtási szabályai[6] mindazonáltal nem említik a visszatérítés lehetőségét a pénzügyi és biztosítási ügyletek tekintetében. Ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a tagállamok visszatérítik a felszámított HÉÁ-t, amennyiben a termékeket vagy szolgáltatásokat a HÉA-irányelv 169. cikkének a) és b) pontja[7] szerinti ügyletekre használják fel, de nem utal kifejezetten

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: HÉA-irányelv) (HL 2006. L 347., 1. o.). Ezen irányelv felváltja a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (a továbbiakban: hatodik HÉA-irányelv) (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 17. cikkének (3) és (4) bekezdését.

3 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv (a továbbiakban: tizenharmadik HÉA-irányelv) (HL 1986. L 326., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.).

4 – A HÉA-irányelv 169. és 170. cikke (korábban a hatodik HÉA-irányelv 17. cikkének (3) bekezdése).

5 – Korábban a hatodik HÉA-irányelv 17. cikke (3) bekezdésének c) pontja.

6 – A HÉA-irányelvnek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelvre (a továbbiakban: nyolcadik HÉA-irányelv) (HL 1979. L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.) és a tizenharmadik HÉA-irányelvre hivatkozó 171. cikke (korábban a hatodik HÉA-irányelv 17. cikkének (4) bekezdése) alapján.

7 – Korábban a hatodik HÉA-irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontja.

a c) pont szerinti pénzügyi és biztosítási szolgáltatásokra.

I – Jogi háttér

Az *uniós jog*

5. A Bizottság véleménye szerint a pénzügyi és biztosítási ügyleteket bele kell érteni a tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikkének (1) bekezdésébe, mert egy efféle kötelezettség szorosan hozzátartozik a HÉA-rendszer logikájához.

– A hatodik HÉA-irányelv és a HÉA-irányelv

6. Az Egyesült Királyság ellenben úgy véli, hogy szabályozása összhangban áll a tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikke (1) bekezdésének kifejezett szövegezésével, és hogy erre tekintettel nem sértette meg az uniós jogot.

8. Az adólevonási jog eredetét és alkalmazási körét először a hatodik HÉA-irányelv 17. cikke szabályozta.[8] A 2007. január 1-jétől hatályos[9] HÉA-irányelv anélkül dolgozza át a hatodik HÉA-irányelvet, hogy tartalmát meg kívánná változtatni.[10] A hatodik

7. A Bíróság ennélfogva a rendelkezés – a HÉA-rendszerhez mint egészhez jobban illeszkedő – szó szerinti és célkutató értelmezése közötti egyszerű, de bonyolult választással néz szembe.

8 – A 17. cikk (2), (3) és (4) bekezdését a hatodik HÉA-irányelv három irányelv – a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról, tekintettel a fiskális határok megszüntetéséről szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.); a 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében új egyszerűsítési intézkedések bevezetéséről – bizonyos adómentességek alkalmazási köre és azok végrehajtásával kapcsolatos gyakorlati intézkedésekről szóló, 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelv (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.); és az 1999/45/EK, a 2002/83/EK, a 2003/37/EK és a 2003/59/EK európai parlamenti és tanácsi irányelvek, valamint a 77/388/EGK, a 91/414/EGK, a 96/26/EK, a 2003/48/EK és a 2003/49/EK tanácsi irányelvek az áruk szabad mozgása, a szolgáltatások nyújtásának szabadsága, a mezőgazdaság, a közlekedéspolitika és az adózás területén, a Cseh Köztársaság, Észtország, Ciprus, Lettország, Litvánia, Magyarország, Málta, Lengyelország, Szlovénia és Szlovákia csatlakozására tekintettel történő kiigazításáról szóló, 2004. április 26-i 66/2004/EK tanácsi irányelv (HL L 168., 35. o.) – által beiktatott 28f. cikke módosította.

9 – A HÉA-irányelv 413. cikke.

10 – A HÉA-irányelv (1) és (3) preambulumbekezdése.

HÉA-irányelv 17. cikkének megfelelő rendelkezéseit jelenleg a HÉA-irányelv 168–171. cikke tartalmazza. [11]

9. A HÉA-irányelv 169. és 170. cikke [12] értelmében valamennyi adóalany „jogosult [a] […] [levonásra]" vagy valamennyi adóalanynak „joga van [a] […] [visszatérítéshez]", amennyiben a termékeket és a szolgáltatásokat a következőkre használják: [13]

„a) a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében [14] említett, az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett tevékenységekkel összefüggő ügyletek, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat;

b) […]; [15]

c) a 135. cikk (1) bekezdésének a)–f) pontja [16] értelmében adómentes ügyletek, ha a megrendelő a[z EU] területén kívül telepedett le, vagy ha ez az ügylet közvetlenül a[z EU-n] kívüli országba történő termékexportjával kapcsolatos."

10. A HÉA-irányelv 171. cikke [17] értelmében „[…] a HÉA-visszatérítés […] [(az EU területén letelepedett személyek tekintetében) a nyolcadik és (az EU területén kívül letelepedett személyek tekintetében) a tizenharmadik HÉA-]irányelvben megállapított részletes végrehajtási szabályoknak megfelelően történik".

11 – A HÉA-irányelv „Megfelelési táblázat" című XII. melléklete értelmében a hatodik HÉA-irányelv 17. cikke (3) bekezdése a), b) és c) pontjának helyébe lépő 28f. cikke (1) bekezdésének a HÉA-irányelv 169. cikkének a), b) és c) pontja, valamint 170. cikkének a) és b) pontja felel meg. A hatodik HÉA-irányelv 17. cikke (4) bekezdésének helyébe lépő 28. cikkének (1) bekezdése a HÉA-irányelv 171. cikkének felel meg.

12 – Korábban a hatodik HÉA-irányelv 17. cikkének (3) bekezdése.

13 – Érdekes, hogy míg a hatodik HÉA-irányelv a levonás vagy visszatérítés „biztosításáról", addig a HÉA-irányelv a levonásra való „jogosultságról", illetve a visszatérítéshez való „jogról" beszél. Ebben mindazonáltal nem látok az e rendelkezések tartalma közötti lényeges különbséget, mivel a jogalkotó ilyen módosítást kifejezetten nem jelzett.

14 – E rendelkezés gazdasági tevékenységként határozza meg a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket, továbbá az immateriális javak bevétel elérése érdekében történő hasznosítását is.

15 – E pont nem releváns a jelen ügy szempontjából. Az a Közösségen belüli termékértékesítésre; egyes árufuvarozási szolgáltatásokra, továbbá a nemzetközi árufuvarozásra és személyszállításra; az importra; egyes, exportnak minősülő ügyletekre; a közvetítők által nyújtott szolgáltatásokra; valamint a nemzetközi termékforgalomhoz kapcsolódó ügyletekre vonatkozó adómentességekkel foglalkozik.

16 – Korábban a hatodik HÉA-irányelv 13. cikke B. részének a) és d) pontja, azaz a pénzügyi és biztosítási ügyletek.

17 – Korábban a hatodik HÉA-irányelv 17. cikkének (4) bekezdése.

– A nyolcadik HÉA-irányelv

11. A 2. cikk értelmében:

„Valamennyi tagállam az ország területén nem honos, de más tagállamban honos adóalanyoknak az alább meghatározott feltételek szerint visszatéríti a minden olyan szolgáltatás vagy ingóság tekintetében felszámított hozzáadottérték-adót, amelyet az ország területén más adóalanyok értékesítettek részére, vagy amelyet termékeknek az országba történő behozatala tekintetében számítottak fel, amennyiben az ilyen termékeket és szolgáltatásokat a [hatodik HÉA-]irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjában említett ügyletekre, és az 1. cikk b) pontjában említett szolgáltatásokra használják fel."

– A tizenharmadik HÉA-irányelv

12. A tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikkének (1) bekezdése hasonlóképpen fogalmaz. Ennek értelmében:

„(1) A 3. és 4. cikk sérelme nélkül valamennyi tagállam a Közösség területén nem honos adóalanyoknak az alább meghatározott feltételek szerint visszatérít minden olyan szolgáltatásnyújtás vagy ingó vagyon tekintetében felszámított hozzáadottérték-adót, amelyet az ország területén más adóalanyok értékesítettek részére, vagy amelyet termékeknek az országba történő behozatala tekintetében számítottak fel, amennyiben az ilyen termékeket és szolgáltatásokat a [hatodik HÉA-] irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjában említett ügyletekre vagy az ezen irányelv 1. cikke 1. pontjának b) alpontjában említett szolgáltatásokra használják fel."

13. A tizenharmadik irányelv szövege még a hatodik irányelv rendelkezéseire, vagyis annak 17. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjára hivatkozik a HÉA-irányelv időközbeni hatálybalépése ellenére.

A *nemzeti jog*

14. A Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény) 26. és 39. cikke, a Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 (a meghatározott termékértékesítéseket terhelő előzetesen felszámított hozzáadottérték-adóról szóló 1999. évi rendelet) 3. cikke és a Value Added Tax (amendment) (No. 4) Regulations 2004 (a hozzáadottérték-adó módosításáról szóló 2004. évi 4. sz. rendelet) 190. cikke értelmében az EU területén kívül letelepedett

gazdasági szereplők nem jogosultak a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontjában említett ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó visszatérítésére.

II – A pert megelőző eljárás

15. Az Egyesült Királyság 2004-ben módosította a szabályozását a Court of Appeal (England & Wales) ítéletének eredményeként, amely szerint, mivel a tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikkének (1) bekezdése nem utal a hatodik HÉA-irányelv 17. cikke (3) bekezdésének c) pontjában említett ügyletekre, nem áll fenn jogosultság az előzetesen felszámított adó levonására. [18]

16. A Bizottság a módosításra tekintettel felszólító levelet küldött az Egyesült Királyságnak, megkérdőjelezve az Egyesült Királyság új szabályozásának az uniós joggal való összeegyeztethetőségét. Mivel a Bizottság az Egyesült Királyságnak a felszólító levélre, illetve az azt követő indokolással ellátott véleményre adott válaszát nem találta kielégítőnek, az EK 226. cikk [19] alapján előterjesztette a jelen keresetet.

III – Elemzés

A – *Az időbeli hatály*

17. Az Egyesült Királyság álláspontja szerint a Bizottság által a kötelezettségszegés megállapítása iránt indított kereset a 2007. január 1-jét, a HÉA-irányelv hatálybalépésének napját követő időszakra vonatkozik, mert az indokolással ellátott vélemény kizárólag a HÉA-irányelv 169., 170. és 171. cikkét említi, nem hivatkozik azonban a hatodik HÉA-irányelv 17. cikkének (3) és (4) bekezdésére. A 17. cikk (3) és (4) bekezdését kizárólag az Egyesült Királyságnak a HÉA-irányelv hatálybalépését megelőzően küldött felszólító levél említi.

18. A Bizottság ezzel szemben arra hivatkozik, hogy ez nem érinti a jelen keresetet, mivel a két irányelv cikkeinek szövege lényegesen nem tér el egymástól.

19. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset csak az indokolással ellátott véleményben már ismertetett indokokon és jogalapokon alapulhat. [20]

18 – A WHA Limited és társai kontra HM Commissioners of Customs and Excise ügyben hozott ítélet (STC 2004., 1081. o.) 123–125. pontja.

19 – Jelenleg az Európai Unió működéséről szóló szerződés (HL 2008. C 115., 47. o.) 258. cikke.

20 – A C-210/91. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1992. december 16-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-6735. o.) 10. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

20. Véleményem szerint mindazonáltal ez nem vonatkozik a jelen ügybelihez hasonló esetekre. E szabály célja a tagállam védekezéshez való jogának, és annak biztosítása, hogy megismerje a vele szemben emelt kifogásokat. [21]

21. A jelen ügyben nem áll fenn e jogok megsértésének veszélye. A felszólító levélben és az indokolással ellátott véleményben foglalt indokok és jogalapok megegyeznek. Az Egyesült Királyságnak a kereset korlátozására tett kísérlete véleményem szerint nem járhat sikerrel, mivel a HÉA-irányelv célja a hatodik HÉA-irányelv tartalommódosítás nélküli átdolgozása volt. [22] A Bizottság által a felszólító levélben hivatkozott cikk ezenkívül kifejezetten megegyezik az indokolással ellátott véleményben hivatkozott cikkekkel. [23] Ha a Tanács a HÉA-irányelv előtti szabályozási rendszer módosítását kívánta volna elérni, akkor a 169–171. cikkre a korábbi rendszert módosító rendelkezésekként utalt volna. [24] Azonban nem tett így.

22. A keresetet ezért nem kell az Egyesült Királyság által hivatkozott időszakra korlátozni.

21 – Az 51/83. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1984. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1984., 2793. o.) 4. pontja; a legutóbbi időkből lásd a C-274/07. sz., Bizottság kontra Litvánia ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-7117. o.) 20. pontját.

22 – A HÉA-irányelv (3) preambulumbekezdése.

23 – A HÉA-irányelv XII. mellékletének a hatodik HÉA-irányelv 17. cikke (2), (3) és (4) bekezdésének helyébe lépő 28f. cikk (1) bekezdésére vonatkozó része.

24 – A HÉA-irányelv (3) preambulumbekezdésének utolsó mondata.

B – *Kötelesek-e a tagállamok a pénzügyi és biztosítási tevékenységeket végző, harmadik országbeli illetőségű személyek részére visszatérítést biztosítani?*

23. A kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás keretében a Bizottságnak kell bizonyítania, hogy a tagállam megszegte a Szerződésből eredő kötelezettségeit.

24. A jelen ügyben nehéz e bizonyítási tehernek eleget tenni, mivel valamely rendelkezés világos és egyértelmű megfogalmazására tekintettel különleges indokokra lenne szükség a rendelkezés eltérő módon történő értelmezéséhez. [25]

1. A tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikke (1) bekezdésének megfogalmazása

25. A tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikke (1) bekezdésének szó szerinti értelmezése nem teszi lehetővé a pénzügyi és biztosítási tevékenységeket végző, harmadik országbeli illetőségű személyek részére történő visszatérítést.

25 – A C-263/06. sz., Carboni e derivati ügyben 2008. február 28-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-1077. o.) 48. pontja és a C-48/07. sz. Les Vergers du Vieux Tauves ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-10627. o.) 44. pontja.

26. A Bíróság által alkalmazott értelmezés nem rugaszkodhat el túlságosan a rendelkezés tényleges szövegétől. Ha a rendelkezés kifejezetten rögzíti, hogy azt az a) és b) pontra kell alkalmazni, akkor az – a rendelkezés szövegének jelentésétől történő eltávolodás nélkül – nem értelmezhető úgy, hogy a c) pontra is alkalmazni kell.

27. A szó szerinti értelmezés és a nyilvánvaló értelem mindazonáltal nem szinonimák [26], mivel a rendelkezés szó szerinti jelentése többértelmű lehet.

28. Ha a rendelkezés kifejezett szövege többértelmű vagy ellentmondásos, akkor a Bíróság a kérdéses szabályozás céljaival jobban összeegyeztethető értelmezést előnyben részesítheti a szó szerinti értelmezéssel szemben.

29. Egyfelől, a tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikke (1) bekezdésének jelentése nem többértelmű: amint arra az Egyesült Királyság rámutatott, a szöveg a hatodik HÉA-irányelv három pontja közül számokat és betűket, vagyis jeleket, nem pedig szavakat használva utal kettőre. Az efféle jelek a szavaktól eltérően nem lehetnek többértelműek, így – első látásra – nincs szükség jelentésük vizsgálatára.

30. A tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikkének (1) bekezdése és a HÉA-irányelv 169. cikke mindazonáltal nem állnak összhangban egymással.

31. Ezért van szükség a HÉA-irányelv 169. cikkének és a tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikke (1) bekezdésének célját érintő elemzésre. Az irányelvek preambulumbekezdései nem utalnak e rendelkezések céljára. E körülmények között hasznosnak tűnik az e rendelkezésekhez kapcsolódó előkészítő munkálatok elemzése.

2. A tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikke (1) bekezdésének értelmezése

32. A HÉA-irányelv 169. cikke c) pontja vagy a hatodik HÉA-irányelv 17. cikke (3) bekezdése elfogadásának indokait világosan egyetlen dokumentum sem tartalmazza. Néhány szakember mindazonáltal kifejtette, hogy a levonás vagy visszatérítés lehetőségét az európai uniós pénzügyi és biztosítási szolgáltatók versenysemlegességének a nemzetközi pénzügyi piacokon a kaszkád típusú adó – vagyis a szolgáltatók költségszerkezetét terhelő, nem visszatéríthető, a beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított rejtett HÉA – hatásainak enyhítésére szolgáló lehetőség bevezetése révén történő megteremtése érdekében biztosították. [27]

26 – Mayras főtanácsnok 67/79. sz. Fellinger-ügyben 1980. január 24-én ismertetett indítványa (EBHT 1980., 535. o.), 550. oldal.

27 – Henkow, O., Financial Activities in European VAT, Kluwer Law International, 2008., 286. o.

33. Az EU-ban a pénzügyi és biztosítási szolgáltatások mentesek a HÉA alól, [28] ami azt jelenti, hogy nem áll fenn jogosultság az előzetes felszámított adó levonására, mivel az adómentes szolgáltatásokat nem terheli adófizetési kötelezettség. [29] A levonás vagy a megfelelő visszatérítés lehetősége nélkül az EU területén letelepedett, pénzügyi és biztosítási tevékenységeket végző adóalanyok a nem levonható előzetesen felszámított adónak az EU-n kívüli megrendelőkkel létesített üzleti kapcsolataikban való viselésére kényszerülnek. Mivel ezen uniós adóalanyok az előzetesen felszámított HÉA levonására való lehetőség hiányát magasabb költségek révén a megrendelőikre hárítják át, versenyhátrányba kerülnek azon más területen honos adóalanyokkal szemben, amelynek a költségszerkezete nem tartalmaz rejtett HÉÁ-t.

34. A levonás vagy visszatérítés lehetősége így kívánatosnak tűnik az uniós pénzügyi ágazat nemzetközi versenyképességének megőrzése érdekében.

35. E politikai döntés mindazonáltal nem vonja maga után azt, hogy hasonló lehetőségeket kell biztosítani a pénzügyi és biztosítási tevékenységeket végző harmadik országbeli illetőségű személyeknek.

36. Jóllehet valamennyi adóalanynak – ideértve az EU területén kívül letelepedett adóalanyokat is – lehetősége van a visszatérítésre, mivel az „adóalany” fogalma az EU HÉA-rendszerében átfogó [30], az EU területén kívül letelepedett személyek részére nem biztosították a visszatérítés hatodik HÉA-irányelv 17. cikkének (3) bekezdése alapján történő igényléséhez való feltétlen jogot. Ezen irányelv 17. cikkének (4) bekezdése eredetileg lehetővé tette a tagállamoknak, hogy a visszatérítést az EU területén kívül letelepedett személyek tekintetében megtagadják, vagy kiegészítő feltételektől tegyék függővé. A hatodik HÉA-irányelv 17. cikkének (4) bekezdését később úgy módosították, hogy először a nyolcadik HÉA-irányelvre, majd a tizenharmadik HÉA-irányelvre vonatkozó hivatkozásokat is tartalmazzon. A tizenharmadik HÉA-irányelv értelmében még mindig lehetőség van a visszatérítés engedélyezését érintő bizonyos korlátozásokra: a tagállamok azon feltétellel teljesíthetik a visszatérítéseket, hogy harmadik államok hasonló előnyöket nyújtanak, [31] és a tagállamok adóképviselő kinevezését írhatják elő [32].

37. A tizenharmadik HÉA-irányelvet csak a Tanácson belüli hosszadalmas vitát követően fogadták el, amelyet különösen az tett szükségessé, hogy nem sikerült megegyezésre jutni a visszatérítésből kizárt kiadásokat illetően. [33]

38. Preambuluma értelmében a tizenharmadik HÉA-irányelv a harmadik országokkal

28 – A HÉA-irányelv 135. cikke (korábban a hatodik HÉA-irányelv 13. cikke) értelmében.

29 – A C-4/94. sz. BLP-ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-983. o.) 28. pontja, szintén lásd a C-302/93. sz. Debouche-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4495. o.) 16. pontját.

30 – A HÉA-irányelv 9. cikke.

31 – A tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikkének (2) bekezdése.

32 – A tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikkének (3) bekezdése.

33 – Terra, B. és Kajus, J., A guide to the European VAT directives, IBFD, 2004., 11.6.4. „The Thirteenth VAT Directive”.

fennálló harmonikus kereskedelmi kapcsolatok fejlődését célozza. [34]

39. A tizenharmadik HÉA-irányelvre irányuló javaslat indokolása szerint az irányelv további célja az EU területén kívül letelepedett kereskedőkkel való eltérő tagállami bánásmód kiküszöbölése volt, mivel e különbségek az EU-n belüli kereskedelem eltérüléséhez vezettek. [35]

40. A tizenharmadik HÉA-irányelvre irányuló javaslat indokolása továbbá kifejezetten utalt a nyolcadik HÉA-irányelv elfogadásához vezető rendszerre és vitákra. [36] E két indokolást egymással összefüggésben értelmezve világossá válik, hogy a tizenharmadik HÉA-irányelv célja az uniós gazdasági szereplőket megillető bánásmódnak az EU területén kívül letelepedett gazdasági szereplőkre történő kiterjesztése volt.

41. A nyolcadik HÉA-irányelv előkészítő munkálatai ebből a célból rámutatnak arra, hogy a nyolcadik HÉA-irányelvet csak a valamennyi külföldi illetőségű adóalany részére történő HÉA-visszatérítés elvét végrehajtó első intézkedésnek tekintették, amelyet adott esetben a harmadik országbeli illetőségű adóalanyok részére történő visszatérítés problémáját rendező javaslatok követnek. [37] Csakugyan, az Európai Parlament is elégtelennek tekintette a Közösség területén letelepedett és nem letelepedett adóalanyok közötti különbségtételt, mivel ez az adókivetésbe a HÉA-rendszer elvével ellentétes halmozódási elemet csempészett. [38]

42. A tizenharmadik HÉA-irányelv így részben ugyanazokat a problémákat kezelte, mint a nyolcadik HÉA-irányelv: az EU-n belüli kereskedelem különböző tagállami visszatérítési szabályok folytán bekövetkező eltérülésének elkerülését.

43. A Bizottság ebből azt a következtetést vonja le, hogy e két irányelvet azonos módon kell értelmezni. Ennélfogva nem vélhető úgy, hogy a pénzügyi és biztosítási szolgáltatásokat az egyik irányelv felöleli, a másik azonban nem.

44. Azt, hogy valamely hasonlóképpen megszövegezett rendelkezés értelmezése átemelhető-e analógia útján egy másik irányelvbe,

34 – A tizenharmadik HÉA-irányelv második preambulumbekezdése.

35 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló tizenharmadik tanácsi irányelvre irányuló javaslat indokolásának (a továbbiakban: a tizenharmadik HÉA-irányelvre irányuló javaslat indokolása) – COM (82) 443 – 3. és 4. pontja.

36 – A tizenharmadik HÉA-irányelvre irányuló javaslat indokolásának 4. pontja, uo.

37 – Az Európai Közösségek Bizottságának a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló nyolcadik tanácsi irányelvre irányuló javaslata kapcsán megfogalmazott európai parlamenti véleményt tartalmazó európai parlamenti határozat (a továbbiakban: európai parlamenti határozat) (HL 1979. C 39., 14. o.) 3. pontja.

38 – Az európai parlamenti határozat 4. pontja, uo.

a két irányelv célkitűzésének fényében kell megállapítani. [39]

45. A jelen ügyben, a nyolcadik és a tizenharmadik HÉA-irányelv egymást részben átfedő célkitűzései ellenére nem vélem úgy, hogy azokat azonos módon kellene értelmezni, mivel a nyolcadik HÉA-irányelv az EU területén letelepedett adóalanyokkal, míg a tizenharmadik HÉA-irányelv a harmadik országok területén letelepedett adóalanyokkal foglalkozik.

46. Az Egyesült Királyság azzal igazolja a nyolcadik HÉA-irányelv hatálya alá tartozó, pénzügyi és biztosítási tevékenységeket végző adóalanyok és a tizenharmadik HÉA-irányelv hatálya alá tartozó ugyanilyen adóalanyok közötti eltérő bánásmódot, hogy az egyenlő bánásmódnak és a hátrányos megkülönböztetés tilalmának a szerződésekben foglalt általános elvei az előbbiekre alkalmazandók, az utóbbiakra azonban nem.

47. Ez a megközelítés összhangban áll az ítélkezési gyakorlattal, amely szerint minden rendelkezést a magasabb szintű jogi normák fényében kell értelmezni, és az e magasabb szintű jogi normákkal összhangban álló értelmezést kell előnyben részesíteni. [40] Így az EU területén letelepedett adóalanyokkal való bánásmód a nem az EU területén letelepedett adóalanyokat megillető bánásmódtól eltérő eredményre vezethet.

48. Az előkészítő munkálatok kifejezetten nem mondanak semmit a pénzügyi és biztosítási szolgáltatásokkal való bánásmódról. Mindazonáltal véleményem szerint jelentőséggel bír, hogy a nyolcadik HÉA-irányelvre irányuló eredeti javaslat általánosságban hivatkozott a hatodik HÉA-irányelv 17. cikkének (3) bekezdésére, miközben a végül elfogadott irányelv csak e cikk a) és b) pontját említi. Ez azt jelzi, hogy a jogalkotó szándékosan döntött úgy, hogy nem vonja be a pénzügyi és biztosítási szolgáltatásokat, mivel e következményt egyértelműen fel kellett ismernie az eredeti bizottsági javaslat módosítása során.

49. A Bizottság jelen ügybeli véleménye szerint a c) pont nyolcadik HÉA-irányelvből történő elhagyása hiba volt. Ennek alátámasztásául a nyolcadik HÉA-irányelvre irányuló javaslat indokolására hivatkozik, amelyben a Bizottság kifejti, hogy a c) pont hatálya alá tartozó eseteket valószínűleg az a) pont fogja felölelni. A Bizottság most belátja, hogy ez az álláspont szinte biztosan helytelen.

50. Nem győzött meg az az érv, miszerint az elhagyás hiba volt. Még ha ez igaz is lenne, az – véleményem szerint – jogilag nem lenne releváns. Valószínűtlennek tartom, hogy a hibát máig ne javították volna ki, három évtizeddel a nyolcadik HÉA-irányelv tervezetének elkészültét követően, különösen hogy a 2008-ban hatályba lépett, a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett

39 – A 270/80. sz., Polydor és RSO ügyben 1982. február 9-én hozott ítélet (EBHT 1982., 329. o.) 14–18. pontja. Lásd a legutóbbi C-351/08. sz. Grimme-ügyben 2009. november 12-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10777. o.) 29. pontját.

40 – A 218/82. sz., Bizottság kontra Tanács ügyben 1983. december 13-án hozott ítélet (EBHT 1983., 4063. o.) 15. pontja. Lásd a legutóbbi C-457/05. sz. Schutzverband der Spirituosen-Industrie ügyben 2007. október 4-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8075. o.) 22. pontját.

adóalanyok részére a [HÉA-]irányelvben előírt hozzáadottértékadó-visszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2008/9 irányelv) [41] megőrizte az állítólagos hibát.

51. Véleményem szerint a tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikke (1) bekezdésének célkitűzéséből vagy létrejöttének történetéből következésképpen nem állapítható meg egyértelműen, hogy a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontját bele kell érteni e rendelkezésbe.

3. Léteznek-e a szó szerinti értelemtől való eltérést alátámasztó kényszerítő okok?

52. Véleményem szerint a Bizottság egyedüli lehetősége arra, hogy a jelen ügyben a javára szóló döntés szülessen, annak bizonyításában rejlik, hogy kényszerítő okok szólnak a tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a szövegével ellentétes értelmezése mellett. Álláspontom szerint ez megkívánná, hogy a tizenharmadik HÉA-irányelvet vagy a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontját megfosszuk jelentésétől vagy hatékony érvényesülésétől, hacsak a tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikkébe nem érthető bele a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontjára vonatkozó hallgatólagos utalás.

41 – HL 2008. L 44., 23. o.

53. Az értelmezendő szöveg alapjául szolgáló elvvel összhangban álló értelmezést előnyben kell részesíteni az elvet hatékony érvényesülésétől megfosztó vagy elértéktelenítő értelmezéssel szemben. [42]

54. A jelen ügyben mindazonáltal sem a tizenharmadik HÉA-irányelvet, sem a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontját nem kellene megfosztani jelentésétől vagy hatékony érvényesülésétől, ha a Bíróság ragaszkodna a tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikke (1) bekezdésének kifejezett szövegezéséhez: a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontját továbbra is az érintett tagállam területén letelepedett személyekre kellene alkalmazni, a tizenharmadik HÉA-irányelv pedig továbbra is az EU területén kívül letelepedett – a HÉA-irányelv 169. cikkében foglalt két másik pont hatálya alá tartozó – személyekhez fűződő visszatérítésekre lenne alkalmazandó.

55. A Bizottság véleménye szerint továbbá a tizenharmadik HÉA-irányelv pusztán egy végrehajtási intézkedés, és így – összeütközés esetén – a HÉA-irányelv szerinti levonáshoz és visszatérítéshez való jogot kell előnyben részesíteni.

56. A HÉA-irányelv 171. cikkének szövege kifejezetten „részletes végrehajtási szabályokként” utal a nyolcadik és a tizenharmadik HÉA-irányelvre. Ez alapján azokat a

42 – A 157/86. sz., Murphy és társai ügyben 1988. február 4-én hozott ítélet (EBHT 1988., 673. o.) 10. pontja, valamint a 187/87. sz., Land de Sarre és társai ügyben 1988. szeptember 22-én hozott ítélet (EBHT 1988., 5013. o.) 19. pontja. Lásd a legutóbbi C-174/05. sz., Zuid-Hollandse Milieufederatie és Natuur en Milieu ügyben 2006. március 9-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-2443. o.) 20. pontját.

HÉA-irányelv mellett másodlagosnak lehetne tekinteni.

57. A hatodik és a tizenharmadik HÉA-irányelv, akárcsak a HÉA-irányelv természetesen a jogforrási hierarchia azonos szintjén állnak, mivel mindegyikük a Szerződés ugyanazon rendelkezései alapján elfogadott tanácsi irányelv. Így a *lex superior* elvének az egymás közötti viszonyukban történő alkalmazása eleve kizárt. Ezen irányelvek normatív rangját illetően különbség áll fenn egyrészt az irányelvek, másrészt az irányelvek és a Szerződések között.

58. Ez alapvetően azt jelenti, hogy a tizenharmadik HÉA-irányelvben foglalt részletes végrehajtási szabályok eltérhetnek a hatodik HÉA-irányelvben foglalt rendelkezésektől. Elképzelhető, hogy a jogalkotó egy korábbi jogi aktus végrehajtása során úgy határoz, hogy annak néhány rendelkezését nem hajtja végre, és ily módon a jogi aktus hallgatólagos módosítását végzi el, vagy az e rendelkezések végrehajtására vonatkozó döntést legalábbis későbbre halasztja. [43]

59. Mindazonáltal indokolt azon feltételezés mentén továbbhaladni, hogy ha a végrehajtási aktusban lehetőség van valamely rendelkezés értelmezésére, akkor az értelmezésnek az eredeti jogi aktussal való összhangra kell törekednie.

60. Csakugyan, a Bíróság megállapította, hogy a nyolcadik HÉA-irányelvnek nem az a célja, hogy megkérdőjelezze a hatodik HÉA-irányelvet, hanem hogy harmonizálja a hatodik HÉA-irányelv 17. cikkének (3) bekezdése szerinti visszatérítéshez való jogot. [44] E logikát követve a nyolcadik HÉA-irányelv 2. cikkére a hatodik HÉA-irányelv 17. cikke (3) bekezdésének megerősítéseként kell tekinteni, és ugyanez vonatkozik a tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikkének (1) bekezdésére.

4. A pénzügyi és biztosítási tevékenységeket végző harmadik országbeli illetőségű személyek részére történő visszatérítést érintő kötelezettség fennállására vonatkozó következtetés

61. Véleményem szerint az uniós jog jelenlegi állása szerint a tagállamok nem kötelesek a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontjában említett, az EU területén nem letelepedett adóalanyok részére történő visszatérítésre.

62. Véleményem szerint a HÉA-rendszerbeli levonásokra és visszatérítésekre vonatkozó különféle szabályok inkább pénzügy-politikai megfontolásokat, mint logikai vagy jogi szükségszerűségeket tükröznek. Történeti példák mutatják, hogy a HÉA területén a jogalkotó

43 – Meg kell jegyezni, hogy erre egyedül az azonos jogforrási szintű jogi aktusok esetében van lehetőség. A jogforrási hierarchia alacsonyabb szintjén álló uniós végrehajtási intézkedés vagy egy nemzeti végrehajtási, illetve átültetési intézkedés nem módosíthatja a végrehajtandó jogi aktus rendelkezéseinek hatályát vagy jelentését.

44 – A 29. lábjegyzetben hivatkozott Debouche-ügyben hozott ítélet 18. pontja és a C-35/05. sz. Reemtsma Cigarettenfabriken ügyben 2007. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2425. o.) 25. pontja.

néha gazdaság- vagy pénzügy-politikai szempontból következetlen vagy akár rendellenesen működő szabályozás mellett dönt. [45]

63. Még ha a tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikkének a Bizottság által javasolt értelmezése pénzügy-politikai szempontból jobban is illeszkedne a jelenlegi HÉA-rendszerhez, ezen értelmezés nem tükrözi a rendelkezés szövegét, különösen mivel a jogalkotó tudatosan az e kérdésben történő hallgatás mellett döntött. [46] Ezért a jogalkotó feladata, hogy a mulasztást pótolja. [47]

64. Az Egyesült Királyság álláspontja a HÉA-irányelvben foglalt – általa átültetendő és alkalmazandó – rendelkezés kifejezett és egyértelmű szövegén alapszik. A jogbiztonság kizárja azt, hogy a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontját a tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikkének (1) bekezdésébe értsük, amikor az ilyen értelmezés nem következik a szóhasználatból. [48] Az Egyesült Királyság hivatkozhat erre az elvre, amely különleges fontossággal bír a pénzügyi jog területén, ahol mind az adóalanyoknak, mind az adóhatóságoknak képeseknek kell lenniük arra, hogy álláspontjuk alátámasztásául az uniós szabályozás szövegére támaszkodhassanak.

65. A Bizottság álláspontját alkotmányos és intézményes szempontból is problémásnak tartom. Ha a Bizottság valóban azt állítja, hogy a nyolcadik és a tizenharmadik HÉA-irányelv szövegében tévedésből hiányosság van, akkor nem indokolt, hogy nem él jogalkotási kezdeményezési jogával a helyzet orvoslása érdekében. Ennek éppen az ellenkezőjét teszi: egyszerre ismétli meg az állítólagos hibát az új 2008/9 irányelvre irányuló javaslatában és indít kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást a releváns rendelkezés szövegének szó szerinti jelentésében megbízó tagállam ellen.

66. Végezetül, a Bizottság két gyakorlati problémára is hivatkozik azzal összefüggésben, ha a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontját nem értjük bele a tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikkének (1) bekezdésébe. Egyrészt arra a tényre, hogy a nyolcadik HÉA-irányelv értelmezése bizonytalanná válna a nyolcadik és a tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikkének

45 – Történetileg szükségesnek mutatkozott a HÉA-rendszert – különösen a levonások területét illetően – oly módon kialakítani, hogy a halmozott forgalmi adó rendszerében kivetettnél lényegesen magasabb mértékű teher elkerülhető legyen. A „tiszta" HÉA-rendszerbe történő ilyen jellegű beavatkozásokra manapság is akad példa. Bevezették például a „pufferszabályt", amely korlátozta az adómegállapítási időszakban fizetendő HÉA összegének levonásához való jogot a maradvány következő időszakra történő átvitele mellett. Ez a HÉA-irányelv 183. cikke (korábban a hatodik HÉA-irányelv 18. cikkének (4) bekezdése) alapján ma is engedélyezett. Lásd Terra, B., „Developments in VAT – the deduction of input tax", VAT monitor, 7. kötet, 2. sz., március/április, 1996., 52. o.

46 – Ahogyan Kaarle Makkonen professzor fogalmazott: a jogalkotó szeszélyes lehet. Lásd Makkonen, K., Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie, Annales Universitatis Turkuensis Ser. B Humaniora 93., Turku, 1965., 203. o.

47 – A 169/80. sz., Gondrand és Garancini ügyben 1981. július 9-én hozott ítélet (EBHT 1981., 1931. o.) 16. és 17. pontja. Szintén lásd Slynn főtanácsnok ezen ügyben 1981. június 4-én ismertetett indítványának utolsó pontját az 1949. oldalon. Lásd a legutóbbi C-170/08. sz. Nijemeisland-ügyben 2009. június 11-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-5127. o.) 44. pontját.

48 – A C-247/08. sz. Gaz de France – Berliner Investissement ügyben 2009. október 1-jén hozott ítélet (EBHT 2009., I-9225. o.) 38. pontja. Érdekes, hogy annak ellenére, hogy ebben az ügyben a jogalkotó egy későbbi irányelvben módosította a kérdéses rendelkezést, a Bíróság a rendelkezés kifejezett szövegezése javára mégis elutasította a szabályozás célkitűzésén és rendszerén alapuló értelmezést.

hasonló szövegezésére tekintettel, másrészt pedig arra, hogy a tagállamok többsége megsértené a tizenharmadik HÉA-irányelvet, mivel jelenleg lehetővé teszik az EU területén kívül letelepedett és a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontja szerinti tevékenységeket végző személyek részére történő visszatérítést.

67. Véleményem szerint a gyakorlati megfontolások egyike sem szolgál jogalapként arra, hogy a HÉA-irányelv 169. cikkének c) pontját a tizenharmadik HÉA-irányelv 2. cikkének (1) bekezdésébe értsük.

68. E nehézségek ezenfelül orvosolhatók megfelelő szabályozások elfogadásával, amelyek tisztázzák az EU területén kívül letelepedett és pénzügyi, illetve biztosítási tevékenységeket végző személyeket megillető visszatérítéshez való jog hatályát, ha ez szükségesnek tűnik a jelen ügy eredményét követően.

IV – Végkövetkeztetések

69. Figyelembe véve a fentieket, arra a következtetésre jutottam, hogy a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy az Egyesült Királyság megsértette a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 169–171. cikkét vagy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv 2. cikkének (1) bekezdését. Ezért azt javasolom a Bíróságnak, hogy utasítsa el a keresetet.