PAOLO MENGOZZI
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2007. február 15. [1]

1. Előzetes döntéshozatal iránti kérelemében a Finanzgericht Köln (Németország) azt kéri a Bíróságtól, hogy értelmezze a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország [helyesen: a Közösség] területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1986. november 17-i 86/560/EGK tizenharmadik tanácsi irányelv (a továbbiakban: a tizenharmadik irányelv) 2. cikkének (2) bekezdését. [2]

2. A kérdést előterjesztő bíróság tulajdonképpen azt kérdezi, hogy e rendelkezést úgy kell-e értelmezni, hogy a tagállamok számára biztosított azon lehetőség, hogy a hozzáadottérték-adónak (a továbbiakban: HÉA) a Közösség területén nem honos adóalanyok számára történő visszatérítését ahhoz a feltételhez kössék, hogy a harmadik állam a forgalmi adó tekintetében hasonló kedvezményeket biztosít, nem érvényes azokra az államokra, amelyek a szolgáltatások kereskedelméről szóló általános egyezmény (angolul: *General Agreement on Trade in Services*, a továbbiakban: GATS) szerződő államaiként hivatkozhatnak a GATS II. cikkének (1) bekezdésében előírt legnagyobb kedvezményről szóló záradékra.

3. A kérdés a Cseh Köztársaságban honos vállalkozás, a Řízení letového provozu ČR, s.p. (a továbbiakban: felperes) által a Bundesamt für Finanzen (Szövetségi Pénzügyi Hivatal) ellen kezdeményezett eljárásban merült fel, amely eljárás a felperes által a 2002. év során Németország területén nyújtott szolgáltatások után Németországban kifizetett HÉA visszatérítését elutasító határozatnak a Bundesamt für Finanzen általi helybenhagyásával kapcsolatos.

A vonatkozó jogszabályi keret

4. 1994. december 22-i határozatával [3] a Tanács jóváhagyta a Közösség nevében a

1 – Eredeti nyelv: olasz.

2 – HL L 326., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 129. o.

3 – A Tanács 94/800/EK határozata a többoldalú tárgyalások uruguayi fordulóján (1986–1994) elért megállapodásoknak a Közösség nevében a hatáskörébe tartozó ügyek tekintetében történő megkötéséről (HL L 336., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 21. kötet, 80. o.).

hatáskörébe tartozó ügyek tekintetében a Kereskedelmi Világszervezet (a továbbiakban: WTO) létrehozásáról szóló megállapodást, illetve az ezen megállapodás 1., 2. és 3. mellékletében szereplő megállapodásokat, többek között az 1. B) mellékletet, a GATS-ot.

5. A GATS legnagyobb kedvezményről szóló II. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az Egyezmény által érintett bármely intézkedés tekintetében minden tag bármely másik tag szolgáltatásainak és szolgáltatóinak azonnal és feltétel nélkül köteles biztosítani legalább azt a kedvezményes elbánást, amelyet bármely más tag hasonló szolgáltatásainak és szolgáltatóinak megad."

6. A tizenharmadik irányelv 2. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„(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 77/388/EGK 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.

(2) A tagállamok azon feltétellel teljesíthetik [helyesen: a tagállamok ahhoz a feltételhez köthetik] az (1) bekezdésben említett visszatérítéseket, hogy harmadik államok hasonló előnyöket nyújtanak a forgalmi adókra vonatkozóan.

[...]"

7. A forgalmi adóról szóló 1999. évi német törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: UStG) [4] 18. §-a (9) bekezdésének hatodik mondata az alábbiak szerint rendelkezik:

„Amennyiben a vállalkozó nem rendelkezik székhellyel a Közösség területén, csak akkor térítik vissza számára az előzetesen felszámított adót, ha a székhelye szerinti országban nem vetnek ki forgalmi, illetve ahhoz hasonló

4 – BGBl. 1999 I, 1270. o.

jellegű adót, vagy – abban az esetben, ha ilyen adót kivetnek – azt a belföldi székhellyel rendelkező vállalkozások részére visszatérítik."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

8. A felperes olyan cseh vállalkozás, amely a légi biztonság területén nyújt szolgáltatásokat a Cseh Köztársaság feletti légtérben. Ezenkívül pilótaképzést is biztosít szintén kizárólag a Cseh Köztársaság területén.

9. Ez utóbbi tevékenységének keretében 2002 során igénybe vett Németországban németországi vállalkozások által végzett repülésszimulátoros, illetve egyéb képzéseket, amely szolgáltatások ebben az államban a HÉA alá tartoznak. A felperes, miután a HÉÁ-t e szolgáltatások után megfizette, a Bundesamt für Finanzenhez 2003. július 7-én eljutatott kérelmében 29 013,60 euró összegű visszatérítést kért a 2002 januárja és decembere közötti időszak vonatkozásában.

10. Ez utóbbi szervezet 2004. február 12-i határozatában elutasította a kérelmet azzal az indokolással, hogy az UStG 18. §-a (9) bekezdése hatodik mondatában előírt viszonossági feltétel az adott ügyben nem teljesül. E szervezet az első határozata ellen benyújtott kifogást ugyanezzel az indokolással 2004. április 27-i határozatában szintén elutasította.

11. Ezért a felperes 2004. május 5-én keresetet nyújtott be a Finanzgericht Kölnhöz.

12. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kifejti, hogy a nemzeti jog az UStG 18. §-a (9) bekezdése hatodik mondatának alkalmazásával kizárja, hogy a felperesnek visszatérítsék a Németországban megfizetett előzetesen felszámított adót. A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a visszatérítéssel érintett időszakban a Cseh Köztársaság forgalmi adót vetett ki, anélkül hogy a német vállalkozások számára az előzetesen felszámított adó visszatérítését biztosította volna.

13. Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak az UStG 18. §-a (9) bekezdés hatodik mondatának a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdésével való összhangjával kapcsolatban, jóllehet ez az irányelv jogalapot biztosít a nemzeti rendelkezés számára, amely megismétli annak szövegét. Ez a bíróság azt kérdezi, hogy a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdését a WTO-tagállamok, és ezáltal a GATS szerződő államai vonatkozásában nem kellene-e megszorítóan értelmezni a

GATS II. cikkének (1) bekezdésében előírt legnagyobb kedvezményről szóló záradéknak megfelelően; vagyis, figyelemmel ez utóbbi rendelkezésre, nem úgy kellene-e tekinteni, hogy a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdésében meghatározott lehetőség, amely szerint az előzetesen felszámított adó visszatérítését viszonossági feltételhez kössék, nem érvényes az WTO tagállamaival szemben.

14. A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a Cseh Köztársaság és az Európai Közösség tagjai a WTO-nak, így tehát részesei a GATS-nak 1995. január 1-je óta, valamint hogy az Európai Közösség tagállamai lemondanak arról, hogy egymással szemben a tizenharmadik irányelv 2. cikke (2) bekezdésében meghatározotthoz hasonló viszonossági feltételt alkalmazzanak. Következésképpen nem férhetne kétség ahhoz, hogy a GATS II. cikkének (1) bekezdése alapján a Cseh Köztársaság is igényelhet mindenféle viszonossági követelménytől mentes bánásmódot. [5]

15. A kérdést előterjesztő bíróság egyébként megjegyzi, hogy a GATS nemzetközi jogi egyezmény, amely kizárólag a részesei számára teremt jogokat vagy kötelezettségeket, a GATS megsértése esetén kizárólag a WTO keretében elfogadott vitarendezési szabályokra vonatkozó megállapodás alkalmazandó. Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság szerint ez nem jelenti azt, hogy az Európai Közösségnek és intézményeinek ne kellene a WTO-hoz történő csatlakozást megelőzően alkotott másodlagos közösségi jogot, és így a tizenharmadik irányelvet, a GATS rendelkezéseivel összhangban értelmezni és alkalmazni. Ugyanis az EK 300. cikk (7) bekezdésével – amelyre az EK 133. cikk (3) bekezdése kifejezetten utal – összhangban kötött egyezmények, így a GATS is, kötik a Közösség intézményeit és tagállamait, és szerves részei a közösségi jogrendszernek.

16. Mivel az eljárás kimenetele attól függ, hogy az UStG 18. §-ának (9) bekezdése összeegyeztethető-e a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdésével, és kétségek merültek fel e rendelkezések pontos értelmezését illetően, a kérdést előterjesztő bíróság úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e megszorítóan értelmezni a [...] tizenharmadik tanácsi irányelv 2. cikkének (2) bekezdését, hogy a tagállamok részére ott biztosított azon lehetőség, miszerint azon feltételnek vethetik alá a HÉA-visszatérítéseket, hogy harmadik államok hasonló előnyöket nyújtanak a forgalmi adókra

5 – A kérdést előterjesztő bíróság szerint ez abból a tényből is következik, hogy bár a GATS II. cikkének (2) bekezdése kifejezetten előírta annak lehetőségét, hogy a GATS II. cikke (1) bekezdésének alkalmazási köréből kizárja a legnagyobb kedvezményről szóló záradékkal ellentétes intézkedéseket, feltéve hogy azok szerepelnek az egyezmény megfelelő mellékletében, valamint hogy megfelelnek az ott megjelölt feltételeknek, ez a melléklet egyetlen ilyen típusú kivételt sem ír elő a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdésével kapcsolatban.

vonatkozóan, nem vonatkozik olyan államokra, amelyek a [GATS] szerződő államaiként hivatkozhatnak az abban foglalt legnagyobb kedvezmény elvére (GATS II. cikk, (1) bekezdés)?"

Jogi elemzés

17. A Bíróság alapokmányának 23. cikke alapján írásbeli észrevételeket előterjesztő felek, azaz a ciprusi és a lengyel kormány, valamint a Bizottság, jóllehet más és más indokok alapján, de mindannyian arra a következtetésre jutottak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre tagadó választ kell adni. [6]

18. Én is hasonló véleményen vagyok az alábbiakban kifejtett indokok alapján.

19. Véleményem szerint először is a Bizottság írásbeli észrevételeiben részletesebben kifejtett érvelését kell megvizsgálni, amelyben tulajdonképpen azt állítja, hogy az olyan harmadik államban honos gazdasági szereplő számára, mint amilyen a tényállás megvalósulása idején a felperes volt, [7] nem biztosítható kedvezőbb helyzet annál, mint amilyet a Közösség területén honos szereplők élveznek.

20. A Bizottság hangsúlyozza, hogy a HÉA-visszatérítésnek az ország területén nem honos adóalanyokra alkalmazandó rendszere, amelyet a 79/1072/EGK irányelv [8] alapján a Közösség területén honos gazdasági szereplőkre kell alkalmazni, a visszatérítéshez és az előzetesen felszámított adó levonásához való jog közötti elvi megfeleléssel jellemezhető, amelyet a Bíróság a Debouche-ügyben hozott ítéletében [9] tett egyértelművé. A Bizottság megjegyzi, hogy ezen ítélet alapján a HÉA-irányelvek rendszerének céljával összhangban a mentességet élvező, és következésképpen belföldön a megfizetett előzetesen felszámított adó levonására nem jogosult adóalany a más tagállamban megfizetett HÉA visszatérítésére sem jogosult. [10]

21. Főszabály szerint hasonló megoldást kell alkalmazni az előzetesen felszámított HÉÁ-nak a harmadik államban honos gazdasági

6 – A lengyel kormány mindenesetre azt kéri a Bíróságtól, hogy amennyiben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre igenlő választ ad, korlátozza ítéletének időbeli hatályát.

7 – Amint az köztudott, a Cseh Köztársaság csak 2004. május 1-je óta tagja az Európai Közösségnek.

8 – 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 nyolcadik tanácsi irányelv (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.).

9 – A C-302/93. sz. ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4495. o.).

10 – A fent hivatkozott Debouche-ügyben hozott ítélet 15. pontja.

szereplők részére történő visszatérítése tekintetében a tizenharmadik irányelv 3. cikkének (2) bekezdése alapján is, amely előírja, hogy nem lehet az ugyanezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében meghatározott visszatérítést a Közösség területén honos adóalanyok tekintetében alkalmazott feltételeknél kedvezőbb feltételekkel nyújtani. A Bizottság szerint, ha a harmadik államban honos szereplő ott nem HÉA-alany, ott nem hivatkozhat az előzetesen felszámított adóval kapcsolatos jogokra, és következésképpen nem hivatkozhat a visszatérítési jogra a Közösség más tagállamaival szemben sem, amelyekben esetleg szintén fizetett előzetesen felszámított HÉÁ-t. Az ezzel ellentétes megoldás azzal a következménnyel járna, hogy az adott gazdasági szereplő kedvezőbb bánásmódban részesül, mint a Közösség területén honos adóalanyok.

22. A Bizottság továbbá kiemeli, hogy „az előzetesen felszámított adó levonásának az adóalanyok számára a származási országban biztosított lehetősége pontosan a közösségi jog »viszonossági követelményét« vonja maga után", és hogy „a Közösség más tagállamaiban honos vállalkozások továbbra is részesülhetnek az előzetesen felszámított adóval kapcsolatos levonási mechanizmusban". Ez pedig „viszonosságot" keletkeztet a Közösség tagállamai között. [11]

23. A Bizottság véleménye szerint az, hogy a német hatóságok visszautasították a felperes által kérelmezett visszatérítést, nem ellentétes a GATS-ban előírt legnagyobb kedvezményről szóló záradékkal. Ez az elutasítás nem érinti hátrányosan a felperest a Közösség területén honos vállalkozásokkal szemben, hanem éppen hogy összhangban áll a HÉA közösségi rendszerével és az egyenlőség általános elvével, mivel megakadályozza, hogy a felperes – aki a Bizottság szerint a 77/388/EGK irányelv [12] értelmében nem adóalany – a Közösség területén honos vállalkozásoknál előnyösebb helyzetbe kerüljön.

24. Márpedig úgy tűnik számomra, hogy a Bizottság jelenleg vizsgált érvelésének – amely azon a ténybeli feltevésen alapul, hogy a tényállás megvalósulása idején a felperes a letelepedése szerinti államban nem volt a forgalmi adó alanya – ténybeli, illetve jogi megalapozottsága nem releváns az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés érdeme tekintetében, amelyet a jogszabálynak a jelen ügy sajátos körülményeitől független értelmezése céljából tettek fel.

25. Úgy tűnik inkább, ez az érvelés azt a kérdést veti fel, hogy releváns-e az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés a Finanzgericht Köln által meghozandó határozat tekintetében, tehát hogy a kérdés elfogadható-e.

11 – A Bizottság írásbeli észrevételeinek 20. pontja *in fine*.

12 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer; egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

26. Ugyanis, ha kiderülne, hogy a kérdéses időszakban a felperes a forgalmi adó tekintetében nem volt adóalany a Cseh Köztársaságban, vagy bár adóalany volt, de ebben az államban nem volt jogosult az előzetesen felszámított adó levonására, akkor az, hogy – a tizenharmadik irányelv 2. cikke (2) bekezdésének a GATS II. cikkének (1) bekezdésével összhangban történő értelmezése alapján – olyan bánásmódot követel, mint amilyet Németországban a közösségi vállalkozások élveztek az előzetesen felszámított HÉA visszatérítése vonatkozásában, semmi esetre sem lehet alkalmas arra, hogy megkapja a kért visszatérítést.

27. A Bizottság – véleményem szerint – ugyanis helyesen írja le a Debouche-ügyben hozott ítélet alapján a más tagállamban honos adóalanyok számára történő HÉA-visszatérítéssel kapcsolatos közösségi jogi szabályozást. A Bíróság pontosan meghatározta a letelepedés szerinti tagállamban alkalmazandó levonási jog és az azon más tagállamban történő visszatérítéshez fűződő jog közötti kapcsolatot, ahol a költségek felmerültek. Ugyanis a Bíróság úgy határozott, hogy azon adóalany, aki mentességben részesül, és következésképpen nem jogosult a megfizetett előzetesen felszámított adó levonására a letelepedés szerinti tagállamban, a HÉÁ-ról szóló irányelvek rendszerének céljával összhangban nem jogosult a másik tagállamban megfizetett HÉA visszatérítésére sem. [13]

28. Ezek után véleményem szerint nem fér komoly kétség a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elfogadhatóságához annak az alapüggyel kapcsolatos relevanciája tekintetében.

29. Ebben a tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság és a nemzeti bíróságok között az EK 234. cikk alapján létrehozott együttműködés keretében az alapügyben eljáró, és a meghozandó bírósági határozatért felelős nemzeti bíróság kizárólagos feladata, hogy az ügy sajátosságaira tekintettel megítélje mind az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szükségességét az ügydöntő határozat meghozatalához, mind a Bíróság elé terjesztett kérdések relevanciáját. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések a közösségi jog értelmezésére irányulnak, a Bíróság főszabály szerint köteles eljárni. [14] A nemzeti bíróság által előterjesztett kérelem csak akkor utasítható el, ha a közösségi jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson. [15]

13 – Lásd a C-136/99. sz. Monte dei Paschi di Siena ügyben 2000. július 13-i ítélet (EBHT 2000., I-6109. o.) 23. pontját, amely ebben a tekintetben a fent hivatkozott Debouche-ügyben hozott ítélet 15. pontjára utal.

14 – A C-415/93. sz. Bosman-ügyben 1995. december 15-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-4921. o.) 59. pontja, a C-7/97. sz. Bronner-ügyben 1998. november 26-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-7791. o.) 16. pontja és a C-238/05. sz. Asnef-Equifax-ügyben 2006. november 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-11125. o.) 15. pontja.

15 – A fent hivatkozott Bosman-ügyben hozott ítélet 61. pontja, a fent hivatkozott Bronner-ügyben hozott ítélet 17. pontja és a fent hivatkozott Asnef-Equifax-ügyben hozott ítélet 17. pontja.

30. Márpedig a Bizottság jelenleg vizsgált érvelése semmilyen módon nem bizonyítja, hogy a jelen ügyben ezen esetek egyikéről lenne szó.

31. Ebben a tekintetben először is megjegyezzük, hogy az a ténybeli feltétel, amely ezen érvelés alapja, tudniillik, hogy a felperes a tényállás megvalósulása idején Cseh Köztársaságban nem volt a forgalmi adó tekintetében adóalany, csak egyszerű állítás a Bizottság részéről, amelyet semmilyen módon nem támasztanak alá az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt tájékoztatások.

32. Ez utóbbi nem nyújt pontosabb tájékoztatást a Cseh Köztársaságban a tényállás megvalósulása idején hatályos adórendszerről. A határozat 5. oldalán a cc) pontban azt jelzi, hogy „[a felperesnek] felszámított adók egyúttal levonhatóak voltak előzetesen felszámított adóként [...], amennyiben [a felperes] adóalany volt". A 6. oldalon a bbb) pontban a határozat kifejti, hogy „[a] Cseh Köztársaság ténylegesen kivetett forgalmi adót a visszatérítés [szempontjából releváns] időszakban, ugyanakkor ebben az időszakban a belföldi vállalkozások számára nem biztosította az előzetesen felszámított adó visszatérítését"; ehhez kapcsolódik még az a megállapítás, amely a kérdést előterjesztő bíróság számára lényegesnek tűnik, hogy a német vállalkozások nem voltak jogosultak a Cseh Köztársaságban az ebben az államban megfizetett előzetesen felszámított adó hasonló visszatérítésére.

33. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat semmi esetre sem enged arra következtetni, hogy a felperes a tények idején a Cseh Köztársaságban nem volt a forgalmi adó alanya. Habár az előzetes döntéshozatalra utaló határozat előző pontban hivatkozott második része arra is következtetni enged, hogy mindenesetre a felperes ebben az államban nem részesülhetett az előzetesen felszámított adó levonásában, akkor sem lehet – véleményem szerint – megállapítani, hogy ez a körülmény egyértelműen, és így nyilvánvalóan következik magából a határozatból.

34. Egyébként, még ha ez a körülmény megerősítést is nyer, az előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés akkor sem veszítené el szükségképpen a relevanciáját az e bíróság által meghozandó határozat tekintetében. Ennek kapcsán emlékeztetni kell arra, hogy figyelembe véve azt, ami az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, a Bundesamt für Finanzennek a visszatérítést megtagadó határozata egyszerűen a UStG 18. §-a (9) bekezdésének hatodik mondata szerinti viszonosság hiányán alapul, a kérdést előterjesztő bíróság pedig ezen indokolás megalapozottságát vonja kétségbe, mivel fenntartási vannak e rendelkezésnek a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdésével való összhangját illetően.

35. A kérdést előterjesztő bíróságot tehát, úgy tűnik, az a kérdés érdekli, vajon a Bundesamt für Finanzen érvényesen hivatkozhatott-e a felperes terhére a Cseh Köztársaság és a Németországi Szövetségi Köztársaság közötti viszonosság hiányára abban

a tekintetben, hogy ezen államok kölcsönösen elismerjék a területükön a másik államban honos gazdasági szereplők által megfizetett előzetesen felszámított adó visszatérítéséhez való jogot, miközben Németország nem követelte meg viszonosság fennállását ahhoz, hogy ezen előnyt a Közösség más tagállamaiban letelepedett gazdasági szereplők számára biztosítsa.

36. A Bizottság észrevételeinek ellentmondásosságára, amire a fenti 22. pontban hivatkoztam, hasznosnak tűnik pontosítani, hogy nem lehet azt állítani, hogy a HÉÁ-val kapcsolatos közösségi irányelvek által alkotott jogi szabályozás elfogadja, hogy a Közösség tagállamai viszonossági feltételnek vessék alá a más tagállamban honos adóalanyok számára történő HÉA-visszatérítéssel kapcsolatos közösségi rendelkezéseket átültető belső jogszabályok alkalmazását. Az a tény, hogy e jogi szabályozás egyik alkotóeleme az ilyen visszatérítés vonatkozásában az adókivetést és az előzetesen felszámított forgalmi adó levonásához való jogot szabályozó belső jogszabályok egyfajta kölcsönös elismerésén alapul, nem jelenti azt, hogy a tagállamok jogosultak arra, hogy viszonossági feltételt alkalmazzanak, amikor biztosítják a kérdéses előnyt. Minden tagállamnak olyan módon kell megalkotnia a belső jogát, hogy a közösségi szabályozásban előírt feltételek fennállása esetén biztosítsa a más tagállamokban honos gazdasági szereplők számára a belföldön teljesített ügyletek során megfizetett előzetesen felszámított HÉA visszatérítését, és mindezt függetlenül attól, hogy más tagállamok ténylegesen teljesítik-e ezt a kötelezettséget.

37. Abban az esetben, ha a felperes az adott időszakban a forgalmi adó tekintetében adóalany volt, és a letelepedése szerinti államban az előzetesen felszámított adó levonásában részesült, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adott igenlő válasz azzal a következménnyel járna, hogy a kért adó-visszatérítésre ahhoz hasonló szabályok szerint lenne jogosult, amelyeket a Németországi Szövetségi Köztársaság a hasonló helyzetben lévő közösségi szereplő esetén alkalmaz.

38. Ellenben abban az esetben, ha abban az időben a felperes a forgalmi adó tekintetében nem volt adóalany, vagy legalábbis a letelepedése szerinti államban nem illette meg az előzetesen felszámított adó levonása, a közösségi bánásmódra hivatkozva bizonyosan nem részesülhetne adó-visszatérítésben; mindazonáltal az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adott igenlő válasz azzal a következménnyel járna, hogy a visszatérítést elutasító határozat nem alapulhat azon az indokoláson, amelyet a Bundesamt für Finanzen adott elő.

39. Következésképpen még ebben a második esetben sem lehet kizárni, hogy jóllehet a felperes nem kaphatja meg a kért visszatérítést, az előterjesztő bíróság által feltett kérdés releváns lesz az e bíróság előtt folyó jogvita eldöntése vonatkozásában, különösen arra a lehetőségre tekintettel, hogy a Bundes-

amt für Finanzen határozatának indokolását esetleg megváltoztatják. [16]

40. Úgy vélem tehát – elismerve azt, hogy amennyiben a Bíróság igenlő választ ad az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre, a kérdést előterjesztő bíróság feladata lesz, hogy megállapítsa, hogy a tényállás megvalósulása idején a felperes a forgalmi adó alanya volt-e a Cseh Köztársaságban, és hogy jogosult volt-e az előzetesen felszámított adó levonására –, a Bizottság imént vizsgált érvelése nincs hatással az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés érdemére, de nem bizonyítja azt sem, hogy a kérdés nem releváns a kérdést előterjesztő bíróság által hozandó határozat vonatkozásában, és így azt sem, hogy a kérdés nem fogadható el a Bíróságnak az EK 234. cikkel kapcsolatos ítélkezési gyakorlata alapján.

41. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés érdemével kapcsolatban először is alaptalannak tartjuk a lengyel kormány által felhozott azon érvet, amely szerint a GATS II. cikkének (1) bekezdése nem releváns a jelen ügyben, mivel az ott előírt szabály kizárólag szolgáltatások nyújtására alkalmazandó, nem pedig az azokra vonatkozó adójogi bánásmódra. Ahogyan azt a Bizottság a Bíróság által ezzel kapcsolatban az eljárás során a feleknek feltett írásbeli kérdésre adott válaszában helyesen megállapította, az adójogi intézkedések nem mentesülnek a GATS rendelkezéseinek alkalmazása alól.

42. Ebben a tekintetben megjegyezzük, hogy a GATS hatálya alá tartozó intézkedések meghatározása rendkívül széles. A GATS – I. cikkének (1) bekezdése értelmében – „a Tagok azon intézkedéseire vonatkozik, amelyek hatással vannak a szolgáltatások kereskedelmére" [17], továbbá az egyezmény pontosítja, hogy „a Tagok által hozott intézkedések" alatt a GATS I. cikke (3) bekezdésének a) pontja alapján a „központi, regionális kormányzati vagy helyhatósági, illetve hatósági intézkedések[et]" és a „központi, regionális kormányzati vagy helyhatóságok, illetve hatóságok által delegált jogosítványok alapján működő nem kormányzati testületek intézkedései[t]" kell érteni. Továbbá – ahogyan azt a Bizottság kiemelte – a GATS XXVIII. cikkének a) pontja pontosítja, hogy az egyezmény vonatkozásában „az »intézkedés« egy Tag bármely intézkedését jelentheti, törvény, szabályozás, szabály, eljárás, döntés, adminisztratív lépés révén vagy bármilyen más formában". Végezetül különös utalásokat is találunk az adójog területére a GATS más rendelkezéseiben, mint például a XIV. cikk d) és e) pontjában és a XXVIII. cikk o) pontjában.

16 – Továbbá hasznos kiemelni, hogy – ahogyan az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik – a felperes a keresetét a Finanzgericht Köln előtt nem a GATS II. cikkének (1) bekezdésében előírt legnagyobb kedvezményről szóló záradékra alapította, hanem ellenkezőleg, úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság hivatalból tette fel a jelen előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést.

17 – A WTO keretében felállított Vitarendezési Testület szerint a GATS I. cikkének (1) bekezdésében „a hatással vannak" kifejezés használata, amely azon intézkedéseket azonosítja, amelyek „hatást" gyakorolnak a szolgáltatások kereskedelmére, a GATS alkotóinak azt a szándékát mutatja, hogy széles alkalmazási kört jelöljenek ki ezen egyezmény számára (a WT/DS27/AB/R sz., *„Európai Közösségek – Banánok"* című, 1997. szeptember 25-i jelentés [megtalálható a WTO honlapján: www.wto.org] 220. pontja).

43. Rá kell továbbá világítanunk egy másik nézőpontra, amelyre sem az előzetes döntéshozatalra utaló határozat, sem pedig a Bírósághoz benyújtott írásbeli észrevételek nem utalnak, és amely a „közösségi preferenciára" mint a GATS II. cikkének (1) bekezdésében szabályozott legnagyobb kedvezményről szóló záradék alóli mentesülési esetre vonatkozik.

44. A GATS II. cikkének (2) bekezdésében előírt különleges kivételeken túl, amelyeket magának az egyezménynek a mellékletében kell szabályozni, a GATS több korábbi mentességet is meghatároz a legnagyobb kedvezmény elve alól, amelyek között szerepel az V. cikkben előírt, „gazdasági integrációval" kapcsolatos alanyi kivétel.

45. Ez a cikk kimondja, hogy a GATS „egyetlen Tagot sem gátol abban, hogy részt vegyen olyan egyezményben, illetve ahhoz csatlakozzon, amely az egyezményben részt vevő felek között liberalizálja a szolgáltatások kereskedelmét", feltéve hogy bizonyos feltételeket tiszteletben tart: „széles körben lefedi az ágazatokat" (az V. cikk (1) bekezdésének a) pontja), megszünteti a hátrányosan megkülönböztető intézkedéseket, és/vagy megtiltja újabb vagy komolyabb hátrányosan megkülönböztető intézkedések bevezetését (az V. cikk (1) bekezdésének b) pontja), a részt vevő felek közötti kereskedelem előmozdítását célozza, valamint nem emeli az egyes szolgáltatáskereskedelmi ágazatok és alágazatok előtt álló kereskedelmi akadályok szintjét az egyezményen kívüli országok vonatkozásában (az V. cikk (4) bekezdése).

46. A fent hivatkozott feltételek tiszteletben tartása esetén az V. cikk érdemben nem sérti a gazdasági integrációt célzó egyezmények alapján hozott intézkedéseket, amelyek célja pontosan az, hogy a részt vevő felek számára lehetővé tegye, hogy egymás között a WTO-tagok között megvalósított liberalizációénál magasabb szintet érjenek el, és amely intézkedések másként ellentétesek lennének a II. cikkben meghatározott legnagyobb kedvezménnyel kapcsolatos kötelezettséggel. [18]

47. Következésképpen, ha és amennyiben az EK-Szerződés megfelel a GATS V. cikkében előírt feltételeknek, a WTO valamely szerződő állama, amely nem tagállama a Közösségnek, nem állíthatja a GATS II. cikkének (1) bekezdése alapján, hogy a területén honos szolgáltatásnyújtónak olyan bánásmódban kell részesülnie a Közösség valamely tagállamában, mint amilyet e tagállam a közösségi jognak megfelelően a Közösség más tagállamában honos szolgáltatásnyújtó számára biztosít. Ilyen esetben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre szükségszerűen nemleges választ kellene adni.

48. Ezek után nem tűnik szükségesnek számomra, hogy a jelen előzetes döntéshozatali eljárás keretében ellenőrizzük, hogy a szerződés valóban megfelel-e valamennyi fent hivatkozott feltételnek, ez a vizsgálat

18 – A szakértői csoport WT/DS139/R sz. és a WT/DS142/R sz. *„Kanada – Gépkocsiipart érintő intézkedések"* című, 2000. február 11-i jelentésének (megtalálható a WTO honlapján: www.wto.org) 10.271. pontja.

ugyanis viszonylag összetettnek mutatkozik, különösen azzal kapcsolatosan, hogy a szerződés nem emelheti *az egyes szolgáltatáskereskedelmi ágazatok és alágazatok* előtt álló kereskedelmi akadályok szintjét az egyezményen kívüli országok vonatkozásában.

49. Tulajdonképpen még ha feltételezzük is, hogy arra a következtetésre juthatunk, hogy a szerződés nem felel meg ezeknek a feltételeknek, és következésképpen a GATS II. cikkének (1) bekezdése alapján a felperes helyzetére főszabály szerint közösségi bánásmódot kell biztosítani, egyértelműnek tűnik számunkra, hogy a Bíróságnak a WTO-egyezmények belső közösségi térre kifejtett hatásával kapcsolatos ítélkezési gyakorlatát alkalmazva az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre csak nemleges választ lehet adni.

50. E tekintetben először is – ahogyan azt az írásbeli észrevételeket előterjesztő felek is tették – emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a WTO-egyezmények – tekintettel azok természetére és céljára – főszabály szerint nem tartoznak azok közé a jogszabályok közé, amelyekre tekintettel a Bíróság ellenőrzi a közösségi intézmények aktusainak jogszerűségét. [19] Másrészt ugyanezen okokból a Bíróság úgy ítéli meg, hogy a WTO-egyezmények rendelkezései jellegüknél fogva nem keletkeztetnek a magánszemélyek számára olyan jogokat, amelyekre a közösségi jog alapján közvetlenül hivatkozhatnak a bíróságok előtt. [20]

51. A Bíróságnak csak akkor feladata, hogy ellenőrizze a kérdéses közösségi aktus jogszerűségét a WTO szabályainak vonatkozásában, ha a Közösség a WTO keretében vállalt különleges kötelezettségét kívánja végrehajtani, vagy amennyiben a közösségi aktus kifejezetten a WTO-egyezmények meghatározott rendelkezéseire utal vissza. [21]

52. Mivel a jelen esetben nem a Közösség kívánta a WTO keretében vállalt különleges kötelezettségét végrehajtani, és a tizenharmadik irányelv nem utal kifejezetten a WTO-egyezmények meghatározott rendelkezéseire, a ciprusi és a lengyel kormány úgy ítéli meg, hogy az 50. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat azzal a következménnyel jár, hogy a Finanzgericht Köln által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre nemleges választ kell adni.

53. Mindazonáltal hangsúlyozni kell, hogy a jelen ügyben a GATS II. cikkének (1) bekezdésére nem azért hivatkoztak, hogy a tizen-

19 – A C-149/96. sz., Portugália kontra Tanács ügyben 1999. november 23-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-8395. o.) 47. pontja, valamint a C-300/98. és C-392/98. sz., Dior és társai egyesített ügyekben 2000. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-11307. o.) 43. pontja; a C-307/99. sz. OGT Fruchthandelsgesellschaft ügyben 2001. május 2-án hozott végzés (EBHT 2001., I-3159. o.) 24. pontja és a C-377/02. sz. Van Parys-ügyben 2005. március 1-jén hozott ítélet (EBHT 2005., I-1465. o.) 39. pontja.

20 – A fent hivatkozott Dior és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 44. pontja és a fent hivatkozott OGT Fruchthandelsgesellschaft ügyben hozott ítélet 25. pontja.

21 – A fent hivatkozott Portugália kontra Tanács ügyben hozott ítélet 49. pontja és a fent hivatkozott Van Parys-ügyben hozott ítélet 40. pontja.

harmadik irányelv 2. cikke (2) bekezdésének érvényességét vonják kétségbe. Ahogyan azt a Bizottság jogosan megjegyzi, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés nem a GATS-ban előírt legnagyobb kedvezményről szóló záradék esetleges közvetlen hatályára, [22] hanem az előzetesen felszámított adónak a tizenharmadik irányelv által előírt visszatérítésével kapcsolatos viszonossági záradék WTO-joggal összhangban álló értelmezésére irányul. [23]

54. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság jogosan emlékeztet arra, hogy az EK-Szerződés 228. cikkében (jelenleg EK 300. cikk) felsorolt feltételeknek megfelelően megkötött nemzetközi egyezmények ugyanezen cikk (7) bekezdése alapján kötik a Közösség intézményeit és a tagállamokat.

55. Márpedig a Bíróság szerint a Közösség által megkötött nemzetközi megállapodásoknak a másodlagos közösségi joggal szembeni elsőbbsége azt írja elő, hogy az utóbbi szövegét úgy kell értelmezni, hogy az lehetőleg összhangban legyen e megállapodásokkal. [24]

56. A Bíróságnak ezt az álláspontját támasztják alá és erősítik meg azok az ítéletek, amelyekben a Bíróság – miután emlékeztetett az általam a fenti 50. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatra – megállapítja, hogy abban az esetben, ha alkalmazni kell a szellemi tulajdonjogok kereskedelmi vonzatairól szóló megállapodást (a továbbiakban: TRIPS-egyezmény) – amely a WTO-t létrehozó egyezmény 1. C) mellékletében található –, és az adott területen a Közösség már jogszabályt alkotott, mint például a védjegyek esetén, a közösségi jog alapján a tagállami bíróságok lehetőség szerint kötelesek a TRIPS-egyezmény 50. cikkének szövege és célja figyelembevételével alkalmazni nemzeti jogukat, amennyiben átmeneti intézkedéseket kell elrendelniük azzal a céllal, hogy

22 – Ahogyan azt a Bizottság írásbeli észrevételeiben tette, a „közvetlen hatály" kifejezést én is tág értelemben használom, amely jelöli mind a „helyettesítő" hatályt (hivatkozhatóságot) – azaz a nemzetközi egyezmény rendelkezésének, mint jogok és kötelezettségek forrásának, azon tulajdonságát, hogy azt a jelen, konkrét ügyben az egyébként alkalmazandó, ellentétes nemzeti (másodlagos közösségi jogi vagy nemzeti jogi) jogszabály helyett kell alkalmazni –, mind a „kizáró" hatályt (hivatkozhatóságot), azaz e rendelkezés azon tulajdonságát, hogy mint jogalap, megakadályozza az érintett jogi norma hivatkozhatóságát, anélkül hogy annak helyére lépne. A helyettesítő és a kizáró hivatkozhatóság közötti ezen elméleti különbségtétel kapcsán a közösségi irányelvek és a tagállamok belső jogi jogszabályai közötti kapcsolatban Saggio főtanácsnok C-240/98–C-244/98. sz., Océano Grupo Editorial és a Salvat Editores egyesített ügyekre (2000. június 27-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-4941. o.]) vonatkozó indítványának 37–39. pontjára és Léger főtanácsnok C-287/98. sz. Linster-ügyre (2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-4941. o.]) vonatkozó indítványának 55–77. pontjára utalok.

23 – Mindenesetre hangsúlyozom, hogy a tizenharmadik irányelv az (1994-ben kötött) WTO-egyezményeknél korábban született, és sohasem módosították. Ezért nem utal kifejezetten az egyezmények pontos rendelkezéseire, és ezért a Közösségnek nem lehetett szándékában, hogy ezzel az irányelvvel a WTO keretén belül vállalt különleges kötelezettségét hajtsa végre. Hozzátesszük továbbá, hogy a fenti irányelv szövege nem teszi lehetővé azt sem, hogy úgy ítéljük meg, hogy amikor ezt az irányelvet elfogadta, a Közösségnek az volt a szándéka, hogy az 1946-os Vámtarifáról és a Kereskedelemről szóló Általános Megállapodásból (a továbbiakban: GATT) származó különleges kötelezettségét hajtsa végre; ez utóbbi egyébként nem terjed ki a szolgáltatások kereskedelmére.

24 – A C-61/94. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1996. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-3989. o.) 52. pontja. Ezt a Bíróság már a C-286/90. sz., Poulsen és Diva Navigation ügyben 1992. november 24-én hozott ítéletében is kimondta abból az elvből kiindulva, hogy a Közösség a hatásköreit a nemzetközi jog tiszteletben tartása mellett köteles gyakorolni, így a bizonyos a halászati források megőrzését szolgáló technikai intézkedések előírásáról szóló, 1986. október 7-i 3094/86/EGK tanácsi rendelet (HL L 288., 1. o.) 6. cikkét a nemzetközi tengerjog releváns szabályainak, tehát a Közösség által 1982-ben kötött, az Észak-Atlanti-óceánban a lazac megóvásáról szóló Egyezmény (HL L 378., 25. o.) szabályainak figyelembevételével kell értelmezni és hatályát meghatározni. Továbbá a Bíróság a C-70/94. sz. Werner-ügyben 1995. október 17-én hozott ítéletének (EBHT 1995., I-3189. o.) 23. pontjában és a C-83/94. sz., Leifer és társai ügyben hozott ítéletének (EBHT 1995., I-3231. o.) 24. pontjában már utalt a GATT XI. cikkére, és azt „a nemzetközi kereskedelmet szabályozó közösségi rendszer elemzésének szempontjából releváns" jogforrásként ítélte meg.

megvédjék az adott területen szerzett jogokat. [25]

57. Következésképpen azzal ellentétben, amit a ciprusi és a lengyel kormány állít, a Bíróság ítélkezési gyakorlatával összhangban a WTO-egyezmények közvetlen hatályának hiánya nem zárja ki, hogy a közösségi és a nemzeti bíróságok kötelesek legyenek a másodlagos közösségi jogszabályokat lehetőség szerint ezen egyezmények rendelkezéseivel összhangban értelmezni.

58. Ez a kötelezettség azonban – ahogyan azt a Bizottság jogosan hangsúlyozza – a „lehetőség szerinti" mértékre korlátozódik. Ez azt jelenti, hogy az értelmezendő közösségi jogi normának több értelmezési lehetőséget kell engednie. Amennyiben azonban a közösségi jogi norma egyértelmű, és ellentétes a magasabb szintű, nemzetközi egyezményben szereplő rendelkezés tartalmával, akkor nem lehetséges, hogy ez utóbbival összhangban értelmezzék, mivel csak *contra legem* értelmezéssel érhető el az, hogy az egyezménnyel összhangban álló eredményre jussunk, ez pedig azzal jár, hogy a közösségi jogi norma elveszíti normatív tartalmát. Ugyanakkor a közösségi jogi norma ilyen típusú semlegesítése, avégett, hogy tiszteletben tartsák a nemzetközi egyezmény rendelkezését, azt feltételezi, hogy ez utóbbi rendelkezik bizonyos, legalábbis „kizáró" közvetlen hatállyal [26] a közösségi jogrendszerben, azaz olyan hatállyal, amely a fenti 50. és 51. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatra figyelemmel nem állapítható meg a jelen ügyben.

59. Márpedig számomra úgy tűnik, hogy a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdése nem támaszt kétséget az értelmezésével kapcsolatban azon harmadik országok meghatározásakor, amelyekkel szemben a Közösség tagállamai jogosultak viszonossági feltételt támasztani a Közösség területén nem honos adóalany által megfizetett, ugyanezen cikk (1) bekezdésének értelmében vett előzetesen felszámított HÉA visszatérítése esetén. A kérdéses rendelkezés világosan és megkülönböztetés nélkül valamennyi harmadik államra utal, anélkül hogy lehetőséget engedne esetleges kivételek megfogalmazására.

60. Véleményem szerint tehát a tizenharmadik irányelv 2. cikkének (2) bekezdése nem alkalmas arra, hogy olyan megszorító módon értelmezzük, ahogyan azt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés sugallja, mivel a szövege nélkülöz minden kétértelműséget.

25 – A fent hivatkozott Dior és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 47. pontja és a C-245/02. sz. Anheuser-Busch-ügyben 2004. november 16-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-10989. o.) 55. pontja.

26 – Lásd a fenti 22. lábjegyzetet.

Végkövetkeztetések

61. A fenti megfontolások alapján azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Finanzgericht Köln által feltett kérdésre az alábbi módon válaszoljon:

„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 (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállamokat e cikk alapján megillető lehetőség – miszerint a Közösség területén nem honos adóalanyok által megfizetett előzetesen felszámított HÉA visszatérítését ahhoz a feltételhez köthetik, hogy a forgalmi adók tekintetében a harmadik államok hasonló kedvezményt biztosítsanak – valamennyi harmadik állam kapcsán alkalmazandó, ideértve azokat a harmadik államokat is, amelyek a szolgáltatások kereskedelméről szóló általános megállapodás alapján hivatkozhatnak az e megállapodás II. cikkének (1) bekezdésében előírt legnagyobb kedvezményről szóló záradékra."