JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2006. március 16. [1]

I – Bevezetés

1. Ebben az eljárásban az Østre Landsret (Dánia) a hatodik HÉA-irányelv [2] (a továbbiakban: hatodik irányelv) 11. cikke A. részének értelmezését kéri a Bíróságtól a HÉA-nak a gépjárművek nyilvántartásba vételére kivetett adóhoz való viszonya tárgyában.

2. A jelen ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem már a második, amelyet az alapeljáráshoz kapcsolódóan a Bíróság elé terjesztettek. A De Danske Bilimportører I ügyben hozott ítéletében [3] a Bíróság már megállapította, hogy a nyilvántartásbavételi adó nem minősül az EK 25. cikk szerinti vámmal egyenértékű adónak, mert azt nem a behozatalkor, hanem a nyilvántartásba vételkor vetik ki, továbbá megállapította, hogy a nyilvántartásbavételi adóra az EK 28. cikk sem alkalmazható. Az importtal versengő dán gépjárműgyártás hiányában a behozott termékekre kivetett, hátrányos megkülönböztetést megvalósító belső adóknak az EK 90. cikk szerinti tilalma sem alkalmazható. [4]

3. Jelen ügyben az a megválaszolandó kérdés, hogy egy gépjármű értékesítésekor fizetendő nyilvántartásbavételi adó beszámítandó-e a HÉA adóalapjába. A dán adóhatóság jelenleg először a vételárra számítja a HÉA-t, és ezt követően ezek összege alapján állapítja meg a nyilvántartásbavételi adót. Az alapeljárás felperese szerint ezzel szemben a nyilvántartásbavételi adót be kell számítani a HÉA alapjába. Mivel a nyilvántartásbavételi adó progresszív mértékű, befolyásolja az adóteher összegét, hogy ezt a két adót milyen sorrendben számítják hozzá a vételárhoz.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – 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 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

3 – A C-383/01. sz. ügyben 2003. június 17-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-6065. o.) 32., 34., 35. és 42. pontja. A gépjárművek nyilvántartásba vételére kivetett adóval foglalkozott ezenkívül a C-47/88. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 1990. december 11-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-4509. o.); a C-138/04. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2005. június 16-án hozott ítélet (az EBHT-ban nem tették közzé, de dán és francia nyelven a Bíróság honlapján [www.curia.europa.eu] elérhető) és a C-464/02. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2005. szeptember 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-7929. o.).

4 – A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott De Danske Bilimportører I ügyben hozott ítélet 38. és 39. pontja és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott C-47/88. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben hozott ítélet 17. pontja.

II – Jogi háttér

A – *A közösségi jog*

4. A belföldi tevékenységeket illetően az adóalapot a hatodik irányelv 11. cikkének A. része szabályozza, amely kivonatosan a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adóalap a következő:

a) a b), c) és d) pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [helyesen: eladó] vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől [helyesen vevőtől], a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat;

[...]

(2) Az adóalapba be kell számítani a következőket:

a) az adók, vámok, lefölözések és díjak, kivéve magát a hozzáadottérték-adót;

b) azon járulékos költségek – mint a jutalék, a csomagolási, szállítási és biztosítási költségek –, amelyeket a szolgáltatást teljesítő az átvevőre [helyesen: a vevőre] vagy a szolgáltatást igénybe vevőre terhel. A tagállamok járulékos költségeknek tekinthetnek olyan költségeket, amelyek külön megállapodás tárgyát képezik.

(3) Az adóalapba nem kell beszámítani a következőket:

[...]

c) azon költségtérítési összegek, amelyeket valamely adóalany a vevőjétől, illetve a szolgáltatás megrendelőjétől annak nevében vagy [helyesen: és] a javára kifizetett összegek megtérítéseként kap, és amelyeket a könyvelésében átmenő tételként könyvel. Az adóalanynak igazolnia kell e kiadások tényleges összegét, és nem eszközölhet előzetesen felszámított adólevonást, amennyiben ezeket ilyen terheli."

B – *A nemzeti jog*

5. A nyilvántartásbavételi adó beszedésének alapja a Lov om registreringspligt af motor-

køretøjer m. v. (gépjárművek nyilvántartásbavételi kötelezettségéről szóló törvény – a továbbiakban: nyilvántartásbavételi adóról szóló törvény).[5] Az említett törvény 1. §-a értelmében a nyilvántartásbavételi adó azokat a gépjárműveket terheli, amelyeket a közlekedési törvény szerint nyilvántartásba kell venni. A nyilvántartásbavételi adó a gépjármű nyilvántartásba vétele végett történő bemutatásakor esedékes. Nyilvántartásba vétel hiányában (és ezzel együtt az adó megfizetése hiányában) a gépjármű nem közlekedhet közutakon.

6. A nyilvántartásbavételi adóról szóló törvény 8. §-ának (1) bekezdése szerint új gépjármű esetén az adóalap a gépjármű hozzáadottérték-adóval növelt, de az e törvényben foglalt adó nélkül számított piaci ára. A piaci ár az importőrök árlistái alapján a kereskedő nyereségével növelten kerül megállapításra. A használt járművek értéke, különösen azok esetén, amelyeket költözés során személyes vagyontárgyként hoztak be az országba, a nyilvántartásbavételi kötelezettségéről szóló törvény 10. §-a alapján becsléssel kerül megállapításra. Ennek során a jármű piaci árát a HÉA felszámításával, de a nyilvántartásbavételi adó figyelmen kívül hagyásával kell meghatározni.

5 – A nyilvántartásba vételre kivetett adó dániai és más tagállamokbeli részletesebb jellemzőiről lásd általánosságban Jacobs főtanácsnok a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott De Danske Bilimportører I ügyre vonatkozó 2003. február 27-i indítványának 10. és azt követő pontjait.

7. Nyilvántartásbavételi adót kell fizetni továbbá azon gépjárművek után, amelyeket például valamely közlekedési balesetet követően újból üzemképessé tettek, amelyeknek folytán az új gépjármű a korábbi gépjárművel – amely után az adót már megfizették – adójogi szempontból már nem azonos. Az adót ebben az esetben is a jármű HÉA-val növelt forgalmi értékének alapulvételével kell meghatározni.

8. A nyilvántartásbavételi adóról szóló törvény 14. §-a szerint az a személy, aki szakmai tevékenysége keretében ezen adó hatálya alá tartozó gépjárműveket értékesít, kérheti azoknak az adó- és vámhatóságnál történő bejegyzését. Az egyes jövedéki termékek eladóitól eltérően a gépjármű-kereskedőnek nem kötelessége a bejegyzés kérése. Ezért a magánszemélyek maguk is kérhetik a nyilvántartásba vételt. A bejegyzett kereskedők csupán annyi kedvezményben részesülnek, hogy a nyilvántartásbavételi adót a gépjármű nyilvántartásba vétele végett történő bemutatásakor készpénzben nem kell megfizetniük, hanem azt banki beszedési megbízás útján is megfizethetik.

III – A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9. A De Danske Bilimportører, az alapeljárás felperese (a továbbiakban: DBI) gépjárművek dániai importőreinek szakmai egyesülete. A DBI 1999. január 14-én új gépjárművet

vásárolt igazgatója számára. Az importőrtől, illetve annak engedéllyel rendelkező kereskedőjétől történő gépjárművásárlásokra vonatkozó dániai gyakorlatnak megfelelően az eladó a vevő nevében elintézte a gépjárműnek a vevő nevére történő nyilvántartásba vételét és a rendszám kiadását. Végül az eladó a vevőnek a nyilvántartásba vett gépjárművet adta át.

10. Az eladó a gépjárműről számlát állított ki a DBI részére, amelyen a nyilvántartásbavételi adót (297 456 DK) és a 498 596 DK összegű HÉA-t magában foglaló teljes vételár szerepelt, amely megfelelt a szokásos fogyasztói árnak. A vételár az alábbi tételekből állt:

1. a kereskedő által meghatározott teljes ár HÉA és nyilvántartásbavételi adó nélkül,

2. az 1. pont szerinti vételár 25%-ának megfelelő általános adókulccsal számított HÉA,

3. az 1. és a 2. pontban szereplő tételek összege alapján számított nyilvántartásbavételi adó bizonyos levonásokkal és kiigazításokkal.

11. A DBI álláspontja szerint ezzel szemben a teljes vételárat a következőképpen kellett volna kiszámítani:

1. a kereskedő által meghatározott teljes ár,

2. a nyilvántartásbavételi adó,

3. az 1. és 2. pont szerinti tételek után számított HÉA.

12. A DBI által javasolt e számítási mód 14 899 DK-val alacsonyabb adóterhet eredményezne. A különbség abból adódik, hogy a nyilvántartásbavételi adó progresszíven emelkedik.

13. Az Østre Landsret ezzel kapcsolatban a 2005. február 11-i végzésével az EK 234. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő öt kérdést terjesztette a Bíróság elé.

„1) A hatodik HÉA-irányelv 11. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontját és 11. cikke A. része (3) bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a gépjárművek (utasszállító járművek)

nyilvántartásbavételi adóját be kell számítani a HÉA adóalapjába, ha adásvételi szerződést kötnek személyszállítás céljára szolgáló új jármű adásvételére, és a kereskedő az adásvételi szerződés és a gépjármű vevő szándéka szerinti rendeltetésének megfelelően a gépjárművet regisztrálva adja át olyan ár ellenében, amely magában foglalja mind a kereskedőnek fizetendő árat, mind a [nyilvántartásbavételi] adót?

2) A tagállam kialakíthatja-e akképpen adórendszerét, hogy a nyilvántartásbavételi adót olyan költségnek tekinti, amelyet a kereskedő fizet meg a végső felhasználó költségére, noha ez utóbbi a közvetlen adófizetésre kötelezett adózó?

3) Van-e jelentősége az 1. és a 2. kérdés szempontjából annak, hogy lehetséges a nyilvántartásbavételi adó megfizetése nélkül személygépkocsit vásárolni és eladni abban az esetben, ha a vevő nem kívánja személy- vagy áruszállítás céljára használni a járművet a közlekedési törvény területi hatálya alá tartozó területen?

4) Van-e jelentősége annak, hogy a végső felhasználók nem elhanyagolható mennyiségben hoznak be használt gépjárműveket, többek között személyes vagyontárgyként, amely esetekben maga a végső felhasználó fizeti meg a nyilvántartásbavételi adót a kereskedő közreműködése nélkül?

5) Van-e jelentősége annak, hogy a nyilvántartásbavételi adó esetében az adóköteles esemény és az adó felszámíthatósága – esetleg költség formájában – a HÉA-köteles eseményt és a HÉA felszámíthatóságát megelőzően keletkezik?"

IV – Jogi értékelés

14. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem súlypontját az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés képezi, amely a hatodik irányelv 11. cikkének A. részében szabályozott adóalapra vonatkozó rendelkezések értelmezésére vonatkozik a tekintetben, hogy az olyan adó, mint a gépjárművek nyilvántartásba vételére kivetett dán adó, beszámítható-e ezen adóalapba, vagy abból kizárandó. A 2–5. kérdések inkább önállótlan mellékes részletekre vonatkoznak, amelyek a konkrét adó megítélése szempontjából bírhatnak jelentőséggel. Célszerű tehát a kérdéseket együtt megvizsgálni.

A – *Előzetes megjegyzés a hatodik irányelv 11. cikke A. részének értelmezéséhez*

15. A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában megfogalma-

zott fő szabály szerint az ellenszolgáltatás értéke – tehát általában a fizetett vételár – képezi a belföldi értékesítés adóalapját. A (2) és (3) bekezdés pontosabban meghatározza, hogy mely összegeket kell az adóalapba beszámítani ((2) bekezdés), és melyeket nem kell beszámítani ((3) bekezdés). Ezeket a rendelkezéseket ezért kiemelten kell vizsgálni. [6] Ugyanakkor az (1) bekezdésben kifejezésre jutó alapelv továbbra is jelentőséggel bír a (2) és a (3) bekezdés értelmezése szempontjából.

16. A hatodik irányelv 11. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja szerint az adóalapba különösen az adókat és vámokat kell beszámítani. Első pillantásra meglepő ez a szabályozás. Ugyanis ahhoz vezet, hogy valamely vám vagy adó HÉA-kötelessé válik, jóllehet egy adó megfizetése önmagában nem eredményez hozzáadott értéket.

17. Akkor válik érthetővé a rendelkezés, ha azt a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdése a) pontjának fényében értelmezzük, és csak azokra az adókra terjesztjük ki, amelyek olyan szorosan kapcsolódnak a termékértékesítéshez, hogy ennek az értékesítésnek az értékébe beolvadtak. Az ellenértéknek, amely megadja az adó általános alapját, ennek megfelelően a termékértékesítésre kell vonatkoznia, beleértve az ebbe az értékbe beépülő vámokat és adókat is. Az ítélkezési gyakorlatból ugyanis különösen az következik, hogy ellenértékként csak az számít be az adóalapba, amely közvetlen kapcsolatban áll az értékesítéssel. [7]

18. Annak eldöntésénél, hogy egy adót az értékesített termék értékébe be kell-e számítani, az bír jelentőséggel, hogy az eladó *saját nevében és saját javára egyenlítette-e* ki az adót. Amennyiben igen, a megfelelő adóösszeg is beszámítandó az adóalap meghatározásánál irányadó ellenértékbe. Így például az ásványolajra, alkoholra és alkoholtartalmú italokra, valamint dohánytermékekre – amelyekre a 92/12 irányelv [8] egységes rendszert vezet be – kivetett fogyasztási adó beleszámít a HÉA adóalapjába. Ugyanis ezeket az adókat általában azoknak kell megfizetni, akik a termékeket forgalomba hozzák.

19. Ezzel szemben az adók nem képezik az adóalap részét, ha azok a hatodik irányelv 11. cikke A. része (3) bekezdésének c) pontja szerinti úgynevezett átmenő tételnek minősülnek. A rendelkezés tágan megfogalmazott szövege magában foglal mindenféle „összeget", tehát az adókat is. Amennyiben a HÉA alanya valamely adót a vevő *nevében és javára* fizet meg, és a megfelelő összeg az adóalany könyvelésében átmenő tételként

6 – A C-126/88. sz., Boots Company ügyben 1990. március 27-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-1235. o.) 15. és 16. pontja és a C-380/99. sz. Bertelsmann-ügyben 2001. július 3-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-5163. o.) 15. pontja.

7 – A 230/87. sz., Naturally Yours Cosmetics ügyben 1988. november 23-án hozott ítélet (EBHT 1988., 6365. o.) 11. pontja és a C-33/93. sz., Empire Stores ügyben 1994. június 2-án hozott ítélet (EBHT 1994., I-2329. o.) 12. pontja és a fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott Bertelsmann-ügyben hozott ítélet 17. pontja.

8 – A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.), melyet utoljára a 2004. november 16-i 2004/106/EK tanácsi irányelv (HL L 359., 30. o.) módosított.

szerepel, úgy az adó nem képezi részét az adóalany értékesítésének. Ebből következően a vevő a kivetett adó összegének megfizetésével nem az adóalany értékesítésének ellenértékét fedezi. [9] Lényegében ebben a helyzetben sokkal inkább a vevő az, aki megfizeti az adót; az adóalany csak a fizetés lebonyolítását intézi.

20. Ezzel szemben önmagában nem döntő jelentőségű elhatárolási kritérium az az időpont, amelyben az adót meg kell fizetni. Nem kétséges, hogy az értékesítést követően fizetett adó általában nem tekintendő az adóalap részének. Azonban nem minden, az értékesítést [10] megelőzően fizetett adó számítandó be az adóalapba. Amennyiben ugyanis az adó a hatodik irányelv 11. cikke A. része (3) bekezdésének c) pontja szerinti átmenő tételnek minősül, úgy még akkor sem kell beszámítani az adóalapba, ha az eladó még az értékesítés előtt kifizette azt.

21. A hatodik irányelv 11. cikke A. részének absztrakt értelmezésével a felek többékevésbé egyetértenek. Vitás ezzel szemben, hogy a dán nyilvántartásbavételi adóval egy tekintet alá eső adókat konkrétan hogyan kell megítélni.

9 – Lásd Gulmann főtanácsnok C-18/92. sz. Bally-ügyre vonatkozó 1993. március 3-i indítványának (1993. május 25-i ítélet, EBHT 1993., I-2871. o.) 15. pontját.

10 – E tekintetben az értékesítés időpontjának nem az adásvételi szerződés megkötésének időpontját, hanem a gépjármű tényleges átadását kell tekinteni, mivel az értékesítés közösségi jogi fogalma a tényleges rendelkezési jogosultság átruházását feltételezi (lásd a C-320/88. sz., Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. és 8. pontját és a C-185/01. sz., Auto Lease Holland ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-1317. o.] 32. pontját).

B – *A dán nyilvántartásbavételi adó besorolásához*

1. A felek álláspontjai

22. A dán és a holland kormány, valamint a Bizottság álláspontja szerint a HÉA adóalapja nem tartalmazza a nyilvántartásbavételi adót, mert az nem az értékesítéshez, hanem a nyilvántartásba vételhez kapcsolódik. [11] E kormányok az adót átmenő tételnek tekintik. A kereskedő a járművet azon vevő nevében jelenti be, akinek a nevére a nyilvántartásba vétel megtörténik.

23. A DBI véleménye szerint a nyilvántartásbavételi adó ezzel szemben termékre kivetett adó, amely az adóalapba beszámítandó. A nyilvántartásbavételi adó révén nem a járműnek a közlekedésben történő részvétele, hanem maga a jármű adózik. Nyilvántartásba vétel nélkül gyakorlatilag nincs lehetőség a gépjármű használatára.

24. A DBI szerint a nyilvántartásbavételi adó a vételár részének tekintendő. A nyilvántartásba vétel és a vásárlás nem különül el egymástól, sokkal inkább egy már nyilvántartásba vett jármű vételére kerül sor. A

11 – A felek e tekintetben utalnak a C-387/01. sz. Weigel-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4981. o.) 47. pontjára és a C-365/02. sz. Lindfors-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7183. o.) 26. pontjára.

nyilvántartásbavételi adó a HÉA-fizetési kötelezettséget kiváltó eseményt – a gépjármű értékesítését – megelőzően esedékessé válik. A Weigel- és a Lindfors-ügyben hozott ítéletekből nem lehet e kérdés megválaszolása szempontjából következtetéseket levonni, mert azokban az eljárásokban a 83/183 irányelv értelmezésére került sor.

25. A DBI előadja, hogy a kereskedő, aki a járműveket nyilvántartásba vétel végett bemutatja, nem más nevében fizeti meg az adót, hanem ő maga az adófizetésre kötelezett.

2. Állásfoglalás

26. A gépjárművek adóztatása – bizonyos kivételektől eltekintve – nem harmonizált. A tagállamok ezért szabadon gyakorolhatják adóztatási joghatóságukat, amennyiben annak során tiszteletben tartják a közösségi jogot. [12]

27. A hatodik irányelv sem tartalmaz más, a gépjárművek értékesítésére, illetve nyilvántartásba vételére tekintettel fizetendő adók szerkezetére vonatkozó előírásokat, feltéve hogy ezek nem hozzáadottérték-típusú adók, és nem vezetnek a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéshez kapcsolatos formalitásokhoz (a hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdése). [13] Azonban a szerkezetüktől függően a hatodik irányelvből eltérő jogkövetkezmények eredhetnek az ilyen nemzeti adók HÉA szerinti minősítése szempontjából.

28. Következésképpen a gépjárművekre kivetett nemzeti adók HÉA szerinti minősítése szempontjából általános érvényű megállapítás nem tehető. Ezzel szemben az adott nemzeti adót minden esetben az egyedi jellegzetességei alapján kell megítélni.

29. Ahogyan azt a dán kormány találóan kiemeli, ebben az összefüggésben nem feladata a Bíróságnak a nemzeti adójog értelmezése. A Bíróság ugyanakkor értelmezheti a hatodik irányelvet, és ennek során figyelembe veheti a nemzeti szabályozás jellemzőit, amelyekről a kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatást adott.

12 – A C-451/99. sz., Cura Anlagen ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-3193. o.) 40. pontja és a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott C-464/02. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben hozott ítélet 74. pontja.

13 – A 93/88. és 94/88. sz., Wisselink és társai egyesített ügyekben 1989. július 13-án hozott ítélet (EBHT 1989., 2671. o.) 13. pontja.

30. E tekintetben annak van központi jelentősége, hogy a vitatott adó a gépjármű nyilvántartásba vételekor fizetendő. A Bíróság a nyilvántartásbavételi adóként történő besorolást többször megerősítette, és abból különböző jogi következtetéseket vont le.

31. A De Danske Bilimportører I ügyben a Bíróság ebből azt vezette le, hogy ez az adó nem behozatali adónak, hanem belső adónak minősül. [14] A C-138/04. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben [15] a Bíróság a Weigel- és Lindfors-ügyekben hozott ítéletek megállapításait kiterjesztette a dán nyilvántartásbavételi adóra. Eszerint ez az adó nem esik a magánszemélyek személyes tulajdonának valamely tagállamból történő végleges behozatalára alkalmazandó adómentességekről szóló 1983. március 28-i, 83/183/EGK tanácsi irányelv [16] 1. cikkének hatálya alá. Ebben az összefüggésben a Bíróság utalt a 88/183 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésére, amely az egyes termékek országon belüli használatával kapcsolatos adókat kifejezetten kivonja az irányelv hatálya alól. [17]

32. Ezért nem fogadható el a DBI azon előadása, hogy a nyilvántartásbavételi adó ténylegesen a gépjármű értékesítéséhez és nem annak használatához kapcsolódik. Az, hogy a Bíróság megállapításai egy másik jogi összefüggésben keletkeztek, semmit nem változtat az adó tényleges besorolásán. Amennyiben az a megállapítás helytálló lenne, miszerint a nyilvántartásbavételi adó termékhez kapcsolódó adó, akkor a De Danske Bilimportører I ügyben hozott ítéletében a Bíróságnak azt nem az EK 90. cikk alapján, hanem az EK 25. cikk alapján kellett volna vizsgálnia. Termékhez kapcsolódó adóként ugyanis megnehezítené az importot.

33. A gyakorlatban ugyan ritkán fordul elő, hogy az új jármű értékesítése és nyilvántartásba vétele elkülönül, mert a kereskedők mentesítik a vevőket a gépjármű nyilvántartásba vétele végett történő bemutatása alól. Azonban jogilag az értékesítés és a nyilvántartásba vétel két külön esemény. [18]

34. Egyfelől lehetséges nyilvántartásba nem vett gépjárművet vásárolni dán kereskedőtől. Nincs ugyanis olyan törvényi kötelezettség, hogy a kereskedő csak nyilvántartásba vett és adózott gépjárművet adhat el. Ezért az autókereskedőknek nem kell feltétlenül bejegyeztetni magukat az adóhatóságnál.

14 – A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 34. pontja.

15 – A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 13. és 14. pontja.

16 – HL L 105., 64. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. kötet, 1. fejezet, 117. o.

17 – A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott C-138/04. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben hozott ítélet 15. pontja.

18 – A Bíróság a 391/85. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1988. február 4-én hozott ítéletének (EBHT 1988., 579. o.) 25. és 26. pontjában tett megállapításaira nem lehet hivatkozni annak igazolásaként, hogy a HÉA-t és a nyilvántartásbavételi adót egy egységnek kell tekinteni, még akkor sem, ha azok formailag eltérő adóköteles eseményekhez kapcsolódnak. E megállapítások ugyanis ezen ügy egyedi tényállására vonatkoznak, amely a jelen ügy tényállásától eltér annyiban, hogy ott a két adót beszámítási mechanizmus kapcsolta össze egymással. A kiegészítő belga nyilvántartásbavételi adó végül azt a célt szolgálta, hogy az adóalap közösségi jognak megfelelő kiigazításából eredő HÉA-kiesést ellentételezze.

35. A kereskedő például abban a ritkán előforduló esetben értékesít nyilvántartásba nem vett járművet, amikor a vevő a nyilvántartásba vételt saját maga kívánja intézni, vagy arra egyáltalán nincs szükség, mert a járművet nem használják közutakon. Így például nincs szükség nyilvántartásba vételre, ha a járművet csak üzem területén használják, vagy múzeumban állítják ki. Akkor sem szükséges a nyilvántartásba vétel, ha a vevő Dániából exportálni szeretné a járművet annak érdekében, hogy azt a lakóhelyén egy másik tagállamban használja.

36. Másfelől bizonyos esetekben olyan gépjárművek nyilvántartásba vételére kerül sor, amelyeket nem közvetlenül kereskedő értékesített, nevezetesen ha a járművet a tulajdonosa – például költözés során személyes vagyontárgyként – valamely másik tagállamból hoz be, vagy egy újból üzemképessé tett járművet ismételten a közúti forgalomban kívánnak használni. A nyilvántartásba vétel Dániában még akkor is szükségessé válhat, ha a valamely másik tagállamban nyilvántartásba vett jármű hosszabb időn keresztül egy Dániában lakóhellyel rendelkező személy használatában van.[19]

19 – Ehhez a helyzethez lásd a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott C-464/02. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben hozott ítélet 3. pontját.

37. A DBI utal arra, hogy az adó csak azért kapcsolódik a nyilvántartásba vételhez, mert ez hatékony adóbeszedést tesz lehetővé. A nemzeti jogalkotónak a konkrét adóköteles esemény meghatározásával kapcsolatos megfontolásai azonban nem bírnak jelentőséggel az adó HÉA szerinti minősítése szempontjából.

38. Mindazonáltal akkor sem kizárt, hogy az adó az eladó teljes szolgáltatásának részét képezze, ha a nyilvántartásba vétel nem elválaszthatatlan az értékesítéstől. Első ránézésre emellett szól a DBI által felsorolt néhány körülmény. Így a gépjárművek reklámokban feltüntetett ára rendszeresen tartalmazza a nyilvántartásbavételi adót. Ezenkívül a szerződésben a felek általában a nyilvántartásba vett jármű értékesítésében állapodnak meg.

39. Ezek a körülmények azonban nem segítenek megválaszolni az esemény minősítése szempontjából döntő jelentőségű kérdést, nevezetesen azt, hogy az eladó a nyilvántartásbavételi adót saját nevében vagy a vevő nevében és javára fizette-e meg.

40. E kérdést jogilag nem a képviseletnek és a megbízásnak jogrendről jogrendre eltérően kialakított polgári jogi szabályozása, hanem a hatodik irányelv 11. cikke A. része (3) bekez-

désének c) pontja, azaz a más nevében és más javára történő eljárás alapján kell megválaszolni.

41. Az ügylet megítélésének ezen túlmenően objektív szempontokra kell támaszkodnia, és nem függhet kizárólag a kereskedő és a vevő közötti szerződéses megállapodástól. Ellenkező esetben ugyanis a felek határozhatnák meg, hogy mely tételek számítsanak be az adóalapba.

42. A dán kormány információi alapján a nyilvántartásbavételi adóról szóló törvény a nyilvántartásba vételt úgy szabályozza, hogy ugyan a kereskedő jelenti be a gépkocsit nyilvántartásba vételre, de a nyilvántartásba vétel már a vevő nevére történik. Ezen értelmezés mellett szól az is, hogy a kereskedő csak akkor mutatja be a járművet nyilvántartásba vétel végett, ha a vevővel már megkötötte a konkrét járműre vonatkozó adásvételi szerződést. Ezen túlmenően a nyilvántartásba vétel a jármű közúton történő használatának feltétele, amelyhez pedig végeredményben a vevőnek fűződik érdeke. Végül a kereskedő elkülönített tételként, teljes összegben kiszámlázza a vevőnek a nyilvántartásbavételi adót. Amennyiben a nyilvántartásba vétel a vevő nevére történik, akkor feltételezhető, hogy az adót is az ő nevében fizetik meg, a kereskedő könyvelésében pedig az átmenő tételként szerepel.

43. Az adószabályozás ilyen kialakítása teljes mértékben összhangban van a hatodik irányelvvel, amely a 11. cikk A. része (3) bekezdésének c) pontjában kifejezett és az adókra is alkalmazandó szabályozást tartalmaz az átmenő tételekre vonatkozóan.

44. Mindazonáltal más, gépjárművekhez kapcsolódó olyan adók is jogszerűen kivethetők, amelyeket be kell számítani a HÉA adóalapjába. Így a Wisselink-ügyben hozott ítéletben [20] a Bíróság megengedhetőnek nyilvánította az eljárás tárgyát képező holland adót, mint a járművek szállítására és behozatalára kivetett fogyasztási adót. Ennek megfelelően a hivatkozott adó bekerült a HÉA adóalapjába. [21] Ebből azonban nem lehet semmilyen következtetést levonni a dán adó HÉA szerinti minősítése szempontjából, amely a nyilvántartásba vételhez kapcsolódik.

45. A DBI azonban vitatja, hogy a dán adószabályozás értelmében a kereskedő a vevője nevében fizeti meg a nyilvántartásbavételi adót. A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a nemzeti jogot végül értelmezze, és ezt a kérdést tisztázza.

46. A dán és a holland kormány, valamint a Bizottság továbbá úgy véli, hogy a nyilvántartásbavételi adónak a HÉA adóalapjába

20 – A fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Wisselink-ügyben hozott ítélet.

21 – A fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Wisselink-ügyben hozott ítélet 22. pontja.

történő, a felperes által kért beszámítása a HÉA-semlegesség elvébe ütközne. Az olyan jármű értékesítése, amelynek nyilvántartásba vétele iránt korábban a kereskedő már intézkedett, más megítélés alá esne, mint annak a járműnek az értékesítése, amelynek a nyilvántartásba vétele iránt az értékesítést követően a vevő intézkedik.

47. A HÉA-semlegesség elve lényegében azt mondja ki, hogy a hasonló értékesítéseknek azonos módon kell adózniuk. [22] Ha elfogadnánk a DBI álláspontját, a szolgáltatások nem lennének hasonlóak, mert az egyik alkalommal egy nyilvántartásba nem vett jármű kerül értékesítésre, míg a másik alkalommal egy nyilvántartásba vett jármű, amely tekintetében a nyilvántartásba vétel az értékesítés szerves részét képezi. Ahogyan azonban azt már megállapítottuk, a nyilvántartásba vétel *nem* képezi részét a kereskedő szolgáltatásának. Az ő szolgáltatása minden esetben csak a gépjármű értékesítését fogja át. Ezért nem lenne összeegyeztethető a HÉA-semlegesség elvével, ha az ilyen hasonló értékesítéseket különbözően kezelnénk aszerint, hogy a kereskedő mutatja-e be a gépkocsit nyilvántartásba vétel végett még az értékesítés előtt, vagy a vevő teszi ezt meg az értékesítést követően.

48. A dán kormány végül utal a behozott használt járművek hátrányos megkülönböztetésére, amely akkor fenyegetne, ha a nyilvántartásbavételi adó a HÉA-t megelőzően kerülne felszámításra.

49. A gépjárművek nyilvántartásba vételére kivetett adók harmonizációja hiányában a tagállamok szabadon meghatározhatják az adóalapként figyelembe veendő összeget. Ahogy azonban a Bíróság különösen a fent hivatkozott C-47/88. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben hozott ítéletében megállapította, az EK 90. cikk tiltja a behozott járművek adóalapjának a belföldön megszerzett járművek adóalapjánál kedvezőtlenebb összegben történő meghatározását. [23] Ezért nem lenne megengedhető a behozott használt járműveknél a nyilvántartásbavételi adót valamely referencia-időpontban fennálló, a HÉA-t tartalmazó érték alapján meghatározni, ha a belföldön megszerzett jármű nyilvántartásbavételi adója a HÉA nélküli ár alapulvételével kerül meghatározásra.

50. Ugyanakkor az ilyen hátrányos megkülönböztetést azzal is el lehet kerülni, ha a behozott használt járművek esetén a nyilvántartásba vételi adó a járművek referencia-időpontban fennálló értékének HÉA-val csökkentett összege után fizetendő. Egyebekben a nemzeti jogalkotót semmi nem korlátozza abban, hogy a nyilvántartásba vételi

22 – A C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-4947. o.) 20. pontja; a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6833. o.) 30. pontja és a C-453/02. és C-462/02. sz., Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben 2005. február 17-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-1131. o.) 24. pontja.

23 – A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott C-47/88. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben hozott ítélet 21. és 22. pontja.

adó alapjaként a nettó (HÉA nélküli) árat határozza meg. Ugyanis a nyilvántartásba vételi adó alapjának a nettó vételárban történő meghatározására sor kerülhet attól függetlenül, hogy a nyilvántartásbavételi adó összege a HÉA adóalapjába beszámítandó-e, vagy sem. A belföldi és behozott termékek közötti hátrányos megkülönböztetés tilalmából ezért nem lehet következtetéseket levonni a HÉA adóalapjának meghatározására vonatkozó szabályok értelmezését illetően.

V – Végkövetkeztetések

51. Végezetül azt javaslom, hogy az Østre Landsret által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a Bíróság a következő választ adja:

„A gépjárművek (személygépkocsik) nyilvántartásba vételére kivetett adó, amelyet a kereskedő a vevő nevében az átadás előtt megfizetett, a könyvelésében átmenő tételként szerepeltet, és amelyet a vevőnek végül a jármű árával együtt kiszámláz, nem minősül olyan adónak, amelyet a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 11. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja szerint a HÉA adóalapjába be kell számítani, hanem olyan összegnek minősül, amelyet az irányelv 11. cikke A. része (3) bekezdésének c) pontja alapján az adóalapba nem kell beszámítani."