

C?251/05. sz. ügy

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

kontra

Commissioners of Customs & Excise

(a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Egyesült Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem

„Hatodik HÉA?irányelv – 28. cikk – El?zetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentesség – Nulla százalékos adókulcs alá tartozó termékek, amelyeket az általános adókulcs alá tartozó felszereléssel együttesen értékesítenek – Lakóautók – Egységet képez? termékértékesítés”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – A tagállamoknak az el?zetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességek fenntartására vonatkozó jogosultsága

(77/388 tanácsi irányelv, 28. cikk, (2) bekezdés, a) pont)

Az a tény, hogy bizonyos termékek egyetlen termékértékesítés tárgyait képezik, amely egyrészt a tagállam szabályozása alapján a közös hozzáadottértékadó?rendszer kiegészítésér?l és a 77/388/EGK irányelv módosításáról (hozzáadottértékadó?mértékek közelítése) szóló 99/77 irányelv által módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 77/388 hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti el?zetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentesség alá es? f? terméket, másrészt az ezen szabályozás által a mentesség hatálya alól kizárt termékeket tartalmaz, nem zárja ki azt, hogy az érintett tagállam a kizárt termékek értékesítése tekintetében általános adókulcs szerinti hozzáadottérték?adót vessen ki.

Bár az egységet képez? termékértékesítésre vonatkozó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az ilyen termékértékesítésre elvben egységes hozzáadottértékadó?mértéket kell alkalmazni, az mindenesetre nem zárja ki ezen termékértékesítés egyes elemeinek külön adóztatását, amennyiben csak az ilyen adóztatás esetén teljesülnek azok a feltételek, amelyeket a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja az el?zetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességek esetén el?ír.

(vö. 24., 27. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (els? tanács)

2006. július 6. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – 28. cikk – Előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentesség – Nulla százalékos adókulcs alá tartozó termékek, amelyeket az általános adókulcs alá tartozó felszereléssel együttesen értékesítenek – Lakóautók – Egységet képező termékértékesítés”

A C-251/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2005. június 14-én érkezett, 2004. július 21-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Talacre Beach Caravan Sales Ltd**

és

a **Commissioners of Customs & Excise**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešić (előadó) és E. Levits bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: L. Hewlett előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. április 6-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Talacre Beach Caravan Sales Ltd képviseletében R. Cordara, QC, A. Hitchmough barrister és B. Goren solicitor,

– az Egyesült Királyság kormánya képviseletében C. White és T. Harris, meghatalmazotti minőségben, segítők: R. Anderson QC,

– az Európai Közös Bizottság képviseletében R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2006. május 4-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról (hozzáadottértékadó-mértékek közelítése) szóló, 1992. október 19-i 99/77/EGK tanácsi irányelv (HL L 145, 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 202. o.) által módosított, 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., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 28. cikke (2) bekezdésének a) pontjára vonatkozik.

2 A kérelmet a Talacre Beach Caravan Sales Ltd társaság(a továbbiakban: Talacre) valamint az Egyesült Királyságban a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) területén hatáskörrel rendelkező Commissioners of Customs and Excise (a továbbiakban: Commissioners) között az elztesen felszámított adó visszatérítésével járó mentesség alkalmazása tárgyában felmerült jogvita keretében terjesztették elő.

Az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

3 A Talacre az Egyesült Királyságban lakóautóparkot hasznosít. A bevétele különösen felszerelt lakóautók értékesítéséből, helyek bérbeadásából és berendezéseknek a lakóautók tulajdonosai részére történő rendelkezésre bocsátásából áll.

4 A Talacre által értékesített felszerelt lakóautók általában fürdőszobát, padlóburkolatot, függönykarnist, függönyöket, faliszekrényeket, felszerelt konyhát, padokat, étkezőasztalt, székeket, ülőkéket, dohányzóasztalt, tükröket, ruhásszekrényt, ágyat és ágybetétet tartalmaznak.

5 A fenti lakóautók gyártója által a Talacre részére kiállított számlák külön jelzik a lakóautók HÉA nélküli árát, csakúgy, mint a belső felszerelés általános adómértékű HÉA-val növelt árát.

6 Mindenesetre a Talacre álláspontja szerint a lakóautó és belső felszerelésének együttes értékesítése egységet képez és elválaszthatatlan termékértékesítésnek minősül, amelyet ezért egységes adómértékkel kell adóztatni, mégpedig azzal, amely a fő elemre, vagyis magára a lakóautóra irányadó. Állítása szerint a jelen esetben az Egyesült Királyságban irányadó szabályozás alapján a Talacre által értékesített lakóautó-fajtákra egységesen nulla százalékos adókulcs alkalmazandó.

7 A hozzáadottértékadóról szóló törvény (Value Added Tax Act, a továbbiakban: VAT Act) 30. cikke előírja, hogy „nulla százalékos adómértékkel kell adóztatni a termékértékesítést, illetve szolgáltatásnyújtást, ha annak tárgya a 8. sz. mellékletben jelenleg felsorolt termék vagy szolgáltatás [...]”. A hivatkozott 8. sz. melléklet 9. sz. csoportjában szerepelnek „azon lakóautók, amelyek meghaladják a közlekedésben mindenkor engedélyezett, 2030 kilogramm üres súlyt el nem érő gépjárművek által vontatott utánfutók szabványméretét”.

8 Nem vitatott, hogy ez a nulla százalékos adókulcs egyenértékű a hatodik irányelv 28. cikkének (2) bekezdése szerinti elztesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességgel, amely rendelkezés a következőket írja elő:

„A 12. cikk (3) bekezdése ellenére, a [28.] cikkben említett átmeneti időszakban a következő rendelkezéseket kell alkalmazni:

a) Fenn lehet tartani azon elztesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességeket, valamint a 12. cikk (3) bekezdése szerinti kedvezményes adómértéket meg nem haladó mértékű kedvezményes mértékeket, amelyek 1991. január 1-jén hatályban voltak, és amelyek

összhangban vannak a közösségi joggal, továbbá eleget tesznek a 1967. április 11-ii második tanácsi irányelv 17. cikkének utolsó bekezdésében foglaltaknak.

[...]

9 A Talacre-nek a felszerelt lakóautó értékesítésével kapcsolatos álláspontjával ellentétben a Commissioners a nulla százalékos adómértéket kizárólag a lakóautók esetében alkalmazta, míg a belső felszerelésükre általános adómértékű HÉA-t vetett ki.

10 Ebben a tekintetben arra hivatkozik a Commissioners, hogy a VAT Act kifejezetten kizárja a nulla százalékos adókulcsot a hivatkozott felszerelés vonatkozásában.

11 A VAT Act 8. sz. mellékletéhez fűzött megjegyzés szerint a hivatkozott melléklet 9. sz. csoportja nem tartalmazza sem „az 5. sz. csoport 3. pontjában felsoroltaktól eltérő ingóságokat”, sem „a lakóautóhoz vagy lakóhajóhoz tartozó felszerelést”. A VAT Act 96. cikke értelmében a 8. sz. mellékletet a fenti megjegyzéssel összhangban kell értelmezni.

12 A Talacre által a Commissioners határozata ellen benyújtott keresetet elutasította a VAT and Duties Tribunal és a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. A fenti bíróságok álláspontja szerint az, hogy a lakóautó és felszerelése egységet képező termékértékesítés tárgyát képezi, nem jelenti azt, hogy a teljes árra nulla százalékos adómértéket kell alkalmazni. A Talacre a kérdést elterjesztő bírósághoz fellebbezett.

13 Ilyen körülmények között a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Amennyiben valamely tagállam nemzeti szabályozásával úgy gyakorolta a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti eltérés jogát, hogy bizonyos termékértékesítések tekintetében nulla százalékos adókulcsot rendelt alkalmazni, de ugyanezen jogszabályban meghatározott olyan termékeket is, amelyek nem tartoznak a nulla százalékos kulcs hatálya alá (kizárt termékek), az a tény, hogy (a kizárt termékekkel együttesen) egységet képező termékértékesítésre kerül sor, kizárja-e azt, hogy a tagállam az általános adókulcs szerinti HÉA-t vesse ki a kizárt termékek értékesítésére?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

14 A kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy amennyiben bizonyos termékek egyetlen termékértékesítés tárgyait képezik, amely egyrészt a tagállam szabályozása alapján a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti elzetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentesség alá eső terméket, másrészt az ezen szabályozás által a mentesség hatálya alól kizárt termékeket tartalmaz, gátolja-e az érintett tagállamot abban, hogy a kizárt termékek értékesítése tekintetében általános adókulcs szerinti HÉA-t vessen ki.

15 A Talacre álláspontja szerint erre a kérdésre igenlő választ kell adni. Eladja, hogy a tagállam semmilyen esetben sem alkalmazhat eltérő adókulcsokat egységet képező termékértékesítés esetében. A Talacre ebben a tekintetben a 173/88. sz. Henriksen-ügyben 1989. július 13-án hozott ítéletre (EBHT 1989., 2763. o.), a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítéletre (EBHT 1999., I-973. o.), valamint a C-34/99. sz. Primback-ügyben 2001. május 15-én hozott ítéletre (EBHT 1999., I-3833. o.) hivatkozik.

16 Az Egyesült Királyság Kormánya és az Európai Közösségek Bizottsága vitatják ezt az érvelést. Megjegyzik, hogy az alapügy tényállásához hasonló körülmények között a tagállam által

bizonyos feltételek fennállása esetén a hatodik irányelv 28. cikke alapján elfogadható nemzeti eltérés alkalmazásához kötött az irányadó HÉA-kulcs. Tekintettel arra, hogy e feltételek egyike szerint ezen eltérésnek 1991. január 1-jén hatályban kellett lennie, az elzeteresen felszámított adó visszatérítésével járó mentességet nem lehet azt meghaladóan értelmezni, mint amit a nemzeti szabályozás kifejezetten elír.

17 Ebben a tekintetben meg kell elször állapítani, hogy az elzeteresen felszámított adó visszatérítésével járó mentességek tagállamok általi alkalmazásának lehetvé tételével a hatodik irányelv 28. cikkének (2) bekezdése ugyanezen irányelv 12. cikkének (3) bekezdése alóli kivételt szabályoz, amely a HÉA általános mértékérő rendelkezik.

18 A hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdése a) pontjának szövegéből következik, hogy az elzeteresen felszámított adó visszatérítésével járó mentességek alkalmazásának számos feltétele van. Ezen mentességeknek 1991. január 1-jén hatályban kellett lenniük. Másrészt összhangban kell lenniük a közösségi joggal, továbbá eleget kell tenniük a hatályon kívül helyezett, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK (második) tanácsi irányelv (HL L 71., 1303. o.) 17. cikkének utolsó bekezdésében foglaltaknak, amely szerint az elzeteresen felszámított adó visszatérítésével járó mentességeket kizárólag jól meghatározott szociális érdekből, és a végső fogyasztó javára lehet megállapítani.

19 A jelen ügyben nem vitatott, hogy a hivatkozott feltételek teljesültek, amennyiben a VAT Act elzeteresen felszámított adó visszatérítésével járó mentességben részesíti a Talacre által értékesítettekhez hasonló típusú lakóautókat. Elfogadott különösen az is, hogy a nulla százalékos adókulcs 1991. január 1-jén hatályban volt, és azt szociális érdekből állapították meg.

20 Az sem vitatott, hogy a VAT Act a lakóautókkal együtt értékesített egyes termékek bizonyos részét kizárja az elzeteresen felszámított adó visszatérítésével járó mentesség alól. Következésképpen e termékek esetében nem teljesülnek a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontjában meghatározott feltételek, különösen az, amely szerint kizárólag azon mentességek tarthatók fenn, amelyek 1991. január 1-jén hatályban voltak.

21 Így az elzeteresen felszámított adó visszatérítésével járó mentesség e termékek tekintetében történő alkalmazása kitágítaná a lakóautók esetében elírt mentesség hatályát. Ez azzal a következménnyel járna, hogy a nemzeti szabályozás alapján a mentesség alól kifejezetten kizárt termékek mégis a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti mentességben részesülnének.

22 Meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdése a) pontjának ilyen értelmezése ellentétes lenne annak szövegével és céljával, amelyek szerint általa szabályozott kivétel hatálya csak azon mentességekre terjed ki, amelyeket a nemzeti szabályozás kifejezetten tartalmazott 1991. január 1-jén. Amint azt a főtanácsnok indítványának 15. és 16. pontjában megjegyezte, a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja „stand still” klauzulához hasonló, amelynek célja, hogy elkerülje azon nehéz szociális helyzeteket, amelyek a nemzeti jogalkotó által elírt, de a hatodik irányelv által meg nem engedett elnyök eltörlése nyomán alakulhatnak ki. A fenti cél fényében a nemzeti szabályozás 1991. január 1-jén hatályos tartalma a mérvadó azon termékértékesítések körének meghatározása szempontjából, amelyek tekintetében a hatodik irányelv átmeneti időszakra lehetvé teszi a mentesség fenntartását.

23 Másrészt a Bíróság számos esetben kiemelte, hogy a hatodik irányelvben szabályozott adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek a mentességek kivételt képeznek az irányelv 2. cikkében meghatározott azon általános szabály alól, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített valamennyi termékértékesítés

és szolgáltatásnyújtás hozzáadottértékadó-köteles (lásd ebben az értelemben a C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-6229. o.] 34. pontját, a C-384/01. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2003. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-4395. o.] 28. pontját, a C-394/04. és C-395/04. sz., Ygeia egyesített ügyekben 2005. december 1-jén hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 15. és 16. pontját, valamint a C-280/04. sz. Jyske Finans-ügyben 2005. december 8-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 21. pontját). Ugyanezen okból kifolyólag a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontjában meghatározott elzetiesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességek nem terjednek ki azon termékekre, amelyeket a nemzeti jogalkotó 1991. január 1-jén kizárt a mentesség hatálya alól.

24 Az a tény, hogy a lakóautó és belső felszerelésének értékesítése egységet képező termékértékesítésnek minősíthető, nem gyengíti ezt a következtetést. A Talacre által hivatkozott és a jelen ítélet 15. pontjában említett, az egységet képező termékértékesítés adóztatására vonatkozó ítélkezési gyakorlat nem vonatkozik a hatodik irányelv 28. cikkében szabályozott elzetiesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességekre. Bár igaz, hogy a hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az egységet képező termékértékesítésre elvben egységes HÉA-mértéket kell alkalmazni, az mindenesetre nem zárja ki ezen termékértékesítés egyes elemeinek külön adóztatását, amennyiben csak az ilyen adóztatás esetén teljesülnek azok a feltételek, amelyeket a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja az elzetiesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességek esetén előír.

25 Ebben a tekintetben, amint azt a főtanácsnok indítványának 38-40. pontjában a fent hivatkozott CPP-ügyben hozott ítélet 27. pontjára utalva helyesen megállapította, nincs abszolút szabály a termékértékesítés terjedelmének HÉA-szempontból történő meghatározására, és így a termékértékesítés terjedelmét az összes körülmény – ideértve különösen a jogi hátteret – figyelembevételével kell meghatározni. A hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdése a) pontjának fent hivatkozott szövegére és céljára figyelemmel a fenti rendelkezés által megengedett nemzeti mentességet csak abban az esetben lehet alkalmazni, ha az 1991. január 1-jén hatályban volt, és az érintett tagállam álláspontja szerint szociális érdekből és a végső fogyasztó javára szükséges. A jelen ügyben Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága megállapította, hogy csak a lakóautók értékesítésére kell a nulla százalékos adókulcsot alkalmazni. Nem jutott arra a következtetésre, hogy a hivatkozott lakóautók belső felszerelésének értékesítésére is indokolt lenne ezen adókulcsot alkalmazni.

26 Végül semmi nem enged arra következtetni, hogy a felszerelt lakóautók értékesítése egyes elemeinek külön adóztatása olyan leküzdhetetlen nehézségekkel járna, amelyek gátolhatnák a HÉA-rendszer működését (lásd analógiaként a C-63/04. sz. Centralan Property-ügyben 2005. december 15-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 79. és 80. pontját).

27 A fentiekre tekintettel azt a választ kell adni a feltett kérdésre, hogy az a tény, hogy bizonyos termékek egyetlen termékértékesítés tárgyait képezik, amely egyrészt a tagállam szabályozása alapján a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti elzetiesen felszámított adó visszatérítésével járó mentesség alá eső terméket, másrészt az ezen szabályozás által a mentesség hatálya alól kizárt termékeket tartalmaz, nem zárja ki azt, hogy az érintett tagállam a kizárt termékek értékesítése tekintetében általános adókulcs szerinti HÉA-t vessen ki.

A költségekről

28 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

Az a tény, hogy bizonyos termékek egyetlen termékértékesítés tárgyait képezik, amely egyrészt a tagállam szabályozása alapján a közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról (hozzáadottértékadó-mértékek közelítése) szóló, 1992. október 19-i 99/77/EGK tanácsi irányelv által módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentesség alá eső termék, másrészt az ezen szabályozás által a mentesség hatálya alól kizárt termékeket tartalmaz, nem zárja ki azt, hogy az érintett tagállam a kizárt termékek értékesítése tekintetében általános adókulcs szerinti HÉÁ-t vessen ki.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.