

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2008. december 22. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – 17. cikk (2) és (6) bekezdés – Nemzeti szabályozás – Az egyes gépjárművekhez szükséges üzemanyag vásárlásával kapcsolatban felszámított HÉA levonása függetlenül e gépjárművek használatának céljától – A levonási jog tényleges korlátozása – A nemzeti jogszabályokban az irányelv hatálybalépésekor előírt kizárások”

A C-414/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Lengyelország) a Bírósághoz 2007. szeptember 10-én érkezett, 2007. május 17-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Magoora sp. z. o. o.**

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, R. Silna de Lapuerta, Juhász E., G. Arestis (előadó) és J. Malenovský bírák,

előtanácsnok: M. Poiares Maduro,

hivatalvezető: M. A. Gaudissart egységvezető,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. szeptember 25-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Magoora sp. z. o. o. képviseletében Z. Liptak és J. Martini képviselők,
- a lengyel kormány képviseletében M. Dowgielewicz és H. Majszczyk, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közöségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és K. Herrmann, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó

jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról 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: hatodik irányelv) 17. cikke (2) és (6) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Magoora sp. z. o. o. (a továbbiakban: Magoora) és a Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (a krakkói adóhivatal igazgatója) között a Magoora által lízingszerződés alapján használt gépjárműhöz szükséges üzemanyag vásárlásával kapcsolatban felszámított hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) levonására vonatkozó nemzeti adójogszabályok hatályának és végrehajtási szabályainak értelmezése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja és (6) bekezdése az alapeljárás tényállásának idején előírta:

„(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottértékadó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

(6) A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépésétől számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet a [HÉA] levonásának joga. Az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadás esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek, az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni.

A fent említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel.”

A nemzeti szabályozás

4 Az árukat és szolgáltatásokat terhelő adóról, valamint a jövedéki adóról szóló, 1993. január 8-i törvény (Dz. U. 11. sz., 50. alszám) 2004. április 30-án hatályos szövege (a továbbiakban: 1993. január 8-i törvény) 25. cikke (1) bekezdésének 3a. pontja értelmében:

„A fizetendő adó összege nem mérsékelhető vagy az adókülönbözlet nem téríthető vissza az adóalany által vásárolt, legfeljebb 500 kg legnagyobb megengedett össztömegű személygépkocsik vagy egyéb gépjárművek meghajtására használt benzin, gázolaj vagy gáz esetében.”

5 A hatodik irányelv rendelkezéseit Lengyelországban az árukat és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i törvénnyel (Dz. U. 54. sz., 535. alszám; a továbbiakban: HÉA-ról szóló törvény) ültették át.

6 A HÉA-ról szóló törvény 175. cikke értelmében az 1993. január 8-i törvény 2004. május

1?jével hatályát veszítette.

7 A HÉÁ?ról szóló törvény – eredeti szövege ? 86. cikkének (3) és (5) bekezdése a következ?képpen rendelkezett:

„(3) A

$$D? = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg}$$

(ahol

D?: a legnagyobb megengedett össztömeg,

n: az ül?helyek száma, ideszámítva a vezet?ülést is)

képlet alapján számítottat el nem ér? legnagyobb megengedett össztömeg? személygépkocsik vagy egyéb gépjárm?vek vásárlása esetén az adó a számlán feltüntetett adó vagy a Közösségen belüli árubeszerzéssel kapcsolatban felszámított adó vagy az adóalanynak min?sül? vásárló által beszerzett áru értékesítésével kapcsolatban felszámított adó összegének 50%-a, de legfeljebb 5000 z?.

[...]

(5) A gépjárm?vek (3) bekezdés szerinti legnagyobb megengedett össztömegét és ül?helyeinek számát a közúti közlekedésr?l szóló törvény rendelkezéseinek megfelel?en kiállított típusbizonyítvány kivonata vagy a típusbizonyítvány megszerzésének kötelezettsége alól mentesít? határozat másolata alapján kell meghatározni. Azon gépjárm?vek, amelyek legnagyobb megengedett össztömege vagy ül?helyeinek száma a típusbizonyítvány kivonatában vagy az els? mondat szerinti határozat másolatában nincs meghatározva, szintén a (3) bekezdés szerinti személygépkocsinak min?sülnek.”

8 A HÉÁ?ról szóló törvény – eredeti szövege – 88. cikke (1) bekezdésének 3. pontja kimondta:

„A fizetend? adó összege nem mérsékelhet? vagy az adókülönb?zet nem téríthet? vissza az adóalany által vásárolt, [...] a 86. cikk (3) és (5) bekezdése szerinti személygépkocsik és egyéb gépjárm?vek meghajtására használt benzin, gázolaj vagy gáz esetében.”

9 A HÉÁ?ról szóló törvény 176. cikkének 3. pontja értelmében e törvény 86. és 88. cikke 2004. május 1?jét?l alkalmazandó, mivel ezen el?bbi rendelkezés a következ?ket írta el?:

„E törvény – az alábbi kivételekkel – a kihirdetését [azaz 2004. április 20?át] követ? 14 napos határid? elteltével lép hatályba:

3) az 1–14. cikk, a 15. cikk (1)–(6) bekezdése, a 16–22. cikk [...], a 42–95. cikk 2004. május 1?jén lép hatályba.”

10 A 2005. augusztus 22?én hatályba lépett 2005. április 21?i törvény (Dz. U. 2005., 90. sz., 756. alszám) módosította a HÉÁ?ról szóló törvényt, többek között annak 86. és 88. cikkét is.

11 A HÉÁ?ról szóló törvény 2005. augusztus 22. óta hatályos szövege 86. cikkének (3) és (4) bekezdése kimondja:

„(3) A legfeljebb 3,5 tonna legnagyobb megengedett össztömeg? személygépkocsik vagy egyéb gépjárm?vek vásárlása esetén az adó a számlán feltüntetett adó vagy a Közösségen belüli

árubeszerzéssel kapcsolatban felszámított adó vagy az adóalanynak minősülő vásárló által beszerzett áru értékesítésével kapcsolatban felszámított adó összegének 60%-a, de legfeljebb 6000 z?.”

(4) A (3) bekezdés nem vonatkozik:

1. azon gépjárművekre, amelyek a raktérrel fallal vagy más tartós módon elválasztott egyetlen ülésorral rendelkeznek, és a közúti közlekedésről szóló törvény rendelkezései szerint a »többcélú járművek, kistehergépjárművek« kategóriába tartoznak;
2. azon gépjárművekre, amelyek a raktérrel fallal vagy más tartós módon elválasztott több ülésorral rendelkeznek, és rájuk – a padlónak a padló és a tető közötti merőleges fal vagy egyéb tartós elválasztó felállítására alkalmas legelöl lévő pontja és leghátsó széle között mért – hossza a jármű hosszának 50%-át meghaladja; az első tagmondat szerinti arány számítása során a jármű hosszának a jármű első szélvédőjének alsó széle és a raktér padlójának hátsó széle közötti, a jármű mentén vízszintes vonallal az első szélvédő alsó széle és az e vonal, valamint a raktér padlójának hátsó szélére merőlegesen húzott vonal metszéspontja között mért távolságot kell tekinteni;
3. azon gépjárművekre, amelyek nyitott raktérrel rendelkeznek;
4. azon gépjárművekre, amelyek vezetőfülkével és szerkezetiileg elkülönítetten kialakított raktérrel rendelkeznek;
5. azon gépjárművekre, amelyek a közúti közlekedésről szóló törvény rendelkezései szerinti speciális járművekként e törvény 9. mellékletében felsorolt felhasználási célokra szolgálnak;
6. azon gépjárművekre, amelyeket legalább tíz személy – ideszámítva a vezetőt is – szállítására alakítottak ki, és ez a járműnek a közúti közlekedésről szóló törvény szerinti irataiból kitűnik;
7. azon esetekre, amelyekben az adóalany tevékenységének tárgya:
 - a) e (gépjármű) járművek továbbértékesítése vagy
 - b) e (gépjármű) járművek ellenérték fejében történő használatra való átengedése bérleti, haszonbérleti vagy lízingszerződés, illetve más hasonló szerződés keretében, ha az adóalany e (gépjármű) járműveket legalább hat hónapig kizárólag ilyen célra használja.”

12 A HÉA-ról szóló törvény 2005. augusztus 22. óta hatályos szövege 88. cikke (1) bekezdésének 3. pontja a következőképpen rendelkezik:

„A fizetendő adó összege nem mérsékelhető vagy az adókülönbözlet nem téríthető vissza az adóalany által vásárolt, [...] a 86. cikk (3) bekezdése szerinti személygépkocsik és egyéb gépjárművek meghajtására használt benzin, gázolaj vagy gáz esetében.”

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések

13 A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (krakkói körzeti közigazgatási bíróság) előtt folyamatban lévő eljárás a Magoora által a tevékenysége keretében lízingszerződés alapján használt gépjárműhöz szükséges üzemanyag vásárlásával kapcsolatban felszámított HÉA levonásának lehetőségére vonatkozik.

14 2005. március 25-én a Magoora operatív lízingszerződést kötött egy gépjárműre, amelyet

az Urzęd Skarbowy (adóhivatal) 2005. június 13-án vett nyilvántartásba. A kérdést elterjesztő bíróság nem szolgál semmilyen információval a gépjármű gyártmányáról és műszaki jellemzőiről.

15 Az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatból megállapítható, hogy a lízingszerződés megkötésének napján, azaz 2005. március 25-én hatályos, a gépjárműüzemanyagvásárlással kapcsolatban felszámított HÉA levonására vonatkozó, a HÉAról szóló törvényben szereplő matematikai képlet szerinti korlátozások hatálya a Magoorára nem terjedt ki. A HÉAról szóló törvény 86. cikke (3) bekezdésének 2005. augusztus 22. óta hatályos módosítására tekintettel azonban az említett üzemanyagvásárlásokkal kapcsolatban felszámított HÉA levonására vonatkozó korlátozások a Magoorára is alkalmazandók, mivel az alapeljárás tárgyát képező gépjármű legnagyobb megengedett össztömege nem haladta meg a 3,5 tonnát.

16 2005. augusztus 30-án a Magoora a Naczelnik Urzędu Skarbowego KrakówPródnikhoz (a krakkói adóhivatal vezetője) fordult a HÉAról szóló törvény rendelkezéseinek értelmezését kérve a lízingszerződés alapján használt gépjárműhöz szükséges üzemanyag vásárlásával kapcsolatban felszámított HÉA levonása jogának terjedelmét és korlátait illetően. A Magoora álláspontja e tekintetben az, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése alapján továbbra is biztosítani kell számára az említett gépjárműhöz szükséges üzemanyag vásárlásával kapcsolatban felszámított HÉA levonásának jogát.

17 2005. november 3-i határozatával a Naczelnik Urzędu Skarbowego KrakówPródnik megállapította, hogy Magoora álláspontja jogellenes, mivel a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése nem minősül jogforrásnak a lengyel nemzeti jog tekintetében.

18 2006. február 15-én a Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (krakkói adóhivatal vezetője) elutasította a Magoora keresetét, és megerősítette az említett határozatot azzal az indokkal, hogy a Lengyel Köztársaság jogosult olyan korlátozásokat fenntartani a HÉAlevonásra vonatkozóan, amelyek már a hatodik irányelv hatálybalépésének idején is léteztek a tagállamban. Másfelől megállapította, hogy a 2005. augusztus 22. óta hatályos rendelkezések csak újradefiniálták azokat a gépjárműkategóriákat, amelyek vonatkozásában az üzemanyagvásárlással kapcsolatban felszámított HÉA nem vonható le.

19 A Magoora a Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie határozata ellen keresetett terjesztett a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie elé.

20 A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, mivel kétségei voltak a hatodik irányelv 17. cikkének értelmezésével kapcsolatban, felfüggesztette az eljárást, és elzeteres döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a [...] hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (6) bekezdésével, hogy a Lengyel Köztársaság 2004. május 1-jével teljes terjedelmükben hatályon kívül helyezte az adóköteles tevékenységhez használt gépjárművekhez szükséges üzemanyag vásárlásával kapcsolatban felszámított [HÉA] levonásának korlátozására vonatkozó – ezen időpontig hatályos – nemzeti jogszabályokat, és azok helyett újfent a HÉAköteles tevékenységhez használt gépjárművekhez szükséges üzemanyag vásárlásával kapcsolatban felszámított [HÉA] levonására vonatkozó korlátozásokat vezetett be, azonban a nemzeti jogszabályokban a 2004. május 1-jét megelőzőektől eltérő ismérvek alapján meghatározott gépjárművekre vonatkozóan, majd ezt követően 2005. augusztus 22-i hatállyal ezen ismérveket ismét módosította?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén, ellentétes-e a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésével, hogy a Lengyel [Köztársaság] az említett ismérveket ily módon megváltoztatva ténylegesen szűkítette az elzeteres [HÉA]levonás alkalmazási körét a 2004. április 30-án hatályos nemzeti jogszabályokban vagy a 2005. augusztus 22-én hatályba lépett módosítást

megelőzően hatályos nemzeti jogszabályokban foglaltakhoz képest? Ha ezáltal a Lengyel Köztársaság megsértette a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését, csak annyiban keletkezik-e az adóalanynak joga a levonásra, amennyiben a nemzeti jogszabályok módosításával a 2004. április 30-án hatályos és a szóban forgó napon hatályon kívül helyezett nemzeti jogszabályokban megállapított, az előzetesen felszámított [HÉA] levonására vonatkozó korlátozásokat bővítették?

3) Ellentétes-e a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésével, hogy a Lengyel Köztársaság a tagállamok számára e rendelkezésben az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadásokkal – mint a luxuskiadásokkal, szórakozási célú kiadásokkal és reprezentációs költségekkel – kapcsolatban felszámított [HÉA] levonásának korlátozására biztosított felhatalmazásra hivatkozva a [HÉA]-levonásra vonatkozó jogot a 2004. április 30-án hatályos jogi helyzethez képest oly módon korlátozta, hogy kizárta a legfeljebb 3,5 tonna legnagyobb megengedett össztömegű személygépkocsikhoz és egyéb gépjárművekhez – kivéve a [HÉA]-ról szóló] törvény 2005. augusztus 22-től hatályos módosított szövege 86. cikkének (4) bekezdése szerinti járműveket – szükséges üzemanyag vásárlásával kapcsolatban felszámított [HÉA] levonását?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatóságáról

21 A lengyel kormány álláspontja szerint az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlan, mivel a feltett kérdések nem függenek össze az alapeljárás tényállásával. Az e kérelem alapjául szolgáló tényállást a kérdést előterjesztő bíróság nem vizsgálta. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata ennél fogva hipotetikus helyzetekre vonatkozna.

22 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EK 234. cikkben említett eljárás keretében kizárólag az ügyben eljáró és határozathozatalra hivatott nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak megítélése is, hogy – tekintettel az ügy különleges jellemzőire – ítélete meghozatalához szükségesnek tartja-e az előzetes döntéshozatalt, és ha igen, a Bíróságnak feltett kérdései relevánsak-e. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések a közösségi jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság – főszabály szerint – köteles határozatot hozni (lásd különösen a C-119/05. sz. Lucchini-ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6199. o.] 43. pontját, a C-162/06. sz. International Mail Spain ügyben 2007. november 15-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-9911. o.] 23. pontját és a C-221/07. sz. Zablocka-Weyhermüller-ügyben 2008. december 4-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 20. pontját).

23 A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy a közösségi jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hatékonyan megválaszolja (lásd különösen a C-379/98. sz. PreussenElektra-ügyben 2001. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2001, I-2099. o.] 39. pontját; a C-94/04. és C-202/04. sz., Cipolla és társai egyesített ügyekben 2006. december 5-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11421. o.] 25. pontját; a C-222/05–C-225/05. sz., Van der Weerd és társai egyesített ügyekben 2007. június 7-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4233. o.] 22. pontját; a C-379/05. sz. Amurta-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-9569. o.] 64. pontját, valamint a fent hivatkozott Zablocka-Weyhermüller-ügyben hozott ítélet 21. pontját).

24 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy – amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból is megállapítható – a nemzeti bíróság a Bíróság számára részletesen leírta az

alapeljárás tényállását és jogi hátterét, valamint azon indokokat, amiért ítélete meghozatalához szükségesnek tartja a feltett kérdések megválaszolását.

25 Következésképpen az elzeteres döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatónak kell tekinteni.

Az ügy érdemér?

26 Kérdéseivel – amelyeket együtt kell megvizsgálni – a kérdést elterjeszt bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (6) bekezdésével ellentétes-e az, ha valamely tagállam ezen irányelv területén való hatálybalépésének időpontjától teljes terjedelmükben hatályon kívül helyezi az adóköteles tevékenységhez használt gépjárművekhez szükséges üzemanyag vásárlásával kapcsolatban felszámított HÉA levonásának korlátozására vonatkozó nemzeti rendelkezéseket, és e rendelkezéseket új ismérveket meghatározó rendelkezésekkel helyettesíti, valamint ha e tagállam utóbb újból módosítja ezen ismérveket oly módon, hogy ez bővíti e korlátozás alkalmazási körét. Igenl? válasz esetén az említett bíróság arra is választ vár, hogy az adóalany jogosult-e az említett időpont eltt hatályos nemzeti rendelkezések alkalmazását követelni.

27 Meg kell állapítani, hogy a jelen esetben a hatodik irányelv Lengyelország vonatkozásában a Lengyel Köztársaság Európai Unióhoz való csatlakozásának napján, azaz 2004. május 1-jén lépett hatályba. Így ez az időpont irányadó a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése alkalmazásának szempontjából e tagállam vonatkozásában (lásd ebben a C-409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-81. o.] 41. pontját).

28 A közös HÉA-rendszernek a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK el? tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.) 2. cikkéb?l és a hatodik irányelv 2. cikkéb?l következ? alapelve szerint a HÉA valamennyi termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó a korábbi beszerzési ügyleteket közvetlenül terhel? adó levonása mellett. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 17. és soron következ? cikkeiben foglalt adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. E mechanizmus a beszerzési ügyleteket terhel? elzeteresen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül érvényesül. Az adólevonási jog bármilyen korlátozása befolyásolja az adóteher szintjét, és azt minden tagállamban hasonlóan kell alkalmazni. Következésképpen az ez alóli kivételek kizárólag a hatodik irányelvben kifejezetten rögzített esetekben lehetségesek (lásd a C-177/99. és C-181/99. sz., Ampafrance és Sanofi egyesített ügyekben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-7013. o.] 34. pontját, a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 42. pontját, valamint a C-371/07. sz., Danfoss és AstraZeneca ügyben 2008. december 11-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 26. pontját). Másfel?l a HÉA semlegességét biztosító adólevonási jog elvét?l való eltéréseket enged? rendelkezéseket szigorúan kell értelmezni (a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 59. pontja).

29 A hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése egyértelm?en megfogalmazza azt az elvet, hogy az adóalany a részére teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után felszámított HÉA összegét levonhatja, amennyiben ezeket a termékeket vagy szolgáltatásokat adóköteles ügyletei céljára használja fel. A HÉA-levonási jog elvét mindazonáltal korlátozza a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében – és különösen e bekezdés albekezdésében – szerepl?, eltérést enged? rendelkezés (lásd a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 43. és 44. pontját, valamint a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 27. és 28. pontját).

30 A hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerint a tagállamok fenntarthatják a HÉA-levonási jog kizárására vonatkozó, az irányelv hatálybalépésekor hatályos szabályozásukat

a Tanács e cikkben említett rendelkezéseinek elfogadásáig.

31 A közösségi jogalkotó feladata ugyanis a HÉA?levonási jogra vonatkozó kizárások közösségi rendszerének megállapítása, és ezáltal a HÉA?ra vonatkozó nemzeti jogszabályok fokozatos harmonizációjának megvalósítása. A közösségi jog a mai napig nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely felsorolja azon kiadásokat, amelyek tekintetében az adólevonási jog kizárt (lásd ebben az értelemben a C?345/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14?én hozott ítélet [EBHT 2001., I?4493. o.] 20. pontját, a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 44. pontját, valamint a C?280/04. sz. Jyske Finans ügyben 2005. december 8?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?10683. o.] 23. pontját).

32 Meg kell állapítani, hogy a nemzeti jogszabály értelmezése ? annak érdekében, hogy meghatározzák annak a hatodik irányelv hatálybalépésekor hatályos tartalmát, és hogy megállapítsák, e jogszabály azzal a hatással jár?e, hogy a hatodik irányelv hatálybalépését követ?en utólag b?víti a meglév? kizárások alkalmazási körét – f?szabály szerint a kérdést el?terjeszt? bíróság hatáskörébe tartozik (lásd a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 47. pontját).

33 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy az EK 234. cikkben említett eljárás keretében, amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul, az ügy konkrét tényállásának megítélése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik (lásd különösen a C?450/06. sz. Varec?ügyben 2008. február 14?én hozott ítélet [EBHT 2008., I?581. o.] 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Ugyanakkor a célból, hogy hasznos választ adhasson ez utóbbi kérdésre, a Bíróság a nemzeti bíróságokkal való együttm?ködés szellemében megadhat számára valamennyi, általa szükségesnek ítélt iránymutatást (lásd különösen a C?49/07. sz. MOTOE?ügyben 2008. július 1?jén hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 30. pontját).

34 A jelen esetben a Bíróság feladata, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság számára szempontokat adjon a „nemzeti jogszabály” – hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése értelmében vett – közösségi jogi fogalmának értelmezéséhez annak érdekében, hogy lehet?vé tegye e bíróság számára e jogszabály ezen irányelv hatálybalépésekor hatályos tartalmának meghatározását (lásd a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 47. pontját).

35 A hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése ugyanis „standstill”?klauzulát tartalmaz, amely lehet?vé teszi a hatodik irányelv hatálybalépésekor hatályos jogszabályokban szerepl?, a HÉA?levonási jogra vonatkozó nemzeti kizárások fenntartását (a fent hivatkozott Ampafrance és Sanofi egyesített ügyekben hozott ítélet 5. pontja). E rendelkezés célja tehát annak lehet?vé tétele a tagállamok számára, hogy – amíg a Tanács nem hozza létre a HÉA?levonási jog kizárására vonatkozó közösségi rendszert – hatályban tarthassák az e jog kizárására vonatkozó összes olyan nemzeti jogszabályukat, amelyeket a nemzeti hatóságok a hatodik irányelv hatálybalépésekor már ténylegesen alkalmaztak (lásd a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 48. pontját, valamint a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 30. és 31. pontját).

36 Amennyiben a hatodik irányelv hatálybalépését követ?en valamely tagállam szabályozása módosítás útján sz?kíti az alkalmazandó kizárások hatályát, és ezzel közelebb kerül a hatodik irányelv céljához, indokolt annak megállapítása, hogy ez a szabályozás a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésben meghatározott eltérés körébe tartozik, és nem sérti ugyanezen irányelv 17. cikkének (2) bekezdését (lásd a fent hivatkozott C?345/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14?én hozott ítélet 22. pontját, a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 45. pontját, valamint a fent hivatkozott

Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 32. pontját).

37 Ezzel szemben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a nemzeti szabályozás nem tartozik a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése által megengedett eltérés körébe, ha azzal jár, hogy ezen irányelv hatálybalépését követően b vítí a meglév kizárások alkalmazási körét, és ily módon eltávolodik az említett irányelv céljától (lásd a C-40/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-4539. o.] 17. pontját, a C-155/01. sz. Cookies World ügyben 2003. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-8785. o.] 66. pontját, valamint a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 33. pontját).

38 Ebből következik, hogy az említett rendelkezés céljára tekintettel a „nemzeti jogszabálynak” a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése értelmében vett fogalma a meglév, és az ezen irányelv hatálybalépésekor ténylegesen alkalmazott HÉA-levonási szabályokra utal.

39 Másfelől emlékeztetni kell arra, hogy – amint arra a Bizottság hivatkozik – a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése szerinti „standstill”-klauszula célja nem az, hogy az új tagállamok számára lehetővé tegye, hogy az Európai Unióhoz való csatlakozásuk alkalmával úgy módosítsák belső jogszabályaikat, hogy e jogszabályokat ezen irányelv céljaitól távolítsák. Az ilyen irányú módosítás ellentétes lenne e klauszula szellemével.

40 E körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az a tény, hogy a Lengyel Köztársaság az Európai Unióhoz való csatlakozásának napján hatályon kívül helyezte az 1993. január 8-i törvényt, megakadályozza-e e tagállamot abban, hogy ugyanezen a napon olyan új rendelkezéseket vezessen be, amelyek az adóköteles tevékenységhez használt gépjárművekhez szükséges üzemanyag vásárlásával kapcsolatban felszámított HÉA levonásának jogára vonatkozó korlátozásokat írnak elő.

41 Meg kell állapítani, hogy egyes belső rendelkezéseknek a hatodik irányelv érintett nemzeti jogrendben való hatálybalépésekor történő hatályon kívül helyezése és azok ugyanezen időpontban más belső rendelkezésekkel való helyettesítése önmagában nem enged arra következtetni, hogy az érintett tagállam nem kíván a felszámított HÉA levonásának jogára vonatkozó kizárásokat alkalmazni. Az ilyen jogszabálymódosítás önmagában arra sem enged következtetni, hogy megsértették az említett irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdését, feltéve azonban, hogy e módosítás nem eredményezi a korábbi nemzeti kizárásoknak az említett időponttól történő b vítését.

42 Az alapügyben a kérdést előterjesztő bíróság feladata – amely bíróság, amint az a jelen ítélet 32. pontjában is megállapításra került, kizárólagos hatáskörrel rendelkezik saját nemzeti jogának értelmezésére – annak megítélése, hogy a hatodik irányelvnek a lengyel jogba történő átültetésekor a HÉAról szóló törvénnyel bevezetett módosítások azzal a hatással jártak-e, hogy a korábbi nemzeti rendelkezésekhez képest b vítették az adóköteles tevékenységhez használt gépjárművekhez szükséges üzemanyag vásárlásával kapcsolatban felszámított HÉA levonásának jogára vonatkozó korlátozások alkalmazási körét.

43 Ezzel szemben meg kell jegyezni, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglaltak alapján a HÉA-ról szóló törvénynek a 2005. április 21-i törvénnyel elfogadott és 2005. augusztus 22-én hatályba lépett módosítása azzal a hatással járt, hogy a hatodik irányelvnek a Lengyel Köztársaság vonatkozásában történő hatálybalépésekor fennálló helyzethez képest bővítette e korlátozások alkalmazási körét, amely a jelen ítélet 36. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel ellentétes az említett irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésével.

44 A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy saját belső jogát a hatodik irányelv szövegének és céljának fényében az ezen irányelv által követett célok elérése érdekében a lehető legteljesebb mértékben úgy értelmezze, hogy előnyben részesíti a nemzeti jogszabályok e céloknak leginkább megfelelő értelmezését, hogy ezáltal az említett irányelv rendelkezéseinek megfelelő eredményre jusson (lásd ebben az értelemben a C-212/04. sz. Adeneler-ügyben 2006. július 4-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-6057. o.] 124. pontját), és adott esetben eltekintsen a nemzeti jog mindazon rendelkezéseinek alkalmazásától, amelyek az adott irányelvvel ellentétesek (lásd ebben az értelemben a C-144/04. sz. Mangold-ügyben 2005. november 22-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-9981. o.] 77. pontját).

45 E körülmények között a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésével ellentétes az, ha valamely tagállam ezen irányelvnek a belső jogba történő átültetése során teljes terjedelmükben hatályon kívül helyezi az adóköteles tevékenységhez használt gépjárművekhez szükséges üzemanyag vásárlásával kapcsolatban felszámított HÉA levonásának korlátozására vonatkozó nemzeti rendelkezéseket, és azokat az említett irányelvnek a területén való hatálybalépésekor e vonatkozásban új feltételeket megállapító rendelkezésekkel helyettesíti, amennyiben – és ennek megítélése a kérdést előterjesztő bíróság feladata – ez utóbbi rendelkezések hatása az, hogy az említett korlátozás alkalmazási körét bővítik. E rendelkezéssel mindenesetre ellentétes az, ha valamely tagállam az említett időpontban hatályba lépett jogszabályát később úgy módosítja, hogy e korlátozás alkalmazási körét a korábban fennálló helyzethez képest bővíti.

A költségekről

46 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésével ellentétes az, ha valamely tagállam ezen irányelvnek a belső jogba történő átültetése során teljes terjedelmükben hatályon kívül helyezi az adóköteles tevékenységhez használt gépjárművekhez szükséges üzemanyag vásárlásával kapcsolatban felszámított HÉA levonásának korlátozására vonatkozó nemzeti rendelkezéseket, és azokat az említett irányelvnek a területén való hatálybalépésekor e vonatkozásban új feltételeket megállapító rendelkezésekkel helyettesíti, amennyiben – és ennek megítélése a kérdést előterjesztő bíróság feladata – ez utóbbi rendelkezések hatása az, hogy az említett korlátozás alkalmazási körét bővíti. E rendelkezéssel mindenesetre ellentétes az, ha valamely tagállam az említett időpontban hatályba lépett jogszabályát később úgy módosítja, hogy e korlátozás alkalmazási körét a korábban fennálló helyzethez képest bővíti.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.