

L. A. GEELHOED

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. szeptember 22.1(1)

C?280/04. sz. ügy

Jyske Finans A/S

kontra

Skatteministeriet

(A Vestre Landsret [Dánia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatali eljárás – Vestre Landsret – 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 (1) bekezdése a) pontjának, a 13. cikke B. része c) pontjának és a 26a. cikke A. része e) pontjának értelmezése – Lízingtársaság által magányszemélyekt?l lízingelés céljából adó felszámítása nélkül vásárolt használt járm?vek viszonteladására kivetett adó (eladás és viszontlízing)”

I – Bevezetés

1. A jelen ügyben a Vestre Landsret (Nyugati Regionális Bíróság, Dánia) az el?zetes döntéshozatali kérelmében azt kívánja megtudni, hogy abban az esetben, ha a gépjárm?vek kereskedelmével és viszontlízingjével foglalkozó társaság használt járm?veket vásárol, azokat lízingeli és végs? soron továbbértékesíti, az ilyen viszonteladás a hatodik HÉA?irányelv 13. cikke B. része szerinti adómentes teljesítésnek min?sül?e(2), illetve a hatodik HÉA?irányelv 26a. cikkében a használt cikkek viszonteladására meghatározott különleges rendelkezések alá esik?e.

II – Jogi háttér

A – A közösségi szabályozás

A hatodik HÉA?irányelv

2. A hatodik HÉA?irányelv 2. cikke meghatározza az irányelv tárgyi hatályát. Az irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a HÉA hatálya alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

3. A hatodik HÉA?irányelv 11. cikke meghatározza az irányelv hatálya alá tartozó (nem importált) termékekre vonatkozó termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás adóalapjának kiszámítási módját. A kiszámításra vonatkozó általános szabályt a 11. cikk A. részének (1) bekezdése tartalmazza, amely szerint a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás adóalapja

minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az eladó vagy a szolgáltatást teljesít? ezért az értékesítésért a vev?t?, a szolgáltatás címzettjét?l vagy harmadik személyt?l kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefügg? támogatásokat.

4. A hatodik HÉA?irányelv X. címe tartalmazza az adómentességek listáját, azaz azon termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat, amelyek után nem számítanak fel HÉA?t a vev?, illetve a szolgáltatás címzettje részére. A 13. cikk két listába szedve sorolja fel a belföldön alkalmazandó adómentességeket. Az els?, a 13. cikk A. része, a bizonyos közhasznú tevékenységekre irányadó adómentességeket tartalmazza. A második, a 13. cikk B. része, egy sor egyéb adómentességet sorol fel. A cikk idevonatkozó része el?írja:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következ?ket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

c) a kizárólag e cikk vagy a 28. cikk (3) bekezdésének b) pontja alapján adómentes tevékenységekre szolgáló termékek értékesítése, amennyiben az ilyen termékekre nem vonatkozott el?zetes adólevonás, valamint az olyan termékek értékesítése, amelyek beszerzését vagy el?állítását – a 17. cikk (6) bekezdésének értelmében – az adó levonásából eleve kizárták”.

5. A hatodik HÉA?irányelv 17. cikke az el?zetesen felszámított adó levonására vonatkozó jog eredetét és alkalmazási körét határozza meg. A 17. cikk (6) bekezdése szerint:

„A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépését?l számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet a hozzáadottérték-adó levonásának joga. [...]

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

6. A Tanács a mai napig nem állapította meg a hozzáadottérték-adó levonására jogosító kiadásokra vonatkozó, a jelen ügyre irányadó részletes szabályokat.

7. A 28. cikk (3) bekezdésének b) pontja szerint a tagállamok a hatodik HÉA?irányelv átültetésére vonatkozó átmeneti időszak alatt az érintett tagállamban fennálló feltételek mellett továbbra is mentesíthetik az irányelv F. mellékletében felsorolt tevékenységeket.

A 94/5 irányelv

8. A 94/5 irányelv(3) a hatodik HÉA?irányelv 32. cikke értelmében került elfogadásra, amely cikk el?írta, hogy a Tanács elfogadja a használt cikkek, m?vészeti tárgyak, régiségek és gy?jteménydarabok adóztatására vonatkozó közösségi szabályozást(4). A fenti irányelv különleges rendelkezéseket határoz meg a használt cikkek, m?vészeti tárgyak, gy?jteménydarabok és régiségek tekintetében, és ennek keretében beilleszti a hatodik HÉA?irányelvbe az új, 26a. cikket.

9. E cikk lényegében „árrés alapú adóztatást” vezet be, amelynek alkalmazását bizonyos körülmények fennállása esetén a használtcikk-keresked?k az általános HÉA?rendelkezések helyett választhatják. Míg az általános HÉA?rendelkezések értelmében a HÉA felszámításának alapja a keresked? által a vásárlótól kapott teljes ellenértéknek az ellenértékre kivetett HÉA?val csökkentett összege, az árrés alapú adóztatás alkalmazása esetén a HÉA felszámításának alapja

a nyereség. A következ?kben áttekintem a 26a. cikknek a jelen ügy szempontjából jelent?séggel bíró legfontosabb rendelkezéseit.

10. A 26a. cikk A. részének d) pontja szerint a használt cikkek „olyan ingó materiális javak, amelyek aktuális vagy felújítás utáni állapotukban alkalmasak további használatra, de nem m?vészeti tárgyak, gy?jteménydarabok vagy régiségek, és anyaguk nem a tagállamok által meghatározott nemesfém vagy drágak?”.

11. A 26a. cikk B. részének (1) bekezdése szerint a használt cikkek, m?vészeti tárgyak, gy?jteménydarabok és régiségek adóköteles viszonteladó által történ? értékesítése esetén a tagállamok különleges rendelkezések szerint adóztatják az adóköteles viszonteladó nyereségét (azaz: „árrés alapú adóztatás”). A 26a. cikk B. részének (2) bekezdése szerint ez az árrés alapú adóztatás csak abban az esetben alkalmazandó, ha a szóban forgó árukat a Közösség területén bizonyos meghatározott személyek értékesítették a viszonteladónak, nevezetesen:

„– egy nem adóalany személy,

vagy

– egy másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történ? értékesítése a 13. cikk B. része c) pontjának megfelelően mentességet élvez,

vagy

– egy másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történ? értékesítése a 24. cikknek megfelelően mentességet élvez és tárgyi eszközöket érint,

vagy

– egy másik adóköteles viszonteladó, amennyiben a terméknek e másik adóköteles viszonteladó által történ? értékesítése e különleges rendelkezések értelmében a hozzáadottérték-adó megfizetésének hatálya alá tartozik”.

12. A fenti esetek mindegyikében a keresked? az árrés alapú adóztatás hiányában a vev?t?l kapott teljes ellenérték után lenne köteles felszámítani a HÉA?t, azonban a HÉA?t nem vonhatná le az adóból.

13. A 26a. cikk B. részének (3) bekezdése az árrés alapú adóztatás esetén a termékértékesítésre vonatkozó adóalapot a következ?képpen határozza meg: „az adóköteles viszonteladó által elért nyereségnek a nyereségre kivetett hozzáadottérték-adóval csökkentett része. A nyereség a terméknek viszonteladó által kért eladási ára és a vételár közötti különbség”.

14. A 26a. cikk A. részének e) pontja értelmében „adóköteles viszonteladó” az „olyan adóalany, aki gazdasági tevékenysége során megvásárol vagy vállalkozása számára beszerez, illetve behoz használt cikkeket és/vagy m?vészeti tárgyakat, gy?jteménydarabokat vagy régiségeket [...] [helyesen: olyan adóalany, amely gazdasági tevékenysége során viszonteladás céljából használt cikkeket és/vagy m?vészeti tárgyakat, gy?jteménydarabokat vagy régiségeket vásárol, rendel vállalkozása céljaira vagy importál]”.

15. A 26a. cikk B. részének (6) bekezdése el?írja, hogy az adóköteles viszonteladó által végzett, a különleges rendelkezések hatálya alá tartozó termékértékesítések után az adóalany nem gyakorolhatja HÉA?levonási jogát.

16. A 26a. cikk B. részének (11) cikke szerint az adóköteles viszonteladó bármely, a 26a. cikk B.

részének (2) vagy (4) bekezdése szerinti különleges rendelkezések hatálya alá tartozó értékesítésre alkalmazhatja a hozzáadottérték-adóra vonatkozó általános rendelkezéseket.

B – A dán szabályozás

Általános HÉA-rendelkezések

17. A HÉA-ról szóló dán törvény (lásd, legutóbb, a 2003. augusztus 8-ai 703. sz. egységes szerkezetbe foglalt törvényt) 4. cikke (1) bekezdésének első mondata szerint: „Adóköteles a Dániában ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

18. A HÉA-ról szóló dán törvény 13. cikkének (1) bekezdése felsorolja a HÉA-mentes termékeket és szolgáltatásokat, amelyek megfelelnek a hatodik HÉA-irányelv 13. cikke A. részében felsoroltaknak.

19. A HÉA-ról szóló dán törvény 13. cikkének (2) bekezdése szerint:

„Mentes a HÉA alól azon termékek értékesítése, amelyeket az e cikk (1) bekezdésének megfelelően kizárólag hozzáadottértékadó-mentes vállalkozásban használtak fel, valamint azon termékek értékesítése, amelyek beszerzése, illetve előállítása tekintetében a 9. fejezet alapján kizárták az adó levonását.”

20. A HÉA-ról szóló dán törvény 9. fejezete a következő, a jelen ügy szempontjából jelentőséggel bíró rendelkezést tartalmazza:

„42. cikk: A vállalkozások nem vonhatják le [...]

(7) A (4), (6) és (7) bekezdésben foglaltak figyelembevételével a legfeljebb 9 személy szállítására alkalmas gépjárművek beszerzése és használata után felszámított adót [...]

(6) A motoros járművek forgalomba hozatalával, illetve bérbeadásával vagy autósiskola üzemeltetésével foglalkozó vállalkozások az (1) bekezdés 7. pontjában foglaltaktól függetlenül levonhatják az e tevékenységek folytatása céljából végzett beszerzések (stb.) utáni adót.”

21. A 42. cikk (1) bekezdésének 7. pontja így a hatodik HÉA-irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében található „standstill”-klauzulán alapul, amely alapján a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel, mindaddig, amíg az adólevonásra vonatkozó rendelkezések összehangolásáról szóló tanácsi rendelkezések életbe lépnek.

22. Mivel a 42. cikk (1) bekezdésének 7. pontja alá eső vállalkozásokat nem illeti meg az adólevonás joga, a 13. cikk (2) bekezdéséből következően e vállalkozások nem tüntetnek fel adót az utóbbi cikk alá eső járművek értékesítése után.

A használt cikkekre vonatkozó HÉA-rendelkezések

23. Dánia a 94/5 irányelvet az 1994. évi, HÉA-ról szóló törvény (1994. május 18-ai 375. sz. törvény) 69., 70. és 71. cikkében ültette át, és a jelen ügy szempontjából minden lényeges tekintetben hasonló kifejezéseket használt az irányelvben meghatározottakkal.

III – Tényállás és eljárás

24. A Jyske Finans A/S (a továbbiakban: Jyske Finans) személygépkocsik lízingbeadásával foglalkozik, amely tevékenysége keretében eladóktól úgynevezett „fehér rendszámtáblával” (azaz

általános dán rendszámtáblával) ellátott személygépkocsikat vásárol, majd ezt követően ugyanezen személygépkocsikat e személyeknek viszontlízingbe adja („eladás és viszontlízing”).

25. Emellett a Jyske Finans tevékenysége keretében eladóktól fehér rendszámtáblával ellátott használt személygépkocsikat vásárol, majd ezeket a személygépkocsikat más vállalkozásoknak adja lízingbe. A lízing futamidejének végén ezeket a használt személygépkocsikat a Jyske Finans viszontértékesíti.

26. Az alapeljárás a Jyske Finans által 1999. január 1-je és 2001. május 31-e között 145 használt személygépkocsi értékesítésére vonatkozik. Ezen esetek egyikében sem tüntették fel a használt személygépkocsikat a Jyske Finans részére értékesítő személyek az értékesítések utáni HÉA-t; a HÉA-ról szóló dán törvény 13. cikkének (2) bekezdése alapján ennek oka az volt, hogy e vállalkozások az elzetesen felszámított adó levonására vonatkozó jog nélkül szerezték meg a személygépkocsikat, azaz ezen értékesítések HÉA-mentesek voltak.

27. A dán adóhatóságok (Toldog Skatteregion Horsens) 2001 májusában felszólították a Jyske Finansot, hogy ezen személygépkocsik továbbértékesítése után fizessen meg 2 236 413 dán koronának megfelelő HÉA-t.

28. A Jyske Finans 2003. január 22-én keresetet nyújtott be a Vestre Landsret-hez, amelyben a fenti HÉA összegének megfizetésére irányuló kötelezettségét többek között azon az alapon vitatja, hogy az ellenétes a hatodik HÉA-irányelvvel annyiban, hogy a HÉA megfizetése kettős adóztatáshoz vezet. A kettős adóztatás a tekintetben merül fel, hogy a Jyske Finans a HÉA-ról szóló dán törvény 42. cikkének (6) bekezdése szerint a használt személygépkocsik értékesítése tekintetében ugyan HÉA-levonási joggal rendelkezik, ezt a jogát azonban nem tudja gyakorolni, mivel az eladók az értékesítéskor valójában nem fizették meg a HÉA-t e személygépkocsik után.

29. Ezen összefüggésben a Vestre Landsret az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A 77/388/EGK hatodik irányelv 13. cikke B. részének c) pontját a 2. cikk (1) bekezdésének és a 11. cikk A. része (1) bekezdése a) pontjának együttes figyelembevételével akként kell-e értelmezni, hogy ezen rendelkezések alapján a tagállamok hozzáadottértékadó-rendszerükben fenntarthatnak olyan szabályozást, amely alapján az adóalany, amely üzleti tevékenységéhez jelentős mértékben tárgyi eszközöket használ, ezen eszközök értékesítése után – a használtjármű-kereskedőkkel és más használt gépjármű értékesítésével foglalkozó vállalkozókkal ellentétben – még abban az esetben is HÉA fizetésére köteles, ha ezen eszközök beszerzése olyan adóalanytól történt, amely nem tüntette fel az eszközök árának HÉA-tartalmát, és így az eszköz beszerzésekor nem keletkezett adólevonási jog?

2) A hatodik HÉA irányelv 26a. cikke A. részének e) pontját akként kell-e értelmezni, hogy az »adóköteles viszonteladó« kifejezés csak azon személyekre vonatkozik, amelyek főtevékenységként foglalkoznak használt cikkek beszerzésével és értékesítésével, amennyiben a szóban forgó használt cikkek beszerzése kizárólag vagy túlnyomó részben az azok értékesítésekor realizálható haszon megszerzése érdekében történik; vagy ezen kifejezés azon személyekre is vonatkozik, amelyek általában ezen termékeket a lízing futamidejének lejáta után értékesítés útján elidegenítik, amely a termék lízingbe adásához képest csak járulékos tevékenységnek minősül?”

30. A jelen eljárásban a Jyske Finans, a Nordania Finans A/S és a BG Factoring A/S, a Skatteministeriat és a Dán Királyság, Görögország, Lengyelország, valamint az Európai Községek Bizottsága terjesztett el? írásbeli észrevételeket a Bíróság eljárási szabályzata 23. cikkének megfelel?en. A 2005. július 7?én tartott tárgyaláson Lengyelország kivételével valamennyi észrevétellel él? el?adta érveit.

IV – Értékelés

A – Az els? kérdés?

31. A Vestre Landsret els? kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy ellentétes?e a hatodik HÉA?írányelv 13. cikke B. részének c) pontjával a HÉA?ról szóló nemzeti törvény azon rendelkezése, miszerint a Jyske Finans adójogi helyzetében lév? adóalany – azaz a használt járm?vek továbbértékesítésével foglalkozó lízingtársaság – köteles HÉA?t fizetni e továbbértékesítések után annak ellenére, hogy nem tudja levonni az e járm?vek árában foglalt el?zetesen felszámított adót.

32. El?zetesen megjegyzem, hogy a dán kormány, valamint az alapeljárásban beavatkozóként részt vev? Nordania Finans felveti, hogy a Jyske Finans által vásárolt és lízingelt járm?vek a hatodik HÉA?írányelv szerinti tárgyi eszköznek min?sülnek?e. E kérdés a Højesteret (dán Legfels?bb Bíróság) el?tt folyamatban lév?, a HÉA?ról szóló dán törvény egyik rendelkezését érint? másik ügy kapcsán merült fel, és a jelen ügyben a Vestre Landsret által el?zetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé terjesztett els? kérdés megfogalmazásának következménye(5).

33. Ezzel kapcsolatban megjegyzem, hogy a nemzeti bíróság az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatában ezt a kérdést nem vetette fel, és a többi észrevétellel él? sem adott el? a kérdéssel kapcsolatos lényeges jogi érvet. A Bíróságnak így a Vestre Landsret által feltett kérdések megválaszolására kell szorítkoznia. A Bíróság különösen nem határozhat a kérdések alapját képez? valamely el?feltételnek a dán jog szerinti érvényességér?l. Ennek következtében a kérdés további vizsgálata ehelyütt nem szükséges, és nem is helyénvaló.

34. Ami az els? kérdés fent kifejtett tartalmát illeti, a 13. cikk B. részének c) pontja két esetkörre nézve határoz meg adómentességet.

35. Az els? „a kizárólag e cikk vagy a 28. cikk (3) bekezdésének b) pontja alapján adómentes tevékenységekre szolgáló termékek értékesítése, amennyiben az ilyen termékekre nem vonatkozott el?zetes adólevonás [...]”.

36. A második az olyan termékek értékesítése, amelyek beszerzését vagy el?állítását – a 17. cikk (6) bekezdésének értelmében – a HÉA levonásából eleve kizárták.

37. Nyilvánvaló, hogy e két esetkör egyike sem alkalmazható a használt járm?vek Jyske Finans általi továbbértékesítésére mégpedig két okból.

38. El?ször is a Jyske Finans által értékesített eszközök – használt járm?vek – a Vestre Landsret által nyújtott információk alapján, nem kizárólag a 13. cikk szerinti adómentes (akár közhasznú, akár egyéb) tevékenységek keretében kerülnek hasznosításra. A jelen esetre az átmeneti rendelkezést tartalmazó 28. cikk (3) bekezdésének b) pontja sem alkalmazható. Az ilyen termékértékesítéseket ezért elvileg az irányelv 2. cikkében rögzített általános szabály szerint kell adóztatni.

39. Másodsorban a HÉA?ról szóló dán törvény 42. cikkének (6) bekezdése kifejezetten

feljogosítja a Jyske Finansot, mint a gépjárművek forgalomba hozatalával, illetve bérbeadásával foglalkozó vállalkozást, hogy levonja az e tevékenységek folytatása céljából végzett beszerzések utáni HÉA-t. Ahogyan azt a kérdést elterjesztő bíróság az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban elismerte, a jelen esetben egyszeren azért nem került sor adólevonásra, mert nem volt levonható elzetesen felszámított adó. Ez annak tudható be, hogy a Jyske Finans olyan piaci szereplőktől vásárolta a használt járműveket, amelyek a HÉA-ról szóló dán törvény 13. cikkének (2) bekezdéséből, valamint 42. cikkéből következően nem számítottak fel HÉA-t az értékesítés után.

40. Következésképpen a Jyske Finans továbbértékesítése tekintetében nem teljesül a hatodik HÉA-irányelv 13. cikke B. részének c) pontja szerinti adómentesség elfeltétele, amely szerint a Jyske Finans tekintetében adólevonási jog nem állhat fenn.

41. A fentiekből következően, függetlenül a hatodik HÉA-irányelvben rögzített általános HÉA-rendszer rendelkezéseinek és különösen az irányelv 13. cikke B. része c) pontjának értelmezésétől, a Jyske Finans köteles HÉA-t fizetni a járműveknek az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban ismertett továbbértékesítése után.

42. Ahogyan azt a dán kormány elismeri, ez azzal jár, hogy a Jyske Finans kettős adóztatás alá esik, mivel a továbbértékesítések után úgy kell HÉA-t fizetnie, hogy ugyanakkor nem vonhatja le az elzetesen felszámított adót.

43. A Jyske Finans eladása szerint ez a következtetés ellentétes a hatodik HÉA-irányelv céljával, amennyiben a HÉA lényegében a végső fogyasztóra kivetett adó, és annak terhe nem hárulhat a végső fogyasztóhoz vezető kereskedelmi láncolatban részt vevő kereskedelmi szereplőre. Álláspontja szerint a HÉA-nak az e folyamatban részt vevő valamennyi szereplő tekintetében semlegesnek kell lennie, kivéve, ha a hatodik HÉA-irányelv ezen elv alól kifejezetten kivételt enged. A Jyske Finans ennek megfelelően azt állítja, hogy az első kérdésre igenlő választ kell adni.

44. Ezen érvelést nem találom meggyőzőnek.

45. Amint arra lent bővebben kitérek, kétségtelen hogy, ahol a hatodik HÉA-irányelv valamely rendelkezésének szövege több értelmezést is lehetővé tesz, amennyiben lehetséges, a rendelkezést oly módon kell értelmezni, amely az irányelv céljait a leghatékonyabban valósítja meg. Az is igaz, hogy az irányelv egyik célja az adóalanyok közötti adósemlegesség fenntartása, és a kettős adóztatás elkerülése.

46. Mindazonáltal a 13. cikk B. része c) pontjának a szavak általánosan elfogadott jelentése szerint értelmezett szövegéből egyértelműen következik, hogy a Jyske Finans adójogi helyzetében lévő adóalany HÉA-t kell fizetnie a gépkocsik továbbértékesítése után. Álláspontom szerint a fenti cikk ezzel ellentétes értelmezésének nincs helye.

47. Különösen ez a helyzet áll el, mivel a 13. cikkben meghatározott kivételek hatályát, mint a hatodik HÉA-irányelv általános HÉA szabályai alóli kivételeket, főszabály szerint, szigorúan kell értelmezni(6).

48. Ebben az esetben a 13. cikket nem lehet oly módon értelmezni, hogy elkerülhető legyen az a Jyske Finanshoz hasonló helyzetben lévő adóalany kettős adóztatása. A kettős adóztatás elkerülésének célja nem élvez elsőbbséget az irányelv rendelkezésének egyértelmű szövegéhez képest(7).

49. A Vestre Landsret első kérdésére ezért azt a választ kell adni, hogy a hatodik HÉA-irányelv

13. cikke B. részének c) pontját a 2. cikk (1) bekezdésének, valamint a 11. cikk A. része (1) bekezdése a) pontjának együttes figyelembevételével nem lehet oly módon értelmezni, amely kizárná, hogy a tagállam a hozzáadottérték-adóra vonatkozó nemzeti szabályozásában olyan helyzetet tartson fenn, amely alapján az adóalany még abban az esetben is köteles megfizetni a vállalkozása keretében hasznosított járművek továbbértékesítése utáni HÉA-t, ha nem vonhatja le a járművek beszerzése után megfizetett HÉA-t, mivel ezen adó megfizetésére valójában nem került sor.

B – *A második kérdés?*

50. A második kérdésével a Vestre Landsret lényegében azt szeretné megtudni, hogy az az adóalany, amely továbbértékesíti a gépkocsilízingtevékenysége körében beszerzett használt járműveket, „adóköteles viszonteladónak” minősül-e, így a hatodik HÉA-irányelv 26a. cikkében meghatározott használt cikkekre vonatkozó HÉA-szabályozás alá tartozik.

51. Nem vitatott, hogy az alapeljárás tényállása alapján a szóban forgó használt járművek a 26a. cikk A. részének d) pontja értelmében „használt cikkek[nek]” minősülnek, valamint az sem, hogy a járműveket a 26a. cikk B. részének (2) bekezdésében található meghatározás alá tartozó személyektől szerezték be.

52. Azt a lényeges kérdést kell megválaszolni, hogy az alapeljárás tényállása alapján a Jyske Finans alkalmazhatja-e az árrés alapú adóztatást a HÉA kivetése során, így a 26a. cikk A. részének e) pontjában meghatározott adóköteles viszonteladó fogalma alá esik-e, azaz „olyan adóalany, amely gazdasági tevékenysége során viszonteladás céljából használt cikkeket és/vagy művészeti tárgyakat, gyűjteménydarabokat vagy régiségeket vásárol, rendel vállalkozása céljaira vagy importál”.

53. Ha az irányelvnek csak a hivatalos angol nyelvű szövege alapján kellene állást foglalnom, akkor a Jyske Finans egyértelműen e meghatározás alá tartozna, mivel a járműveket a „vállalkozása számára” („for the purposes of his undertaking”) szerezte be. E változatban a „vizonteladás céljából” („with a view to resale”) feltétel első látásra az adóköteles viszonteladóvá minősítésnek nem szükséges feltétele.

54. Ezen érvelés azonban nem lenne elfogadható, mivel a többi nyelvi változat e pontban lényegesen különbözik az angol nyelvű szövegtől.

55. A 26a. cikk egyes, más nyelvi változatai ugyanis úgy határozzák meg az adóköteles viszonteladó fogalmát, hogy az olyan személy, amely vállalkozása számára *vizonteladás céljából* használt cikkeket és/vagy művészeti tárgyakat, gyűjteménydarabokat vagy régiségeket vásárol, rendel vállalkozása céljaira vagy importál(8). Másképpen fogalmazva, más nyelvi változatokban egyértelmű, hogy az adóköteles viszonteladóvá minősítés szükséges feltétele, hogy a cikkek megvásárlása vagy beszerzése viszonteladás céljából történjen.

56. A „vizonteladás céljából” kifejezés értelmezése ezért központi jelentőségű a Vestre Landsret második kérdésének értékelése szempontjából.

57. Az elzáró döntéshozatalra utaló határozatban foglaltaknak megfelelően e kifejezés a szavak általánosan elfogadott jelentése szerint többféleképpen értelmezhető az alapeljárás tényállásának összefüggésében. Különösen elképzelhető olyan értelmezés is, miszerint az olyan használt járműveket vásárló adóalanyokra alkalmazható, amelyek:

– ftevékenysége használt járművek (megvásárlása és) viszonteladása;

- f?tevékenysége a használt járm?vek (megvásárlása és) viszonteladása, és a szóban forgó járm?veket kizárólag viszonteladás céljából vásárolta; vagy
- az adóalany a vásárláskor el?ször a saját üzleti céljaira kívánta hasznosítani a járm?veket, és ezt követ?en kívánta azokat újraértékesíteni.

58. Semmi sem utal arra, hogy a 94/5 irányelv elfogadása során a közösségi jogalkotó erre nézve bármilyen álláspontot megfogalmazott volna, vagy kifejezetten kifejtette volna, hogy a fenti értelmezések közül melyik a helytálló, vagy hogy az „adóköteles viszonteladó” fogalma kiterjed?e a jelen ügyhöz hasonló tényállásokra is.

59. Ugyanis, amint azt a Franciaország kontra Tanács és Parlament ügyre vonatkozó indítványomban(9) megjegyeztem, a jogalkotás természetes velejárója, hogy a jogalkotók nem láthatják el?re a jogszabály minden lehetséges ténybeli alkalmazását, és ezekr?l nem rendelkezhetnek a jogszabály szövegében. Ez nem lenne célszer?, de emellett lehetetlen is lenne. A kereskedelem vagy az adó területén például a jogalkotók nyilvánvalóan nem láthatnak el?re, és kifejezetten nem rendelkezhetnek minden lehetséges, folyamatosan alakuló üzleti modellr?l vagy kereskedelmi szervezeti formáról.

60. Ennek következtében a Bíróságnak kell megállapítania, hogy a 26a. cikk szövegének korlátai között melyik lehetséges értelmezés áll leginkább összhangban a használt cikkekre vonatkozó különleges rendelkezések céljával, és ezáltal melyik valósítja meg leginkább a közösségi jogalkotó szándékát.

61. E cél a 94/5 irányelv preambulumban lényegében kétféleképpen jut kifejezésre, nevezetesen:

- a kett?s adóztatás elkerülésében; és
- az adóalanyok közötti verseny torzulásának megakadályozásában.

62. Így a preambulum annak szükségességét hangsúlyozza, hogy „olyan közösségi szint? szabályokat [vezessenek] be, amelyek el?segítik a kett?s adóztatásnak, valamint az adóalanyok közötti verseny torzulásának elkerülését”, és megjegyzi, hogy „a Bíróság számos ítéletében kifejezte annak szükségességét, hogy a harmonizáció fokozásával lehet?vé kell tenni a Közösségen belüli kereskedelem kett?s adóztatásának elkerülését”(10).

63. A preambulum emellett kiemeli az „egymástól nagyon különböz? [HÉA-]rendszerek” alkalmazása elkerülésének szükségességét, „ami torzítja a versenyt, és káros hatással van mind a belföldi, mind a tagállamok közötti kereskedelemre”(11).

64. Stix?Hackl f?tanácsnok újabban e célokat emelte ki a Förvaltings AB Stenholmen kontra Riksskatteverket ügyre(12) vonatkozó indítványában. Ezen ügy a 94/5 irányelvnek egy olyan lóra vonatkozó lehetséges alkalmazhatóságát érintette, amelyet magánszemélyt?l vásároltak, betanítottak, majd hátaslóként értékesítettek. A f?tanácsnok arra a végkövetkeztetésre jutott, hogy az irányelv alkalmazandó, ugyanakkor úgy vélte, hogy ezen eredmény összhangban van a kett?s adóztatás és a verseny torzulása elkerülésének a 26a. cikk által elérni kívánt céljával:

„A hatodik irányelv 26a. cikkének célja, valamint a közösségi jogalkotó szándéka az ilyen torzulás elkerülése, amint az a 94/5 irányelvb?l is kit?nik, amely e különleges rendelkezéseket bevezette”(13).

65. A Bíróság e kérdésben kifejezetten egyetértett a f?tanácsnokkal, és elutasította a szóban

forgó 26a. cikkben a használt cikkek fogalmának meghatározásában szereplő kifejezés megszorító értelmezését, arra hivatkozva, hogy:

„e termékértékesítéseknek a használt cikkekre vonatkozó különleges rendelkezésekből való kizárása ellentétes lenne a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó kifejezett jogalkotói szándékkal”(14).

66. Nyilvánvalóan e cél húzódik meg például a 26a. cikk B. részének (2) bekezdésében található azon eladókra vonatkozó meghatározás mögött, amelyektől a viszonteladónak meg kell megvásárolnia a használt cikkeket annak érdekében, hogy a 26a. cikk rendelkezései alá tartozzon. Amint azt már fent megjegyeztem, az árrés alapú adóztatás hiányában a viszonteladó minden esetben a vevőtől kapott teljes ellenérték után köteles felszámítani a HÉA-t, azonban az adóból nem vonhatja le az elzárólagosan felszámított HÉA-t.

67. Következésképpen azokban az esetekben, amikor a 26a. cikknek több lehetséges értelmezése adódik, a kettős adóztatás és a verseny torzulása elkerülésének célját leginkább megvalósító értelmezést kell elzárólagosan részesíteni.

68. Visszatérve az „adóköteles viszonteladó” fogalmának fent összefoglalt három lehetséges értelmezéséhez, egyértelmű hogy a kettős adóztatás elkerülésének célját a fenti értelmezések közül leginkább a legtágabb értelmezés elfogadása valósítaná meg, azaz amelyik szerint e fogalom azon adóalanyokra terjed ki, amelyek a használt járműveket a későbbi viszonteladás céljából vásárolják meg.

69. Amint azt a kérdést elzárólagos bíróság megjegyezte, ha a Jyske Finans jogosult lenne az árrés alapú adóztatásra a HÉA-alap összegének kiszámítása során, a kettős adóztatás minimális vagy teljesen elkerülhető lenne. Ennek az az oka, hogy a járművek értékcsökkenése következtében a viszonteladás után valószínűleg csak kis mértékben vagy egyáltalán nem jelentkezne HÉA-köteles nyereség.

70. Ezzel ellentétben a fent vázolt másik két értelmezés bármelyikének elfogadása – amely két értelmezés megköveteli, hogy az adóalany főtevékenysége a használt járművek (megvásárlása és) viszonteladása legyen, és a szóban forgó járműveket kizárólag viszonteladás céljából vásárolja – kizárná a 26a. cikk alkalmazási köréből a Jyske Finanshoz hasonló adóalanyokat. Ahogyan azt a Vestre Landsret az elzárólagos döntéshozatalra utaló határozatban megjegyezte, ez a szóban forgó használt járművek eladásának kettős adóztatását eredményezné, mivel a járműveket a továbbértékesítéskor ismételten teljes körben megadóztatnák anélkül, hogy a viszonteladó adólevonási jogot gyakorolhatna.

71. Emellett torzítaná a használtjárműpiacon folyó versenyt az, ha a Jyske Finans adójogi helyzetében lévő adóalanyok a 26a. cikkben a használt cikkekre meghatározott különleges rendelkezések körén kívül esnének. Mivel a Jyske Finanshoz hasonló adóalanyok kénytelenek lennének az eladási ár növelésével a vásárlókra hárítani a HÉA-terhet, azon használtautó-kereskedők, amelyek főtevékenysége a járművek továbbértékesítése, a 26a. cikk hatálya alá tartozva a piacon versenyeznélve élveznének. Az adóalanyok közötti adósemlegességhez fűződő érdek ezért szintén a 26a. cikk azon értelmezését támasztja alá, hogy e cikk kiterjed a Jyske Finans adójogi helyzetében lévő gazdasági szereplőkre is(15).

72. Hozzáteszem, hogy nem találom meggyőzőnek a dán kormány azon állítását, hogy a kizárólag használt autóval foglalkozó kereskedők értékesítései és a Jyske Finanshoz hasonló kereskedelemmel és viszontlízinggel foglalkozó társaságok értékesítései egyáltalán nem vagy csak kis mértékben helyettesíthetők egymással.

73. Mindenesetre számomra nem világos, hogy miként lehet minden esetben tényleges különbséget tenni azon adóalanyok között, amelyek „f?tevékenysége” a használt cikkek értékesítése (például a használtautó-keresked?k) és a Jyske Finanshoz hasonló adóalanyok között, amelyek e cikkeket a továbbértékesítésen túl más tevékenységhez is használják (a jelen esetben a lízinghez).
74. A jelen ügyben például az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból, valamint a Jyske Finans el?adásaiból egyaránt úgy t?nhet, hogy a járm?vek továbbértékesítése a társaság üzleti tevékenységének szerves részét képezi. Ennek megfelelően a gépjárm? bérbeadására vonatkozó szerz?dések meghatározott futamid?re szólnak, és a szerz?dés lejártakor való értékesítésre nézve kifejezett rendelkezést tartalmaznak (jóllehet bizonyos feltételekkel). Továbbá a szerz?dés a járm?vekért eredetileg fizetett összeg és a járm? várható eladási ára közötti különbség alapján határozza meg a rögzített havi lízingdíjakat. Következésképpen véleményem szerint világos, hogy a vásárláskor a járm?vek értékesítése a Jyske Finans egyik, bár nem kizárólagos céljának tekinthet?.
75. Mindezen okok miatt nem értek egyet a dán kormány azon érvével, miszerint az „adóköteles viszonteladó” a 26a. cikkben meghatározott fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az kizárólag azokra a vállalkozásokra vonatkozik, amelyek f?tevékenysége használt cikkek vásárlása és értékesítése, és amelyek els?dleges célja e cikkek megvásárlásával a továbbértékesítéssel elérni kívánt nyereség. Nem fogadom el a lengyel kormány azon állítását sem, miszerint e megszorító értelmezést kell elfogadni, mivel a 26a. cikkben a használt cikkekre vonatkozó különleges rendelkezések az árukra és szolgáltatásokra vonatkozó általános HÉA?rendszer alóli kivételt képeznek.
76. Ebb?l következ?en az „adóköteles viszonteladó” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az még akkor is magában foglalja a kés?bbi továbbértékesítés szándékával használt járm?veket vásárló adóalanyokat, ha az ilyen továbbértékesítés a vásárlásnak nem a kizárólagos vagy els?dleges célja.
77. A dán kormány e megállapítás ellen felhozott érveiben két további kérdést vet fel.
78. E kormány els?sorban Saggio f?tanácsnoknak a Bakcsi?ügyre(16) vonatkozó indítványában tett bizonyos észrevételeire hivatkozik. Ezen ügy nem érintette közvetlenül a 26a. cikket. Ezzel szemben az indítványnak a dán kormány által hivatkozott részében azon adóalanynak a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében meghatározott elvek alapján fennálló HÉA?kötelezettségére vonatkozó általános kérdés merült fel, amely adólevonási jog nélkül magánszemélyt?l szerezte be az árukat üzleti céljaira, majd kés?bb azokat értékesítette. A lényegi kérdés az volt, hogy a HÉA levonásának szempontjából mi a különbség az áruknak a vállalkozási vagyonként történ? (részleges) megszerzése és ezen áruknak a vállalkozás vagyonából történ? kivonása között.
79. Miközben a f?tanácsnok arra a végkövetkeztetésre jutott, hogy az az adóalany, amely vállalkozási vagyonként valamely árut megszerzett, amennyiben kizárólag a 2. cikk 1. pontjának általános szabálya alá tartozik, teljes mértékben HÉA?köteles, megjegyezte hogy álláspontja szerint a 26a. cikk nem alkalmazandó. Hozzátette, hogy „a [26a. cikk] rendszere kizárólag az adóköteles viszonteladókra vonatkozik; vagyis azon személyekre, amelyek f?tevékenysége a használt áruk vásárlása és eladása”(17).

80. Véleményem szerint e szakasz nem elegendő azon fenti következtetés módosításához, miszerint a Jyske Finanshoz hasonló adóalanyok az alábbi okok alapján az „adóköteles viszonteladó” fogalmába tartoznak.

81. Először is ezen észrevételt nyilvánvalóan közbevetett megjegyzésként (*obiter dictum*) fűzték az ügyhöz, amely, mint fent kifejtettem, teljesen eltérő kérdésre vonatkozott. Semmi sem utal arra, hogy a Bíróság előtt lényeges érveket hoztak fel azt illetően, hogy a 26a. cikk alkalmazásához az szükséges, hogy a továbbértékesítés (ne az adóalany jelentős, viszont járulékos tevékenysége), hanem kizárólagos vagy elsődleges tevékenysége legyen.

82. Emellett a Bíróság nem hivatkozott e véleményre az ítéletében, és nem mérlegelte kifejezetten a 26a. cikk rendelkezéseinek lehetséges alkalmazását.

83. Másodsorban a dán kormány a Bíróságnak az ORO-ügyben hozott ítéletére(18) hivatkozik, különösen a Bíróság azon kijelentésére, miszerint:

„Mindent egybevetve a közösségi HÉA-rendszer a nemzeti jogszabályoknak a Szerződés 99. és 100. cikke szerinti fokozatos harmonizációjának az eredménye. Amint azt a Bíróság több ízben megállapította, az egymást követő irányelvek és különösen a hatodik irányelv által megvalósított harmonizáció még mindig csak részleges.

A harmonizáció különösen a kettős adóztatás megakadályozására irányul, ezért az elzetesen felszámított adónak az adózás valamennyi szakaszában történő levonása a HÉA-rendszer szerves részét képezi.

Azonban, amint az a hatodik irányelv 32. cikkéből is kitűnik, e célt még nem sikerült elérni, és a közös hozzáadottértékadó-rendszerben annak jelenlegi állapota szerint nem található meg az olyan közös adórendszer végrehajtási szabályai meghatározásának alapjai, amely lehetővé tenné a kettős adóztatás elkerülését a használt cikkek kereskedelmében.”

84. A dán kormány szerint ez az okfejtés megfelelően alkalmazandó a jelen ügyben is. Álláspontja szerint az a körülmény, hogy a Jyske Finans az adóköteles viszonteladóként történő értelmezése esetén a kettős adóztatás alá esik, a jelenlegi HÉA-rendszerben meglévő joghézagnak tudható be, amely kizárólag a harmonizáció jelenlegi állapotából következik.

85. E kérdéssel kapcsolatban elegendő arra utalni, hogy ugyan az ORO-ügy valóban a használt cikkek adójogi megítélésére vonatkozott, ezen ügyben a 26a. cikk különleges rendelkezéseinek hatálybalépése előtt született ítélet. Ennek következtében a Bíróságnak nem az volt a feladata, hogy valamely, még nem létező különleges HÉA-rendszer alkalmazási körét értelmezze, hanem azt kellett vizsgálnia, hogy az adott ügyben alkalmazandó nemzeti HÉA-szabályozás következtében megvalósult kettős adóztatás ellentétes-e a hatodik irányelv általános elveivel. A Bíróság érvelése ezért a jelen ügyre nem alkalmazható.

86. A második kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy az „adóköteles viszonteladó” a 26a. cikk A. részének e) pontjában meghatározott fogalmát nem lehet úgy értelmezni, hogy az csak olyan személyekre vonatkozik, amelyek főtevékenységként foglalkoznak használt cikkek beszerzésével és értékesítésével, amennyiben a szóban forgó használt cikkek beszerzése kizárólag vagy túlnyomó részben az azok értékesítésekor realizálható haszon megszerzése érdekében történik. Ezzel szemben e fogalom magában foglalja az olyan személyeket, amelyek szándéka a beszerzéskor arra irányult, hogy a cikkeknek üzleti vagyoniukba történő felvételüket követően azokat továbbértékesítsék.

V – Véggövetkeztetések

87. A fenti indokok alapján álláspontom szerint a Bíróságnak az alábbi válaszokat kell adnia a Vestre Landsret által elterjesztett kérdésekre:

1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-én 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (a továbbiakban: hatodik HÉA-irányelv) 13. cikke B. részének c) pontját, figyelemmel a 2. cikk (1) bekezdésére, valamint a 11. cikk A. része (1) bekezdése a) pontjára, nem lehet oly módon értelmezni, amely kizárja, hogy a tagállam a hozzáadottérték-adóra vonatkozó nemzeti szabályozásában olyan helyzetet tartson fenn, amely alapján az adóalany még abban az esetben is köteles megfizetni a vállalkozása keretében hasznosított járművek továbbértékesítése utáni HÉA-t, ha nem vonhatja le a járművek beszerzése után megfizetett HÉA-t, mivel ezen adó megfizetésére valójában nem került sor.

2) A hatodik HÉA-irányelv 26a. cikke A. részének e) pontjában meghatározott „adóköteles viszonteladó” fogalma magában foglalja az olyan személyeket, amelyek szándéka a beszerzéskor arra irányult, hogy a cikkeknek az üzleti vagyoniukba történő felvételüket követően azokat továbbértékesítsék.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításáról szóló, 1977. május 17-én 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik HÉA-irányelv).

3 – A közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról – használt cikkek, művészeti tárgyak, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különleges rendelkezésekről szóló, 1994. február 14-én 94/5/EK tanácsi irányelv (HL L 60., 16. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 255. o.).

4 – A 94/5 irányelv hatályaon kívül helyezte a HÉA-irányelv e cikkét.

5 – Különösen az „adóalany, amely üzleti tevékenységéhez jelentős mértékben tárgyi eszközöket használ” kifejezés használata.

6 – Lásd például a C-8/01. sz. Taksatorringen-ügyben 2003. november 20-án hozott ítéletet (EBHT 2003., I-13711. o.) és a C-428/02. sz., Fonden Marselisborg Lystbådehavn ügyben 2005. március 3-án hozott ítéletet (EBHT 2005., I-1527. o.).

7 – A Bíróság által nem orvosolható, nem enyhített kettős adóztatásra vonatkozó példaként lásd a C-165/88. sz., ORO Amsterdam Beheer and Concerto kontra Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam ügyben 1989. december 5-én hozott ítéletet (EBHT 1989., 4081. o.), amelyre lent bővebben kitérek.

8 – Így az adóköteles viszonteladó a francia változatban a következőképpen került meghatározásra: „l’assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d’occasion, des objets d’arts, de collection ou d’antiquité [...]”; a holland változatban pedig a következőképpen: „de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteiten gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop [...]”.

9 – A C-244/03. sz., Franciaország kontra Parlament és Tanács ügyre vonatkozó 2005. március 17-én elterjesztett főtanácsnoki indítvány (2005. május 24-én hozott ítélet, EBHT 2005., I-4021. o.) 74. és 75. pontja.

10 – A harmadik és ötödik preambulumbekkezdés.

11 – A második preambulumbekkezdés.

12 – A C-320/02. sz., Förvaltnings AB Stenholmen kontra Riksskatteverket ügyre vonatkozó 2003. július 10-én elterjesztett főtanácsnoki indítvány (2004. április 1-jén hozott ítélet, EBHT 2004., I-3509. o.).

13 – Ibidem, 60. és 61. pont. Lásd továbbá Kokott főtanácsnoknak a C-305/03. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyre vonatkozó 2005. február 24-én elterjesztett indítványának (EBHT 2006., I-1213. o.) 59. pontját, valamint a 94/5 irányelv elfogadásához vezet? bizottsági javaslatok háttérér?l a 16/84. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 1985. július 10-én hozott ítéletet (EBHT 1985., 2355. o.).

14 – A fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott C-320/02. sz., Förvaltnings AB Stenholmen kontra Riksskatteverket ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-3509. o.) 25. pontja.

15 – Megjegyzem, hogy a Bizottság (Adózás és Vámunió F?igazgatóság) a Dán Pénzügyi Társaságok Szövetségéhez intézett 2002. december 20-i válaszában azt állította, hogy az „adóköteles viszonteladó” a 26a. cikk A. részének e) pontjában meghatározott fogalmában semmi sem utal arra, amely alapján a rendelkezéseket a kizárólag vagy els?sorban használt cikkek vásárlásával és kereskedelmével foglalkozó adóalanyokra lehetne korlátozni.

16 – A C-415/98. sz. Bakcsi-ügyre vonatkozó 2000. április 13-án elterjesztett főtanácsnoki indítvány (2001. március 8-án hozott ítélet, EBHT 2001., I-1831. o.).

17 – Ibidem, 34. pont.

18 – A fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott C-165/88. sz. ORO-ügyben hozott ítélet 21–23. pontja