

E. SHARPSTON

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2006. június 22.1(1)

C?228/05. sz. ügy

Stradasfalti Srl

kontra

Agenzia delle Entrate Ufficio di Trento

1. A jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelemben a Commissione tributaria di primo grado di Trento (Olaszország) lényegében azt kívánja megtudni, hogy az adóalany vállalkozási tevékenysége tárgyát nem képez? gépjárm?vek, illetve az ilyen gépjárm?vek üzemanyaga után el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adó [a továbbiakban: HÉA] levonását korlátozó nemzeti jogszabályok – abban az esetben, ha a jogszabályokat 25 évig hatályukban fenntartották, és elfogadásukat a HÉA?bizottság csak tudomásul vette – igazolhatók?e a hatodik HÉA?irányelv(2) 17. cikkének (7) bekezdése alapján, amely rendelkezés lehet?vé teszi, hogy egyes javakat konjunkturális okokból, és a HÉA?bizottsággal folytatott konzultáció fenntartásával, teljesen vagy részben kizárjanak a levonási rendszerb?l.

#### **A hatodik irányelv vonatkozó rendelkezései**

2. A hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szerint lényegében az adóalany által megszerzett termékek és szolgáltatások után el?zetesen felszámított HÉA levonható az általa fizetend? adóból, amennyiben e termékeket és szolgáltatásokat adóköteles termékek és szolgáltatások el?állításához használta fel.

3. A 17. cikk (6) bekezdése azonban el?írja, hogy:

„A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépését?l számított négyéves id?tartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet a hozzáadottérték?adó 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.”

4. Valójában ilyen jogszabályokat még nem fogadtak el. A hatodik irányelv Olaszországban 1979. január 1-én lépett hatályba.(3)

5. A hatodik irányelv 17. cikkének (7) bekezdése értelmében:

„A 29. cikkben elírt konzultáció fenntartásával, konjunkturális okokból az egyes tagállamok teljesen vagy részben kizárhatják az adólevonás köréből a beruházási javak, tárgyi eszközök vagy más eszközök egy részét vagy egészét. [...]

6. A 27. cikk ettől különböz és állandóbb eltérést ír elő. A kérdéses időben(4) ez a rendelkezés a következőképpen szólt:

„(1) A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag minden tagállamot felhatalmazhat arra, hogy ezen irányelvtől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókiivetés egyszerűsítésére, vagy az adókijátásások és adókiikerülések megakadályozására. [...]

(2) Azon tagállam, amely az (1) bekezdésben megjelölt intézkedéseket be kívánja vezetni, tájékoztatja ezektől a Bizottságot, és minden szükséges adatot közöl a Bizottsággal.

(3) A Bizottság a többi tagállamot egy hónapon belül értesíti a tervezett intézkedésekről.

(4) A Tanács határozatát elfogadottnak kell tekinteni, ha a (3) bekezdés szerinti közlemény közzététele után két hónapon belül sem a Bizottság, sem valamelyik tagállam nem kérelmezi, hogy az ügyet a Tanácsban tárgyalják meg.

[...]

7. A 17. cikk (7) bekezdésben hivatkozott 29. cikk értelmében:

„(1) Létrejön a hozzáadottértékadóval foglalkozó tanácsadó bizottság (a továbbiakban "bizottság").

(2) A bizottság a tagállamok képviselőiből és a Bizottság képviselőjéből áll. A bizottság elnöke a Bizottság képviselője. A bizottság titkársági ügyeit a Bizottság látja el.

3) A bizottság elfogadja saját eljárási szabályzatát.

4) A bizottság, azon pontokon kívül, amelyekről ezen irányelv szerint konzultációt kell folytatni, a hozzáadottértékadó körébe tartozó közösségi rendelkezések alkalmazását érintő olyan kérdéseket vizsgál meg, amelyeket az elnök saját kezdeményezésére vagy egy tagállam képviselőjének kérelmére terjeszt elő.

[...]

### **A Metropol-ügyben hozott ítélet**

8. A Metropol és Stadler ügyben(5) a Bíróság a 17. cikk (6) bekezdését, és különösen a 17. cikk (7) bekezdését vizsgálta az osztrák Verwaltungsgerichtshof (közigazgatási ügyekben eljáró legfelsőbb bíróság) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel kapcsolatban, amely a hatodik irányelv hatálybalépését követően Ausztriában bevezetett nemzeti rendelkezésre vonatkozott. E nemzeti rendelkezés a kisbuszok egyik típusát a korábbi közigazgatási gyakorlathoz képest lényegesen szűkebben határozta meg, és ezáltal egyes, korábban levonási jogra jogosító gépjárművek tekintetében kizárta az előzetesen megfizetett HÉA levonását.

9. Miután a Bíróság megállapította, hogy hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése alapján nem igazolható a fogalom-meghatározás módosítása, mivel az érdemi változást idézett el? a kötelez? erej? jogszabályokban az Ausztriában az irányelv hatályba lépése el?tti helyzethez képest, a Bíróság megvizsgálta, hogy a 17. cikk (7) bekezdése feljogosítja-e a tagállamot arra, hogy a költségvetésének konszolidálása céljából a HÉA levonási rendszerb?l a) a HÉA?bizottsággal folytatott el?zetes konzultáció és b) id?beli korlátozás nélkül zárjon ki egyes javakat.

10. A Bíróság el?ször is megjegyezte, hogy a levonás joga a HÉA?rendszer szerves része, amely ezen adónem semlegességét hivatott biztosítani. Ezért f? szabály szerint nem eshet korlátozás alá. Eltérések kizárólag a hatodik irányelvben kifejezetten meghatározott esetekben engedélyezhet?k, és ezeket szigorúan kell értelmezni. A 17. cikk (7) bekezdése ilyen esetet takar, jogot biztosítva a tagállam számára arra, hogy a 29. cikkben meghatározott konzultáció fenntartásával a levonási rendszerb?l egyes javakat kizárjon.

11. E konzultáció teszi lehetővé a Bizottság és a többi tagállam számára, hogy ellen?rizzék a HÉA?levonás általános rendszerét?l való eltérés lehet?ségének a tagállamok általi kihasználását, így különösen annak vizsgálatát, hogy az adott nemzeti intézkedést valóban konjunkturális okokból hozták-e meg.

12. (7) bekezdése így eljárási kötelezettséget ír el?, amelyet a tagállamoknak teljesíteniük kell ahhoz, hogy az itt kimondott eltérési lehet?séggel élhessenek. A HÉA?bizottsággal folytatott konzultáció az e rendelkezésen alapuló bármely intézkedés elfogadásának el?zetes feltétele. Amennyiben a levonási rendszerb?l való kizárás nem e feltételnek megfelelően történt, a nemzeti adóhatóság nem hivatkozhat a kizárásra az adóalanyok hátrányára.(6)

13. Másodszor: a hatodik irányelv 17. cikke (7) bekezdésének els? mondata feljogosítja a tagállamokat arra, hogy a levonási rendszerb?l egyes javakat „konjunkturális okokból” kizárjanak, azaz gazdaságuk egy adott pillanatban fennálló átmeneti helyzetének kezelésére átmeneti jelleg? intézkedéseket fogadjanak el. Alkalmazásuknak ezért id?ben korlátozottnak kell lenniük, és meghatározásukból adódóan nem lehet strukturális jellegük. Ebb?l az következik, hogy a 17. cikk (7) bekezdése nem jogosítja fel a tagállamokat olyan intézkedések elfogadására, amelyek bizonyos javakat id?beli korlátozás megjelölése nélkül és/vagy a költségvetési hiány csökkentése és az államadósság visszafizetésének lehetővé tétele végett hozott strukturális adaptációs intézkedés?együttes részeként zárnak ki a HÉA?levonás rendszeréb?l.(7)

### **A vonatkozó nemzeti szabályozás**

14. A jelen ügyben vitatott rendelkezések az 1972. október 26?i 633. sz. köztársasági elnöki rendelet (a továbbiakban: a 633/1972. sz. köztársasági elnöki rendelet) 19a. cikkének (1) bekezdésében találhatók.

15. A fenti cikk (1) bekezdésének c) pontja értelmében – azon általános szabály alóli kivételként, miszerint a fizetendő adóból levonható az elzeteresen felszámított adó – a nem közérdekű használatra szolgáló és az adóalany vállalkozási tevékenységének tárgyát nem képező bizonyos típusú gépjárművek megvásárlása vagy behozatala(8) után fizetendő HÉA fű szabály szerint nem vonható le, kivéve kereskedelmi ügynök vagy kereskedelmi képviselő esetén, úgy tűnik azonban, hogy 1983-ig az adó 50%-a levonható volt. 2001. január 1-je óta(9) a lízingszerződés alapján megszerzett járművek esetében az elzeteresen felszámított adó 10%-a, valamint a belsőégésű motorral nem rendelkező járművek esetében az elzeteresen felszámított adó 50%-a(10) ismét levonható. Az olasz kormány a tárgyaláson eladta, hogy a 10%-os levonás 2006. január 1-jétől 15%-ra emelkedett.

16. Az (1) bekezdés d) pontja értelmében bármilyen gépjármű üzemeltetésére szolgáló üzem és kenőanyag vásárlásával vagy behozatalával kapcsolatos HÉA csak annyiban vonható le, amennyiben a gépjárművek vásárlásával vagy behozatalával kapcsolatos HÉA is levonható.

17. 1979-ben, a hatodik irányelv olaszországi hatályba lépését követően, a jelenlegi 19a. cikk (1) bekezdését (a 19. cikk új szövegeként) beépítették a 633/1972. sz. köztársasági elnöki rendelet eredeti szövegébe.(11) A rendelkezést időközben módosították, és (eredetileg 1983. december 31-ig tartó) érvényességét többször is – a Bizottság szerint 24-szer – meghosszabbították, aminek eredményeként ma is hatályban van.

18. A Bíróság elé terjesztett beadványokból és iratokból kitűnik, hogy a kérdéses intézkedésről többször is konzultációt folytattak a HÉA-bizottsággal. A tárgyaláson eladták továbbá, hogy a Bizottság 2005. október 12-én – tehát a jelen ügyben valamennyi írásbeli észrevétel elterjesztését követően – úgy döntött, hogy ezen intézkedést illetően az EK 226. cikk értelmében felszólító levelet küld Olaszországnak, Olaszország pedig ezt követően eljárást kezdeményezett a hatodik irányelv 27. cikke szerint a Tanács felhatalmazásának megszerzése érdekében.

### **Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem**

19. A Stradasfalti Srl (a továbbiakban: Stradasfalti) az útépitési ágazatban működő társaság. Alkalmazottai részére a munkaterületek és az irodák közötti utazásra, a különböző hivatalok felkeresésére és „járulékos juttatásként” (inkább „személy” mint „haszon” típusú) gépkocsikat vásárolt.

20. Vitatja, hogy e járművekkel és az üzemeltetésükhöz szükséges üzemanyaggal kapcsolatosan elzeteresen felszámított adó levonása korlátozás alá esik. Ezért 2004-ben úgy döntött, hogy a 2000., 2001., 2002., 2003. és 2004. év tekintetében befizetett HÉA visszatérítését kéri, összesen 31 337,21 EUR összegben.

21. A helyi adóhatóság 2004. július 15-én elutasította a kérelmeket. A Stradasfalti a kérdést elterjesztő bíróság előtt megtámadta az elutasító határozatokat.

22. Az eltte folyamatban lévő jogvitára – amelyben a Stradasfalti eladja, hogy a vitatott rendelkezések ellentétesek a hatodik irányelvvel, az adóhatóság pedig azzal érvel, hogy a tagállamok a levonás jogából kizárhatnak olyan javakat, amelyek nem képezik tárgyát az adóalany adóköteles tevékenységének – és a Bíróságnak a Metropol-ügyben hozott ítéletére tekintettel a nemzeti bíróság elzetes döntéshozatal végett az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A [hatodik irányelv] 17. cikke (7) bekezdésének első mondatát ugyanezen cikk (2) bekezdésére tekintettel akként kell-e értelmezni, hogy:

a) a hivatkozott cikkel ellentétes az, ha a HÉA-bizottsággal folytatott, ezen irányelv 29. cikke szerinti konzultációnak tekinthet? az, hogy valamely tagállam egyszer? értesítést küld a 633/72. sz. köztársasági elnöki rendelet 19a. cikke c) és d) pontjaihoz, valamint az ennek id?beli hatályát meghosszabbítókhöz hasonló olyan nemzeti jogszabályi rendelkezés elfogadásáról, amely a 17. cikk (2) bekezdése szerinti termékek felhasználásával és karbantartásával összefügg? HÉA levonásának jogát korlátozza, és ezt a HÉA-bizottság egyszer?en tudomásul veszi;

b) ugyanezzel a cikkel ellentétes az is, hogy a hatálya alá tartozó intézkedésnek tekintsék az a) pontban szerepl? termékek beszerzésével, felhasználásával és karbantartásával kapcsolatos HÉA levonásához való jog bármilyen, a HÉA-bizottsággal történt konzultáció el?tt elfogadott, és több mint 25 éve jogszabályok folyamatos láncolata által hatályban tartott korlátozását?

c) Az els? kérdés b) pontjára adandó igenl? válasz esetén a Bíróság meg tudja-e jelölni, melyek azok a szempontok, amelyek alapján az id?beli hatály meghosszabbításának maximális id?tartama az irányelv 17. cikke (7) bekezdése szerinti konjunkturális okokkal összefüggésben meghatározható, vagy meg tudja-e állapítani, hogy az eltérés átmeneti jellegének (ismételt) figyelmen kívül hagyása az adózónak jogot biztosít-e a levonás alkalmazására?

2) Amennyiben a fent hivatkozott 17. cikk (7) bekezdése szerinti eljárás követelményeit és feltételeit nem tartották tiszteletben, akként kell-e értelmezni a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdését, hogy azzal ellentétes, ha a valamely tagállam által a hatodik irányelv hatályba lépését (Olaszországban 1979. január 1-jét) követ?en elfogadott nemzeti jogszabály vagy közigazgatási gyakorlat objektív módon és id?beli megszorítás nélkül korlátozza a bizonyos gépjárm?vek vásárlásával, használatával és karbantartásával kapcsolatos HÉA levonását?”

23. Írásbeli észrevételt a Stradasfalti, az olasz kormány és a Bizottság terjesztett el?, és a 2006. április 6-i tárgyaláson mindegyikük szóbeli érvelést is el?adott.

## **Értékelés**

### *Elfogadhatóság*

24. Az olasz kormány el?adja, hogy az els? kérdés b) pontja és a második kérdés az alapeljárás tárgyát képez? jogvita szempontjából irreleváns, amennyiben más jogszabályokra vonatkozik, mint amelyek azon években (2000-2004) voltak hatályban, amely id?szakokra nézve a Stradasfalti az el?zetesen felszámított adó visszatérítését kéri, és el?adja, hogy az els? kérdés c) pontjának els? része hipotetikus annyiban, hogy feltételezi az els? kérdés b) pontjára adott igenl? választ.

25. Álláspontja szerint ezért ezek a kérdések a Bíróságnak a Längst-ügyben hozott ítélete(12) értelmében elfogadhatatlanok, miszerint a Bíróság megtagadhatja a nemzeti bíróság el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésér?l a határozathozatalt, ha a kért értelmezés nincs összefüggésben az alapügy tényállásával vagy tárgyával, vagy a probléma hipotetikus jelleg?.

26. Az els? kérdés b) pontjára vonatkozó elfogadhatósági kifogás alátámasztására Olaszország el?adja, hogy ugyan lehetséges, hogy a korábbi években a kérdéses intézkedést megtestesít? jogszabályokat a HÉA-bizottsággal folytatott konzultációt megelőz?en fogadták el, illetve fogadták el újra, azonban 1999 óta (így a 2000-2004-ig terjed? id?szakban is) minden módosítást és meghosszabbítást a bizottsággal folytatott konzultációt követ?en rendeltek el.

27. Megjegyzem azonban, hogy a kérdés teljesen általánosan került megfogalmazásra. Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzés nem utal konkrét id?szakra, és nem említi a

HÉA?bizottsággal az intézkedés elfogadása el?tt vagy után folytatott konkrét konzultációt. Ezzel ellentétben a Stradasfalti, az olasz kormány, és a Bizottság számos konzultációra hivatkozott, és bizottsági jegyz?könyveket nyújtott be, amelyek egy része a kérdéses intézkedés elfogadása el?tt, egy része az után keletkezett.

28. Világosnak látszik, hogy az egyes alkalmakkor tett konkrét lépések alapján kell meghatározni, hogy Olaszország eleget tett-e a HÉA?bizottsággal folytatandó konzultáció követelményeinek. Ez azonban ténybeli kérdés, és ezért ennek megállapítására csak a nemzeti bíróság képes. Nem a Bíróság feladata a tényállás megállapítása az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem összefüggésében, még akkor sem, ha a tényállás közösségi eljárást érint.

29. Ennek fényében teljes mértékben elfogadhatónak t?nik számomra, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság általános jelleg? el?zetes kérdést tegyen fel, amelynek fényében majd megítéli a HÉA?bizottsággal folytatandó konzultációval kapcsolatosan megállapításra váró, vagy már megállapított tényállást.(13)

30. Hasonlóképpen, mivel a nemzeti bíróságnak tudnia kell, mi min?sül érvényes konzultációnak, és mi nem min?sül annak, álláspontom szerint indokolt, hogy a Bíróság tekintetbe vegye a benyújtott iratok alapján feltárt különböz? helyzeteket úgy, hogy közben tartózkodik a konkrét ténymegállapításoktól, így attól is, hogy az alapügy kimenetelét az iratok alapján meghatározza.

31. Az els? kérdés b) pontja nem utasítható el irrelevánsként csak azért, mert a „több mint 25 éve jogszabályok folyamatos láncolata” kifejezésre hivatkozik, miközben az alapügyben a levonást rövidebb id?szak tekintetében kéri.

32. Tekintet nélkül arra, hogy a konzultáció követelményeinek eleget tettek-e vagy sem, a hivatkozott „folyamatos láncolat” releváns lehet annak megítéléséhez, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (7) bekezdésében el?írt követelményeknek eleget tettek-e, miszerint a levonási rendszerb?l való kizárásnak „konjunkturális okokon” kell alapulnia.

33. Ezért amennyiben az els? kérdés b) pontja elfogadható – ahogyan véleményem szerint az –, nem megalapozott az olasz kormány azon kifogása, hogy az els? kérdés c) pontja hipotetikus.

34. Ami a második kérdés elfogadhatóságát illeti, Olaszország kifogása azon a jogi érven alapszik, miszerint az 1999?es évet követ? id?szakban a vitatott intézkedések érvényessége nem „id?beli megszorítás nélküli” volt, hanem azt évr?l évre meghosszabbították a levonási jog szabályait megállapító irányelv elfogadására számítva. Olaszország szerint ezért a kérdésnek nincs jelent?sége az alapügy tárgyát képez? jogvita szempontjából.

35. Igaz, hogy 1998?ban a Bizottság javaslatot terjesztett el? a hozzáadottérték?adó levonásának jogára vonatkozó szabályok megállapításáról szóló, a 77/388/EGK irányelvet módosító tanácsi irányelv elfogadására.(14) Ezt a javaslatot, nyilvánvalóan a Tanácson belüli egyetértés elérésének nehézségei miatt, nemrégiben visszavonták.(15) A javaslat 1. cikkének (2) bekezdése egy 17a. cikket illesztett volna a hatodik irányelvbe, amely többek között, „a nem kizárólag vállalkozási tevékenységhez használt személygépkocsik költségeire vonatkozó” HÉA levonását érintette volna, amelyek tekintetében a tagállamok a kérdéses adó legalább 50%-át kitev? határértéket állapíthattak volna meg. Az is igaz, hogy az olasz kormány által beadott HÉA?bizottsági jegyz?könyv megemlíti a javaslatot.

36. Az el?zetes döntéshozatali kérelem összefüggéseib?l úgy t?nik azonban, hogy a második kérdést nem sz?k értelemben kell olvasni, mintha csak olyan helyzetekre vonatkozna, amelyekben az intézkedés érvényessége tekintetében semmilyen tényleges id?beli korlátozás nem áll fenn,

hanem a kérdés minden olyan esetre vonatkozik, amikor az érvényesség úgy került meghosszabbításra, hogy az valószínűleg ellentétes a „konjunkturális okok” miatti eltérés követelményével.

37. A fentiekből következzen nem látok olyan okot, amely alapján a feltett kérdések valamelyike elfogadhatatlannak minősül.

38. A kérdések megválaszolása során a Bizottság által javasolthoz hasonló megközelítést követek. Ezért először a hatodik irányelv 17. cikkének (7) bekezdése szerinti kivétel érvényességének eljárási követelményeit érintem (az első kérdés a) pontja és az első kérdés b) pontjának egy része), majd az érvényesség érdemi követelményeit (az első kérdés b) pontjának többi része és az első kérdés c) pontjának első része), és végül azokat a jogkövetkezményeket veszem sorra, amelyeket valamelyik követelmény nem teljesítése von maga után (az első kérdés c) pontjának többi része és a második kérdés).

#### *Eljárási követelmények – az első kérdés a) és b) pontja*

39. A nemzeti bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a HÉA-bizottsággal folytatott „konzultációnak” minősül-e az „intézkedés elfogadásának egyszeri közlése” abban az esetben, ha a bizottság azt egyszeren „tudomásul veszi”; és egyáltalán milyen joghatása van a kérdéses intézkedés elfogadását követően folytatott konzultációnak.

40. E kérdések közül az elsőre bizonyos mértékig nagyon határozott válasz adható.

41. A HÉA-bizottság egy tanácsadó testület. Elfogadhat „iránymutatásokat”, erre azonban nem köteles, kivéve, ha a kérdéshez általános érdek fűződik, és a tagállamok egyértelmű többsége ugyanazt a konkrét álláspontot képviseli.<sup>(16)</sup> A hatodik irányelv 17. cikkének (7) bekezdése a bizottsággal folytatott konzultációt írja elő azon tagállamok részére, amelyek e rendelkezés értelmében a levonásból történő kizárást kívánnak megállapítani. Ellenben semmilyen feltétel nem került meghatározásra a konzultáció eredményét illetően. Továbbá, ha a HÉA-bizottság a vele folytatott konzultációt követően nem köteles semmilyen konkrét álláspont elfogadására (ahogyan nem is köteles), az eltérő intézkedések érvényessége nem kérdőjelezhető meg csak azért, mert a bizottság azokat csupán „tudomásul vette”.

42. Ezen túlmenően a HÉA-bizottság eljárási szabályzata 12. cikkének (3) bekezdése kifejezetten előírja, hogy a bizottság „tudomásul veszi” azt a konzultációt, amelyet a tagállamok a hatodik irányelv értelmében folytatni kötelesek. Az, hogy a bizottság így jár el – és a Bíróság elé terjesztett jegyzőkönyvekből kitűnik, hogy az Olaszország által a vitatott intézkedésekkel kapcsolatban folytatott konzultációt számos alkalommal tudomásul vette – önmagában nem sértheti a konzultáció érvényességét.

43. Az első kérdés a) pontja azonban hivatkozik az „egyszeri [értesítésre] a [...] nemzeti jogszabályi rendelkezés elfogadásáról”. Ezért érthető úgy is, miszerint a kérdés arra vonatkozik, hogy megtörténtnek tekinthető-e a konzultáció akkor, ha a bizottság egyszeren csak tudomásul veszi a már elfogadott intézkedést.

44. Ez két további kérdést is felvet: mi szükséges ahhoz, hogy az „értesítés” „konzultációnak” minősüljön; és az intézkedés elfogadását követően folytatott konzultáció érvényes konzultáció-e, vagy járhat-e bármilyen joghatással (az első kérdés b) pontjában szintén említett szempont).

45. E kérdések közül az elsőt illetően úgy tűnik számomra, hogy a Bizottság lényegében helyesen állapítja meg, hogy a tagállam a bizottsággal elégséges adatot köteles közölni ahhoz, hogy a többi tagállam, és a Bizottság kialakíthassa álláspontját arról, hogy az intézkedés

megfelel-e a 17. cikk (7) bekezdésében foglalt érdemi követelményeknek. Ahogyan a Bíróság a Metropol-ügyben hozott ítéletében kimondta, „a konzultáció teszi lehetővé a Bizottság és a többi tagállam számára, hogy ellenőrizze a HÉA-levonás általános rendszerétől való eltérés lehetőségének a tagállamok általi kihasználását, így különösen annak vizsgálatát, hogy az adott nemzeti intézkedést valóban konjunkturális okokból hozták-e meg.”(17) A megkövetelt értesítés tartalmára és terjedelmére vonatkozó ennél kevesebb követelmény az eljárást értelmetlenné tenné.

46. Ténykérdés, így a nemzeti bíróságnak kell döntenie arról, hogy a kérdéses konzultációk során elegendő adatot közöltek-e. Megjegyzendő azonban, hogy az olasz kormány és a Bizottság által az észrevételeik mellékleteként beadott iratokból kitűnik, hogy a bizottságban valóban megbeszélések folytak Olaszország konzultációjáról, és a Bizottság állást foglalhatott a kérdéses intézkedésekről.

47. Ami e kérdések közül a másodikat illeti, a Metropol ügyben hozott ítélet egyértelműen kimondja, hogy a HÉA-bizottsággal folytatott konzultáció az eltérő intézkedés elfogadásának „előzetes feltétele”.(18)

48. Az olasz kormány mindazonáltal hivatkozik a Bíróságnak a Sudholz-ügyben tett későbbi megállapítására,(19) miszerint „a hatodik irányelv 27. cikkével nem ellentétes, ha a Tanács határozatát *utólag* hozza meg. A határozat nem érvénytelen pusztán azon tényből kifolyólag, hogy azt az eltérő intézkedés után fogadták el.”

49. E tekintetben kiemelném, hogy a 17. cikk (7) bekezdésében létrehozott konzultációs eljárás különbözik a 27. cikkben meghatározott felhatalmazási eljárástól.(20) Ezért nem lehetséges és nem helyes a kettő között teljes párhuzamot vonni. Általánosságban a konzultáció valószínűleg akkor éri el leginkább a célját, ha megelőzi valamely intézkedés elfogadását, mivel így befolyásolhatja a ténylegesen megtett lépéseket. Ezzel ellentétben a felhatalmazás még visszamenőlegesen is érvényessé nyilváníthatja a megtett intézkedéseket.

50. Meg kell jegyezni továbbá, hogy még akkor is, ha helyes a párhuzam, a Sudholz-ügyben a Bíróság ténylegesen nem fogadta el, hogy a 27. cikk szerinti felhatalmazás visszamenőleges hatállyal is megadható. Inkább azt mondta ki, hogy a kérdéses intézkedés elfogadása után megadott tárgybeli felhatalmazás az időpontja okán nem volt érvénytelen, de az intézkedést csak a felhatalmazás megadásának időpontjától kezdődően törvényesítheti.

51. Továbbá az olasz kormány által hivatkozott bekezdés inkább a Tanács felhatalmazásának időpontját érintette, mint a felhatalmazás iránti kérelmet, amelynek egyértelműen meg kell előznie az eltérést megállapító intézkedés elfogadását. A Bíróság kimondta, hogy „a 27. cikk a Tanács határozatához vezető eljárás különböző lépéseit állapítja meg, és kifejezetten előírja, hogy az érintett tagállamnak előzetesen (21) tájékoztatnia kell a Bizottságot az eltérést megállapító intézkedés elfogadásának szándékáról, azonban határidőt a Tanács határozata elfogadásának tekintetében nem állapít meg.”(22)

52. Ezért amennyiben párhuzamot kell vonnunk, ésszerűen a 17. cikk (7) bekezdése szerinti konzultáció kezdeményezése tekinthető a 27. cikk szerinti felhatalmazás kérelmezése megfelelőjének, így ennek meg kell előznie a kérdéses intézkedés elfogadását. A HÉA-bizottság álláspontja azonban, már amennyiben van ilyen, az intézkedés elfogadásánál későbbi is lehet, anélkül, hogy eljárási okból hatást gyakorolna az intézkedés érvényességére.

53. A Bizottság azt a további érvet is felhossa, hogy a konjunkturális követelmények természete általában sürgős intézkedést igényel, azonban a HÉA-bizottság ülései meglehetősen ritkán kerülnek összehívásra. Ezért lehetséges, hogy az eltérést még azelőtt be kell vezetni, hogy

a bizottság azt megvitathatná.

54. Nem t?nik azonban valószínűnek, hogy egyes javaknak a levonási rendszerb?l való kizárásának szükségessége bármikor is olyan sürg?s lehet, hogy megakadályozza legalább a konzultációs eljárás megindítását, azáltal, hogy a HÉA?bizottságot a tagállam szándékáról tájékoztatják. Mindenesetre a bizottság eljárási szabályzata kimondja,(23) hogy a bizottság f? szabály szerint évente négyszer ülésezik, és a Bizottság a tárgyaláson elismerte, hogy sürg?s esetben (legalábbis elvileg) rendkívüli bizottsági ülés is összehívható.

55. Márpedig a jelen ügyben semmi sem utal arra, hogy Olaszország bármikor releváns jogi aktusokat fogadott volna el a HÉA?bizottsággal folytatott konzultáció kezdeményezése és az között eltelt id?szakban, hogy a bizottság a kérdést megvitathatta, és arra sem utal semmi, hogy a bizottság ülését megelőzően bármikor sürg?sen volt kénytelen eljárni.

56. Amennyiben f? szabály szerint a kérdéses intézkedés elfogadása előtt kell konzultálni a HÉA?bizottsággal, vannak-e olyan körülmények, amelyek fennállása esetén az utólagos konzultáció mégis joggal járhat?

57. A nemzeti bíróság első kérdésének b) pontjában a bizottsággal folytatott konzultáció előtt bevezetett korlátozásra hivatkozik. A Stradasfatti azt állítja, hogy ugyan a vitatott intézkedést először 1979-ben vezették be, a bizottság első konzultációjára csak 1981-ben került sor. Olaszország hangsúlyozza, hogy az intézkedést azóta többször is elrendelték.

58. Egyértelműnek tűnik, hogy még abban az esetben is, ha a 17. cikk (7) bekezdése alapján a konzultáció az intézkedés elfogadásának előzetes feltétele, az e feltétel teljesítésének elmulasztása a konkrét esetben nem akadályozhatja meg véglegesen a megfelelő konzultációt követően azonos vagy hasonló rendelkezés utólagos elfogadását.

59. Álláspontom szerint ezért minden egyes jogszabályt át kell tekinteni (legyen az az intézkedés jogszabályba foglalása, ismételt jogszabályba foglalása, érvényességének meghosszabbítása vagy módosítása), és meg kell határozni, hogy a) elfogadása előtt konzultáltak-e a HÉA?bizottsággal, és b) ez alkalommal az intézkedés konkrét tartalmát illetően elégséges adatot szolgáltatottak-e ahhoz, hogy a többi tagállam és a Bizottság kialakíthassa álláspontját arról, hogy az intézkedés megfelelő-e a 17. cikk (7) bekezdésében foglalt érdemi követelményeknek.

60. A nemzeti bíróság ennek alapján meg tudja állapítani, hogy a vitatott intézkedést tartalmazó egymást követő számos jogszabály közül melyik felelt meg a 17. cikk (7) bekezdésében foglalt eljárási követelményeknek, és melyik nem.

61. Ebből következően álláspontom szerint a tagállam által a HÉA?bizottsággal folytatott konzultáció előzetes feltétele a hatodik irányelv 17. cikkének (7) bekezdése szerinti, a levonás jogából való kizárást elrendelő minden egyes (egymást követő) jogszabály elfogadásának. A konzultáció során a kizárás konkrét tartalmáról elégséges adatot kell szolgáltatni ahhoz, hogy a többi tagállam és a Bizottság kialakíthassa álláspontját arról, hogy az intézkedés megfelelő-e a 17. cikk (7) bekezdésében foglalt érdemi követelményeknek.

*Érdemi követelmények – az első kérdés b) és c) pontja*

62. A nemzeti bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy egy 25 évig hatályában fenntartott intézkedés igazolható-e a hatodik irányelv 17. cikkének (7) bekezdése alapján; és ha nem, az eltérést megállapító intézkedés konjunkturális okokból milyen időszakra terjeszthet ki érvényesen.

63. A Metropol-ügyben hozott ítélet<sup>24</sup> – és a rendelkezés szövegezéséből is – egyértelmű, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (7) bekezdése csak átmeneti (konjunkturális) gazdasági helyzetben hozott átmeneti intézkedéseket igazolhat. (25)

64. Továbbá nagyon nehéznek, sőt inkább lehetetlennek tűnik számomra, hogy valamely 25 éve alkalmazott jogszabályt „átmenetiként”, vagy egy 25 éve tartó gazdasági helyzetet átmenetiként, rövid távúként vagy konjunkturálisként határozzunk meg. 25 év az Európai (Gazdasági) Közösség fennállásának több mint fele, és gyakorlatilag a teljes időszak, amely alatt a hatodik irányelv Olaszországban hatályban volt.

65. Az olasz kormány azonban a Bíróság értékelésének a 2000-től 2004-ig terjedő ötéves időszakra történő leszűkítését kéri.

66. Nem értek egyet azzal, hogy valamely „konjunkturális okok” által bizonyítottan igazolt intézkedés érvényességét csupán az alapeljárás tényállására történő alkalmazásra irányadó időszakra való hivatkozással kell megállapítani. Az intézkedés hatályban tartásának teljes időszaka is egyértelműen releváns annak megállapításában, hogy az igazolás megáll-e. Álláspontom szerint egy 20-25 éves időszak nyilvánvalóan túl hosszú ahhoz, hogy ennek a követelménynek eleget tegyen.

67. A helyzet természetesen más lenne akkor, ha egy sor egymást követő intézkedést fogadtak volna el, amelyek mindegyike más módon reagált volna egy sor különböző konjunkturális gazdasági körülményre. Annak fényében, hogy a jelen ügy tárgyát képező intézkedést annak 1979-es bevezetése óta különböző módokon meghosszabbították, a nemzeti bíróságnak arról kell meggyőződnie, hogy nem ez a helyzet áll fenn. Ez a nemzeti bíróság által eldöntendő ténybeli kérdés, mindazonáltal az Európai Bíróság szolgálhat bizonyos fokú iránymutatással.

68. Egyrészt úgy tűnik, hogy a vitatott intézkedés tekintetében nagyon kevés módosítást hajtottak végre. A Bíróságot csak bizonyos időszakokban fennálló részleges levonási jogról tájékoztatták: 1979 és 1983 között 50%, 2001 és 2005 között 10% (néhány gépjárműtípus tekintetében 50%) és 2006 eleje óta 15%. Az 1983-tól 2000-ig terjedő összesen 18 éves időszakban semmilyen levonási jog nem volt. Ezért a levonható és le nem vonható HÉA aránya alkalmanként változott, de az intézkedés azon természete, hogy az a levonási jogból való kizárást állapít meg, első bevezetése óta változatlan és megszakítás nélküli maradt.

69. Másrészt miközben elméletileg elképzelhető az egymást követő, rövid távú gazdasági helyzetek olyan sorozata, amelyek mindegyike – eltérő százalékban – a gépjárművek után elzetesen felszámított HÉA levonásához való jog korlátozását igényli, a jelen ügyben nem állították ennek létezését.

70. Ésszerűnek látszik ezért azt a következtetést levonni, hogy a vitatott intézkedés nem átmeneti jellegű, és nem átmeneti, rövid távú vagy konjunkturális okokon alapul, következésképpen nem felelhet meg a hatodik irányelv 17. cikkének (7) bekezdése szerinti igazolás érdemi követelményeinek, kivéve, ha az adóhatóság ennek ellenkezőjét meggyőző bizonyítékokat terjeszt a nemzeti bíróság elé.

71. A kérdést előterjesztő bíróság iránymutatást kér a tekintetben is, hogy a rendelkezés

értelmében igazolható levonási jog kizárása milyen maximális időtartamra hosszabbítható meg.

72. Habár a 20-25 éves időszak nyilvánvalóan túl hosszúnak tűnik, álláspontom szerint konkrét határidő megállapítása nem ésszerű (illetve nem lehetséges). A meghatározó kritérium a levonás jogából való kizárás szükségességére okot adó gazdasági helyzet természetében rejlik, nem a helyzet konkrét hosszában. (Természetesen a kizárás maga nyilvánvalóan nem igazolható hosszabb időre, mint a szükségességére okot adó körülmények fennállásának időtartama.)

73. A Stradasfatti a Bizottság által a Metropol ügyben előadottakra hivatkozik, miszerint csak „a normális gazdasági konjunktúráról lényegesen eltérő időszakok” számítanak<sup>(26)</sup>, és hivatkozik Geelhoed főtanácsnoknak az ugyanezen ügyben kifejtett álláspontjára, miszerint: „a »konjunkturális okok« követelménye azt jelenti, hogy a pénzügyi intézkedésnek a konjunkturális ingadozás ellensúlyozására kell irányulnia. Az intézkedés a tagállam gazdaságpolitikájának részét képezi. Ebben az összefüggésben gazdaságpolitika alatt az ország makroökonómiai adatainak, mint a termelés, fogyasztás és export/import mennyiségének rövid távú, gyakran nem több, mint egy-két éves időtartamra szóló, a költségvetésen keresztüli befolyását értem.”<sup>(27)</sup>

74. Mindkét magyarázat találó és hasznos megjegyzést tesz a Bíróság ítéletében tett megállapításhoz, miszerint a 17. cikk (7) bekezdése „arra jogosítja a tagállamokat, hogy a gazdaságukra valamely adott időpontban jellemző átmeneti konjunkturális helyzet kivédésére irányuló ideiglenes intézkedéseket fogadjanak el. Így az e rendelkezésben említett intézkedéseknek időben korlátozottaknak kell lenniük, és meghatározásukból adódóan nem lehet strukturális jellegük.”<sup>(28)</sup> A nemzeti bíróság felhasználhatja a megjelölt kritériumokat annak megítéléséhez, hogy valamely intézkedés eleget tesz-e a 17. cikk (7) bekezdése szerinti igazolás érdemi követelményeinek, még akkor is, ha az „átmeneti” jellegre ebben az összefüggésben pontos határidő nem állapítható meg.

75. Hozzátenném, hogy a gazdaság teljesítményének általános jellemzője a valamely gazdasági trend körüli bizonyos fokú ingadozás. Álláspontom szerint a 17. cikk (7) bekezdése megfogalmazóinak nem állhatott szándékában, hogy szokásos jelenségek jogot adjanak a tagállamoknak a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szerinti, az adóalanyokat megillető alapvető adólevonási jogtól való eltérés megállapítására. Úgy tűnik inkább, hogy a 17. cikk (7) bekezdése, amelyet végső soron szigorúan kell értelmezni,<sup>(29)</sup> a trendtől való komolyabb vagy jelentősebb eltérés esetére vonatkozik, amely indokolt módon azonnal szükségessé tenné a gazdasági konjunktúra megtorpanásának megakadályozását szolgáló intézkedések elfogadását.

76. Következésképpen álláspontom szerint a hatodik irányelv 17. cikkének (7) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az csak a rövid távú gazdasági körülményekre reagáló átmeneti intézkedések meghozatalának igazolására alkalmas. E rendelkezés – a megváltozott gazdasági helyzet kezelését lehetővé tevő érdemi változtatás nélkül – nem jogosít fel az ilyen körülmények fennállásának időtartamát meghaladóan hatályában fenntartott intézkedésekre.

*A követelmények nem teljesítésének jogkövetkezményei – az első kérdés c) pontja és a második kérdés*

77. A nemzeti bíróság azt kérdezi, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (7) bekezdésén alapuló levonásból való kizárás átmeneti jellegének mellőzése feljogosítja-e az adóalanyt a levonási jog gyakorlására, és a kizárás alkalmazása sérti-e a 17. cikk (2) bekezdését.

78. Nyilvánvaló, hogy amennyiben az elzsetesen felszámított HÉA levonásának jogából bizonyos javakat kizáró nemzeti jogszabályt jogsért?en nem a hatodik irányelv követelményeinek megfelel?en fogadták el, a jogszabályban foglalt rendelkezések nem alkalmazhatók. Milyen rendelkezések lépnek ebben az esetben ezek helyébe?

79. A hatodik irányelv, mint a tagállamok jogát összehangoló összes irányelv, bizonyos rendelkezések hatályba léptetését írja el? a tagállamok részére, azonban önmagában közvetlenül nem alkalmazandó. A Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint azonban a magánszemélyek hivatkozhatnak valamely irányelv egyértelm?, pontos és feltétlen rendelkezéseire. Így a Bíróság kifejezetten megállapította, hogy a 17. cikknek a levonás jogáról szóló (1) és (2) bekezdése olyan jogokat biztosít a magánszemélyek számára, amelyekre nemzeti bíróságuk el?tt hivatkozhatnak.(30)

80. Továbbá az az adóalany, aki „a hatodik irányelvet a bel? jogba átültet? nemzeti szabályozásban rögzített módszer szerint készítette el az adott adózási id?szakra vonatkozó HÉA?bevallását, a Bíróság által a hatodik irányelvvel összeegyeztethet?nek ítélt módszer alapján újraszámolhatja HÉA?kötelezettségét a nemzeti jogában meghatározott feltételek szerint, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk az egyenérték?ség és a tényleges érvényesülés elvét”(31), „vagyis azok nem lehetnek a bel? jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvez?tlenebbek, és a gyakorlatban sem tehetik lehetetlenné a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását.”(32)

81. Ezért ha a levonási rendszerb?l egyes javakat kizáró nemzeti intézkedést nem érvényesen fogadták el, a kizárással érintett adóalany a 17. cikk (2) bekezdésének megfelel?en újraszámolhatja HÉA?kötelezettségét, és azonnali adólevonási jogot gyakorolhat.

82. A 17. cikk (2) bekezdése azt a korlátozást tartalmazza, miszerint [az adóalany az adólevonás jogát akkor gyakorolhatja] „amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel”. Azon tény fényében, miszerint a jelen ügyben a Stradasfalti kifejezetten azt állította, hogy a kérdéses gépjárm?veket alkalmazottai által „járulékos juttatásként” engedte használni, tekintetbe kell venni:

– a 17. cikk (5) bekezdését, amely szerint: „Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidej?leg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottérték?adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az el?ször említett értékesítésre vonatkozik” (ezt a 19. cikkel együtt kell figyelembe venni, amely részletes szabályokat tartalmaz a levonható arányosított adó kiszámításáról); és

– az 5. cikk (6) bekezdését, amely szerint: „Az ellenérték fejében történ? teljesítéssel egy tekintet alá tartozik, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, vagy ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után az elzsetesen felszámított hozzáadottérték?adót teljesen vagy részben levonták. [...]”

83. Következésképpen olyan esetben, mint amilyen a Stradasfalti esete, a levonás jogát mindenképpen olyan mértékre kell korlátozni, amely mértékben a kérdéses járműveket (és az általuk elfogyasztott üzemanyagot) adóköteles termék vagy szolgáltatás előállításához használták fel. A szükséges számításokat a nemzeti jog által lefektetett feltételeknek megfelelően kell elvégezni, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.

#### *Az ítélet időbeli hatályának lehetséges korlátozása*

84. Végül az olasz kormány arra kéri a Bíróságot, hogy amennyiben a vitatott nemzeti rendelkezés érvénytelenségét állapítaná meg, korlátozza az ítélet időbeli hatályát.

85. A Bíróság nemrégiben a Skov ügyben hozott ítéletében(33) az alábbiak szerint fejtette ki az ilyen kérelmekkel kapcsolatos álláspontját:

„Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon értelmezés, amelyet a Bíróság valamely közösségi jogszabály kapcsán fejt ki az EK 234. cikkben ráruházott hatáskör gyakorlása során, szükség esetén magyarázza és pontosítja e szabály jelentőségét és terjedelmét, amely szerint azt hatályba lépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna. Ebből következik, hogy az így értelmezett szabályt a bíróság alkalmazhatja és alkalmaznia kell az értelmezés iránti kérelemről határozó ítélet előtt keletkezett és létrejött jogviszonyokkal kapcsolatban, ha egyebekben adottak a feltételek az említett szabály alkalmazásával kapcsolatos pernek a hatáskörrel rendelkező bíróság általi megindításához. [...]

Ezzel kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság csakis kivételes esetben, a jogbiztonság közösségi jogrendhez tartozó elvének alkalmazásánál folyamodhat ahhoz, hogy korlátozza valamennyi érdekelt lehetőségét egy olyan rendelkezésre történő hivatkozásra, amelyet a Bíróság a jóhiszeműen létrehozott, utóbb a per tárgyát képező jogviszonyok vonatkozásában értelmezett. Egy ilyen korlátozásról való döntéshez két alapvető feltételnek kell teljesülnie, amelyek az érdekeltek jóhiszeműsége, és a súlyos zavarok veszélye [...].(34)

86. Ezért az olasz kormány kérésének teljesítéséhez először a „jóhiszeműség” követelményének kell megfelelni. A Bidar ügyben hozott ítéletben(35) világosan megállapításra került, miszerint ez magában foglalja, hogy „az érvényesnek és hatályosnak ítélt szabályozáson alapuló, jóhiszeműen létrehozott jogviszonyok nagy számának következtében súlyos gazdasági következmények veszélye állt fenn, [...] [és] úgy tűnt, hogy a közösségi rendelkezések hatókörére vonatkozó objektív és jelentős bizonytalanság miatt a magánszemélyeket és a nemzeti hatóságokat a közösségi jogszabályoknak nem megfelelő magatartásra ösztönözték, és ehhez a bizonytalansághoz esetleg más tagállamok és a Bizottság magatartása is hozzájárult.”

87. Elgondolkodtató, hogy az „objektív és jelentős bizonytalanság” a legmegfelelőbb kifejezés-e ebben az összefüggésben. A jelentős bizonytalanság állapotának nem inkább óvatosságra kellene ösztönöznie a tagállamot, mintsem hogy elfogadjon egy, a közösségi jog helyes értelmezésére vonatkozó, neki tetsző feltételezést?

88. Úgy tűnik számomra, kíváncsabb lenne arra hivatkozni, hogy „objektív és jelentős okok alapján vélték úgy, hogy az elfogadott értelmezés helytálló”, vagy kíváncsabb lenne a Bíróságnak az állam felelősségére vonatkozó ítélkezési gyakorlatában hivatkozottakhoz hasonló követelményeket alkalmazni, például hogy a jogsértés szándékos vagy gondatlan volt-e, az esetleges jogi tévedés menthető-e vagy sem, és a Bizottság magatartása hozzájárulhatott-e a jogsértés elkövetéséhez.(36)

89. Az ítélet hatályának időbeli korlátozása és az állam felelősségének megállapítása végső soron egyaránt az általános szabályok alóli kivételt jelent, amelyek csak valamely kivételes helyzetre adott válaszként merülhetnek fel. Az adott helyzetben ezek megfelelőségének meghatározására szolgáló feltételeknek ezért ezt kell tükrözniük. Mivel továbbá a két fogalom olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek valamely tagállam viselkedési skálájának a „jó” és a „rossz” végén helyezkednek el, úgy tűnik számomra, hogy a tagállam magatartásának megítélésére szolgáló kritériumok megfogalmazásában helyénvaló lehet bizonyos párhuzam vonása.
90. Bárhogyan is, a jelen ügyben fennálló helyzet véleményem szerint nem támasztja alá még azt a nézetet sem, hogy objektív és jelentős bizonytalanság volt az Olaszország által követendő helyes megközelítést illetően.
91. Egyrészt a hatodik irányelv 17. cikke (7) bekezdésének szövegezéséből egyértelműen kitűnik a „konjunkturális okok” és a HÉA-bizottsággal folytatott konzultáció szükségessége.
92. Másrészt a Bizottság olyan HÉA-bizottsági iratokat nyújtott be, amelyekből kitűnik, hogy az eljárás tárgyát képező intézkedést illetően többször is egyet nem értését fejezte ki, és ennek okát is kifejtette. Az olasz kormány által észrevételezett bizonyos tájékoztatások kedvező fogadtatása az eltérés megszüntetésére irányuló elkötelezettségére, és a 2001-ben bevezetett részleges levonás jogára vonatkozott. Semmi nem utal arra, hogy a Bizottság kimondta volna a vitatott intézkedéseknek a hatodik irányelvvel való összeegyeztethetőségét, vagy hogy a többi tagállam kifejezetten elfogadta volna Olaszországnak az intézkedés jogszabályba foglalása vagy meghosszabbítása érdekében tett lépéseit.
93. Igaz, hogy a Bizottság a vitatott intézkedések tekintetében csak azt követően indított eljárást az EK 226. cikk alapján Olaszország ellen, hogy a jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet benyújtották. Véleményem szerint azonban az ilyen eljárás megindításától való tartózkodás (amely a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Bizottság mérlegelési jogkörébe tartozó kérdés<sup>(37)</sup>) nem teszi semmissé a HÉA-bizottságban kifejtett kifejezett egyet nem értését. Úgy tűnik, hogy nincs olyan ügy, amelyben a Bíróság elfogadta, hogy az ítélet időbeli hatályának korlátozására önmagában elegendő a Szerződés megsértése miatti eljárás Bizottság általi megindításának elmulasztása, azáltal, hogy a tagállamot a közösségi jogot illetően jóhiszemű téves álláspontra juttatta. Ezt az esetet egyértelműen meg kell különböztetni például a Legros-ügytől, amelyben a Bizottság kezdeményezte ugyan a Szerződés megsértése miatti eljárást, azonban nem folytatta le, hanem a kérdéses helyi adó jóváhagyásáról szóló tanácsi határozatra tett javaslatot,<sup>(38)</sup> vagy az EKW-ügytől, amelyben a Bizottság arról biztosította Ausztriát, hogy a kérdéses adó összeegyeztethető a közösségi joggal.<sup>(39)</sup>
94. Ami a második követelményt, az érintett tagállam esetében súlyos gazdasági nehézségek kockázatának fennállását illeti, az olasz kormány eladja, hogy 15 milliárd EUR-ról van szó, és ezen összeg visszatérítésének kötelezettsége jelentős terhet róna az államra.
95. Hajlandó vagyok egyetérteni azzal, hogy amennyiben helyes, egy ekkora összeg – ami számításaim szerint Olaszország 2004. évi bruttó hazai termékének 1,5%-a – eleget tesz a kérdéses követelménynek.
96. A tárgyaláson azonban kiderült, hogy Olaszország pusztán annak feltételezésével jutott erre az összegre, hogy a járművek megvásárlása és használata után a nyilvántartásában szereplő 2 millió adóalany mindegyike évente 1500 EUR előzetesen felszámított HÉA levonására lenne jogosult, és öt évre visszamenőleg igényelhetné az adólevonást.
97. A Bizottság kételyét fejezte ki az ilyen számítás megbízhatóságával kapcsolatban. Ezt a

kételyt én is osztom. A 2 millió adóalany valószínűleg könnyen igazolható, azonban Olaszország nem terjesztett el? semmilyen bizonyítékot a szóban forgó el?zetesen felszámított adó átlagos összegére vonatkozó számítása helyességének bizonyítására. Az adóalanyok egy része nem használ gépjárművet vállalkozási tevékenységéhez. Mások többet is használnak. A vállalkozási célú használat aránya valószínűleg nagyban különbözik. A ténylegesen visszakövetelhet? összeg tekintetében figyelembe kell venni a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdésében és a 17. cikk (5) bekezdésében meghatározott rendelkezéseket.(40) Továbbá a tárgyaláson egyértelművé vált, hogy az ötéves id?szak a levonás érvényesíthet?ségének elméleti maximuma olyan adóalanyok tekintetében, akik a kérelmek el?terjesztésében a lehet? legnagyobb gondossággal járnak el. A tényleges id?szak lényegesen rövidebb lehet sok, vagy akár a legtöbb esetben.

98. Úgy ítéletem meg, hogy a Bíróság nem állapíthatja meg a súlyos gazdasági nehézség fennállására vonatkozó követelmény teljesülését olyan számadatok alapján, amelyek legjobb esetben megalapozatlanok, legrosszabb esetben pedig önkényesek és hipotetikusak.

99. Következésképpen a jelen ügyben nem találok megalapozottnak az ítélet id?beli hatályának korlátozását.

100. Fentiek alapján nem térek ki a korlátozás kezd? id?pontjára, illetve az ez alóli kivételek alkalmazási körére vonatkozó további kérdésekre, amelyek a tárgyaláson röviden szintén szóba kerültek. Ha a Bíróság azonban úgy ítélné meg, hogy a korlátozás feltételei fennállnak, javasolom, hogy e két további kérdést illet?en ne hozzon döntést a jelenleg a Bíróság nagytanácsa el?tt folyamatban lév? két ügyben – a C?475/03. sz., Banca Popolare di Cremona ügyben és a C?292/04. sz. Meilicke?ügyben – történ? ítélethozatalig, amelyekben ezek a kérdések alapos megvitatásra kerültek.

## **Végkövetkeztetések**

101. A fenti megfontolások fényében véleményem szerint a Bíróság a Commissione tributaria di primo grado di Trento által el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdéseket a következ?képpen válaszolja meg:

„1) A 77/338/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikke (7) bekezdésének els? mondata nem jogosítja fel a tagállamokat arra, hogy egyes javakat a hozzáadottértékadó?levonás rendszeréb?l kizárjanak anélkül, hogy az ezen irányelv 29. cikkével létesített bizottsággal el?zetesen konzultációt folytattak. A tagállamnak a konzultáció során a kizárás konkrét tartalmáról minden egyes tervezett jogi aktus tekintetében elégséges adatot kell szolgáltatni ahhoz, hogy a többi tagállam, és a Bizottság kialakíthassa álláspontját arról, hogy az intézkedés megfelel-e a 17. cikk (7) bekezdésében foglalt érdemi követelményeknek.

2) A hatodik irányelv 17. cikkének (7) bekezdése csak a rövid távú gazdasági körülményekre reagáló átmeneti intézkedések meghozatalának igazolására alkalmas. E rendelkezés – a megváltozott gazdasági helyzet kezelését lehet?vé tev? érdemi változtatás nélkül – nem jogosít fel az ilyen körülmények fennállásának id?tartamát meghaladóan hatályában fenntartott intézkedésekre.

3) Amennyiben a levonási rendszerb?l egyes javakat kizáró nemzeti intézkedést jogsért?en nem a 17. cikk (7) bekezdésével összhangban fogadtak el, a kizárással érintett adóalany a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének megfelel?en újraszámolhatja HÉA?kötelezettségét, és azonnali adólevonási jogot gyakorolhat, ez azonban korlátozott aszerint, hogy az adóalany a kérdéses javakat milyen mértékben használta fel adóköteles termékek vagy szolgáltatások el?állításához. A szükséges számításokat a nemzeti jogban meghatározott feltételek szerint kell elvégezni, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk az egyenérték?ség és a tényleges érvényesülés

elvét.”

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A többször 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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv).

3 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1978. június 26?i 78/583/EGK kilencedik tanácsi irányelv (HL 1978. L 194., 16. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 69. o.) 1. cikke.

4 – Miel?tt 2004. február 19?i hatállyal módosította a végrehajtási hatáskör megadása és az eltérések elfogadására vonatkozó eljárás tekintetében a közös hozzáadottértékadó?rendszerre vonatkozó 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 2004. január 20?i 2004/7/EK tanácsi irányelv (HL 2004. L 27., 44. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 7. o.).

5 – A C?409/99. sz. Metropol?ügyben 2002. január 8?án hozott ítélet (EBHT 2002., I?81. o.).

6 – Lásd az ítélet 58–65. pontját.

7 – Lásd az ítélet 66-68. pontját.

8 – „[C]he non formano oggetto dell’attività propria dell’impresa”. Úgy t?nik, ez a vállalkozási tevékenység során járulékosan használt gépjárm?veket takarja, ellentétben a tevékenységhez nélkülözhetetlen gépjárm?vekkel (mint például az autó?bérbeadás).

9 – A 2000. évi 388. sz. törvény 30. cikkének (4) és (5) bekezdése.

10 – Úgy t?nik, ez els?sorban az elektromos meghajtású gépjárm?vekre vonatkozik.

11 – Az 1979. március 31?i 24. sz. köztársasági elnöki rendelet (24/1979. sz. köztársasági elnöki rendelet) 1. cikkével, 1979. április 1?jei hatállyal.

12 – A Bíróság C?165/03. sz. Mathias Längst ügyben 2005. június 30?án hozott ítéletének (EBHT 2005., I?5637. o.) 30-33. pontja, különösen a 32. pont.

13 – Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzés nem tartalmazza kifejezetten, hogy egyáltalán milyen tényekr?l gy?z?dtek meg, a Bírósághoz továbbított iratok azonban számos, fent hivatkozott HÉA?bizottsági ülési jegyz?könyvet tartalmaznak.

14 – COM (1998) 377 végleges (HL 1998. C 219., 16. o.).

15 – Lásd HL 2006. C 64., 3. o., a 9. oldalon.

16 – A HÉA?bizottság eljárási szabályzata 4. cikkének (2) bekezdése.

17 – Az ítélet 61. pontja.

18 – Az ítélet 63. pontja.

19 – A Bíróság C?17/01. sz., Finanzamt Sulingen kontra Walter Sudholz ügyben 2004. április 29?én hozott ítéletének (EBHT 2004., I?4243. o.) 23. pontja.

20 – Lásd a fenti 6. pontot.

21 – Az ítélet francia nyelvű változata a „préalable” szó használatával még világosabbá teszi, hogy a tájékoztatásnak meg kell előznie az intézkedés bevezetését.

22 – Az ítélet 22. pontja. Lásd továbbá Geelhoed főtanácsnok ezen ügyre vonatkozó indítványának 39. pontját.

23 – Az 5. cikk (1) bekezdése.

24 – Különösen az ítélet 67. pontja.

25 – Megkérdőjelezhető azonban, hogy a „konjunkturális okok” kifejezés angol nyelvű változata („cyclical economic reasons”) pontosan közvetíti-e a „raisons conjoncturelles”, valamint – a többi hivatalos nyelven, amelyeken a hatodik irányelvet 1977-ben elfogadták – a „konjunkturgründen”, „konjunkturmaessige grunde”, „motive congiunturali” és „conjuncturele redde” értelmét. A „cyclical” kifejezés a normális gazdasági ciklushoz köthető, míg a többi kifejezés egyszerre átmeneti (és kivételes) körülményeket sugall. Lásd még a lenti 75. pontot.

26 – Lásd az ítélet 57. pontját. Ez összhangban van a „raisons conjoncturelles” és a többi nyelvi változat megfelelő kifejezésében testet öltő, a gazdasági teljesítmény normális trendjétől való jelentős eltérést kifejező fogalommal. Ez magában foglalhatja azt is, hogy félrevezető a „cyclical” kifejezés használata a hatodik irányelv angol nyelvi változatában.

27 – Az indítvány 60. pontja. A második és harmadik mondatban [az angol nyelvi változatban] szereplő „economic policy” [gazdaságpolitika] az eredetiben „conjunctuurpolitiek” és [az angol nyelvi változatban] a „cyclical fluctuations” [konjunkturális ingadozás] az eredetiben „schommelingen in de conjunctuur”.

28 – Az ítélet 67. pontja.

29 – Lásd az 5. lábjegyzetben hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 59. pontját.

30 – Lásd például a Bíróság C-62/93. sz., BP Supergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítéletének (EBHT 1995., I-1883. o.) 36. pontját és a C-150/99. sz., Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18-án hozott ítéletének (EBHT 2001., I-493. o.) 32. pontját.

31 – A Bíróság C-291/03. sz., MyTravel ügyben 2005. október 6-án hozott ítéletének (EBHT 2005., I-8477. o.) 18. pontja.

32 – A 31. lábjegyzetben hivatkozott MyTravel ügyben hozott ítélet 17. pontja.

33 – A Bíróság C-402/03. sz. Skov-ügyben 2006. január 10-én hozott ítéletének (EBHT 2006., I-0199. o.) 50. és 51. pontja.

34 – Azaz az érintett tagállam számára jelentős gazdasági hátrány (lásd a Bíróság C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítéletének [EBHT 2005., I-2119. o.] 69. pontját).

35 – Hivatkozás a 34. lábjegyzetben, 69. pont.

36 – Lásd például a Bíróság C-46/93. és C-48/93. sz., Brasserie du Pêcheur és Factortame egyesített ügyekben 1996. március 5-én hozott ítéletének (EBHT 1996., I-1029. o.) 56. pontját.

37 – Lásd például a Bíróság C-247/87. sz., Star Fruit kontra Bizottság ügyben 1989. február

14-én hozott ítéletének (EBHT 1989., 291. o.) 11. pontját.

38 – A Bíróság C-163/90. sz., Administration des Douanes et Droits Indirects kontra Léopold Legros és társai ügyben 1992. július 16-án hozott ítéletének (EBHT 1992., I-4625. o.) 32. pontja.

39 – A Bíróság C-437/97. sz., Evangelischer Krankenhausverein Wien ügyben 2000. március 9-én hozott ítéletének (EBHT 2000., I-1157. o.) 56. és 58. pontja.

40 – Lásd a fenti 82. pontot.