

J. MAZÁK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. szeptember 18.1(1)

C?368/06. sz. ügy

Cedilac SA

kontra

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

(A Tribunal administrative de Lyon [Franciaország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adózás – HÉA – Levonási jog – 77/388/EGK tanácsi irányelv – 17. cikk, 18. cikk, a 28. cikk (3) bekezdésének d) pontja és a 28. cikk (4) bekezdése – Az »egy hónapos késleltetésre« vonatkozó szabály franciaországi hatályon kívül helyezése – Az Államkincstárral szembeni követelésé történ? átalakítás – Részletekben történ? visszatérítés”

1. A jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet az EK 234. cikk alapján el?terjeszt? bíróság a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (a továbbiakban: hatodik irányelv)(2) 17. cikkének, 18. cikkének, 28. cikke (3) bekezdése d) pontjának, valamint 28. cikke (4) bekezdésének értelmezését kéri.

I – A vonatkozó közösségi jogszabályok

2. A hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[a]z adó levonására vonatkozó jog azon id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik”.

3. A hatodik irányelv „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” cím? 18. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„[...]”

(2) Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási id?szakban keletkezett összes fizetend? adó összegéb?l levonja azon adó összegét, amelyre nézve, ugyanazon id?szak alatt, levonási joga keletkezett [...].

[...]

(4) Amennyiben a megengedett levonások összege túllépi az adómegállapítási id?szakra

fizetendő adó összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő időszakra történő átvitelét vagy az általuk meghatározott szabályok szerinti visszatérítését.

[...]

4. A hatodik irányelv XVI. címében található 28. cikk átmeneti rendelkezéseket tartalmaz, amelyek a tagállamok számára többek között lehetővé teszik azt, hogy továbbra is fenntartsák az esetlegesen megszüntetni kívánt mentességeket és eltéréseket. Ennek keretében a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének d) pontja úgy rendelkezik, hogy a 28. cikk (4) bekezdése szerinti átmeneti időszak alatt a tagállamok „továbbra is alkalmaz[hat]ják azon rendelkezéseket, amelyek a 18. cikk (2) bekezdésének első albekezdésében megállapított egyidejű adólevonás elvétől eltérnek.”

5. A hatodik irányelv 28. cikkének (4) bekezdése szerint „[a]z átmeneti időszakot egyelőre öt évben állapítják meg, 1978. január 1-jei kezdettel. Legkésőbb ezen időtartam lejártát hat hónappal – és a későbbiekben szükség szerint – a Tanács a Bizottság jelentése alapján áttekinti a helyzetet a (3) bekezdésben felsorolt eltérésekre tekintettel, és a Bizottság javaslatára egyhangú határozatot hoz ezen eltérések teljes vagy részleges megszüntetéséről.”

II – A vonatkozó nemzeti jogszabályok

6. A hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének d) pontjában foglalt kivétel értelmében Franciaország az irányelv hatálybalépését követően is alkalmazta az úgynevezett egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabályt. Az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály szerint az adóalanyoknak a hatodik irányelv 17. cikke (1) bekezdésének megfelelően nem volt lehetőségük a nem befektetett eszköznek minősülő termékeket, illetve a szolgáltatásokat terhelő adó levonása tekintetében a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) egyidejű levonására. A levonást csak a következő hónapban lehetett érvényesíteni.

7. Az 1993. évi költségvetést módosító 93-859. sz. törvény(3) 2. cikke I. bekezdésének 1993. június 22-jei elfogadásával Franciaország hatályon kívül helyezte az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabályt. Így a 93-859. sz. költségvetési törvény 2. cikkének I. bekezdésével a code général des impôts-ba (általános adókodeks, a továbbiakban: CGI) beiktatott 271. cikk (3) bekezdése alapján az adóalanyok jogosultak voltak a levonási jog keletkezésének hónapjában fizetendő HÉA-ból a termékek és szolgáltatások tekintetében általuk már megfizetett HÉA levonására.

8. Az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezése mellett az 1993. évi költségvetést módosító 93-859. sz. törvény 2. cikkének II. bekezdése továbbá átmeneti rendelkezést iktatott a CGI-be. Az átmeneti rendelkezés a CGI 271 A. cikkében szerepel.

9. A CGI 271 A. cikkének (1) bekezdése értelmében azok az adókötelezettek, akik 1993. július 1-je előtt kezdték meg tevékenységüket, a levonható HÉA összegéből „referenciaösszeget” vonhattak ki. A referenciaösszeget általában az 1993. júliusában és az azt megelőző 11 hónapban levonható adó havi átlaga alapján számítják ki.

10. A CGI 271 A. cikkének (2) bekezdése többek között előírja, hogy amennyiben a referenciaösszeget nem lehet teljes egészében kivonni a levonható adó összegéből, a ki nem vont többlet a következő hónapokban levonható. Ha a referenciaösszeg levonása után kapott levonható adó összege alacsonyabb, mint az előző hónaphoz kapcsolódó levonható adó, a referenciaösszeg többlete a következő bevallásokra átvihető.

11. A CGI 271 A. cikkének (3) bekezdése értelmében azon levonási jogosultságok összege,

amelyekkel az adóalany a 271 A. cikkének (1) bekezdése alapján – figyelemmel a 271 A. cikk (2) bekezdésében foglalt szabályokra ? nem élt, az adókötelezett Államkincstárral szembeni követelését képezi. A követelés nem engedményezhető és nem értékesíthető. Felhasználható azonban biztosítékként vagy garanciaként. Ezenfelül a követelés átruházható, többek között egyesülés vagy a vállalkozás eladása esetén. A követelést legfeljebb 20 éven belül kell visszafizetni.

12. A CGI 271 A. cikkének (5) bekezdése szerint, amennyiben a levonható referenciaösszeg nem haladja meg a 10 000 FRF-t, az adókötelezettek elvileg nem kötelesek az ugyanezen cikk (1) bekezdésében szereplő feltételek mellett kivonni e referenciaösszeget.

13. Az 1993. szeptember 14-i 93-1078 rendelet(4), az 1994. április 6-i 94-296 rendelet(5) és a 2002. február 13-i 2002-179 rendelet(6) értelmében azoknak a követeléseknek a visszatérítése, amelyekre az adóalanyok a CGI 271 A. cikke alapján jogosultak voltak, a következő módon történt:

- 1993-ban a 150 000 FRF-t (22 867,35 eurót) meg nem haladó követeléseket teljes egészében visszatérítették. Ugyanebben az évben az ezen összeg feletti követeléseknek a 25%-át térítették vissza, de minimum 150 000 FRF-t (22 867,35 eurót);
- 1994-ben a követelések hátralékát számlára vezették át, és megtérítették a követelés eredeti összegének 10%-át;
- minden következő évben a követelések eredeti összegének 5%-át térítették vissza;
- 2002-ben a követelések hátralékát el leg útján teljes egészében visszatérítették.

14. A fenti követelések után 1993-ban 4,5%, 1994-ben 1%, a következő években pedig 0,1%–0,1% kamatot fizettek.

III – Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

15. 2002. december 26-án a Cedilac SA nevű cég (a továbbiakban: felperes) azt kérte a francia államtól, hogy az fizessen számára többek között 1 524 806,62 eurót és annak kamatait az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezésével kapcsolatos rendelkezések alkalmazása miatt a társaság által 1993 és 2002 között állítólagosan elszenvedett károk megtérítése címén.

16. Mivel a Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (Gazdasági, Pénzügyi és Ipari miniszter) nem válaszolt a felperes kérelmére, és a kérelmet ezáltal hallgatólagosan elutasította, a felperes a tribunal administratif de Lyonhoz (a lyoni közigazgatási bíróság) (Franciaország) fordult e hallgatólagos határozattal szemben.

17. 2005. november 15-i ítéletével a tribunal administratif de Lyon a közigazgatási perrendtartás (le Code de justice administrative) L.113-1. cikke alapján kikérte a Conseil d'État (francia Államtanács) véleményét arról a kérdésről, hogy „az általános adókodex 271 A. cikkében és az ahhoz kapcsolódó végrehajtási rendeletekben foglalt, Franciaország által az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezésével párhuzamosan elfogadott rendelkezések összeegyeztethető-e a [hatodik irányelv] 17. cikkével és 18. cikkének (4) bekezdésével”.

18. 2006. június 14-i véleményében a Conseil d'État úgy döntött, hogy a fenti kérdés olyan nehézségeket jelenthet, amely indokolhatja annak a Bíróság elé terjesztését elzeteres döntéshozatal céljából.

19. 2006. szeptember 5-i határozatával a tribunal administratif de Lyon az eljárást felfüggesztette, és a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„[Ö]sszeegyeztethetk[e] a [hatodik irányelv] 17. cikkében és 18. cikkének (4) [bekezdésében] foglaltakkal a Franciaország által az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály megszüntetésével párhuzamosan elfogadott rendelkezések?”

20. 2006. szeptember 5-i határozatával a kérdést elterjeszt? bíróság arra is kérte a Bíróságot, hogy az eljárási szabályzat 104a. cikke alapján az elzeteres döntéshozatal tekintetében gyorsított eljárást alkalmazzon, „figyelemmel a közigazgatási bíróságok eltt indított eljárások számára és az állami költségvetésre gyakorolt jelent?s pénzügyi hatásra [...]”.

21. A Bíróság elnöke 2006. szeptember 25-i végzésével elutasította a kérdést elterjeszt? bíróság gyorsított eljárás iránti kérelmét.

22. A felperes, a francia kormány és a Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztettek el?. Tárgyalást nem kértek, és nem tartottak.

IV – A felek f?bb érvei

23. A felperes álláspontja szerint a CGI 271 A. cikkének az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezésével párhuzamosan megállapított, a HÉA egyidej? levonását kizáró rendelkezései sértik a HÉA-rendszer semlegességének elvét, valamint a hatodik irányelv 17. és 18. cikkét.

24. A felperes különösen a Bíróság Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítéletére(7) hivatkozik. Ebben az ügyben a Bíróság úgy döntött, hogy Olaszország megsértette a hatodik irányelv 17. és 18. cikke alapján fennálló kötelezettségeit, azáltal hogy a HÉA-többlet visszatérítését államkötvényeknek az adóalanyok egy csoportja számára történ? kibocsátása útján írta el?. Ebben az ügyben a Bíróság kifejtette, hogy a tagállamok által a hatodik irányelv 18. cikkének (4) bekezdése alapján meghatározott visszatérítési feltételeknek lehet?vé kell tenniük az adóalany számára, hogy az ezen adótöbbletb?l származó teljes hitelösszeget megfelel? feltételek mellett visszaszerezze. A felperes szerint ez magában foglalja azt, hogy a visszatérítésnek ésszer? id?n belül, folyó eszközökben vagy azzal egyenérték? más módon kell megtörténnie. A visszatérítés elfogadott módja semmi esetre sem járhat pénzügyi kockázattal az adóalany számára.

25. Ezenfelül a felperes azt hangsúlyozza, hogy ? ellentétben a Bizottság kontra Olaszország ügyben fennállott helyzettel, ahol a HÉA-többlet visszatérítése érdekében kibocsátott olasz államkötvényeket a t?zsdén jegyezték ? a jelen ügyben az Államkincstárral szembeni követelést nem lehetett engedményezni vagy értékesíteni. Ráadásul a követeléshez jelentéktelen mérték? kamat járult, és a követelés 20 év alatti, szinte bizonyos értékvesztésének kockázata is az adóalanyra hárult. A felperes hozzáteszi, hogy a szóban forgó rendelkezések sértették az adóalanyok egyenl?ségének elvét. Ezért a felperes álláspontja szerint a Bíróságnak nemleges választ kell adnia a nemzeti bíróság által elterjesztett kérdésre.

26. A francia kormány úgy véli, hogy a nemzeti bíróság által elterjesztett kérdést át kell fogalmazni. Franciaország eladása szerint a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár

választ, hogy az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezésével párhuzamosan elfogadott rendelkezések ellentétesek-e a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének d) pontjával. Franciaország álláspontja szerint az átfogalmazott kérdésre elutasító választ kellene adni.

27. A Bizottság úgy véli, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem keretében nem a Bíróság feladata, hogy a nemzeti jog rendelkezéseinek a közösségi joggal való összeegyeztethetőségéről döntsön. Ez a nemzeti bíróságok hatáskörébe tartozik, amelyek szükség esetén – előzetes döntéshozatali eljárás útján – beszerzik a Bíróságtól a közösségi jog hatályával és értelmezésével kapcsolatban szükségessé vált döntést.

28. Franciaország előadása szerint a HÉA egyidejű levonhatóságának a hatodik irányelv 18. cikke (2) bekezdésében rögzített elvétől eltérő, egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály fenntartására ugyanezen irányelv 28. cikke (3) bekezdésének d) pontja alapján volt jogosult. Az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály 1993 júliusától történt hatályon kívül helyezésének eredményeként az adóalanyok 1993 júliusában élhettek az 1993 júniusában és júliusában keletkezett levonási jogaikkal. Ez a reform 80–100 milliárd FRF összegű terhet eredményezett volna az állami költségvetés számára. Ezért egy mechanizmus került elfogadásra az államháztartást ért e rendkívüli veszteség hosszabb időszakra történő, fokozatos elosztása érdekében. Franciaország hozzáteszi, hogy ez a mechanizmus nem érintett minden adóalanyt. A CGI 271 A. cikkének (5) bekezdése szerint nem terjed ki a fokozatos elosztású visszafizetési mechanizmus arra a vállalkozásra, amelynek levonható referenciaösszege kevesebb, mint 10 000 FRF. Így ez a mechanizmus a vállalkozások 82%-ára nem terjedt ki.

29. Franciaország és a Bizottság álláspontja szerint az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezésével párhuzamosan elfogadott rendelkezések összhangban vannak a Bíróság által a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésével kapcsolatban kialakított ítélkezési gyakorlattal. Úgy vélik, hogy a Bíróság Norbury Developments-ügyben hozott ítéletének(8) indokolását analógia alapján a jelen ügyre is alkalmazni kell. Franciaország és a Bizottság álláspontja szerint valamely tagállam nem terjeszthet ki egy, a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének d) pontja alapján fennálló eltérést, viszont az ilyen eltérést részlegesen vagy fokozatosan visszavonhatja.

30. A Bizottság szerint az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezését és a felperes által az alapeljárásban kifogásolt rendelkezéseket ugyanaz a jogalkotási aktus iktatta be. A rendelkezések célja az volt, hogy megkönnyítsék az átmenetet a hatodik irányelv 17. és 18. cikke alapján elfogadott szabályokhoz, valamint az egyidejű HÉA-levonási joghoz.

31. Franciaország és a Bizottság szerint a jelen ügy körülményei nem hasonlítanak a Bizottság kontra Olaszország ügyben(9) fennállottakhoz.

32. Ebben az ügyben a Bíróság úgy döntött, hogy Olaszország megsértette a hatodik irányelv 17. és 18. cikke alapján fennálló kötelezettségeit, azáltal hogy a HÉA-többlet visszatérítését államkötvényeknek az adóügyi követeléssel rendelkező adóalanyok számára történő kibocsátása útján írta elő. A Bíróság ezen ügyben kifejtett indokolásának alapja azonban az a tény volt, hogy Olaszország ellentétben a jelen ügyben Franciaországgal – nem élt a hatodik irányelvben előírt egyik eltéréssel sem.

33. A Bizottság hozzáteszi, hogy a CGI 271 A. cikkében foglalt rendelkezések ellenére az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezése óta minden adóalany egyértelműen kedvezőbb helyzetben van.

V – Értékelés

34. Elzeter döntéshozatal iránti kérelmével a kérdést elterjeszt bíróság arra vár választ a Bíróságtól, hogy az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezésével párhuzamosan Franciaország által elfogadott rendelkezések összeegyeztethetők-e a hatodik irányelv 17. cikkével, valamint 18. cikkének (4) bekezdésével.
35. Figyelembe kell venni, hogy az EK 234. cikk alkalmazása keretében nem a Bíróság feladata, hogy a nemzeti jog rendelkezéseinek a közösségi joggal való összeegyeztethetőségéről döntsön. A Bíróság azonban a nemzeti bíróság által megfogalmazott kérdés szövegéből – az utóbbi által megállapított tényállás fényében – levezetheti a közösségi jog értelmezésére vonatkozó kérdéseket.(10)
36. Ezért azt a következtetést vonom le a kérdés szövegéből és az elzeter döntéshozatalra utaló határozat indokolásából, hogy a nemzeti bíróság arra vár választ, hogy az olyan rendelkezések, mint az alapeljárás tárgyát képező rendelkezések, ellentétesek-e a hatodik irányelv 17. cikkével, 18. cikkével, 28. cikke (3) bekezdésének d) pontjával, valamint 28. cikkének (4) bekezdésével.
37. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv 17. és soron következő cikkeiben foglalt adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. A levonási jogot a beszerzési ügyleteket terhelő elzeteren felszámított adó teljes összege tekintetében haladéktalanul gyakorolni kell.(11) Továbbá az adólevonási jog bármilyen korlátozása befolyásolja az adóteher szintjét, és azt minden tagállamban hasonlóan kell alkalmazni. Következésképpen az ez alóli kivételek kizárólag a hatodik irányelvben kifejezetten rögzített esetekben lehetségesek.(12)
38. Franciaország a hatodik irányelv hatálybalépését megelőzően alkalmazta az úgynevezett egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabályt. A felek eladásai szerint e szabály értelmében a franciaországi adóalanyok a termékeket terhelő HÉA levonására vonatkozó jogukat csak a levonási jog keletkezését követő hónapra fizetendő HÉA összege tekintetében érvényesíthették. Az irányelv 28. cikke (3) bekezdésének d) pontjában foglalt kifejezett kivétel alapján Franciaország az irányelv hatálybalépése után jogosult volt fenntartani a hatodik irányelv hatálybalépését időben megelőző, egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabályt.
39. A hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének d) pontjában foglalt kifejezett kivétel 1993. július 1-jén még hatályban volt(13), amikor is Franciaország hatályon kívül helyezte az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabályt, és ezzel párhuzamosan átmeneti rendelkezéseket fogadott el. Ezért úgy vélem, hogy a Franciaország által az 1993. évi költségvetést módosító, 1993. június 22-ii 93-859. sz. törvény 2. cikkének I. és II. bekezdésével beiktatott reformok önkéntesek voltak annyiban, hogy a tagállam a közösségi jog alapján nem volt köteles megszüntetni azt a kivételt, amellyel a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének d) pontja alapján élt.
40. A francia kormány érveléséből az tűnik ki, hogy az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály fennállásának következtében az Államkincstár folyamatosan tartozott az adóalanyoknak bizonyos pénzüsszeggel. A szóban forgó tartozás összege hónapról hónapra változott, attól függően, hogy az adóalany mennyi HÉA levonására volt jogosult egy adott hónapban. Úgy tűnik, hogy a tartozást nem terhelte kamat.
41. A kérdést elterjesztő bíróság jelezte, hogy az 1993. évi költségvetést módosító 93-859. sz. törvény elfogadásával Franciaország hatályon kívül helyezte az egy hónapos késleltetésre

vonatkozó szabályt, és egyidejűleg elfogadta a CGI 271 A. cikkében foglalt átmeneti rendelkezéseket. Fenntartva a nemzeti bíróság felülvizsgálati hatáskörét, a vonatkozó nemzeti szabályozásból az tűnhet ki, hogy a szóban forgó szabály hatályon kívül helyezése azt jelentette, hogy az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály nem terjedt ki a tevékenységüket 1993. július 1. után megkezdett adóalanyokra, és így az ezen adóalanyok által megfizetett HÉA a hatodik irányelv 17. és 18. cikkében foglalt szabályok értelmében egyidejűleg levonható volt.

42. Franciaország azonban nem egyszerre hatályon kívül helyezte az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabályt, mivel ez – a francia kormány és a kérdést előterjesztő bíróság szerint – jelentős költségvetési kihatásokkal járt volna. Ezek a kihatások – a francia kormány és a Bizottság szerint – azért merültek fel, mert a tevékenységüket 1993. július 1-je előtt folytató adóalanyok 1993 júliusában elvileg mind az 1993 júniusában, mind az 1993 júliusában befizetett HÉA összegét levonhatták, az ezt követő hónapokban pedig a hatodik irányelv 17. és 18. cikkének megfelelően egyidejűleg levonhatták a HÉA összegét.

43. A kérdést előterjesztő bíróság jelezte, hogy az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezésével párhuzamosan elfogadott rendelkezések kivételes jellegűek, és annak érdekében kerültek elfogadásra, hogy az állami költségvetés számára elviselhető feltételek mellett tegyék lehetővé a pénzügyi reform lebonyolítását. Sőt, mint az a francia kormány érveiből látható, az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezésével érintett pénzügyi összegek meglehetősen jelentősek. (14) A kérdést előterjesztő bíróság szerint a CGI 271 A. cikkének célja ezért a szóban forgó szabály hatályon kívül helyezéséhez kapcsolódó pénzügyi kihatások több éves időszakra történő, fokozatos elosztása volt.

44. A felek érveléseiben kifejtettek szerint az tűnik ki a nemzeti szabályozási keretből, hogy a CGI 271 A. cikke értelmében az adóalanyok kötelesek voltak kiszámítani egy referenciaösszeget, amelynek alapja általában az 1993 júliusában és az azt megelőző 11 hónapban levonható HÉA átlagos összege volt. Ha ez a referenciaösszeg meghaladta a 10 000 FRF-t, azt az Államkincstárral szembeni követeléssé alakították át. A nemzeti bíróság szerint a követelés után kamat járt, és azt 20, majd később 10 éven belül kellett visszafizetni a szóban forgó adóalany részére. A francia kormány jelezte, hogy a 10 000 FRF összeg határérték miatt az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezésével párhuzamosan elfogadott rendelkezések az adóalanyok megközelítőleg 18%-át érintették. (15)

45. A felperes álláspontja szerint az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezésével párhuzamosan elfogadott rendelkezések megakadályozták a HÉA egyidejű levonását, és ellentétesek a HÉA-rendszer semlegességének – az összes előzetesen felszámított HÉA levonását megkövetelő – elvével, valamint a hatodik irányelv 17. és 18. cikkével. A felperes nagy terjedelemben hivatkozik továbbá a Bíróság által a Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott döntésre, amelyben az Olasz Köztársaság által bevezetett hasonló rendszer bizonyult ellentétesnek a hatodik irányelv 17. és 18. cikkével.

46. Nézetem szerint jóllehet valóban vannak bizonyos tényállásbeli hasonlóságok a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő alapügy és a Bizottság kontra Olaszország ügy között a két ügy jogi háttere alapvetően különbözik. A Bizottság kontra Olaszország ügyben a tagállam a HÉA-többlet visszatérítését államkötvényeknek az adóalanyok egy csoportja számára történő kibocsátása útján írta elő. Olaszország azonban nem élt a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének d) pontjával lehetővé tett francia eltéréshez hasonló eltéréssel, és emiatt nem térhetett el jogszerűen a hatodik irányelv 17. és 18. cikkében foglalt rendelkezésektől a HÉA adóalanyok általi egyidejű levonását kizáró jogszabályok beiktatásával. Következésképpen a felperes érveinek alátámasztása érdekében nem hivatkozhat az említett ügyben hozott ítéletre.

47. Továbbá igaz, hogy Franciaország a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének d) pontja

alapján tisztán és egyértelműen jogosult volt az irányelv hatálybalépése után is alkalmazni az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabályt, viszont nem volt jogosult újabb eltérést elfogadni vagy az e rendelkezés alapján fennálló eltérést kiterjeszteni.

48. Ráadásul – a Bíróság által a Norbury Developments-ügyben kifejtett indokolás analógiája alapján – úgy vélem, hogy a hatodik irányelv nem zárja ki, hogy a tagállam korlátozza az olyan eltérés hatályát, mint amelyet a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének d) pontjában szabályoz, mivel az irányelv 28. cikkének (4) bekezdése éppen az ilyen eltérések megszüntetését célozza. (16) A Norbury Developments-ügyben az Egyesült Királyság korlátozta az egyik olyan kivétel hatályát, amellyel a hatodik irányelv alapján élt. (17) A Bíróság abban az ügyben kifejtette, hogy ezzel a célkitűzéssel ellentétes lenne a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdése b) pontjának szűk értelmezése, ami azt eredményezné, hogy a tagállamok fenntarthatják a meglévő kivételt, de azt részlegesen nem szüntethetik meg. A Bíróság szerint ez az értelmezés kedvezőtlen hatást gyakorolna a hatodik irányelv egységes alkalmazására, mivel a tagállamok kötelesek lennének fenntartani valamely mentességet, még akkor is, ha lehetségesnek, megfelelőnek és szükségesnek ítélnék meg az irányelvben előírt rendszer fokozatos bevezetését az érintett területen.

49. A Bizottság kontra Franciaország ügyben (18) a Bíróság kifejtette, hogy ha a tagállami szabályozást valamely mentesség hatályának korlátozása érdekében módosítanak, és így az összhangba kerül a hatodik irányelv célkitűzésével, erre a szabályozásra a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdése második albekezdése szerinti eltérésnek ki kell terjednie. Az említett ügyben, amely az EK 226. cikk szerinti kereset alapján indult, a Bíróság úgy találta, hogy Franciaország nem sértette meg a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése alapján fennálló kötelezettségét, azáltal hogy úgy korlátozta a meglévő mentesség hatályát, hogy a saját személygépkocsik HÉA-levonási jogból történő teljes kizárása helyébe olyan, korlátozottabb körű kizárást léptetett, amely a HÉA levonását csak a kizárólag autóvezetés-oktatásra használt járművek tekintetében tette lehetővé.

50. A kérdést előterjesztő bíróság döntéséből az tűnik ki, hogy – ellentétben a mentesség hatályának a francia jogalkotó általi, Bizottság kontra Franciaország ügyben történt, pontosnak és félreérthetetlennek tűnő korlátozásával – az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezésével párhuzamosan elfogadott jogszabályi rendelkezések különösen összetettek voltak, és – a levonható referenciaösszegük nagyságától függően – különböző mértékben érintették – ha egyáltalán érintették – az adóalanyokat. Következésképpen – az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály 1993. július 1-jei hatállyal történt hatályon kívül helyezése ellenére – bizonyos adóalanyoknak 2002-ig továbbra is pénzkövetelésük volt az Államkincstárral szemben.

51. Fenntartva a nemzeti bíróság felülvizsgálati hatáskörét, a Bizottság érveléséből azonban az tűnik ki, hogy a Franciaország által önkéntesen elfogadott (19), az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezéséhez vezet? jogszabályi reformok, valamint a hatályon kívül helyezéssel párhuzamosan elfogadott rendelkezések e szabály hatásainak fokozatos megszüntetését eredményezték. Úgy tűnik továbbá, hogy az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezésével párhuzamosan elfogadott rendelkezések hatásait fokozatosan korlátozták, majd 2002-ben végleg megszüntették. Ez a folyamat 1993 és 2002 között láthatólag ahhoz vezetett, hogy csökkent a HÉA-szabályok alapján az összes adóalanyra háruló adóteher.

52. A Bizottság és a francia kormány érvelése szerint ezért úgy tűnik, hogy a Franciaország által elfogadott reform hatása 10 év alatt csökkentette az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály fennállása eredményeképpen kialakult adórendszere és a hatodik irányelv 17. és 18. cikke közötti eltéréseket, és a tagállam így módon felelt meg a hatodik irányelv egyik alapelvének,

nevezetesen a HÉA egyidejű levonhatóságának.

53. Továbbá ? fenntartva a nemzeti bíróság felülvizsgálati hatáskörét – úgy t?nik, hogy ezek az eltérések már 1993?ban teljesen megsz?ntek, el?ször is a tevékenységüket 1993. július 1?je után megkezdett adóalanyok, másodszor a 10 000 FRF összegnél alacsonyabb referenciaösszeg? adóalanyok esetében, harmadszor pedig abban az esetben, ha az adóalany Államkincstárral szembeni követelése nem haladta meg a 150 000 FRF?t (22 867,35 eurót). S?t, a felek el?adásai alapján az t?nik ki a jogszabályi reformokból, hogy a referenciaösszeg jelent?s részét, nevezetesen 25%-át már 1993?ban, a reformok bevezetésének évében visszafizették az egy hónapos késleltetésre vonatkozó szabály hatályon kívül helyezésével párhuzamosan elfogadott átmeneti rendelkezésekkel érintett valamennyi adóalany részére. 1994?ben a referenciaösszeg további 10%-át kellett visszafizetni. El?zetes döntéshozatal iránti kérelmében a nemzeti bíróság azt is jelzi, hogy az Államkincstárral szembeni követelés után kamat járt.

54. Ezért úgy vélem, hogy a hatodik irányelv 17. cikkével, 18. cikkével, 28. cikke (3) bekezdésének d) pontjával és 28. cikkének (4) bekezdésével f?szabályként nem ellentétes az olyan rendelkezés, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi.

VI – Véggkövetkeztetések

55. A fentieknek megfelel?en álláspontom szerint a Bíróságnak a következ? választ kellene adnia a tribunal administratif de Lyon által el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikkével, 18. cikkével, 28. cikke (3) bekezdésének d) pontjával és 28. cikkének (4) bekezdésével f?szabály szerint nem ellentétes az olyan rendelkezés, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

3 – JORF 143., 1993. június 23., 8815. o.

4 – JORF 214., 1993. szeptember 15., 12 883. o.

5 – JORF 89., 1994. április 16., 5646. o.

6 – JORF 39., 2002. február 15., 2968. o.

7 – A C?78/00. sz. ügyben 2001. október 25?én hozott ítélet (EBHT 2001., I?8195. o.).

8 – A C?136/97. sz. ügyben 1999. április 29?én hozott ítélet (EBHT 1999., I?2491. o.) 19. pontja.

9 – Hivatkozás a 7. lábjegyzetben.

10 – Analógia alapján lásd a 10/71. sz., Muller és társai ügyben 1971. július 14?én hozott ítélet (EBHT 1971., 723. o.) 7. pontját.

11 – Lásd a C?409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8?án hozott ítélet (EBHT 2002., I?81. o.) 42. pontját.

12 – Lásd különösen a C?177/99. és C?181/99. sz., Ampafrance és Sanofi egyesített ügyekben 2000. szeptember 19?én hozott ítélet (EBHT 2000., I?7013. o.) 34. pontját és az ott hivatkozott

ítélkezési gyakorlatot.

13 – A hatodik irányelv 28. cikkének (4) bekezdésében meghatározott, 1978. január 1-jétől öt évig tartó kezdeti átmeneti időszak ellenére a közösségi jogalkotó nem helyezte hatályon kívül a 28. cikk (3) bekezdésének d) pontjában foglalt kivételt. Jóllehet időbeli szempontból a jelen ügyben nem vehető figyelembe, a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének d) pontjában foglalt kivételt láthatólag fenntartotta az úgynevezett átdolgozott HÉA-irányelv; lásd a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szülő, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006., L 347., 1. o.) 372. cikkét.

14 – Lásd a fenti 28. pontot.

15 – Lásd a fenti 28. pontot.

16 – Lásd ebben az értelemben a C-36/99. sz. *Idéal tourisme* ügyben 2000. július 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-6049. o.) 32. pontját, valamint a C-240/05. sz., *Administration de l'enregistrement et des domaines kontra Eurodental* ügyben 2006. december 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11479. o.) 52. pontját.

17 – Lásd a 8. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 20. pontját.

18 – A C-345/99. sz. ügyben 2001. június 14-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4493. o.).

19 – Lásd a fenti 39. pontot.