

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2011. december 8.(1)

C?594/10. sz. ügy

T. G. van Laarhoven

(A Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hozzáadottérték-adó – Hatodik irányelv – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Korlátozás – Átmenetileg továbbra is megengedett korábbi szabályozások – Hatályos korlátozás összecszer? kiterjesztését eredményez? módosítás – Mind vállalkozási célra, mind magáncélra használt gépjárm? – A magáncélú használat adóztatása”

I – Bevezetés

1. Az adólevonás joga elvben nem korlátozható. A hatodik héairányelv(2) és az azt követ?, a hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló irányelv(3) mindazonáltal továbbra is lehet?vé teszi az adólevonási jogot korlátozó korábbi nemzeti szabályozások fenntartását, amennyiben az érintett szabályozás már a hatodik héairányelv hatálybalépésekor fennállt. Mi a helyzet azonban az ilyen szabályozásnak az adólevonás jogát kizárólag az összeg tekintetében még tovább korlátozó kés?bbi módosításaival? Lényegében ez az a kérdés, amelynek megválaszolását a jelen ügyben a Bíróságtól kéri. Ezzel összefüggésben mindazonáltal azt is tisztázni kell, hogy a jelen ügy alapjául szolgáló holland szabályozás valóban az adólevonásra vonatkozó uniós rendelkezések alapján vizsgálándó?e, vagy talán a magáncélú használat adóztatására vonatkozó rendelkezések alapján. Az ugyanis a gépjárm? mind vállalkozási célú, mind magáncélú használata esetén lehet?vé teszi az azonnali és teljes kör? adólevonást, és csak a magáncélú használat tekintetében írja el? az évenkénti utólagos átalányadózást.

II – Jogi háttér

A – *Az uniós jog*

2. A hatodik irányelv „Szolgáltatásnyújtás” cím? 6. cikke többek között így rendelkezik:

„(2) Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak min?sül a következ?:

a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az elzáróan felszámított hozzáadottértékadó teljes vagy részleges levonására jogosítanak;

[...]

A tagállamok eltérhetnek az e bekezdésben foglaltaktól, amennyiben ezen eltérések nem eredményezik a verseny torzulását.”

3. A hatodik irányelv „Az adóalap” címet viseli? VIII. címében foglalt 11. cikk a jelen ügyben releváns szempontból a következőket írja el:

„A. Belföldön

(1) Az adóalap a következő:

[...]

c) a 6. cikk (2) bekezdésében említett értékesítés esetében az adóalany a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása;

[...]”

4. A hatodik irányelv „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” című 17. cikke – az irányelv 28f. cikke 1. pontjának szövege szerint – kivonatosa a következőképpen szól:

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

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

[...]

(6) A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépésétől számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet a hozzáadottértékadó 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.

[...]”

5. Az irányelv „Az adólevonások módosítása” című 20. cikke a következőket írja el:

„(1) Az eredetileg elszámolt adólevonás módosítása a tagállamok által megállapított részletszabályok szerint történik, különös tekintettel amikor:

a) az elszámolt adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt;

b) azon tényezők, amelyeket az adólevonás meghatározása során figyelembe vettek, a bevallás benyújtása után megváltoztak, különös tekintettel a megvásárolt tárgyak vagy kedvezmények esetén; a módosítást nem lehet elvégezni az olyan ügyleteknél, amelynél nem történt fizetés vagy részleges fizetés történt, amelynél a dolog megsemmisült, vagy amelynél megfelelően bizonyították vagy igazolták, hogy azt elvesztették vagy ellopták, valamint az 5. cikk (6) bekezdése szerinti kis értékű ajándékok és termékminták esetén. A tagállamok azonban megkövetelhetik a módosítást olyan ügyletek esetén, amelyek megfizetése nem vagy csak részben történt meg, valamint lopás esetén.

(2) A tárgyi eszközök esetén olyan módosítás történik, amely ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azon évet is, amelyben a javakat elállították vagy beszerezték. Az éves módosítás csak egyötödét érinti azon adónak, amely e javakat terheli. A módosítás a következő években az adólevonási jogosultság változásainak figyelembevételével történik, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerezték vagy elállították.

Az előző albekezdéstől eltérően a tagállamok a módosítás alapjára megállapíthatnak egy olyan időszakot, amely öt teljes évből áll, és amely az eszközök első használatbavételével kezdődik.

[...]"

B – A holland jog

6. A kérdést előterjesztő bíróság által kifejtettek szerint Hollandia a hatodik irányelv átültetése keretében olyan szabályozást tartott fenn, amely korlátozza az adólevonást a vállalkozó által nemcsak a vállalkozás céljára, hanem magáncélra is használt gépjárművek vonatkozásában. (4) E szabályozás értelmében a gépjármű üzemben tartását – ideértve a beszerzést is – terhelő havi először úgy vonandó le, mintha a gépkocsit kizárólag a vállalkozás céljára használnák. Az év végén mindazonáltal utólagos adózásra kerül sor. E célból azon átalányösszeg rögzített százalékos arányát veszik alapul, amely a jövedelemadóztatás szempontjából magáncélokra történő eszköz kivonásnak minősül. Ezen átalányösszeget pedig a listaárnak vagy a jármű értékének meghatározott százaléka képezi.

7. E szabályozást az idő folyamán többször módosították, ami a kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint az esetek többségében a véglegesen levonható összeg csökkenését eredményezte.

8. Egyrészt többször módosult az említett rögzített százalékos arány. Míg a hatodik irányelv hatálybalépésekor 12% volt, addig azt időközben fokozatosan 12,5%-ra, 13,5%-ra, majd 13%-ra módosították; 1992. január 1-je óta azonban ismét 12%. Másrészt időközben az e rögzített százalékos arány alapjául szolgáló eszköz kivonás összegét is megemelték. Míg az kezdetben a jármű listaárának legalább 20%-át tette ki, addig azt később bizonyos esetekben, különösen ha a magáncélú használat meghaladott egy bizonyos kilométermennyiséget, 24%-ra, majd pedig 25%-ra emelték. 2004. január 1-jétől a jelen ügyben releváns adómegállapítási időszakig az eszköz kivonás összege – az évi 500 km-t meg nem haladó magáncélú használat esetét kivéve – legalább 22% volt. Az ingázás vállalkozási célú vagy magáncélú használat minősítésének az idő folyamán bekövetkezett változásai szintén hozzájárulhattak ahhoz, hogy az eszköz kivonás összege bizonyos időszakokban növekedett.

III – A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9. T. G. van Laarhoven egyszemélyes vállalkozásként adótanácsadóirodát működtet Hollandiában. 2006-ban egymást követően két gépjármű tartozott vállalkozásának vagyonába,

amelyeket mind vállalkozása céljára, mind magáncélra használt. A negyedik negyedévre vonatkozó héabevallásában az 500 km²-t meghaladó 2006. évi magáncélú használat tekintetében 538 euró fizetendő héát vallott be, majd ezt megtámadva mégis az összeg visszatérítését kérte. Mivel sem fellebbezése, sem pedig elsőfokú keresete nem járt sikerrel, felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Hoge Raad der Nederlanden elé. Többek között arra hivatkozott, hogy az alapul szolgáló holland adójogi rendelkezések ellentétesek a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése szerinti standstill klauzulával.

10. Ilyen eredmények után a Hoge Raad előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1) Ellentétesek-e a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésével a levonást korlátozó szabályozás alapügybeli módosításai, amelyek révén a tagállam az e rendelkezésben a bizonyos termékekhez és szolgáltatásokhoz kapcsolódó adólevonás kizárása (kizárásának fenntartása) vonatkozásában biztosított lehetőséggel kívánt élni, ha az adólevonásból kizárt összeg a módosítások folytán a legtöbb esetben emelkedett, de az adólevonást korlátozó szabályozás alapgondolata és rendszere változatlan maradt?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén a nemzeti bírónak az adólevonást korlátozó szabályozást teljes mértékben figyelmen kívül kell-e hagynia, vagy elegendő-e, ha a szabályozást annyiban hagyja figyelmen kívül, amennyiben az a hatodik irányelv hatálybalépése idején hatályban lévő kizárások vagy korlátozások alkalmazási körét kiterjesztette?

11. A Bíróság előtti eljárásban T. G. van Laarhoven, a holland kormány, az Egyesült Királyság Kormánya és az Európai Bizottság vett részt, ahol az Egyesült Királyság Kormánya csak írásban tett észrevételeket.

IV – A jogkérdésről

A – Bevezető megjegyzések

12. A hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében kifejezetten és egyértelműen rögzített adólevonási jog(5) az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közös héarendszer lényeges részét képezi.(6) Arra szolgál, hogy a vállalkozásokat teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenységük keretében megvalósult beszerzési ügyleteik után fizetendő vagy megfizetett heta terhe alól,(7) közvetlenül érvényesül,(8) és így biztosítja ezen adó semlegességét.(9) Az adólevonási jog ezért főszabály szerint nem korlátozható.(10)

13. Az adólevonási jogot mindazonáltal korlátozza a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében – és különösen e bekezdés második albekezdésében – szereplő, eltérést engedő rendelkezés.(11) E rendelkezés értelmében a tagállamok fenntarthatják az adólevonási jog kizárására vonatkozó, a hatodik irányelv hatálybalépésekor hatályos szabályozásukat a Tanács e cikkben említett rendelkezéseinek elfogadásáig.(12) Mivel erre eddig még nem került sor,(13) a tagállamok a jelen ügy szempontjából releváns időszakban az adólevonási jog kizárására vonatkozó valamennyi hatályos szabályozást fenntarthatták.(14)

14. A Hoge Raad a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdése e második albekezdésének értelmezését kéri a Bíróságtól a mind a vállalkozás céljára, mind magáncélra használt gépjárművek héarendszerbeli kezelésére vonatkozó holland szabályozásra tekintettel. A Hoge Raad véleménye szerint ez a már az irányelv hatálybalépésekor is hatályos szabályozás az adólevonási jog korlátozását eredményezi. Az e szabályozás hatodik irányelvvel való összeegyeztethetőségével kapcsolatos kételyei konkrétan abból fakadnak, hogy a szabályozást az irányelv hatálybalépését követően többször módosították, és ezáltal az adólevonás lehetőségét

összegeket még tovább korlátozták.

15. Felmerül azonban a kérdés, hogy a holland szabályozás az adólevonási jog – a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése alapján vizsgálendő – korlátozásának tekintend-e egyáltalán.

16. A holland szabályozás ugyanis – miként arra a Bizottság is utal – ténylegesen arra jogosítja az adóalanyokat, hogy a különösen a vállalkozási célra és magáncélra is használni kívánt gépjármű beszerzését terhelő elzetesen felszámított adót azonnal és teljes mértékben levonják. Ezáltal a szabályozás megfelel az állandó ítélkezési gyakorlatnak, amely szerint az adóalany a nem kizárólag a vállalkozási tevékenységét, hanem magáncélokra is szolgáló tárgyi eszköz mindazonáltal teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonhatja, (15) és ebben az esetben az ezen eszköz beszerzése után elzetesen felszámított adó az irányelv 17. és 18. cikkének megfelelően teljes mértékben és azonnal levonható. (16)

17. A kérdést elterjesztő bíróság azonban úgy véli, hogy az adólevonás jogát korlátozza, hogy a holland szabályozás a gépjárművek magáncélú használatának halasztott adóztatását írja elő. Így minden év végén héát vetnek ki a magáncélú használatra a költségek – a listaárnak vagy a jármű értékének bizonyos hányadát kitevő – átalányösszegének rögzített százalékos aránya alapján.

18. A hatodik irányelv rendszere szerint azonban a magáncélú használat ilyen utólagos adóztatása nem tekinthető az adólevonási jognak az irányelv 17. cikkének (6) bekezdése értelmében vett – csak kivételesen és ezenfelül csak átmenetileg megengedhető – korlátozásának. Ellenkezőleg: az, hogy utóbb héát vetnek ki a teljes egészében a vállalkozás körébe vont – azonnali és teljes körű adólevonásra jogosító – eszköz magáncélú használatára, megfelel az irányelv által felállított rendszer logikájának. (17)

19. Az irányelv ugyanis maga írja elő, hogy ilyen esetben a teljes körű és azonnali adólevonás jogával a vállalkozás eszközének magáncélú használata utáni háfizetési kötelezettség áll szemben. (18) Az irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja e célból a magáncélú felhasználást ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősíti, és így az adóalany az irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján héát kell fizetnie az e használat érdekében felmerült kiadás után. (19)

20. Ugyanezt a célt szolgálja a hatodik irányelv 20. cikke is, amely az eredetileg elszámolt adólevonás módosítását szabályozza, és amely – bár alkalmazási körük nem esik teljesen egybe –, akárcsak az irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja, alkalmazható az olyan helyzetekre, amelyekben a terméket egyszerre használják vállalkozási célra és magáncélra. (20)

21. Az irányelv mindkét rendelkezése egyrészt annak elkerülését szolgálja, hogy a vállalkozási eszközt magáncélra is használó adóalany jogtalan gazdasági előnyhöz jusson a végső fogyasztóval szemben az eredetileg biztosított teljes körű adólevonás révén. Másrészt mindkét rendelkezés az elzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése közötti összefüggést hivatott biztosítani. (21)

22. A Hoge Raad az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban utal arra, hogy a vállalkozás vagyonának körébe tartozó eszközök magáncélú használatára vonatkozó holland jogszabályok 2007. január 1-jéig nem írtak elő adót a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti magáncélú felhasználás vonatkozásában. Ettől függetlenül azonban megállapítható, hogy a szóban forgó holland szabályozás a mind vállalkozási célra, mind magáncélra használt, valamint azonnali és teljes körű adólevonásra jogosító gépjárművek adóztatását szabályozza. Annak

érdekében tehát, hogy a kérdést elterjeszt? bíróságnak hasznos tájékoztatást lehessen nyújtani e szabályozás hatodik irányelvvel való összeegyeztethetőségének megítéléséhez, a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját és 20. cikkét kell értelmezni ezen irányelv 17. cikkének (6) bekezdése helyett.

23. Később azonban – arra az esetre, ha a Bíróság nem értene egyet álláspontommal – másodlagosan az irányelv 17. cikke (6) bekezdésének a Hoge Raad által kért értelmezésével is foglalkozom majd.

B – A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdése a) pontjának és 20. cikkének értelmezéséről

24. Miként már említettem, a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdése a) pontjának és 20. cikkének alkalmazási köre az ítélkezési gyakorlat szerint átfedheti egymást. E helyzet különösen akkor áll elő, ha a vállalkozás eszköze azonnali és teljes körű adólevonásra teremtett jogosultságot, és azt később nemcsak a vállalkozás céljára, hanem magáncélra is használják.(22) Az, hogy ebben az esetben az irányelv e két rendelkezése közül valamelyik vizsgálata előnyt élvez-e, és ha igen, mely körülmények között, az eddigi ítélkezési gyakorlatból – amennyire megállapítható – nem derül ki.

25. Rendszertani szempontból úgy tűnik, hogy az irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja minősül a különös rendelkezésnek, mivel csak a magáncélokra, illetve vállalkozásidegen célokra történő felhasználásra vonatkozik, az adómentes tevékenységekre történő felhasználásra azonban nem.(23) E rendelkezés alkalmazásának eredményeként ezenfelül a magáncélú használat az irányelv 17. cikkének (2) bekezdése értelmében vett adóköteles tevékenységnek minősül.(24) E fikció folytán az adóalany jogosulttá válik és jogosult marad a teljes egészében a vállalkozása körébe vont eszköz után előzetesen felszámított adó levonására,(25) és így nincs szükség az irányelv 20. cikke szerinti módosításra, továbbá úgy tűnik, hogy e rendelkezés alkalmazási feltételei sem teljesülnek. Az irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja ezenkívül rugalmasabb eszközt kínál az irányelv 20. cikkének 2) bekezdésénél, amely kizárólag éves módosítást ír elő.

26. A vegyes célra használt gépjárművek magáncélú használatának adóztatására vonatkozó holland szabályozás, amennyiben évenkénti utólagos adóztatást ír elő, némi párhuzamot mutat a hatodik irányelv 20. cikkének szintén az adólevonás éves módosítását előíró (2) bekezdésével. A Wollny-ügyben hozott ítélet(26) szerint azonban a tagállamoknak az öket megillető mérlegelési jogkör alapján a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja szerinti magáncélú felhasználás adóztatása keretében is lehetőségük van arra, hogy az adóalap meghatározása céljából a 20. cikk adólevonás-módosításra vonatkozó szabályainak alkalmazását írják elő.

27. A jelen vizsgálat szempontjából mindazonáltal nem szükséges véglegesen tisztázni a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja és 20. cikke közötti pontos viszony kérdését. Közös céljukra(27) és azonos gazdasági hatásaikra(28) tekintettel elegendő annak megállapítása, hogy mindkét rendelkezés, akár csak az adólevonás joga, végső soron az adó semlegességének biztosítását szolgálja.(29) Az adó semlegessége mindazonáltal csak akkor biztosított, ha a két rendelkezés egyike alapján elvégzett kompenzáció nem marad el a magáncélú használat tényleges mértékétől, és nem is haladja meg azt. A héát olyan mértékben kell utólag kivetni, amilyen mértékben az adóalany máskülönben jogalap nélkül gazdagodna azon eszköz magáncélú használata révén, amelynek tekintetében az előzetes felszámított héát teljes mértékben levonhatta.(30)

28. A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjával összefüggésben

értelmezett 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja vonatkozásában a Bíróság leszögezte, hogy a tagállamok, még ha „az adóalanyok a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása” kifejezés fogalma önálló uniós jogi fogalomnak minősül is, az érintett kiadások összegének meghatározására szolgáló szabályokat illetően bizonyos mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek. A hatodik irányelv 20. cikkének (1) és (4) bekezdése is bizonyos mérlegelési jogkört biztosít a tagállamok számára annak elírása révén, hogy az eredetileg elszámolt adólevonás módosítása „a tagállamok által megállapított részletszabályok szerint” történik, és hogy többek között a (2) bekezdés rendelkezéseinek alkalmazása céljából az egyes tagállamok megállapítják azon adóösszeget, amelyet a módosítás során figyelembe kell venni, és lehetővé tehetnek igazgatási jellegű egyszerűsítéseket.

29. Jóllehet e mérlegelési jogkör bizonyos mértékben bizonyára átalányjellegű számítási módszerek alkalmazását is lehetővé teszi, biztosítani kell azonban, hogy az átalányosítás alapvetően megfeleljen azoknak a követelményeknek, amelyeket a hatodik irányelv az utólag elvégzendő kompenzációval szemben támaszt. Ezért az átalányjellegű számításnak a magáncélú használat tényleges mértékével kell arányosnak lennie.

30. A jelen ügyben érintett holland szabályozás tekintetében ez legalábbis kétségesnek tűnik. A vitatott 2006-os adóévben ugyanis az utólagos adóztatás mértékét az alábbiak szerint kellett kiszámítani: legalább évi 500 km-es magáncélú használat esetén az eszköz kivonás összegét a jármű értékének legalább 22%-ában határozták meg. Az ezen eszköz kivonás összegére alkalmazott adómérték 12% volt. A Bizottság úgy véli, hogy az irányelvvel nem egyeztethető össze az efféle átalányosítás, mivel az további megkülönböztetés hiányában az évi 500 km-t meghaladó magáncélú használat esetén nem zárja ki sem az adóalany jogalap nélküli gazdagodását, sem pedig – a jármű esetleges értékvesztésének figyelmen kívül hagyása esetén – az adóalany túlzott mértékű adóztatását.

31. Véleményem szerint a kérdést elterjesztő bíróság feladata ennek megítélése. Az elzáró döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis nem derül ki egyértelműen, hogy az eszköz kivonás összegét 2006-ban a listaár vagy a jármű tényleges értéke alapján számították-e ki. Az elzáró döntéshozatalra utaló határozat ezenkívül az eszköz kivonás összegének 2006. évi kiszámítása szempontjából *legalább 22%-os mértékű* tesz említést, így nem zárható ki, hogy a magáncélú használat mértéke szerint további megkülönböztetésre kerül sor.

32. Ha a Hoge Raad az alapeljárásban arra a következtetésre jutna, hogy a jelen ügyben érintett holland rendelkezések a gépjármű tényleges magáncélú használatának túlzott mértékű (31) utólagos adóztatását eredményezték, az uniós jog elsőbbségére és az uniós jog által a magánszemélyekre ruházott jogok védelmére vonatkozó kötelezettségére tekintettel mellőznie kell a nemzeti szabályozás alkalmazását annyiban, amennyiben az meghaladja a magáncélú használat megfelelő adóztatásához szükséges mértéket. (32)

33. A Hoge Raadnak tehát azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontjával és 20. cikkével ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a mind vállalkozási célra, mind magáncélra használt gépjárművek vonatkozásában lehetővé teszi ugyan az elzáróan felszámított adó azonnali és teljes körű levonását, a magáncélú használat tekintetében azonban utólagos átalányjellegű adóztatást ír elő, amely nem áll arányban a magáncélú használat tényleges mértékével. Ha a nemzeti bíróság ilyen szabályozással szembesül, és az a gépjármű tényleges magáncélú használatának túlzott mértékű utólagos adóztatását eredményezte, a nemzeti bíróságnak mellőznie kell az említett szabályozás alkalmazását annyiban, amennyiben az meghaladja a magáncélú használat megfelelő adóztatásához szükséges mértéket.

C – Másodlagosan: az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdés?

34. Arra az esetre, ha a Bíróság – annak ellenére, hogy a jelen ügyben érintett holland szabályozás lehetővé teszi az elzetiesen felszámított adó azonnali és teljes körű levonását, és csak a magáncélú használat utáni utólagos héabeszedést írja elő – az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés megfogalmazásával összhangban szükségesnek tekintené a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének értelmezését, a következőkben másodlagosan e rendelkezést vizsgálom. E célból, akárcsak a kérdést elterjesztő bíróság, abból a – véleményem szerint nem helytálló – feltevésből indulok ki, hogy a holland szabályozás korlátozza az adólevonás jogát.

35. Miként már megállapítottam, a tagállamok a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése alapján fenntarthatták az adólevonási jog kizárására vonatkozó, az ezen irányelv hatálybalépése idején hatályos szabályozásaikat.(33)

36. A Bíróság e tekintetben azt a pontosítást tette, hogy önmagában az a körülmény, hogy az adólevonási jogot korlátozó konkrét nemzeti jogszabályt a hatodik irányelv hatálybalépését követően fogadták el, nem jelenti azt, hogy az nem tartozhat az irányelv 17. cikke (6) bekezdésének eltérést engedő rendszerébe. Ellenkezőleg, a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében előírt eltérést engedő rendszer kiterjed az olyan rendelkezésre, amely a lényegét tekintve megegyezik a korábbi nemzeti szabályozással, vagy azt enyhíti.(34)

37. A nemzeti szabályozás ezzel szemben nem minősül az adólevonási jog hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése által megengedett korlátozásának, és sérti ez utóbbi 17. cikkének (2) bekezdését, amennyiben hatása az, hogy a hatodik irányelv hatálybalépését követően kiterjeszti a hatályban lévő kizárások alkalmazási körét, és ezáltal távolabb kerül a hatodik irányelv céljának megvalósításától.(35)

38. A Bíróság a Puffer-ügyben hozott ítéletben(36) ezzel összefüggésben úgy határozott, hogy nem lehet a hatodik irányelv hatálybalépése idején létező jogszabályokkal egy tekintet alá venni azt a szabályozást, amely a korábbi jogban szereplő eltérő megközelítést alkalmaz, és új eljárásokat vezet be.

39. A holland kormánytól nyilvánvalóan eltérő véleményem szerint a Puffer-ügyben hozott ítélet nem értelmezhető úgy, hogy valamely módosítás csak akkor nem tartozik a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése szerinti eltérést engedő rendelkezés hatálya alá, ha az új szabályozás eltérő megközelítést alkalmaz, és új eljárásokat vezet be. Ezzel szemben itt csupán azon lehetséges helyzetek egyikéről van szó, amelyekben a nemzeti szabályozás kiterjeszti a hatályban lévő kizárások alkalmazási körét, és ezáltal távolabb kerül a hatodik irányelv céljának megvalósításától.

40. Ezt különösen a – meg nem engedett kiterjesztésekkel kapcsolatos ítélkezési gyakorlat első állomását képező – Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet(37) és az X Holding egyesített ügyekben – a Puffer-ügyben történő ítélethozatalt követően – hozott ítélet(38) támasztja alá. Az eltérő megközelítés és az új eljárások szempontja ezen ítéletek egyikében sem játszott szerepet. Azok inkább azt mutatják, hogy a szabály szerint az adólevonás létező korlátozásának pusztán összesség szerinti kiterjesztése is azzal jár, hogy a szabályozás többé már nem tartozik a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdése második albekezdésének hatálya alá.

41. A jelen ügyben érintett holland szabályozást illetően megállapítható, hogy az már a hatodik irányelv hatálybalépésekor is úgy rendelkezett, hogy a mind vállalkozási célra, mind magáncélra használt járművek esetében a magáncélú használat tekintetében kizárt a végleges adólevonás. Az ilyen korábbi szabályozás, amennyiben azt a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében

biztosított adólevonási jog korlátozásának tekintjük, f?szabály szerint az említett irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerinti eltérést enged? rendelkezés hatálya alá tartozhat. A kérdés pusztán az, hogy az id?közben elvégzett módosításokra tekintettel másképp értékelend?e a helyzet. Az, hogy általában módosításokat fogadtak el, nem zárja ki az irányelv 17. cikke (6) bekezdésének alkalmazhatóságát. Inkább a módosítások terjedelme a dönt?.

42. Mivel a holland szabályozás alapgondolata és rendszere a kérdést el?terjeszt? bíróság megállapításai szerint a hatodik irányelv hatálybalépése óta változatlan maradt, és semmi sem utal arra, hogy a helyzetet másképp kellene megítélni, a vizsgálatnak arra kell összpontosítania, hogy a módosítások a végleges adólevonást az esetek többségében összecszer?en tovább korlátozták.

43. Miként már kifejtettem, a nem csupán kivételes jelleg?, további összecszer? korlátozás f?szabály szerint elegend? ahhoz, hogy a hatályban lév? kizárások alkalmazási körének kiterjesztését feltételezzük.(39)

44. Ennek ellenére elhamarkodott lenne ebb?l automatikusan arra következtetni, hogy a holland szabályozás ezáltal távolabb került a hatodik irányelv céljainak megvalósításától.

45. Ellenkez?leg, figyelembe kell venni a jelen ügyben érintett korlátozás sajátosságait. Miként azt láttuk, a korlátozás abban áll, hogy a vegyes célra használt gépjárm?vek esetében el?sz?r lehet?vé teszik az azonnali és teljes kör? adólevonást, majd a magáncélú használat tekintetében utólag héát vetnek ki, így – ha úgy tetszik – az adólevonás ennyiben nem volt végleges.

46. Az efféle korlátozás – miként már kifejtettem – teljes mértékben összhangban áll az irányelv céljaival, ha az eredetileg biztosított adólevonást kés?bb a gépjárm? tényleges magáncélú használatának megfelel? mértékben ellentételezi. Amennyiben az eredeti korlátozó szabályozás nem felelt meg a magáncélú használatra rótt megfelel? héateher e követelményének, azonban a kés?bbi módosítások révén közeledik ahhoz, úgy e szabályozás összességében közelebb kerül a hatodik irányelv céljainak megvalósításához akkor is, ha a korábbiakhoz képest tovább korlátozzák a végleges adólevonás lehet?ségét.

47. Csak akkor kellene megállapítani, hogy a további korlátozás távolabb került az irányelv céljának megvalósításától, és ezért nem is tartozik többé a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése szerinti eltérést enged? rendelkezés hatálya alá, ha az nem azt szolgálja, hogy a magáncélú gépjárm?használatra, amelyre az azonnali adólevonás miatt el?sz?r héamentesen kerülhet sor, utólag a szükséges mértékben héát vessenek ki különösen azért, hogy elkerüljék az adóalany jogalap nélküli gazdagodását. A kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak megítélése, hogy mi a helyzet a jelen ügyben érintett holland szabályozás esetében.

48. Mindezek alapján másodlagosan azt javasolom, hogy a Bíróság az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdésre az alábbi választ adja: a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésével csak akkor (és csak annyiban) ellentétesek az irányelv hatálybalépésekor már hatályos olyan nemzeti szabályozás módosításai,

– amely bizonyos vegyes célra használt vállalkozási eszközök tekintetében azáltal korlátozza az el?zetesen felszámított adó levonását, hogy az adólevonást el?sz?r ugyan azonnal és teljes kör?en, végleges jelleggel azonban csak részlegesen teszi lehet?vé, mivel a magáncélú használatra utólag héát vet ki,

– minek körében a végleges adólevonásból kizárt összeg a módosítások folytán a legtöbb esetben emelkedett, de a szabályozás alapgondolata és rendszere változatlan maradt,

ha a további korlátozás meghaladja a magáncélú használat megfelel? héaterheléséhez szükséges mértéket.

D – *Szintén másodlagosan: az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdésr?*

49. Arra az esetre, ha a Bíróság az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdésre választ adna, a következ?kben másodlagosan az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdésre is kitérek.

50. Második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy abban az esetben, ha a nemzeti szabályozás a módosításokra tekintettel már nem tartozik a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdése második albekezdésének hatálya alá, és ezért sérti ugyanezen irányelv 17. cikkének (2) bekezdését, a nemzeti bíróságnak e szabályozást teljes mértékben figyelmen kívül kell-e hagynia, vagy csak annyiban, amennyiben az a hatodik irányelv hatálybalépése idején hatályban lév? kizárások vagy korlátozások alkalmazási körét kiterjesztette.

51. Miként azt a holland kormány helyesen megjegyzi, a holland szabályozás alkalmazásának teljes kör? mell?zése annyiban, amennyiben az a vegyes célra használt gépjárm?vek esetében a magáncélú használat tekintetében kizárja a végleges adólevonást, a hatodik irányelvvel összeegyeztethetetlen eredményre vezetne, mivel a magáncélú használat ezen esetben héamentes maradna. Ezért az alkalmazás teljes kör? mell?zése uniós jogi szempontból nem jöhet szóba.

52. Mivel a módosított nemzeti szabályozás egyébként csak annyiban nem tartozna többé a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdése második albekezdésének hatálya alá, amennyiben az általa bevezetett további korlátozás meghaladja a magáncélú használat megfelel? héaterheléséhez szükséges mértéket, a nemzeti bíróságnak az uniós joggal összhangban úgy kell eljárnia, hogy az új szabályozást csak a megfelel? adóztatáshoz szükséges mértékben alkalmazza. A korábbi szabályozás alkalmazására ezekben az esetekben nincs szükség.

53. Ha a végleges adólevonásnak a módosítás által bevezetett további korlátozása összességében meghaladja a magáncélú használat adóztatásához szükséges mértéket, és az ezáltal a korlátozás összességében nem megengedett kiterjesztéséhez vezet, a nemzeti bíróság feladata a nemzeti jog szerint rendelkezésére álló lehet?ségek alapján annak eldöntése, hogy képes-e a módosított szabályozást a korábbi korlátozó szabályozásnak megfelel? mértékben alkalmazni, vagy hogy annak alkalmazását mell?zi-e, (40) és kizárólag a korábbi szabályozást alkalmazza.

54. Ennek körében általánosságban figyelemmel kell lenni arra, hogy e tekintetben nem feltétlenül a korlátozásnak a hatodik irányelv hatálybalépése idején a nemzeti jogban rögzített mértéke az irányadó. Ha ugyanis e korlátozást az irányelv hatálybalépését követ?en, de a konkrétan vizsgálandó módosítást megelőz?en enyhítették, akkor a tagállam f?szabály szerint nem szigoríthatja e kés?bbi nemzeti jogi szabályozását. (41)

55. Ezért másodlagosan azt javasolom, hogy a Bíróság az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdésre az alábbi választ adja: ha az adólevonásnak a nemzeti szabályozás módosításai által bevezetett további korlátozása meghaladja a magáncélú használat megfelel? héaterheléséhez szükséges mértéket, miáltal a módosított szabályozás ennyiben kikerül a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdése második albekezdésének hatálya alól, akkor a

nemzeti bíróságnak e szabályozást csak a megfelelő adóztatáshoz szükséges mértékben kell alkalmaznia. Az új és/vagy a régi szabályozás alkalmazásának teljes körű mellőzése, amely azt eredményezi, hogy a magáncélú használat héamentes marad, nem egyeztethető össze a hatodik irányelvvel.

V – Véggövetkeztetések

56. E megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszoljon a Hoge Raadnak:

A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontjával és 20. cikkével ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a mind vállalkozási célra, mind magáncélra használt gépjárművek vonatkozásában lehetővé teszi ugyan az elzetesen felszámított adó azonnali és teljes körű levonását, a magáncélú használat tekintetében azonban olyan utólagos átalányjellegű adóztatást ír elő, amely nem áll arányban a magáncélú használat tényleges mértékével. Ha a nemzeti bíróság ilyen szabályozással szembesül, és az a gépjármű tényleges magáncélú használatának túlzott mértékű utólagos adóztatását eredményezte, a nemzeti bíróságnak mellőznie kell az említett szabályozás alkalmazását annyiban, amennyiben az meghaladja a magáncélú használat megfelelő adóztatásához szükséges mértéket.

57. Másodlagosan azt javaslom, hogy a Bíróság a Hoge Raad elzetes döntéshozatalra elterjesztett két kérdésére az alábbi választ adja:

1. A hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésével csak akkor (és csak annyiban) ellentétesek az irányelv hatálybalépésekor már hatályos olyan nemzeti szabályozás módosításai,

– amely bizonyos vegyes célra használt vállalkozási eszközök tekintetében azáltal korlátozza az elzetesen felszámított adó levonását, hogy az adólevonást először ugyan azonnal és teljes körűen, végleges jelleggel azonban csak részlegesen teszi lehetővé, mivel a magáncélú használatra utólag héát vetnek ki,

– minek körében a végleges adólevonásból kizárt összeg a módosítások folytán a legtöbb esetben emelkedett, de a szabályozás alap gondolata és rendszere változatlan maradt,

ha a további korlátozás meghaladja a magáncélú használat megfelelő héaterheléséhez szükséges mértéket.

2. Ha az adólevonásnak a nemzeti szabályozás módosításai által bevezetett további korlátozása meghaladja a magáncélú használat megfelelő héaterheléséhez szükséges mértéket, miáltal a módosított szabályozás ennyiben kikerül a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdése második albekezdésének hatálya alól, akkor a nemzeti bíróságnak e szabályozást csak a megfelelő adóztatáshoz szükséges mértékben kell alkalmaznia. Az új és/vagy a régi szabályozás alkalmazásának teljes körű mellőzése, amely azt eredményezi, hogy a magáncélú használat héamentes marad, nem egyeztethető össze a hatodik irányelvvel.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

3 – A közös hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi

irányelv (HL L 347., 1. o.). Mivel az alapügy tényállása a 2006-os évet érinti, és ez az irányelv a 413. cikke értelmében csak 2007. január 1-jén lépett hatályba, a jelen ügyet a hatodik irányelv alapján kell megítélni.

4 – A Wet op de omzetbelasting 1968-nak (a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény) az Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (a forgalmi adóról szóló törvény 1968. évi végrehajtási rendelete) 15. cikkével összefüggésben értelmezett 15. cikkének (6) bekezdése.

5 – A C-345/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4493. o.) 18. pontja, valamint a C-460/07. sz. Puffer-ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-3251. o.) 82. pontja és a C-74/08. sz. PARAT Automotive Cabrio ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-3459. o.) 17. pontja.

6 – A C-62/93. sz. BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-1883. o.) 18. pontja, a C-414/07. sz. Magoora-ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-10921. o.) 28. pontja és a C-274/10. sz., Bizottság kontra Magyarország ügyben 2011. július 28-án hozott ítélet (EBHT 2011., 7291. o.) 43. pontja.

7 – A C-37/95. sz. Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-1. o.) 15. pontja, a C-90/02. sz. Bockemühl-ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-3303. o.) 39. pontja és a C-174/08. sz. NCC Construction Danmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10567. o.) 27. pontja.

8 – A C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1577. o.) 43. pontja, a C-152/02. sz. Terra Baubedarf-Handel ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5583. o.) 35. pontja, és a C-368/09. sz. Pannon Gép Centrum ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-7467. o.) 37. pontja.

9 – A C-409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-81. o.) 59. pontja, a C-371/07. sz., Danfoss és AstraZeneca ügyben 2008. december 11-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-9549. o.) 26. pontja, és a 6. lábjegyzetben hivatkozott Magoora-ügyben hozott ítélet 28. pontja.

10 – Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Magoora-ügyben hozott ítélet 28. pontját, a 8. lábjegyzetben hivatkozott Pannon Gép Centrum ügyben hozott ítélet 37. pontját és a 6. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 43. pontját.

11 – Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 19. pontja és a 6. lábjegyzetben hivatkozott Magoora-ügyben hozott ítélet 29. pontja.

12 – Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 19. pontja, a 9. lábjegyzetben hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 28. pontja, valamint a C-538/08. és C-33/09. sz., X Holding egyesített ügyekben 2010. április 15-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-3129. o.) 38. pontja.

13 – Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Puffer-ügyben hozott ítélet 83. pontja, a 12. lábjegyzetben hivatkozott X Holding egyesített ügyekben hozott ítélet 39. pontja és a C-395/09. sz. Oasis East ügyben 2010. szeptember 30-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-8811. o.) 20. pontja. A héairányelv 176. cikke pedig a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének megfelelő, eltérést engedő rendelkezést tartalmaz.

14 – Azzal kapcsolatban, ha a kizárt termékek és szolgáltatások kellő pontossággal vannak meghatározva, és nem általános kizárásokról van szó, lásd a 12. lábjegyzetben hivatkozott X

Holding egyesített ügyekben hozott ítélet 40–45. pontját.

15 – A C?25/03. sz. HE?ügyben 2005. április 21?én hozott ítélet (EBHT 2005., I?3123. o.) 46. pontja, a C?72/05. sz. Wollny?ügyben 2006. szeptember 14?én hozott ítélet (EBHT 2006., I?8297. o.) 21. pontja és az 5. lábjegyzetben hivatkozott Puffer?ügyben hozott ítélet 39. pontja.

16 – A C?434/03. sz., Charles és Charles?Tijmens ügyben 2005. július 14?én hozott ítélet (EBHT 2005., I?7037. o.) 24. pontja, a 15. lábjegyzetben hivatkozott Wollny?ügyben hozott ítélet 22. pontja, és az 5. lábjegyzetben hivatkozott Puffer?ügyben hozott ítélet 40. pontja.

17 – A 15. lábjegyzetben hivatkozott Wollny?ügyben hozott ítélet 33. pontja.

18 – A 16. lábjegyzetben hivatkozott Charles és Charles?Tijmens ügyben hozott ítélet 30. pontja, és a 15. lábjegyzetben hivatkozott Wollny?ügyben hozott ítélet 24., 31. és 33. pontja.

19 – Lásd a C?269/00. sz. Seeling?ügyben 2003. május 8?án hozott ítélet (EBHT 2003., I?4101 o.) 42. és azt követ? pontját, a 16. lábjegyzetben hivatkozott Charles és Charles?Tijmens ügyben hozott ítélet 25. pontját, és az 5. lábjegyzetben hivatkozott Puffer?ügyben hozott ítélet 41. és azt követ? pontját.

20 – A 15. lábjegyzetben hivatkozott Wollny?ügyben hozott ítélet 34. pontja.

21 – A 15. lábjegyzetben hivatkozott Wollny?ügyben hozott ítélet 35. és azt követ? pontja.

22 – Lásd a fenti 20. pontot.

23 – Lásd a C?184/04. sz. Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30?án hozott ítélet (EBHT 2006., I?3039. o.) 33. pontját.

24 – Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Puffer?ügyben hozott ítélet 41. pontja.

25 – Lásd az 5. lábjegyzetben hivatkozott Puffer?ügyben hozott ítélet 42. pontját.

26 – Hivatkozás a 15. lábjegyzetben, 37. pont.

27 – A 15. lábjegyzetben hivatkozott Wollny?ügyben hozott ítélet 37. pontja.

28 – A 23. lábjegyzetben hivatkozott Uudenkaupungin kaupunki ügyben hozott ítélet 30. pontja.

29 – Az irányelv 20. cikkével kapcsolatban lásd a 23. lábjegyzetben hivatkozott Uudenkaupungin kaupunki ügyben hozott ítélet 26. pontját.

30 – Lásd a 15. lábjegyzetben hivatkozott Wollny?ügyben hozott ítélet 32–36. pontját.

31 – Az esetlegesen túlzottan alacsony mérték? utólagos adóztatás önmagában ugyan szintén problémát jelent, az alapeljárásban azonban alighanem nem releváns, mivel annak tárgyát kizárólag az utólagos adómegállapításról szóló értesítéseknek az adóalany által a megsemmisítés vagy legalábbis a megállapított adó mérséklése céljából történt megtámadása képezi.

32 – Lásd a C?309/06. sz. Marks & Spencer ügyre vonatkozó, 2007. december 13?án ismertetett indítványom 72. pontját (a Bíróság 2008. április 10?én hozott ítélete [EBHT 2008., I?2283. o.]). A 6. lábjegyzetben hivatkozott Magoora?ügyben hozott ítélet 44. pontjában a Bíróság ezzel szemben a nemzeti jogszabályok uniós joggal összhangban álló értelmezésének megközelítését választotta.

33 – Lásd a fenti 13. pontot.

34 – Az 5. lábjegyzetben hivatkozott Puffer-ügyben hozott ítélet 85. és 87. pontja. Az EK 57. cikk (1) bekezdése, illetve az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése szerinti, a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgás szabadságára vonatkozó standstill klauzulával kapcsolatban lásd a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-4051. o.) 41. pontját és a C-541/08. sz. Fokus Invest ügyben 2010. február 11-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-1025. o.) 42. pontját.

35 – A C-40/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4539. o.) 17. pontja; a 9. lábjegyzetben hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 46. pontja; a C-155/01. sz. Cookies World ügyben 2003. szeptember 11-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-8785. o.) 66. pontja; a 6. lábjegyzetben hivatkozott Magoora-ügyben hozott ítélet 37. pontja; a 9. lábjegyzetben hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 28. pontja, és az 5. lábjegyzetben hivatkozott Puffer-ügyben hozott ítélet 86. pontja.

36 – Hivatkozás az 5. lábjegyzetben, 87. pont. Lásd továbbá a 35. lábjegyzetben hivatkozott Cookies World ügyben hozott ítélet 63. pontját, valamint az EK 57. cikk (1) bekezdése, illetve az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése szerinti, a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgás szabadságára vonatkozó standstill klauzulával kapcsolatban a 34. lábjegyzetben hivatkozott Holböck-ügyben hozott ítélet 41. pontját és a 34. lábjegyzetben hivatkozott Fokus Invest ügyben hozott ítélet 42. pontját.

37 – Hivatkozás a 35. lábjegyzetben, 17. pont.

38 – Hivatkozás a 12. lábjegyzetben, 62. és azt követő pontok.

39 – Lásd a fenti 40. pontot.

40 – Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Magoora-ügyben hozott ítélet 44. pontját. Lásd továbbá: Kokott/Henze, „Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands”, *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011., 279., 290. o.

41 – A 35. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 17., 18. és 24. pontja.