

C-204/03. sz. ügy

Az Európai Közösségek Bizottsága

kontra

Spanyol Királyság

„Tagállami kötelezettségszegés – A hatodik HÉA-irányelv 17. és 19. cikke – Támogatások – Az adólevonási jog korlátozása”

M. Poiares Maduro főtanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2005. március 10.

A Bíróság ítélete (harmadik tanács), 2005. október 6.

Az ítélet összefoglalása

*Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az elzárólag felszámított adó levonása – Az adólevonási jog korlátozása – Támogatások – A kizárólag adóköteles tevékenységet végző adóalanyok által viselt hozzáadottérték-adó arányosított levonását elzáró és a támogatásokból finanszírozott termékek és szolgáltatások vásárlását, illetve igénybevételét terhelő hozzáadottérték-adó levonását korlátozó nemzeti szabályozás – Megengedhetetlenség*

*(77/38 tanácsi rendelet, 17. cikk, (2) és (5) bekezdés, és 19. cikk)*

Nem teljesíti a közösségi jogból és különösen a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdéséből és 19. cikkéből eredő kötelezettségeit az a tagállam, amely a támogatott tevékenységek esetén elzáró a kizárólag adóköteles tevékenységeket végző adóalanyok által viselt hozzáadottérték-adó arányosított levonását, és amely a támogatásokból finanszírozott termékek és szolgáltatások vásárlását, illetve igénybevételét terhelő hozzáadottérték-adó levonását korlátozó különleges szabályt vezet be.

(vö. 31. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2005. október 6. (\*)

„Tagállami kötelezettségszegés – A hatodik HÉA-irányelv 17. és 19. cikke – Támogatások – Az adólevonási jog korlátozása”

A C-204/03. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2003. május 14-én

az **Európai Közösségek Bizottsága** (képviselik: E. Traversa és L. Lozano Palacios,

meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a **Spanyol Királyság** (képviseli N. Díaz Abad, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. P. Puissechet, S. von Bahr (eladó), J. Malenovský és U. Lõhmus bírák,

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

a főtanácsnok indítványának a 2005. március 10-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

## **Ítéletet**

1 Az Európai Közösségek Bizottsága keresetében annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Spanyol Királyság, mivel a kizárólag adóköteles tevékenységeket végző adóalanyok számára elírta az őket terhelő hozzáadottértékadó (a továbbiakban: a HÉA) arányosított levonását, és korlátozta a támogatásokból finanszírozott termékek és szolgáltatások vásárlását, illetve igénybevételét terhelő HÉA levonását – nem teljesítette a közösségi jogból, különösen az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 17. cikkének (2) és (5) bekezdéséből és a 19. cikkéből eredő kötelezettségeit.

## **A jogi háttér**

### *A közösségi szabályozás*

2 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerint az adóalap a következő:

„[...] termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [helyesen: az eladó] vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől [helyesen: a vevőtől], a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat”.

3 A hatodik irányelvnek a 28f. cikkével módosított 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerint „[a]mennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az

adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket: [...] az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottértékadó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy fog teljesíteni”.

4 Ugyanezen cikk (5) bekezdése ekként rendelkezik:

„Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és a (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottértékadó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a hozzáadottértékadónak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető].

E levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell.

[...]”

5 A hatodik irányelv „A levonható arányosított adó kiszámítása” című 19. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„A 17. cikk (5) bekezdésének első albekezdése szerinti levonható arányosított adó a következő tört eredménye, amelynél:

- a számlálóban a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint az adólevonásra jogosító éves tevékenység [helyesen a tevékenység árbevételének] teljes, hozzáadottértékadó nélkül számított összege szerepel,
- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység [helyesen a tevékenység árbevételének] teljes, hozzáadottértékadó nélkül számított összege szerepel. A tagállamok a nevezőbe bevonhatják mindazon szubvenciók összegét is, amelyek nem szerepelnek a 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjában.

[...]”

#### *A nemzeti szabályozás*

6 Az 1997. december 30-ai 66/1997. törvénnyel (BOE 313. sz., 1997. december 31., 38517. o.) módosított, a hozzáadottértékadóról szóló, 1992. december 28-ai 37/1992. törvény (BOE 312. sz., 1992. december 29., 44247. o., a továbbiakban: a 37/1992. törvény) 102. cikke tartalmazza az arányosított HÉA levonásának szabályait. E cikk első bekezdése ekként rendelkezik:

„Az arányosítási szabályt akkor kell alkalmazni, ha az adóalany kereskedelmi vagy szakmai tevékenységének gyakorlása során egyidejűleg adólevonásra jogosító termékértékesítéseket, illetve szolgáltatásnyújtásokat és ugyanolyan jellegű, adólevonásra nem jogosító egyéb tevékenységeket végez.

Az arányosítási szabályt akkor is alkalmazni kell, ha az adóalany olyan támogatásokat kap, amely a jelen törvény 78. cikke (2) bekezdésének 3) pontja értelmében nem része az adóalapnak, amennyiben annak célja az adóalany kereskedelmi, illetve szakmai tevékenységének finanszírozása.”

7 A törvény 104. cikke rendelkezik az általános hányadról. E cikk (2) bekezdése második

albekezdésének 2) pontja szerint:

„A pénzbeli támogatások növelik a tört nevezőjét, azonban a támogatás egy-egy ötöde elszámolható a támogatás folyósítása szerinti és az azt követező négy adóévben. Mindazonáltal kizárólag azon pénzbeli támogatások csökkentik az e tevékenységek után fizetett vagy fizetendő levonható HÉA összegét, amelyeket az adóköteles, illetve bizonyos, a nem HÉA-mentes tevékenységek folytatása során vásárolt, illetve igénybe vett termékek és szolgáltatások finanszírozása céljából nyújtottak, és olyan mértékben, amelyet a támogatás képvisel azok árában.”

## **A pert megelőző eljárás**

8 A spanyol kormánynak 2001. április 20-án küldött felszólító levelével a Bizottság megindította az EK 226. cikke szerinti kötelezettségzegés megállapítása iránti eljárást. A Bizottság e levélben azt állítja, hogy a 37/1992. törvény 104. cikke (2) bekezdése második albekezdésének 2) pontja a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdését és 19. cikkét sértve korlátozza a HÉA-levonás jogát.

9 A felszólításra válaszolva a Spanyol Királyság 2001. május 28-i levelében benyújtotta észrevételeit.

10 Mivel a Bizottság nem tartotta kielégítőnek a választ, 2002. június 27-én indokolással ellátott véleményt bocsátott ki, amelyben felhívta a tagállamot, hogy a közléstől számított két hónapos határidőn belül tegye meg a véleménynek való megfeleléshez szükséges intézkedéseket.

11 A Spanyol Királyság 2002. szeptember 20-i levelében adott választ az indokolással ellátott véleményre, hangsúlyozva, hogy nem ért egyet a Bizottság álláspontjával.

## **A keresetről**

### *Előzetes megjegyzések*

12 Megállapítandó, hogy a jelen ítélet 6. és 7. pontjában említett 37/1992. törvény rendelkezései egy általános és egy különös szabályt tartalmaznak.

13 E törvénynek a jelen ítélet 7. pontjában hivatkozott 104. cikke első mondatával együtt alkalmazandó 102. cikkében kifejtett általános szabály értelmében az adóalany kereskedelmi vagy szakmai tevékenységének finanszírozását célzó, a HÉA alapjába nem tartozó támogatásokat a levonható arányosított adó kiszámításánál akként kell figyelembe venni, hogy azokat a tört nevezőjében kell szerepeltetni. E támogatások így általában szűkítik az adóalanyokat megillető adólevonási jogot. Ezen adóalanyok alatt nemcsak azon személyeket kell érteni, akik mind az adólevonásra jogosító adóköteles, mind az adólevonásra nem jogosító adómentes tevékenységeik folytatásához vásárolnak termékeket és vesznek igénybe szolgáltatásokat (a továbbiakban: vegyes tevékenységű adóalanyok), hanem azokat is, amelyek e termékeket és szolgáltatásokat kizárólag az adólevonásra jogosító adóköteles tevékenységek folytatásához használják (a továbbiakban: adóköteles tevékenységű adóalanyok).

14 A 37/1992. törvény – a jelen ítélet 7. pontjában hivatkozott – 104. cikkének második mondata tartalmazza a különös szabályt. Ennek értelmében az adóköteles, illetve bizonyos, a nem HÉA-mentes tevékenységek folytatása céljából vásárolt, illetve igénybe vett termékek és szolgáltatások finanszírozására irányuló pénzbeli támogatások csökkentik az e tevékenységek után fizetett vagy fizetendő levonható HÉA összegét olyan mértékben, amelyet a támogatás képvisel azok árában. Következésképpen, abban az esetben, ha a támogatás összege eléri a

termék vagy a szolgáltatás vételárának 20%-át, az e terméket, illetve szolgáltatást terhelő levonható HÉA összege 20%-kal csökken.

#### *A felek érvei*

15 A Bizottság szerint a 37/1992. törvény jogszerűtlenül korlátozza a hatodik irányelv 19. cikkével együttesen értelmezendő 17. cikk (5) bekezdésében rögzített adólevonási jogot azzal, hogy e korlátozást nemcsak a vegyes, hanem az adóköteles tevékenység adóalanyokra is alkalmazni rendeli. Ezenkívül pedig az e törvényben foglalt különös szabály a hatodik irányelvben nem szerepel, és azzal ellentétes levonási mechanizmust vezet be.

16 A spanyol kormány úgy véli, hogy a Bizottság a hatodik irányelvet szó szerint értelmezi, ami figyelmen kívül hagyja annak célját és különösen a HÉA semlegességének elvét.

17 A spanyol kormány szerint a hatodik irányelv 19. cikkében nem kizárólag a 17. cikk (5) bekezdésben említett arányosított adó kiszámításának szabályáról van szó, amely meghatározza, hogy a vegyes tevékenység adóalanyok esetén miként kell kiszámítani az adólevonásra jogosító adóköteles tevékenységeknek az összes adóköteles és adómentes tevékenységen belüli hányadát. Azzal, hogy a jogalkotó a 19. cikkben kimondta, hogy a tagállamok bevonhatják a nevezetesen a támogatások azon részét, amely nem kapcsolódik közvetlenül az értékesítés árához, és amely így nem szerepel az irányelv 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjában, kivételt állapított meg a 17. cikk (5) bekezdésében a vegyes tevékenység adóalanyok vonatkozásában elírt szabály alól, amelyben lehetővé tette az adóköteles tevékenység adóalanyok adólevonási jogának korlátozását.

18 A spanyol kormány eladja, hogy a hatodik irányelv 19. cikkének célja, hogy a tagállamok számára lehetővé tegye, hogy a verseny területén helyreállítsák az egyensúlyt, és ily módon tiszteletben tartsák az adósemlegesség elvét. Álláspontja alátámasztására annak a fuvarozónak a példájára hivatkozik, aki jármű beszerzésére kap támogatást. A támogatás lehetővé teszi számára a szolgáltatás árának, és ezáltal a szolgáltatást terhelő HÉA összegének csökkentését. Ha a fenti fuvarozó ezenkívül teljes mértékben levonhatja az e támogatásból megvalósított beszerzéseit terhelő HÉA-t, további elnyerő tesz szert azon versenytársaihoz képest, akik nem kapnak támogatást.

19 E kormány ehhez hozzáfűzi, hogy a 37/1992. törvény kevésbé korlátozza az adólevonási jogot, mint ahogy az a hatodik irányelv 19. cikkének alkalmazásából egyébként következik, mivel az elbővíti kizárólag a támogatásból beszerzett termékeket vagy igénybe vett szolgáltatásokat terhelő HÉA levonására vonatkozik, és nem érinti az adóalany által beszerzett, illetve igénybevett egyéb termékeket és szolgáltatásokat terhelő adó levonását.

20 A spanyol kormány másodlagosan azt kéri a Bíróságtól, hogy amennyiben az nem ért egyet az általa javasolt értelmezéssel, ítéletének hatályát időbeli korlátozással állapítsa meg. Az ítélet hatályának nem visszamenőleges jelleggel történő megállapítását az indokolja, hogy egyfelől a spanyol hatóságok jóhiszeműen jártak el a szóban forgó jogszabály meghozatalakor, másfelől a Bíróság ítélete nehézségeket okozhat.

#### *A Bíróság álláspontja*

21 A hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése mondja ki a HÉA levonásához fűződő jog elvét. Az adólevonási jog azon termékeket vagy szolgáltatásokat terhelő elzetesen felszámított adóra vonatkozik, amelyeket az adóalany adóköteles tevékenységéhez használ fel.

22 Amennyiben az adóalany egyidejűleg adólevonásra jogosító adóköteles és arra nem jogosító

adómentes tevékenységeket is végez, a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése akként rendelkezik, hogy az adólevonás csak a HÉAÁ-nak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető. Az arányosított adót az irányelv 19. cikkében meghatározott szabályok szerint kell kiszámítani.

23 Amint azt a Bíróság több ízben kimondta, az adólevonási jog bármilyen korlátozása befolyásolja az adóteher szintjét, és azt minden tagállamban hasonlóan kell alkalmazni. Következésképpen az ez alóli kivételek kizárólag a hatodik irányelvben kifejezetten rögzített esetekben lehetségesek (lásd különösen az 50/87. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1988. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1988., 4797. o.] 17. pontját, a C-62/93. sz., BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 18. pontját és a C-409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-81. o.] 42. pontját).

24 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelvnek „A levonható arányosított adó kiszámítása” című 19. cikke kifejezetten a 17. cikk (5) bekezdésére hivatkozik, amelyhez szervesen kapcsolódik.

25 Így a 17. cikk (5) tükrében kell értelmezni a hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdése második francia bekezdésének a 11. cikk A. része (1) bekezdése a) pontjában nem szereplő – vagyis az értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás árába be nem épülő, és a HÉA alapját nem képező – támogatásokra utaló rendelkezéseit. E cikk, amint az a szövegéből kifejezetten következik, kizárólag a vegyes tevékenység adóalanyokra vonatkozik. Ebből következően, mivel a 19. cikk (1) bekezdésének második francia bekezdése nem a vegyes és az adóköteles tevékenység adóalanyokra egyaránt vonatkozó kivételes szabály, az kizárólag a vegyes tevékenység adóalanyokra vonatkozóan teszi lehetővé az adólevonási jog korlátozását az ilyen módon meghatározott támogatások figyelembevételével.

26 Következésképpen azzal, hogy a 37/1992. törvényben írt szabály az adóköteles tevékenység adóalanyokra is kiterjesztette az adólevonási jog korlátozását, olyan korlátozást vezetett be, amely túllép a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében és 19. cikkében kifejezetten említett korlátozáson, és sérti az irányelv rendelkezéseit.

27 A fenti törvény által bevezetett különös szabályt illetően elegendő arra utalni, hogy az az adólevonási jognak olyan mechanizmusát vezet be, amely sem a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében vagy 19. cikkében, sem az irányelv más rendelkezéseiben nem szerepel. Következésképpen az irányelv alapján nem engedhető meg e mechanizmus.

28 El kell vetni a spanyol kormány érvelését, miszerint a hatodik irányelv 19. cikkének általa javasolt értelmezésével jobban biztosítható az egyensúly fenntartása a verseny területén, és így a HÉA-semlegesség tiszteletben tartása. A tagállamok ugyanis kötelesek a hatodik irányelvet akkor is alkalmazni, ha azt nem tartják tökéletesnek. Amint az a C-338/98. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2001. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-8265. o.] 55. és 56. pontjából kitűnik, a tagállamok még akkor sem térhetnek el az irányelv kifejezett rendelkezéseitől azzal, hogy az irányelv 17. és 19. cikkében meghatározottaktól eltérő korlátozásokat vezetnek be az adólevonási jog területén, ha a hatodik irányelv által kitűzött egyes olyan célok, mint pl. az adósemlegesség elve, az egyes tagállamok által javasolt értelmezéssel jobban elérhetőek.

29 A bírósági ítélet hatályának a spanyol kormány által kért időbeli korlátozását illetően pedig emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság csak kivételes esetben, a közösségi jogrend lényegéhez tartozó jogbiztonság általános elve alapján dönthet az ilyen korlátozásról.

30 Amint a főtanácsnok az indítványának 24. pontjában e tekintetben megjegyezte, meg kell

állapítani, hogy a tagállami hatóságok a szóban forgó közösségi rendelkezések hatályával kapcsolatban fennálló objektív és nagyfokú bizonytalanság miatt voltak kénytelenek elfogadni a közösségi joggal össze nem egyeztethető rendelkezéseket vagy intézkedéseket (lásd a C-359/97. sz., Bizottság kontra Nagy Britannia ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6355. o.] 92. pontját). Azonban a jelen esetben nem állt fenn ilyen bizonytalanság. Ezért a jelen ügyben nem szükséges korlátozni az ítélet időbeli hatályát.

31 A fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy Spanyol Királyság – mivel előírta a kizárólag adóköteles tevékenységeket végző adóalanyok által viselt HÉA arányosított levonását, és a támogatásokból finanszírozott termékek és szolgáltatások vásárlását, illetve igénybevételét terhelő hozzáadottértékadó levonását korlátozó különös szabályt vezetett be – nem teljesítette a közösségi jogból, különösen a hatodik tanácsi irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdéséből és a 19. cikkéből eredő kötelezettségeit.

### **A költségekről**

32 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pereszes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Spanyol Királyságot, mivel pereszes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A Spanyol Királyság – mivel előírta a kizárólag adóköteles tevékenységeket végző adóalanyok által viselt hozzáadottértékadó arányosított levonását, és a támogatásokból finanszírozott termékek és szolgáltatások vásárlását, illetve igénybevételét terhelő hozzáadottértékadó levonását korlátozó különös szabályt vezetett be – nem teljesítette a közösségi jogból, különösen az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdéséből és a 19. cikkéből eredő kötelezettségeit.**

2) **A Bíróság a Spanyol Királyságot kötelezi a költségek viselésére.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: spanyol.