

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2012. július 19.(*)

„2006/112/EK irányelv– Héa – 136. cikk – Adómentességek – 313–315. cikk – Az árrés adóztatására vonatkozó különös szabályozás – Gépjárművek adóköteles használcikk-kereskedői általi értékesítése – Használcikk-kereskedői számára elzárva, az elzárva megfizetett adó részleges levonására jogosult valamely más adóalany által héamentesen értékesített gépjárművek”

A C-160/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzárva döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2011. április 1-jén érkezett, 2011. február 25-i határozatával terjesztett elzárva az elzárva

a **Bawaria Motors sp. z o.o.**

és

a **Minister Finansów**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök (előadó), R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz és D. Šváby bírák,

előtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: A. Impellizzeri tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. február 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Bawaria Motors sp. z o.o. képviseletében D. Baczevska-Golińska adwokat, és M. Zajac adótanácsadó,
- a Minister Finansów képviseletében T. Tratkiewicz és J. Kaute, meghatalmazotti minőségben
- a lengyel kormány képviseletében M. Szpunar, A. Gawłowska és A. Kraińska, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és K. Herrmann, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2012. május 24-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007 L 335., 60. o.) 313. cikke (1) bekezdésének és 314. cikkének ugyanezen irányelv 136. cikkével és 315. cikkével összefüggésben történ? értelmezésére vonatkozik.

2 E kérdést a Bawaria Motors sp. z o.o. (a továbbiakban: Bawaria Motors) és a Minister Finansów (pénzügyminiszter) között annak tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?, hogy alkalmazható-e az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás e társaságnak egyes, használt gépjárm?vek viszonteladására irányuló tevékenységeire.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„A [hozáadottértékadó (a továbbiakban: héa) közös rendszerének] alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megel?z? ügyletek számától.

A [héát] minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböz? költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követ?en kell felszámítani.

[...]

4 A 2006/112 irányelv „Adómentesség” cím? IX. címe foglalja magában az „Egyéb tevékenységekre nyújtott adómentesség” cím? 3. fejezetet. Az irányelv e fejezetben foglalt 136. cikke ekképp rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következ? ügyleteket:

- a) olyan termékek értékesítése, amelyeket kizárólag a 132., 135., 371., 375., 376., 377. cikk, a 378. cikk (2) bekezdése, a 379. cikk (2) bekezdése, valamint a 380–390. cikk értelmében adómentes tevékenységekhez használtak fel, amennyiben a termékekre nem vonatkozott az adólevonás joga;
- b) olyan termékek értékesítése, amelyek beszerzésére vagy felhasználására a 176. cikk értelmében nem vonatkozott az adólevonás joga.”

5 A 2006/112 irányelv „Adólevonás” cím? X. címe foglalja magában „Az adólevonási jog korlátozása” cím? 3. fejezetet. Az irányelv e fejezetben foglalt 176. cikke el?írja:

„A Tanács a Bizottság javaslata alapján egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadások nem jogosítanak a [héa] levonására. Semmiképpen nem lehet adólevonást alkalmazni az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadások esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek.

Az els? albekezdésben említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak

minden olyan korlátozást, amelyet az 1979. január 1-jén, vagy – a Közösséghez az említett időpontot követően csatlakozó tagállamok esetében – a csatlakozás időpontjában hatályos nemzeti jogszabályaik előírnak.”

6 A 2006/112 irányelv „különös szabályozások” című XII. cikke foglalja magában a „Használt cikkek, alkotások, gyűjteménydarabok és régiségek vonatkozó különös szabályozás” című 4. fejezetet, amelyet a 311–343. cikk alkot.

7 A 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdése 1. és 5. pontja értelmében:

„E fejezet alkalmazásában, és az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül:

1. »használt cikkek«: olyan ingóságok, amelyek aktuális vagy felújítás utáni állapotukban alkalmasak további használatra, de nem alkotások, gyűjteménydarabok vagy régiségek, és anyaguk nem a tagállamok által meghatározott nemesfém vagy drágakő;

[...]

5. »használtcikk-kereskedő«: olyan adóalany, aki gazdasági tevékenysége során viszonteladás céljából használt cikket, alkotásokat, gyűjteménydarabokat vagy régiségeket szerez be, használ fel vállalkozása számára, illetve importál, függetlenül attól, hogy az adóalany a maga nevében vagy kereskedelmi jutalékot biztosító szerződés alapján más személy képviseletében jár el”.

8 A 2006/112 irányelv 313. cikke (1) bekezdése kimondja:

„Használt cikkek, alkotások, gyűjteménydarabok és régiségek használtcikk-kereskedő által történő értékesítése esetén a tagállamok az ebben az alszakaszban foglalt rendelkezéseknek megfelelően, különös szabályozás szerint adóztatják a használtcikk-kereskedő nyereségét.”

9 A 2006/112 irányelv 314. cikke ekképp rendelkezik:

„A különbözet szerinti szabályozás [helyesen: az árrés adóztatása] használt cikkek, alkotások, gyűjteménydarabok és régiségek használtcikk-kereskedő általi értékesítésére vonatkozik, amennyiben a termékeket a használtcikk-kereskedőnek a Közösség területén az alábbi személyek valamelyike értékesítette:

a) nem adóalany személy;

b) másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történő értékesítése a 136. cikk értelmében adómentes;

c) másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történő értékesítése a 282–292. cikkben meghatározott, kisvállalkozásokra vonatkozó adómentesség hatálya alá tartozik, és tárgyi eszközöket érint, vagy;

d) másik használtcikk-kereskedő, amennyiben a terméknek e másik használtcikk-kereskedő által történő értékesítésére a [héát] e különös szabályozás értelmében alkalmazták.”

10 A 2006/112 irányelv 315. cikke előírja:

„A 314. cikkben említett termékértékesítés adóalapja a használtcikk-kereskedő által elért árrés, csökkentve az árrésre eső [héta] összegével.

A használtcikk-kereskedő árrése a terméknek a használtcikk-kereskedő által kért eladási ára és a

beszerzési ár közötti különbszet.”

A nemzeti jog

11 Az árukat és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i törvénynek (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 54. sz., 535. alszám; a továbbiakban: héatörvény) az alapügy tényállása megvalósulásának időpontjában hatályos változata 15. cikkének (1) bekezdése elírja:

„Adóalanyok a (2) bekezdésben meghatározott gazdasági tevékenységek valamelyikét – a tevékenység céljától vagy eredményétől függetlenül – önállóan végző jogi személyek, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetek és természetes személyek.”

12 A héatörvény 43. cikke (1) bekezdésének 2. pontja értelmében a használt cikkek értékesítése adómentes, feltéve hogy az értékesítő e termékek vonatkozásában nem rendelkezett az előzetesen felszámított hűa levonásához való joggal.

13 Az e rendelkezés értelmében vett használt cikkeket az említett cikk (2) bekezdése olyan ingóságokként határozza meg, „amelyeket az adóalany az e termékek feletti tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzését követően legalább fél éven keresztül használt.”

14 A héatörvény 86. cikkének (3) bekezdése értelmében:

„A legfeljebb 3,5 tonna megengedett összsúlyú személygépjárművek vagy más gépjárművek beszerzése esetén az előzetesen felszámított hűa a számlában rögzített adóösszeg vagy a Közösségen belüli beszerzést terhelő adó vagy a termékértékesítést terhelő adó 60%-a, ha a beszerző adóalanynak tekintendő, legfeljebb azonban 6000 PLN.”

15 A héatörvény 113. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Adómentességet élveznek azok az adóalanyok, akik esetében az adóköteles értékesítés értéke az előző adóévben nem haladta meg az összesen 50 000 PLN összeget. Az adóösszeg nem számítandó be az értékesítés értékébe.”

16 A héatörvénynek az árrés adóztatására vonatkozó különös szabályozásról szóló 120. cikke a következő rendelkezéseket tartalmazza:

„(1) [...]

4) E szakasz alkalmazásában »használt cikkek« a m?alkotásoktól, gy?jteménydaraboktól és régiségektől eltérő olyan materiális javak, amelyek aktuális vagy felújítás utáni állapotukban alkalmasak további használatra, és anyaguk nem nemesfém vagy drágakő [...]

[...]

(4) Azon adóalanyok esetében, akik az általuk korábban tevékenységük céljából beszerzett vagy viszonteladás céljából importált használt cikkek, m?alkotások, gy?jteménydarabok vagy régiségek értékesítésével összefüggő tevékenységet végeznek, az adóalap a termék vev?je által fizetendő teljes összeg és az adóval csökkentett beszerzési összeg közötti különbszet által képzett árrés.

[...]

(10) a (4) és (5) bekezdés hatálya azon használt cikkek, m?alkotások, gy?jteménydarabok vagy régiségek értékesítésére terjed ki, amelyeket az adóalany az alábbi személyek

valamelyikét?I szerzett be:

1. természetes vagy jogi személyek vagy jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeti egységek, akik vagy amelyek nem tartoznak a 15. cikkben megjelölt adóalanyok közé vagy nem héaalanyok;
2. a 15. cikkben megjelölt adóalanyok, ha e termékek értékesítése a 43. cikk (1) bekezdésének 2. pontja vagy a 113. cikk alapján adómentes volt;
3. adóalanyok, ha e termékek értékesítésére a (4) és (5) bekezdés alapján héát vetettek ki;
4. héaalanyok, ha e termékek értékesítése a 43. cikk (1) bekezdésének 2. pontja vagy a 113. cikk alapján adómentes volt;
5. héaalanyok, ha e termékek értékesítésére a (4) és (5) bekezdés elvei szerint héát vetettek ki, és ha a beszerző a termékek ezen elvek szerinti beszerzését egyértelműen igazoló dokumentumokkal rendelkezik.”

17 A héatörvény egyes rendelkezéseinek végrehajtásáról szóló, 2008. november 28-i pénzügyminiszteri rendelet (rozporządzenie Ministra Finansów r.w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. 212. sz., 1336. alszám; a továbbiakban: héarendelet) 13. §-a (1) bekezdésének 5. pontja ekképp rendelkezik:

„Adómentes a személygépjárművek és más gépjárművek olyan adóalanyok általi értékesítése, akik e gépjárművek beszerzése során a [héatörvény] 86. cikkének (3) bekezdése alapján az elztesen felszámított héa levonásához való joggal rendelkeztek, amennyiben e személygépjárművek és járművek esetében a [héatörvény] 43. cikkének (2) bekezdése értelmében vett használt cikkek?I van szó.”

A jogvita alapjául szolgáló tényállás és az elztes döntéshozatalra terjesztett kérdés

18 A Bawaria Motors a héatörvény 15. cikke értelmében vett adóalany. Autószalonok üzemeltetéséhez kapcsolódó gazdasági tevékenységet végez, amelynek körében új vagy használt személygépjárműveket szerez be és értékesít. E tevékenység keretében olyan gazdasági szerepl?kt?I is szerez be használt gépjárműveket, akik – mivel nem vonhatták le az e termékek vásárlása során elztesen megfizetett héát – az értékesítés során a Bawaria részére – az értékesítést terhel? héát illet?en – az „adómentes” kifejezést tartalmazó számlákat állítanak ki, a héatörvény 43. cikke (1) bekezdésének 2. pontjára hivatkozva. A Bawaria e használt gépjárművek továbbértékesítése során a hivatkozott törvény 120. cikkében el?írt, az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazza.

19 A Bawaria azonban olyan gazdasági szerepl?kt?I is vásárol használt személygépjárműveket, akik e járművek beszerzése során az elztesen felszámított héát a héatörvény 86. cikkének (3) bekezdése szerinti törvényes fels? határ erejéig levonták. Ebben az esetben a gazdasági szerepl? a Bawaria részére – az értékesítést terhel? héát illet?en – az „adómentes” kifejezést tartalmazó számlát állít ki héarendelet 13. §-a (1) bekezdésének 5. pontjára hivatkozva.

20 Mivel úgy ítélte meg, hogy a jelen ítélet elz? pontjában említett esetekben jogosult a héatörvény 120. cikkében el?írt, az árrés adóztatására vonatkozó adószabályozás alkalmazására, a Bawaria Motors 2009. február 9-én egyedi értelmezést kért a Minister Finansów-tól.

21 2009. február 20-án a Minister Finansów válaszolt e kérelemre. Úgy ítélte meg, hogy a héatörvény 120. cikkének (10) bekezdésére tekintettel a Bawaria Motors álláspontja nem volt

megalapozott. A Minister Finansów arra hivatkozott, hogy a héarendelelet 13. §-a nem minősül a héatörvény 43. cikkében szereplő tényállások kiterjesztésének, amely cikkekre a 120. cikk (10) bekezdése utal. Álláspontja szerint ez a törvény egyébként megfelel a 2006/112 irányelv 312–325. cikkének, amelyek az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását kizárólag azon esetekben teszik lehetővé, amikor az adóköteles használtkik-kereskedő a használt cikket olyan gazdasági szereplőtől szerezte meg, amely nem volt jogosult az előzetesen felszámított hűa levonására, tehát azt beszámította a szóban forgó adóköteles használtkik-kereskedővel szemben alkalmazott eladási árba.

22 A Bawaria Motors ezen értelmezéssel szemben keresetet nyújtott be a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie-hoz, arra hivatkozva, hogy a Minister Finansów állásfoglalása a héatörvény 120. cikkének szó szerinti értelmezése, amely összeegyeztethetetlen a hűa alapelveivel, nevezetesen az adósemlégességgel, a ténylegesen csak egy szakaszt terhelő adóztatással, valamint a versenyfeltételek megóvásának az elvével.

23 A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie 2009. november 10-i ítéletével hatályon kívül helyezte a megtámadott értelmezést. Úgy ítélte meg, hogy a héarendelelet 13. §-a (1) bekezdésének 5. pontja, amely az unió jogban ismeretlen mentességet vezet be, nem mentesíti az adóköteles használtkik-kereskedő számára használt gépjárművet értékesítő gazdasági szereplőt annak kötelezettsége alól, hogy ezen értékesítés tekintetében adót számoljon fel abban az esetben, ha ezen gépjármű megszerzésekor nem vonhatta le teljes egészében az előzetesen felszámított hűát. E bíróság szerint a héarendelelet e rendelkezésében foglalt mentesség kizárólag a gazdasági szereplőt terhelő hűarészre vonatkozik, tekintettel a héatörvény 86. cikkének (3) bekezdésében szabott korlátokra, a számlában rögzített adóösszeg – adott esetben – 60%-ának megfelelő összeg, illetve 6000 PLN kivételével, amelyet e gazdasági szereplő levont a gépjármű vásárlásakor. E bíróság szerint ebből az következik, hogy a Bawaria Motors jogosult az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazására, de csak azon hűa mértékéig, amelyet a számára a gépjárművet értékesítő gazdasági szereplő nem vonhatott le előzetesen, amely adott esetben a számlán feltüntetett adó összege 40%-ának, illetve ezen adó 6000 PLN-t meghaladó részének felel meg.

24 A Bawaria Motors felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő ezen ítélettel szemben a Naczelny Sąd Administracyjny-nál, lényegében arra hivatkozva, hogy az tény, hogy számára lehetetlen az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás teljes körű alkalmazása a héarendelelet 13. §-a (1) bekezdésének 5. pontja értelmében adómentes értékesítés keretében megszerzett használt cikkek újraértékesítése tekintetében, sérti többek között a héatörvény 120. cikkének (4) és (10) bekezdését, valamint a héarendelelet fent említett rendelkezését.

25 A Minister Finansów is felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, és fenntartotta azon eredeti álláspontját, miszerint az ügy körülményeire figyelemmel az adóköteles használtkik-kereskedő nem jogosult – akár csak részlegesen sem – az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazására.

26 E körülmények alapján a Naczelny Sąd Administracyjny az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [...] 2006/112 irányelv 136. és 315. cikkével összefüggésben értelmezett 313. cikkének (1) bekezdése és 314. cikke szerinti rendelkezéseket, hogy azok értelmében a használt cikkek értékesítése tekintetében a használtkik-kereskedőkre vonatkozó »az árrés adóztatására vonatkozó« [különös] szabályozás akkor is alkalmazható, ha a használtkik-kereskedők olyan általuk vásárolt személygépjárműveket és más gépjárműveket értékesítenek tovább, amelyekre [a héarendelelet] 13. §-a (1) bekezdésének 5. pontja szerinti lengyel nemzeti rendelkezések alapján olyan adóalanyok alkalmazták a személygépjárművek és más gépjárművek

értékesítésére vonatkozó adómentességet, akiket e gépjárművek beszerzése során [a héatörvény] 86. cikkének (3) bekezdése alapján csak részleges héalevonási jog illetett meg, amennyiben e személygépjárművek és gépjárművek esetében a forgalmi adóról szóló törvény 43. cikkének (2) bekezdése és a 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett használt cikkek? volt szó?”

Az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

27 Kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 136. és 315. cikkével összefüggésben értelmezett 313. cikkének (1) bekezdését és 314. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az adóköteles használtcikk-keresked? alkalmazhatja az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást, amennyiben olyan, a szóban forgó irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett használt cikknek min?ül? személygépkocsikat értékesít, amelyeket elztesen olyan másik adóalanytól vásárolt héamentesen, aki csak az e gépkocsik vételára tekintetében elztesen felszámított héa részleges levonására volt jogosult.

28 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adóköteles használtcikk-keresked?nek az alapügyben szerepl? használt cikkek értékesítése után elért nyereségét adóztató szabályozás a 2006/112 irányelv általános rendszerét? eltér? különös héaszabályozás (lásd a C-280/04. sz. Jyske Finans ügyben 2005. december 8-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10683. o.] 35. pontját és a C-203/10. sz. Auto Nikolovi ügyben 2011. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-1083. o.] 46. pontját).

29 Következésképpen a 2006/112 irányelvnek e különös rendszer alkalmazásának eseteit meghatározó 314. cikkét megszorítóan kell értelmezni. Ebb?l következik, hogy ezen esetek felsorolása kimerít? jelleg?, amint azt a f?tanácsnok is hangsúlyozza indítványának 29. pontjában.

30 A Bíróság elé terjesztett iratokból kit?nik, hogy az alapeljárás tényei a hivatkozott 314. cikk a), c) és d) pontjában elírt egyik tényállásnak sem felelnek meg. Az ezen iratokban szerepl? adatok alapján az alapügyben a használt gépjárműveknek a Bawaria Motors számára történ? értékesítését olyan személyek végezték, akik maguk is héaalanyok voltak, és nem vették igénybe a 2006/112 irányelv 282–292. cikkében a kisvállalkozások számára elírt mentességet, valamint nem tartoztak az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá sem.

31 Mivel a szóban forgó értékesítések a héarendelet 13. cikke (1) bekezdésének 5. pontja értelmében héamentesek voltak, e körülményekre figyelemmel azt kell megvizsgálni, hogy ezek megfelelhetnek-e a 2006/112 irányelv 314. cikkének b) pontjában elírt különös tényállásnak, nevezetesen annak, amelyben a szóban forgó irányelv 136. cikke értelmében adómentes volt a terméknek valamely más adóalany általi, az adóköteles használtcikk-keresked? részére történ? értékesítése.

32 Egyfel?l, ami a szóban forgó irányelv 136. cikke a) pontjának alkalmazását illeti, azt az alapügyben ki kell zárni. Amint ugyanis azt a f?tanácsnok is megállapítja indítványának 37. pontjában, az ügy irataiból az t?nik ki, hogy a gépjárművek értékesítése a Bawaria Motors számára az alapügyben semmiféle kapcsolatot nem mutat az e cikk a) pontjában felsorolt rendelkezések értelmében adómentessé vált tevékenységek egyikével sem.

33 Másfel?l, ami a 2006/112 irányelv 136. cikke b) pontjának a jelen ügyre történ? alkalmazását illeti, emlékeztetni kell arra, hogy ez a rendelkezés elírja az olyan termékek értékesítésének mentességét, amelyek beszerzésére vagy használatára a szóban forgó irányelv 176. cikke értelmében nem vonatkozott a héalevonás joga. A hivatkozott 176. cikk második bekezdése egy „standstill” záradékot tartalmaz, amely feljogosítja a tagállamokat, hogy az elz? bekezdésben foglalt, a héalevonásra jogot nem biztosító költségeket meghatározó tanácsi

rendeletek hatálybalépéséig fenntarthatnak minden olyan korlátozást, amelyet az 1979. január 1-jén, vagy – a Közösséghez az említett időpontot követően csatlakozó tagállamok, mint például a Lengyel Köztársaság esetében – a csatlakozás időpontjában hatályos nemzeti jogszabályaik elírának.

34 A 136. cikk b) pontját szigorúan kell értelmezni. Az e rendelkezésben elírt mentesség eltérésnek minősül azon általános elvvel, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott valamennyi termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás hozzáadottértékadó-köteles (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Jyske Finans ügyben hozott ítélet 21. pontját). Ez a mentesség továbbá a hivatkozott irányelv 314. cikke b) pontjában a szóban forgó 136. cikkre történő utalás okán az árrés adóztatására vonatkozó különös szabályozás hatályához kapcsolódik.

35 A 2006/112 irányelv 136. cikkének b) pontjában elírt mentesség tehát csak olyan termékek értékesítésére vonatkozhat, amelyek beszerzésénél a nemzeti jog kizárta az adólevonási jogot (lásd ebben az értelemben a Jyske Finans ügyben hozott ítélet 24. pontját).

36 Ezt az olvasatot a 2006/112 irányelv 176. cikkének szövege is alátámasztja, amely cikk első bekezdése azon kiadásokat említi, amelyek „nem jogosítanak a [héta] levonására”, második bekezdése pedig azokat a „korlátozásokat”, amelyeket a korábban hatályos nemzeti jogszabályok elírának, és amely cikkre ezen irányelv 136. cikkének b) pontja utal.

37 Ezen olvasat egyébiránt megfelel a 2006/112 irányelv 314. cikke általános rendszerének. Amint ugyanis azt a lengyel kormány és a Bizottság is kiemelte, valamint a főtanácsnok is hangsúlyozta indítványának 30. pontjában, az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazásának a szóban forgó irányelv 136. cikke b) pontjában felsorolt esetei közös jellemzője, hogy a terméket az érintett adóköteles használati-cikk-kereskedő számára értékesítő személy semmiképpen nem vonhatta le az e termék vásárlásakor elízetesen felszámított adót, tehát teljes egészében viseli ezen adó terhét.

38 Márpedig az alapügyben a héatörvény 86. cikkének (3) bekezdése nem a 2006/112 irányelv 136. cikkének b) pontja értelmében vett „héalevonáshoz való jog kizárását” írja elő, hanem a levonható adó összegének felső határát. Távollattól, hogy teljesen megfosszák héalevonáshoz való jogától, az az adóalany, amely megszerezte az adóalany viszonteladónak a későbbiekben értékesített terméket, jogosult ezen adót levonni az e nemzeti rendelkezésben rögzített felső határon belül, nevezetesen adott esetben az elízetesen felszámított adó 60%-át, illetve 6000 PLN-t.

39 Következésképpen – és anélkül, hogy szükséges lenne annak értékelése, hogy a héatörvény 86. cikkének (3) bekezdése a 2006/112 irányelv 176. cikkének második bekezdésében elírt „standstill” hatálya alá tartozik-e – a héarendelet 13. §-a (1) bekezdésének 5. pontjában elírt, a használt személygépkocsinak az adóköteles használati-cikk-kereskedő számára olyan adóalanyok általi értékesítésére vonatkozó héa alóli mentesség, amelyek a héatörvény hivatkozott 86. cikke (3) bekezdése értelmében jogosultak voltak az elízetesen felszámított adó részleges levonására, mindenesetre nem felel meg a szóban forgó irányelv 136. cikkének b) pontjában szigorúan meghatározott tényállásnak. Ebből következik, hogy e gépjárműveknek az adóköteles használati-cikk-kereskedő általi továbbértékesítésére nem alkalmazható az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás.

40 A Bawaria Motors arra hivatkozik, hogy a Minister Finansów által támogatott ezen értelmezés következménye az, hogy részleges kettős adóztatás alanya lesz. Ezen értelmezésnek megfelelően – véleménye szerint – a szokásos héaszabályozás értelmében köteles ezen adót a szóban forgó használt személygépkocsi teljes viszonteladási ára tekintetében alkalmazni,

ugyanakkor mivel a szóban forgó gépjárművet elzeteresen számára egy másik adóalany a héarendelet 13. §-a (1) bekezdésének 5. pontja értelmében adómentesen értékesítette, nem vonhatja le a héa azon részét, amelyet e másik adóalany a héatörvény 86. cikkének (3) bekezdésében elírt korlátozás okán elzeteresen nem vonhatott le, és amely következésképpen ezen értékesítési árba beszámításra került.

41 Mindazonáltal a jelen ítélet 34. és 35. pontjában említett megfontolásokra figyelemmel a 2006/112 irányelv 136. cikkének b) pontja nem értelmezhető másképp, mint ahogyan az a szóban forgó ítélet 39. pontjában szerepel, ami lehetővé tenné annak elkerülését, hogy az olyan adóköteles hasznáلتcikk-kereskedőt, mint a Bawaria Motorst, amely nem hivatkozhat arra a tényre, hogy a számára a későbbiekben hasznáلت cikként értékesített termékek eredeti, egy másik adóalany általi megszerzése tekintetében e rendelkezés értelmében a héalevonáshoz való jog kizárásra került, részleges kettős adóztatás terhelje (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Jyske Finans ügyben hozott ítélet 24. pontját). E helyzet ugyanis nincs hatással a szóban forgó irányelv 314. cikkében rögzített, az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazására.

42 Amint arra a Bizottság is hivatkozott beadványaiban és a tárgyalás során, a lengyel jogalkotó hatáskörébe tartozik e helyzet megszüntetése. E helyzet megszüntetése ugyanakkor nem vonhatja maga után a 2006/112 irányelv olyan értelmezését, amely összeegyeztethetetlen annak szövegével, valamint rendelkezéseinek általános rendszerével.

43 Hangsúlyozni kell továbbá, hogy – a Bawaria Motors által képviselt állásponttal ellentétben – nem ellentétes az adósemlegesség elvével az a tény, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazása megtagadásra kerül a hasznáلتcikk-kereskedővel szemben az alapügyben szereplőhöz hasonló tényállás esetén, miközben a szóban forgó szabályozás a 2006/112 irányelv 136. cikke b) pontja és 314. cikke b) pontja együttes rendelkezéseinek értelmében alkalmazható abban az esetben, ha az adóköteles hasznáلتcikk-kereskedő a szóban forgó termékeket elzeteresen adómentesen szerezte be olyan másik adóalanytól, amely egyáltalán nem vonhatta le az elzeteresen felszámított adót.

44 Amint ugyanis azt a Minister Finansów hangsúlyozta a tárgyalás során, e második tényállás esetén a termékeknek az adóköteles hasznáلتcikk-kereskedő tekintetében felszámított értékesítési ára magában foglalja a másik adóalany által elzeteresen megfizetett teljes héaösszeget, mivel ugyanis ez utóbbi nem vonhatta ezt le részlegesen sem a szóban forgó termékek beszerzése során. Ezzel szemben az alapügyben szereplő tényállás esetén ez az ár az elzeteresen megfizetett héa csak egy részét foglalja magában, nevezetesen azt a részt, amelyet a héatörvény 86. cikke (3) bekezdésében rögzített felső határra figyelemmel a szóban forgó termékeket az adóköteles hasznáلتcikk-kereskedőnek értékesítő adóalany nem vonhatott le azok megszerzésekor.

45 Amint azt a lengyel kormány is hangsúlyozta, az a tény, hogy engedélyeznék az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az alapügyben szereplőhöz hasonló tényállás esetében, azzal a következménnyel járna, hogy a héa nem lenne arányban az adóköteles hasznáلتcikk-kereskedő által értékesített hasznáلت cikkek árával, még akkor sem, ha az elzeteresen megfizetett adó egy jelentős részét levonhatta valamely más adóalany egy korábbi értékesítési szakaszban. Az ehhez hasonló megoldás sértené a héa általánosságának a 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésében foglalt elvét.

46 A fenti megfontolásokra figyelemmel az elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 136. és 315. cikkével összefüggésben értelmezett 313. cikkének (1) bekezdését és 314. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az adóköteles hasznáلتcikk-kereskedő nem alkalmazhatja az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást, amennyiben olyan, a szóban forgó irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett hasznáلت cikknek minősülő személygépkocsikat értékesít, amelyeket elzeteresen olyan másik adóalanytól vásárolt

héamentesen, aki csak az e gépjárművek vételára tekintetében elzetiesen felszámított héa részleges levonására volt jogosult.

A költségekről

47 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 136. és 315. cikkével összefüggésben értelmezett 313. cikkének (1) bekezdését és 314. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az adóköteles használcikk-kereskedő nem alkalmazhatja az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást, amennyiben olyan, a szóban forgó irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett használt cikknek minősülő személygépkocsikat értékesít, amelyeket elzetiesen olyan másik adóalanytól vásárolt héamentesen, aki csak az e gépjárművek vételára tekintetében elzetiesen felszámított héa részleges levonására volt jogosult.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel