

ELEANOR SHARPSTON
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. december 11.¹

1. A Bíróság által értelmezett közösségi HÉA-szabályozás értelmében az a személy, aki részben adóköteles gazdasági tevékenység céljára, részben pedig saját szükségleteinek kielégítésére épít házat, jogosult az egész házat a vállalkozásához rendelni, mely esetben jogosulttá válik az építési költségek után előzetesen felszámított HÉA teljes és azonnali levonására. Ekkor a házrész magáncélú használatát áthárított adóval terhelt, ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásként kell kezelnie. E megoldás mindazonáltal pénzügyi előnyt biztosíthat számára azon személyhez képest, aki úgy épít hasonló házat, hogy nem tervezi annak adóköteles, vállalkozási célú használatát, ezért nem válik jogosulttá az előzetesen felszámított adó levonására.

2. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemben az osztrák Verwaltungsgerichtshof (közigazgatási bíróság) azt kérdezi, hogy ez az előny összeegyeztethető-e az egyenlőség elvével vagy az állami támogatásra vonatkozó közösségi szabályokkal. Kérdéseket tesz fel továbbá az adólevonás kizárását előíró olyan nemzeti rendelkezés érvényességével kapcsolatban, amelyet a közösségi HÉA-szabályozás hatálybalépésénél korábban fogadtak el,

viszont később a Bíróság ítélezési gyakorlatának téves értelmezése alapján módosítottak.

A vonatkozó közösségi jog

Az alapvető rendelkezések

3. A nemzeti bíróság előtt folyamatban lévő alapeljárás tárgya egy 2002 és 2004 között épült ház, így a vonatkozó közösségi szabály a hatodik HÉA-irányelv.²

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, többször módosított, 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: hatodik irányelv). Az irányelvet 2007. január 1-jei hatállyal a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) váltotta fel, amelynek célja az alkalmazandó rendelkezések átdolgozott szerkezet és szövegezés révén történő, világos és ésszerű bemutatása, amely elviekben nem eredményezett érdemi változásokat a meglévő jogszabályban. Ezért a 2006/112 irányelv rendelkezéseire történő lenti keresztivatkozások nem jelentenek a hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseinek szövegével való azonosságot.

1 – Eredeti nyelv: angol.

4. Ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében³ a HÉA alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített [bármely] termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”. A 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontja értelmében⁴ az adóalap főszabály szerint lényegében a kapott ellenérték teljes összege.

kapcsán áll fenn, adómentes ügyletek – vagyis a hatodik irányelv 13. cikkében felsorolt ügyletek⁷ – vagy a HÉA hatályán teljesen kívül eső, például nem ellenérték fejében vagy nem adóalany által felhasznált szolgáltatások és áruk esetében nem áll fenn levonási jog.

A vegyes használatlalt kapcsolatos problémák

5. A 17. cikk (2) bekezdése értelmében⁵ azonban, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles (értékesítési) tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból (a továbbiakban: fizetendő adó) levonni az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett HÉA-t, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog (a továbbiakban: előzetesen felszámított adó). A 17. cikk (1) bekezdése értelmében⁶ az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik (vagyis lényegében nem a teljesített szolgáltatások nyújtásakor, hanem az igénybe vett szolgáltatások teljesítésekor).

7. Számos rendelkezés vonatkozik azon nehézségekre, amelyek abból adódhatnak, hogy bármely okból az adóalany részére történt, megadóztatott termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást részben megadóztatott ügyletekhez, részben pedig más célra használnak. Nyilvánvaló, hogy ilyen esetekben szükséges a megadóztatott és egyéb ügyletek megkülönböztetése, illetve az előzetesen felszámított adó levonása, valamint az adóalany által felszámított adó kivetése közötti megfelelés fenntartása.

6. Mivel a levonási jog csupán a ténylegesen megadóztatott ügyletekkel kapcsolatban felhasznált szolgáltatások és termékek

8. Kétféle vegyes használat megkülönböztetésére került sor. Egyrészt, vannak olyan helyzetek, amelyekben az adóalany terméke-

3 – Lásd a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontját.

4 – Lásd a 2006/112 irányelv 73. cikkét.

5 – Lásd a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját.

6 – Lásd a 2006/112 irányelv 167. cikkét.

7 – Lásd a 2006/112 irányelv 131–137. cikkét. Különösen, a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja mentesíti az ingatlanok lízingjét és bérbeadását; azonban a 13. cikk C. részének a) pontja értelmében a tagállamok megengedhetik adóalanyoknak, hogy az ingatlanok lízingje és bérbeadása esetében az adózást válasszák (lásd a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének I. pontját és 137. cikke (1) bekezdésének d) pontját).

ket vagy szolgáltatásokat szerez be az üzleti tevékenysége során, amelyeket részben üzleti, részben nem üzleti célból használ fel. Másrészt, vannak olyan esetek, amikor egy vállalkozás mind megadózott, mind meg nem adózott tevékenységet végez.

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

9. Először, az üzleti javak saját szükségletek kielégítésére történő használatával, illetve a hasonló helyzetekkel kapcsolatban a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése⁸ a következőképpen rendelkezik: „Az ellenérték fejében történő teljesítéssel egy tekintet alá tartozik, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, vagy ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót teljesen vagy részben levonták”.

- b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.

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

10. Hasonlóképpen: a szolgáltatásokra vonatkozóan a 6. cikk (2) bekezdése⁹ kimondja:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

11. Így – a 6. cikk (2) bekezdése esetében az eltérés lehetőségétől függően – a fenti két rendelkezés azt jelenti, hogy amennyiben az adóalany a vállalkozásából, de vállalkozásidegen célra saját magának terméket értékesít, vagy szolgáltatást nyújt, gyakorlatilag köteles az ügyleten saját magának HÉA-t felszámolni, mivel az ilyen eszközök vonatkozásában az előzetesen felszámított adót levonta.

⁸ – Lásd a 2006/112 irányelv 16. cikkét.

⁹ – Lásd a 2006/112 irányelv 26. cikkét.

12. Az adóalapot ilyen esetben a 11. cikk A. része (1) bekezdésének b) és c) pontja¹⁰ szerint kell kiszámítani, amelyek a következőképpen rendelkeznek:

„[...]

b) az 5. cikk (6) [...] bekezdése szerinti termékértékesítések esetén a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár;

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

[...]”.

13. Másodszor, a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése¹¹ olyan helyzekekről rendelkezik, amikor az adóalany a termékeket vagy szolgáltatásokat mind adólevonási joggal járó ügyletekhez, mind pedig adólevonási joggal nem járó ügyletekhez használja fel. Ilyen esetekben, az első albekezdés szerint „a hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik”.

14. A második albekezdés szerint, a levonható hányadot elvben a 19. cikk alapján kell megállapítani,¹² amely szerint ez lényegében az adólevonásra jogosító tevékenység bevételeinek és a teljes bevételnek a hányadosa.¹³

¹¹ – Lásd a 2006/112 irányelv 173. cikkét.

¹² – Lásd a 2006/112 irányelv 174. és 175. cikkét.

¹³ – A 17. cikk (5) bekezdése azonban azt is megengedi a tagállamoknak, hogy e szabálytól bizonyos korlátok között eltérjenek. Különösen, lehetséges az üzleti tevékenység adóköteles és nem adóköteles részeinek külön nyilvántartása és az előzetesen felszámított adó levonható arányának a felhasználás célja szerinti meghatározása – például, az előzetesen felszámított adó fele lenne levonható azon áruk tekintetében, amelyek felét adóköteles, felét pedig nem adóköteles tevékenységre használták, függetlenül e két tevékenység viszonylagos értékétől.

¹⁰ – Lásd a 2006/112 irányelv 74. és 75. cikkét.

15. A hatodik irányelv 20. cikkének (1) és (2) bekezdése¹⁴ előírja továbbá, hogy az előzetesen felszámított adó levonásának összegét módosítani kell bizonyos esetekben:

e javakat terheli. A módosítás a következő években az adólevonási jogosultság változásainak figyelembevételével történik, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerezték vagy előállították.

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

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.

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

A tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében a módosítási időszakot legfeljebb 20 évre meg lehet hosszabbítani.”

b) azon tényezők, amelyeket az adólevonás meghatározása során figyelembe vettek, a bevallás benyújtása után megváltoztak [...].

A Bíróság ítélkezési gyakorlata a tárgyi eszközök vegyes használatára vonatkozóan

(2) A tárgyi eszközök esetén olyan módosítás történik, amely öt éves időtartamot ölel fel, beleértve azon évet is, amelyben a javakat előállították vagy beszerezték. Az éves módosítás csak egyötödét érinti azon adónak, amely

16. A Bíróság több alkalommal foglalkozott a hatodik irányelv fenti rendelkezéseinek értelmezésével a tárgyi eszközök – különösen

14 – Lásd a 2006/112 irányelv 184–192. cikkét.

az épületek – vegyes használatára vonatkozóan, legutóbb a Wollny-ügyben. További jelentős ítéletek születtek a Lennartz-, az Armbrecht-, a Bakcsi-, a Seeling- és a Charles-ügyben.¹⁵

17. A Bíróság által a Lennartz-ügyben hozott ítéletben kimondott elv értelmében az az adóalany, aki valamely terméket vállalkozási célra használ fel, a hatodik irányelv 17. cikke értelmében e termék megszerzésekor jogosult az előzetesen felszámított adó levonására, bármilyen kicsi is legyen a vállalkozási célú felhasználás aránya.¹⁶

18. A Seeling-ügyben hozott ítéletében a Bíróság kimondta, hogy ha az adóalany egy teljes egészében a vállalkozásának vagyónát képező épület valamely részét saját szükségleteinek kielégítésére használja, ezt (a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése értelmében) adóköteles szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni, és ez nem tekinthető ingatlanok lízingjének vagy bérbeadásának (amely a 13. cikk B. részének b) pontja alapján mentességet élvezne).¹⁷

15 – A C-97/90. sz. Lennartz-ügyben hozott ítélet (EBHT 1991., I-3795. o.); a C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben hozott ítélet (EBHT 1995., I-2775. o.); a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben hozott ítélet (EBHT 2001., I-1831. o.); a C-269/00. sz. Seeling-ügyben hozott ítélet (EBHT 2003., I-4101. o.); a C-434/03. sz., Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet (EBHT 2005., I-7037. o.) és a C-72/05. sz. Wollny-ügyben hozott ítéletet (EBHT 2006., I-8297. o.).

16 – Lásd különösen az ítélet 26–28. és 35. pontját.

17 – Lásd az ítélet 40–56. pontját.

19. A Nagytanács a Charles-ügyben megerősítette ezt az ítélkezési gyakorlatot, különösen annak egyértelmű kimondásával, hogy amennyiben tárgyi eszközöket mind vállalkozási, mind vállalkozásidegen célra használnak, az adóalany a HÉA vonatkozásában választhat, hogy i. ezt az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonja, vagy ii. teljes egészében magántulajdona körében tartja, és ezzel teljesen kizárja a HÉA rendszeréből, vagy iii. csak a tényleges szakmai használattal érintett hányadot viszi be a vállalkozásába. Ezzel összefüggésben a Bíróság úgy vélte, hogy a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésével, valamint 17. cikkének (2) és (6) bekezdésével ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé, hogy az adóalany az ilyen terméket teljes egészében a vállalkozás tárgyi eszközeinek körébe vonja, és adott esetben teljes mértékben és azonnal levonja az ilyen termék beszerzésével kapcsolatban előzetesen felszámított adót.¹⁸

20. Végül a Wollny-ügyben a Bíróság elismerte, hogy az adóalany által teljes egészében a vállalkozása vagyona körébe vont ingatlan egy részének saját célú használata (mint a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése szerint minősülő szolgáltatás) utáni HÉA adóalapját valójában az ingatlan teljes megszerzési vagy építési költségei olyan részében állapíthatják meg, amely a magánhasználatra átadott aránynak felel meg, és az eredeti levonás 20. cikk szerinti módosítási időszakát öleli fel. A Bíróság rámutatott, hogy egy ilyen megoldás az adómentes végső fogyasztási helyzetek elkerülésével az adóalanyok és a végső fogyasztók közötti egyenlőségre törekszik.¹⁹

18 – Lásd az ítélet 23. és 36. pontját.

19 – Lásd az ítélet 20–53. pontját, különösen a 48. és az 53. pontot.

21. Megjegyzendő azonban, hogy a Bizottság a következő szövegű, új 168a. cikk 2006/112 irányelvbe iktatását javasolta²⁰ a Tanács számára:

„Ingatlanszerzés, -építés, -felújítás, illetve az ingatlan jelentős átalakítása során az adókötelezettséggel egyidejűleg keletkező eredeti adólevonási jogot csak az ingatlannak az adólevonásra jogosító tevékenységek céljából történő tényleges használata arányában lehet gyakorolni.

A 26. cikktől eltérve,^[21] az első albekezdésben említett használati arányban bekövetkező változásokat az adólevonási jog eredeti gyakorlásának korrekciójához a 187., 188., 190. és 192. cikkben megállapított feltételekben^[22] figyelembe veszik.

A második albekezdésben említett változásokat a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanokra a tagállamok által a 187. cikk (1) bekezdése alapján^[23] megállapított időszakban veszik figyelembe.”

20 – A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv egyes rendelkezéseinek módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 2007. november 7-i javaslat (COM (2007) 677 végleges) 1. cikkének (11) bekezdése.

21 – A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének felel meg.

22 – A hatodik irányelv 20. cikke (2), (3), (4) és (6) bekezdésének felel meg.

23 – A hatodik irányelv 20. cikke (2) bekezdése második és harmadik albekezdésének felel meg.

22. A javaslattervezet indokolása jelzi, hogy a javasolt új rendelkezés célja a mind vállalkozási, mind vállalkozásidegen célra használni kívánt ingatlan megszerzése vagy építése, vagy ezekkel gazdaságilag összehasonlítható ingatlanügyletek után előzetesen felszámított HÉA levonására vonatkozó jog gyakorlásának pontosítása. Az eredeti levonás az ingatlan olyan tevékenységekre történő tényleges használatára korlátozódna, amelyekre tekintettel a levonási jog felmerül. Vegyes használat esetén a teljes és azonnali levonás már nem lenne lehetséges, hanem egy korrekciós rendszer figyelembe venné a vállalkozási célú felhasználással kapcsolatos emeléseket és csökkentéseket is. E rendszer helyettesítené a 2006/112 irányelv (a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének megfelelő) 26. cikke szerinti vállalkozásidegen célú használat utáni adót a korrekciós időszak során; az adólevonások módosításának fennálló rendszeréhez hasonló módon működne, és azzal párhuzamosan lenne alkalmazandó az adóköteles és adómentes ügyletek arányának változásakor.

A levonások kizárására vonatkozó átmeneti rendelkezések

23. A hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése²⁴ alapján a Bizottság javaslatára a Tanács egyhangúlag állapítja meg, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet a hozzáadottértékadó levonásának joga, de kifejezetten rendelkezik arról, hogy az üzleti tevékenységhez

24 – Lásd a 2006/112 irányelv 176. cikkét.

szorosan nem kapcsolódó kiadás esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek, az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni.

24. A Tanács döntésének meghozataláig terjedő időszakra vonatkozóan, a 17. cikk (6) bekezdésének második albekezdése kimondja: „A fent említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel.”

25. A kérdéses szabályokat mindeddig nem fogadták el, így az átmeneti rendelkezés továbbra is hatályban van.

A vonatkozó osztrák szabályozás

26. A kérdést előterjesztő bíróság által kifejtettek szerint az 1994. évi Umsatzsteuergesetz (osztrák forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) két, egymást átfedő rendelkezése kizárja a saját szükségletek kielégítésére használt ingatlannal kapcsolatban előzetesen felszámított HÉA levonását.

27. Egyrészt a 12. § (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontja az adóalany magánéletvitelét szolgáló, így többek között az adóalany saját lakását érintő ráfordításokat kizárja a HÉA-levonás köréből. E rendelkezés a tényállás teljes idején változatlan formában volt hatályban.

28. Másrészt a 12. § (2) bekezdésének 1. pontja az ingatlanokkal kapcsolatos levonásokra vonatkozik. Amikor a hatodik irányelv Ausztriában – az ország Közösségekhez történő csatlakozásakor²⁵ – hatályba lépett, e rendelkezés kizárta az adóalany lakáscélú magánszükségeinek kielégítését szolgáló épületrész tekintetében az adólevonás lehetőségét. Az 1997-ben történt módosítást követően a vegyes használatú épület teljes egészében a vállalkozás vagyonának körébe rendelhetővé vált. Az UStG 6. §-a (1) bekezdése 16. pontjának, 6. §-a (2) bekezdésének és 12. §-a (3) bekezdésének együttes olvasata értelmében azonban az épületrészek lakáscélú magánszükséglet kielégítését szolgáló felhasználása (az előzetesen felszámított adó levonását kizáró) adómentes tevékenységnek minősül.

29. A módosítás előkészítő anyagai kifejezetten kimondják, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján az adóalanyok lakáscélú

²⁵ – Vagyis 1995. január 1-jén. Nyilvánvaló, hogy jöllehet az 1994. évi UStG formálisan ugyanezen a napon lépett hatályba, a szóban forgó rendelkezések a korábbi, 1977 óta változatlan rendelkezések pusztá megismétlését jelentették. Következésképpen nem kérdéses, hogy azok már a hatodik irányelv Ausztria tekintetében történő hatálybalépését megelőzően is (meglehetősen hosszú időn keresztül) hatályban voltak.

magánszükségeinek kielégítését szolgáló épületek adókedvezményben részesíthetők, és az adómentesség annak biztosítását célozza, hogy a magánszükségeket kielégítést szolgáló épületrészek nem szándékolt tehermentesítése ne következzen be.

30. Megállapítható, hogy az adóhatóság álláspontja szerint a Seeling-ügyben hozott ítélet (amely szerint a vállalkozás vagyonát képező épület saját szükségletek kielégítésére történő használata nem tekinthető adómentes lízingnek vagy bérbeadásnak) nem befolyásolja az osztrák helyzetet, mivel a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése kiterjed a levonás kizárására.

31. Megemlíthető, hogy a jelen ügy tényállásának ideje óta a vállalkozáshoz rendelt ingatlanok lakáscélú magánszükséglet kielégítésére történő (az előzetesen felszámított adó levonását kizáró) használatára vonatkozó nemzeti mentességet kétszer módosították,²⁶ és a Tanács feljogosította Ausztriát, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésétől eltérve kizárja a kiadásokat a HÉA-levonási jog köréből, ha a termékek vagy szolgáltatások több mint 90%-át az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra használja.²⁷

²⁶ – BGBl I, 134/2003. sz. és BGBl I, 27/2004. sz.

²⁷ – Az Osztrák Köztársaságnak a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 77/388/EGK hatodik irányelv 17. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazására történő felhatalmazásáról szóló, 2004. december 13-i 2004/866/EK tanácsi határozat (HL 2004., L 371., 47. o.), amely 2009. december 31-éig alkalmazandó. Úgy tűnik, Franciaország és Németország is hasonló eltéréseket élvez.

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatal iránti kérelem

32. Sandra Puffer 2002 novembere és 2004 júniusa között úszómedencés családi házat épített, és közölte az adóhivatallal, hogy a ház egy részét – HÉA-köteles tevékenységként – iroda céljára fogja bérbe adni. Az épületet körülbelül 11%-ban használták vállalkozási célra. Sandra Puffer a családi házat teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe rendelte, és a Seeling-ügyben hozott ítéletre hivatkozva a házépítéssel kapcsolatban előzetesen felszámított adó egészét le kívánta vonni. Az adóhivatal az úszómedence építésével kapcsolatban nem engedélyezett levonást. Az egyéb építési költségek tekintetében pedig az előzetesen felszámított adó levonhatóságát csak a 11%-os vállalkozási célú felhasználás mértékéig ismerte el.

33. Sandra Puffer keresetet nyújtott be a Verwaltungsgerichtshofhoz.

34. Először is arra hivatkozik, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján lakóházát – teljes adólevonásra való jogosultság mellett – teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe rendelheti.

35. A kérdést előterjesztő bíróság kiemeli, hogy a Seeling-ügyben hozott ítélet értelmében az adóalany egy épület magáncélra használt részei tekintetében jogosult az előzetesen felszámított adót levonni, ha ugyanezen épület más részét adóköteles célra használja. Ha az adóalany lakáscélú magánszükséglet kielégítését szolgáló lakóházat épít, az építkezést terhelő teljes HÉA-t levonhatja, ha e lakóház legalább egy helyiségét vállalkozása céljára használja. A magánhasználat a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése alapján HÉA-fizetési kötelezettséget keletkeztet, amelynek alapján az adót tíz évre elosztva kell megfizetni. A bánásmód tehát attól függően különbözik, hogy az érintett személy adóalany vagy sem. Bár mindkét esetben végső fogyasztásról van szó, a hatodik irányelv az adóalanyt a magáncélú lakóház költségeinek mintegy 5%-át és az előzetesen felszámított HÉA teljes összegének mintegy 25%-át kitevő előnyben részesíti, míg más polgárok ugyanilyen jellegű végső fogyasztás esetén nem részesülnek hasonló gazdasági előnyben.²⁸ A kérdést előterjesztő bíróságban ezért felmerül a kétség, hogy nem ellentétes-e az egyenlő bánásmód közösségi jogi elvével a hatodik irányelv szerinti szabályozás. Ha az osztrák törvényhozó ilyen szabályozást fogadott volna el, az nagy valószínűséggel a szövetségi alkotmány 7. cikkének (1) bekezdésében rögzített egyenlő bánásmód elvébe ütközne. Továbbá a hatodik irányelvet átültető nemzeti jogszabály a verseny torzítására alkalmas módon tesz különbséget egyrészről az adóköteles, másrészről az adómentes (pl. orvosok) tevékenységet végző adóalanyok magáncélú lakóházai között, mivel a magáncélú lakóház külön helyiségének vállalkozási célú haszná-

latára tekintettel a kizárólag adómentes tevékenységet végző adóalanyok az előzetesen felszámított adót nem vonhatják le. Ez ellentétes lehet az állami támogatás EK 87. cikkben foglalt tilalmával.

36. Sandra Puffer másodszor arra hivatkozik, hogy a tárgybeli eset nem tekintendő olyannak, amelyben Ausztria a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése alapján egy hatályos, az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó kizárás fenntartására jogosult lenne.

37. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az UStG 12. §-a (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontja a hatodik irányelv Ausztria vonatkozásában történt hatálybalépése óta változatlan formában van hatályban (ezért álláspontja szerint vonatkozik rá a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerinti úgynevezett „stand-still klauzula”). Az UStG 12. §-a (2) bekezdésének 1. pontja módosult, azonban a magáncélra használt ingatlanrészekhez kapcsolódó adólevonás e tilalma fenntartásának szándékával. Csak utólag, a Seeling-ügyben hozott ítélet kapcsán derült ki, hogy a magáncélú ingatlanhasználat nem minősülhet adómentes tevékenységnek. A Holböck-ügyben hozott ítélet²⁹ alapján a „stand-still klauzula” egy módosított rendelkezésre is vonatkozhat, ha az a lényegét tekintve megegyezik a korábbi szabályozással. Az UStG 12. §-a (2) bekezdése 1. pontjának módosított változata – összefüggésben a 6. § (1) bekezdésének 16. pontjával – lényegében megegyezik az eredeti változattal, és azzal

28 – A tárgyaláson az osztrák kormány kifejtette, hogy a kérdést előterjesztő bíróság hogyan juthatott az említett számadatakhoz (a költség 5%-a és az előzetesen felszámított adó 25%-a) Ausztria 20%-os HÉA-kulcsa, a 10 éves korrekciós időszak és a 10%-os éves finanszírozási költség alapján, amelyek az érintett személy számára lehetővé tették volna az azonnal levont HÉA-val megegyező összegű költsön felvételét és tízéves időszak alatti visszafizetését. Egyértelmű, hogy az alapvető tényezők tagállamonként és az idő múlásával változhatnak, és így a pontos eredmény is változhat.

29 – A C-157/05. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2007., I-4051. o.) 41. pontja.

azonos jogalkotói szándékon alapszik. Ha azonban a „stand-still klauzula” nem vonatkozik a módosított változatra, felmerül a kérdés, hogy a módosítás befolyásolhatja-e a 12. § (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontjában szereplő, egymást átfedő szabályok érvényességét is.

lakáscélú magánszükséglet kielégítését szolgáló és legalább csekély mértékben vállalkozás céljára használt lakóingatlanokon fennálló tulajdont?

38. Ezzel összefüggésben a Verwaltungsgerichtshof a következő kérdéseket teszi fel:

„1) A közösségi jogi alapjogokba (az egyenlő bánásmód közösségi jogi elvébe), ütközik-e [a hatodik irányelv], különösen annak 17. cikke, ha annak alapján az adóalanyok más uniós polgároknál körülbelül 5%-kal kedvezőbb áron szerezhetnek lakáscélú magánszükséglet kielégítését szolgáló (fogyasztás) lakóingatlanokon fennálló tulajdont, miközben ezen előny abszolút összege a lakóingatlan vásárlási és építési költségei összegének függvényében korlátlanul emelkedik? Megvalósul-e ez az ütközés azáltal is, hogy az adóalanyok a magáncélra használt lakóingatlanait vállalkozásuk céljára még csekély mértékben sem használó más adóalanyoknál körülbelül 5%-kal kedvezőbb áron szerezhetnek

2) Az EK 87. cikkel ellentétes-e a hatodik irányelv, különösen pedig a hatodik irányelv 17. cikkének átültetése céljából elfogadott nemzeti rendelkezés arra tekintettel, hogy bár e rendelkezés az adóalanyok magáncélra használt lakóingatlanaihoz kapcsolódó – az 1. kérdésben említett – előnyt minden, adóköteles tevékenységet végző adóalany számára biztosítja, az adómentes tevékenységet végző adóalanyokat azonban ezen előnyból kizárja?

3) A hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése továbbra is kifejti-e joghatását akkor, ha a nemzeti jogalkotó a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésére alapítható, adólevonást kizáró nemzeti jogi rendelkezést (jelen esetben az [UStG] 12. §-a (2) bekezdésének 1. pontját) kifejezetten azzal a szándékkal módosítja, hogy az adólevonás kizártságát fenntartsa, és a nemzeti jogból szintén az előzetesen

felszámított adó levonása kizártságának fenntartása következne, a nemzeti jogalkotó azonban a közösségi jog (jelen esetben a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának) értelmezését illető, csak utólag felismert tévedés következtében olyan szabályozást fogadott el, amely – önmagában szemlélve – a közösségi jog alapján (a [Seeling ügyben hozott] ítéletben a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának tulajdonított értelmezés szerint) az előzetesen felszámított adó levonásának lehetőségét biztosítja?

- 4) A 3. kérdésre adott nemleges válasz esetén, korlátozhatja-e az előzetesen felszámított adó levonása kizártságának (jelen esetben az 1994. évi UStG 12. § (2) bekezdése 2. pontja a) alpontjának) a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerinti „stand-still klauzulán” alapuló joghatását, ha a nemzeti jogalkotó két, egymást átfedő, az adólevonást kizáró nemzeti jogi rendelkezés (jelen esetben az [UStG] 12. §-a (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontja és az [UStG] 12. §-a (2) bekezdésének 1. pontja) közül az egyiket módosítja, és végül azért mond le szándékáról, mert jogban való tévedésben volt?”

osztrák kormány az Unabhngiger Finanzsenat véleményéhez csatlakozott.

40. A kérdésekre adandó válaszokra vonatkozó javaslataikon kívül a felek alapvető megközelítése is jelentősen eltér egymástól. S. Puffer és a Bizottság elismeri, hogy a hatodik irányelv lehetővé teszi, hogy az adóalanyok úgy döntsenek, hogy a tárgyi eszközöket teljes egészükben a vállalkozásuk vagyonához rendeljék, az előzetesen felszámított adó teljes és azonnali levonása mellett. Ezzel szemben az Unabhngiger Finanzsenat és az osztrák kormány (a továbbiakban: osztrák hatóságok) álláspontja szerint a közösségi szabályozás nem írja elő e választási lehetőség fennállását, hanem a költségnek csak a vállalkozási célra történő használatnak megfelelő aránya tekintetében engedi meg a levonást.

Értékelés

39. S. Puffer, az Unabhngiger Finanzsenat (ellenérdekű fél a fellebbezési eljárásban) és a Bizottság írásbeli és szóbeli észrevételeket is terjesztett a Bíróság elé. A tárgyaláson az

41. Ezért az osztrák hatóságok álláspontját az előterjesztett kérdéseket megelőzően vizsgálom.

Az osztrák hatóságok álláspontja

42. Az Unabhngiger Finanzsenat azzal érvel, hogy a hatodik rnyelv szövege nem gnyel magyarázatot, és nem értelmezhető gy, ahogyan azt a Bíróság teszi.

43. A 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja értelmében az adóalany akkor vonhatja le az előzetesen felszámított adót, *ha azon termékeket és szlgltatsokat, amelyekhez az adó kapcsolódik, adóköteles tevékenységéhez használta fel.* A 6. cikk (2) bekezdésének a) pontja értelmében a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját szükségleteinek kielégítésére annyiban minősül adóköteles tevékenységnek, *amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonására jogosítanak.*³⁰ Következésképpen először a vállalkozási és a magáncélú felhasználás arányát szükséges megállapítani, és ez fogja meghatározni a levonható előzetesen felszámított adó arányát. A saját szükségletek kielégítésére történő használat csak annyiban lesz adóköteles, amennyiben az a vállalkozási célú használatra beszerzett azon termékeket

rinti, amelynek tekintetében a levonási jog gyakorolható.³¹ A vállalkozás vagyonához rendelés önmagában nem keletkeztethet levonási jogot, ellenkező esetben az „amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes vagy részleges levonására jogosítanak” kttel értelmetlen lenne. Az osztrák hatóságok zrt arra következtetnek, hogy a tárgyi eszközök megszerzsüket követően azonnal, teljes egészükben a vállalkozás vagyonához rendelhetők, ami az adott időpontban adóköteles vállalkozási célú használatra átengedett (akár 0%-os) arány tekintetében keletkeztet levonási jogot, tekintettel az eredeti levonás hatodik rnyelv 20. cikke szerinti, a vállalkozási és a magáncélú használat arányaiban a levonási időszakban bekövetkezett változások figyelembevétele érdekében történő módosítására.

44. Erre tekintettel az osztrák hatóságok kifogásolják a Bíróság megállapításait,³² amelyek szerint azt a személyt, aki bizonyos termékeket részben vállalkozási célra, részben pedig saját szükségleteinek kielégítésére használ, és a termék megszerzésekor az előzetesen felszámított HA egészét vagy egy részét levonta, gy kell tekinteni, mint aki a termékeket teljes egészében a 17. cikk (2) bekezdése szerinti adóköteles tevékenysége céljára használja, és zrt az előzetesen felszámított adó teljes és azonnali levonására jogosult. gy vlik, hogy a Bíróság a jogszabály indokolatlan, önmagába visszatérő értelmezését

30 – Az osztrák hatóságok kiemelik, hogy azon hat nyelv közül, amelyeken a hatodik rnyelvet elfogadták, csak az angol használ jelen időt („levonására jogosítanak”, angolul: „is deductible”). A többi nyelvi változat által használt megfogalmazást a „levonására jogosítottak” („has given rise to the right to deduct”) szöveggel lehetne angolra fordítani, ami időrendi sorrendet jelez. Továbbá a 2006/112 rnyelv 26. cikke (1) bekezdése a) pontjának angol változata jelenleg olyan előzetesen felszámított adóra utal, amely levonható „volt” (angolul: „was deductible”).

31 – Az osztrák hatóságok a hatodik rnyelv 5. cikkének (6) bekezdésével kapcsolatban a C-322/99. s C-323/99. sz., Fischer s Brandenstein egyesített ggekben hozott tltre (EBHT 2001., I-4049. o.) hivatkoznak, amelyben a Bíróság lényegében gy vélte, hogy ha az előzetesen felszámított adó levonása nélkül megszerzett, m adóköteles vállalkozási tevékenységhez rendelt gépkocsin HA-levonására jogosító munkát végeztek, és az autót ezt követően rendeltk az adóalany magnvagyonhoz, a „saját részre történő termékértékesítés” utáni adóköteles összeg csak azon rtk lehet, amelynek tekintetében levonási jog keletkezett.

32 – A fenti 15. lábjegyzetben hivatkozott Lennartz-égben hozott ítélet 26. pontjára és a Seeling-égben hozott ítélet 43. pontjára hivatkoznak.

vezette be, mivel az az előzetesen felszámított adó levonásának jogát a későbbi, magáncélú felhasználás formájában megnyilvánuló adóköteles tevékenységből vezeti le.

45. Ráadásul az osztrák hatóságok cáfolni kívánnak számos további érvet is, amelyek – álláspontjuk szerint – a vegyes használat esetén érvényesülő teljes levonási jog alátámasztásának tekinthetők. Az egyrészt a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdését és 6. cikkének (2) bekezdését, másrészt az irányelv 17. cikkének (5) bekezdését összehasonlítva, Jacobs főtanácsnok Charles-ügyre vonatkozó indítványában³³ adott magyarázat ellentmondásos, és pusztán a teljes levonásból eredő nehézségek megkerülésére irányul. A főtanácsnoknak a Seeling-ügyre vonatkozó indítványában a Bizottság által a hatodik irányelv vonatkozásában tett javaslat indoklásából levont következtetése,³⁴ mely szerint a 6. cikk (2) bekezdésének a) pontjában foglalt, fizetendő adóra vonatkozó előírást kifejezetten az adólevonás korlátozásának alternatívájaként választották, nem támogatta a teljes levonás valamennyi vegyes használatú termék esetében történő érvényesülését. Továbbá, ha egy kizárólag adómentes tevékenységet végző adóalany egy ingatlant vegyes célokra használ, a magánhasználat után fizetendő adó évről évre változna, mégpedig (a 17. cikk (5) bekezdése szerinti arányos rendszernek megfelelően) az e tevékenységek által eredményezett forgalomtól, és nem a magáncélú használat arányától függően, ami abszurd eredményt jelentene.

46. Meg tudom érteni, hogy az osztrák hatóságok a Lennartz-ügyben hozott ítélet 26. pontjában foglalt indoklás látszólagos önmagába visszatérő jellegére hivatkoznak. Ebben az ítéletben a Bíróság kimondja, hogy „azt a személyt, aki bizonyos termékeket részben adóköteles vállalkozási tevékenység céljára, részben pedig saját szükségleteinek kielégítésére használ, és a termék megszerzésekor az előzetesen felszámított HÉA egészét vagy egy részét visszaigényelte, úgy kell tekinteni, mint aki a termékeket teljes egészében a 17. cikk (2) bekezdése szerinti adóköteles tevékenysége céljára használja. Következésképpen e személy elviekben a termék vásárlásakor megfizetett előzetesen felszámított adó teljes és azonnali levonására jogosult.” Ezt a szöveget azonban a Bíróság soha nem ismételte meg. Az arra való hivatkozásokat a következőképpen fogalmazta át: „ha az adóalany úgy dönt, hogy a mind vállalkozási, mind magáncélra felhasznált tárgyi eszközöket üzleti javakként kezeli, az előzetesen felszámított adóként a termékek megszerzésekor fizetendő HÉA elvileg teljes egészében és azonnal levonható”.³⁵ Számomra úgy tűnik, hogy a Lennartz-ügyben hozott ítéletben szereplő esetleges szerencsétlen megfogalmazás ellenére ez minden, amire a Bíróság gondolt.

47. A fő kérdés azonban a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata és az osztrák hatóságok által előadott másik értékelés közötti alapvető megközelítésbeli különbség, mely álláspontok egyrészt az adóköteles tevékenységek céljára használható termékek után előzetesen felszámított adó teljes és azonnali levonásához való jogot, másrészt annak összeegyeztetését kívánják megoldani, hogy elkerülhetetlen,

³³ – Indítványának 59. és 60. pontjában.

³⁴ – Indítványának 41. pontjában; lásd még a főtanácsnok Lennartz-ügyre vonatkozó indítványának 59. pontját.

³⁵ – Lásd a 15. lábjegyzetben hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet 41. pontját, a C-17/01. sz. Sudholz-ügyben hozott ítélet (EBHT 2004, I-4243. o.) 37. pontját és a 15. lábjegyzetben hivatkozott Charles-ügyben hozott ítélet 24. pontját.

hogy bizonyos termékeket végül az eredetileg tervezettől eltérő célra használjanak.

48. E tekintetben a hatodik irányelv rendelkezéseit nem tartom oly mértékben egyértelműnek, hogy azok Bíróság általi értelmezése felesleges lenne. Az osztrák hatóságok ezen érve álságosnak tűnik, mert ugyanakkor oldalakon keresztül, részletesen megindokolt írásbeli észrevételekben adják elő az általuk javasolt értelmezést. Ha az általuk hivatkozott egyértelműség valóban fennállt volna, elég lett volna maguknak a rendelkezéseknek az idézése.

49. Számomra úgy tűnik, hogy a megközelítésembeli különbség alapja a javak vállalkozás vagyonához rendelése fogalmának eltérő értelmezése. Jóllehet a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése és 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja is utal a vállalkozás eszközeire, a jogszabály valójában nem határozza meg a termékek vállalkozás vagyonához *rendelésének* fogalmát. A fogalom az ítélkezési gyakorlatban fejlődött ki, a Lennartz-ügyben hozott ítélettel kezdődően. Ezen ítéletet átfogalmazva, egy terméket akkor rendelnek a vállalkozás vagyonához, amikor az e minőségében (vagyis nem magánszemélyként) eljáró adóalany gazdasági tevékenységének céljára szerez be termékeket (mely gazdasági tevékenység természetesen adóköteles és adómentes tevékenységeket is magában foglalhat).

50. A Bíróság szerint a vállalkozás vagyonához rendelés (feltéve, hogy az a fenti körülmé-

nyekre tekintettel valódinak tekinthető, ám függetlenül az üzleti célú használat tényleges arányától³⁶⁾ meghatározza a levonási jogot, és a későbbi magáncélú használat megadóztatását teszi szükségessé. A termékek beszerzésekor eljáró személy minősége és a termék beszerzésének célja határozza meg, hogy a szóban forgó termékek a gazdasági tevékenység körébe és így módon a HÉA-szabályok hatálya alá, vagy a HÉA-szabályok alkalmazási körén kívül eső magánszférába tartoznak-e. Előbbi esetben még mindig átvihetők a magánszférába, mégpedig adófizetési kötelezettség mellett (amennyiben az előzetesen felszámított adó a gazdasági tevékenység adóköteles volta miatt levonható volt), és így az adóalany vonatkozásában fennmarad az adósemlegesség. Utóbbi esetben bármely vállalkozás vagyonához rendelés büntetést von maga után: az előzetesen felszámított adó, amelyet azért nem lehetett levonni, mert a beszerzés magáncélra történt, semmiképpen nem igényelhető vissza, a termékek értéke azonban (beleértve a vissza nem igényelhető előzetesen felszámított adót) az adóköteles összeg részét fogja képezni, ha azokat adóköteles tevékenységek céljára használják.³⁷⁾

51. Az osztrák hatóságok azonban – ha jól értem őket – úgy vélik, hogy a vállalkozás vagyonához rendelés pusztán „birtoklásban” is megnyilvánulhat. A magáncélra szánt termékek is az adóalany vállalkozási tevékenységéhez rendelhetők, levonási jog azonban (a módosítási mechanizmus révén) csak akkor fog keletkezni, ha azokat később ténylegesen vállalkozási célra használják.

36 – Lásd a 15. lábjegyzetben hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 21. és 35. pontját.

37 – Lásd még Jacobs főtanácsnok Charles-ügyre vonatkozó indítványának 79. és 80. pontját.

52. Bizonyos szempontok valóban ezen értelmezés mellett szólhatnak. Elkerüli ugyanis a magánvagyonból a vállalkozás részére történő átengedés hátrányait, továbbá a jelen ügy középpontjában álló adóalanyokat érő pénzügyi előnyöket. Úgy tűnik továbbá, hogy a HÉA-rendszer lényegével kapcsolatban sem vet fel komoly összeegyeztethetlenségi problémát, mint az a Bizottság által jelenleg javasolt módosításhoz való hasonlóságából is látható.³⁸

53. Ez az értelmezés azonban megtagadja az adóalanyoktól az azonnali levonás jogát olyan esetekben, amikor a terméket a vállalkozási célú használat közben saját szükségletek kielégítésére is használják. Továbbá, jóllehet alkalmas a HÉA-rendszer egészébe történő beilleszkedésre, semmiképpen nem kell e tekintetben egyértelműen előnyben részesíteni a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatában foglalt értelmezéshez képest, és semmiképpen nem következik a jogszabály pontos szövegéből.

54. Úgy vélem továbbá, hogy az osztrák hatóságoknak a jelenlegi ítélkezési gyakorlattal kapcsolatos bírálata sem indokolt.

55. A Bíróság megközelítésében a vállalkozás vagyonához rendelt termékeket úgy kell

tekinteni, mint amelyeket vállalkozási célra használtak fel. Így bármely magáncélú használat adóköteles, vállalkozási célú használatá válik, oly módon, hogy az adóalany a saját maga részére nyújt szolgáltatást, ugyanúgy, mintha ezt bármely más végső fogyasztó részére tenné. Ez azonban csak akkor igaz, ha eredetileg fennállt az adólevonás joga, e jog terjedelme pedig az adóalany összes adóköteles és adómentes tevékenységének arányától függ. Ez ad magyarázatot az „amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes vagy részleges levonására jogosítanak” kitételre, és a Jacobs főtanácsnok Charles-ügyre vonatkozó indítványának 59. és 60. pontjában foglalt indoklásra. Számomra úgy tűnik továbbá, hogy az osztrák hatóságok e kérdés félreértelmezése miatt találják abszurdnak azt, hogy amennyiben egy adóalany adóköteles és adómentes tevékenységet is végez, az előzetesen felszámított adó levonása az általa vállalkozási és magáncélra egyaránt használt ingatlan tekintetében módosítható az adóköteles/adómentes arány alapján, és azt nem kizárólag a vállalkozási cél/magáncél aránya határozza meg. Végül Jacobs főtanácsnoknak a hatodik irányelvre vonatkozó javaslat indoklására történő utalása tekintetében jóllehet előfordulhat, hogy a főtanácsnok által idézett szakaszok nem rögzítik kifejezetten a vegyes használatú termékek esetében érvényesülő teljes levonás megengedésének szándékát, azok mindenképpen összhangban vannak e szándékkal, és arra utalnak.

56. Az e kérdéssel kapcsolatos végkövetkeztetésem értelmében nem vagyok meggyőződve arról, hogy az osztrák hatóságok érvei indokot szolgáltatnának a Bíróság e tekintetben fennálló, állandó ítélkezési gyakorlatának felülvizsgálatára. Legfeljebb olyan alter-

38 – Lásd a fenti 21. és 22. pontot.

natív értelmezést kínálnak, amely bizonyos értelemben vonzó, azonban – az általuk bemutatni kívántakkal ellentétben – semmiképpen nem jelenti a jogszabály egyetlen és kikerülhetetlen értelmezését. Ha a Bíróság mégis lehetségesnek vélné az ítélkezési gyakorlat felülvizsgálatát, ez az ügy nagyobb létszámú testület elé utalását követelné meg, a szóbeli szakasz újbóli megnyitása mellett. Ez esetben jobb volna felhívni a többi tagállamot észrevételeik előterjesztésére, mivel a HÉA-rendszer egészét érintő kérdéstről van szó. Megjegyzem azonban, hogy Ausztrián kívül egyik tagállam sem találta szükségesnek, hogy az Unabhängiger Finanzsenat jelen ügyben előterjesztett észrevételeire reagáljon.

57. Ezért a kérdést előterjesztő bíróság négy kérdészet azon az alapon fogom vizsgálni, hogy a hatodik irányelv vegyes használatú termékekkel kapcsolatos, Bíróság általi értelmezése nem vitatott.

Az első kérdés: egyenlő bánásmód

58. Nem vitatható, hogy az adóalany a vállalkozása számára beszerzett és annak vagyonához rendelt termékek után jogosult az előzetesen felszámított adó teljes és azonnali levonására, és – e termékek magáncélú használata utáni fokozatos adófizetés mellett – előfordulhat, hogy e személy beazonosítható pénzügyi előnyt élvez a hasonló termékeket

magánszemélyként beszerző és így az előzetesen felszámított adó levonására nem jogosult, más személyekhez képest.³⁹ Ez az előny mindig fenn fog állni, jöllehet annak konkrét terjedelme bizonyos változók függvényében fog alakulni.⁴⁰ Ezért nem szükséges véleményt formálni a kérdést előterjesztő bíróság azon számításával kapcsolatban, mely szerint a szóban forgó előny összege egy ausztriai ingatlan esetében elérheti a teljes HÉA 25%-át vagy a teljes költség 5%-át. Elég elismerni a bánásmód tekintetében fennálló, nem elhanyagolható mértékű különbség létezésének tényét.

59. Az egyenlő bánásmód elve értelmében a hasonló helyzeteket nem lehet eltérő módon kezelni, kivéve, ha a különbségtétel tárgyilagosan igazolható.⁴¹ A jelen ügy körülményei között hasonló helyzetben van-e az adóalany és a magánszemély, vagy tárgyilagosan igazolható-e a közöttük történő különbségtétel?

60. A vállalkozási vagyon magáncélú felhasználásával kapcsolatos adózási rendszer célja kifejezetten azon – sokkal nagyobb fokú – egyenlőtlen bánásmód megakadályozása, amely akkor merülne fel, ha az adóalanyok azon eszközöket, amelyek tekintetében az előzetesen felszámított adót teljes egészében levonták, további HÉA-fizetés kötelezettsége nélkül magánhasználatba

39 – Lásd például Jacobs főtanácsnok 15. lábjegyzetben hivatkozott Seeling-ügyre vonatkozó indítványának 39. és azt követő pontjait és – az ugyancsak a 15. lábjegyzetben hivatkozott – Charles-ügyre vonatkozó indítványának 74. és azt követő pontjait.

40 – Lásd a fenti 35. pontot és a 28. lábjegyzetet.

41 – Újabb példaként lásd a C-309/06. sz. Marks & Spencer ügyben hozott ítélet (EBHT 2008., I-2283. o.) 51. pontját.

vehetnék. Egy kevésbé egyenlőtlen bánásmód fennállása azonban nem igazolható pusztán a nagyobb fokú egyenlőtlenség hiányával. Ezenfelül igazolni kell, hogy az olyan objektív, helyzetbeli különbségen alapul, amely az eltérő bánásmód tekintetében jelentőséggel bír.

61. A jelen ügyben egyetértének a Bizottsággal abban, hogy az adóalany és a magántulajdonos különböző helyzetben van. Magántulajdonos esetében az ingatlant teljes egészében és véglegesen magánhasználatra adják át. Az adóalany esetében azt részben vállalkozási célokra használják, ám e használat aránya megváltoztatható. Ha a HÉA a termékek, köztük a tárgyi eszközök és az ingatlanok megszerzésének és fenntartásának költségében benne foglaltatik, azt mindenképpen a végső „fogyasztónak” – a terméket a saját szükségletei kielégítésére használó személynek – kell viselnie, az adóalany tekintetében azonban teljes mértékben semlegesnek kell maradnia. Egy magánszemélyként terméket szerző adóalanynak mindenképpen az adóalanyként nem minősülő személlyel azonos HÉA-terhet kell viselnie. Ha e személy később vállalkozási célra kívánja használni a terméket, az adóalanyok HÉA-semlegességének követelményével összeegyeztethetetlen módon nem kerülheti el ezt az adót, amely következésképpen a vállalkozási tevékenységét terheli, és amely alapján az érintett személy hátrányos helyzetbe kerül a vele versenyhelyzetben lévő többi adóalanyval szemben.⁴² Mint azt a következmények teljes tudatában S. Puffer is kiemeli, a Bíróság éppen ezért tette egyértelművé, hogy az adóalany számára biztosítani kell a vegyes használatú termékek vállalkozás vagyónához

rendelésének lehetőségét, a magáncélú használat későbbi adózása mellett.

62. A Bizottság arra is felhívja a figyelmet, hogy az adóalanyok nemcsak olyan gazdasági szereplők, akik hozzájárulnak az Európai Közösség gazdasági tevékenységek fejlesztésének előmozdítására irányuló célkitűzéséhez és e tekintetben vagyonukkal bizonyos kockázatot is vállalnak, hanem konkrétan a HÉA beszédéséért és annak adóhatóság részére történő befizetésének biztosításáért is felelősek. Akik pusztán saját szükségleteik kielégítésére használnak vagy fogyasztanak termékeket, nem követelhetnek velük azonos bánásmódot valamennyi HÉA-val kapcsolatos kérdésben.

63. Ezért a kérdést előterjesztő bíróság első kérdésére nemleges választ adnék.

A második kérdés: állami támogatás

64. A kérdést előterjesztő bíróság azt is szeretné tudni, hogy a szóban forgó előny minősülhet-e az EK 87. cikk által tilalmazott állami támogatásnak, amennyiben azt a HÉA-köteles tevékenységet végző adóalanyok élvezik, a HÉA-mentes tevékenységet végző

42 – Lásd Jacobs főtanácsnok Charles-ügyre vonatkozó indítványának 75. és azt követő pontjait.

adóalanyok viszont nem. Pontosabban azt kérdezi, hogy a hatodik irányelvet átültető, ilyen viszonylagos előnyt biztosító nemzeti jogszabály sérti-e az EK 87. cikket.

a jogszabály értelmében „adóalany” marad. Nem rendelkezik azonban azon jogokkal vagy kötelezettségekkel, mint az adóköteles tevékenységeket végző személy, és nem terjednek ki rá a HÉA által az utóbbira gyakorolt hatások. Röviden, HÉA-szempontról gyakorlatilag ugyanolyan helyzetben van, mint magánéletében.

65. A kérdés megfogalmazása két előzetes megjegyzést tesz szükségessé.

66. Először is, a Bíróság részére szolgáltatott információkból az tűnik ki, hogy az osztrák szabályozás, jelenlegi állapota alapján *nem* vezet erre az eredményre. Sőt, a nemzeti bíróság harmadik és negyedik kérdése csak akkor tűnik relevánsnak, ha a jelen ügy körülményei között a jogszabály kizárja az előzetesen felszámított adó azonnali és teljes levonását. Ez esetben a második kérdés megfogalmazása tisztán hipotetikusnak tűnne. Mivel azonban a nemzeti jog értelmezése a nemzeti bíróság feladata, ezt a kérdést azon az alapon fogom vizsgálni, hogy annak alapvető előfeltevése helyes.

68. Úgy vélem, hogy a kérdésre önmagában csak nemleges válasz adható.

67. Másodszor, a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében adóalany „az a személy, aki [...] bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez”, vagyis a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, az egyéb szakmai tevékenységeket, valamint azon tevékenységet is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában, „tekintet nélkül [a tevékenység] céljára és eredményére”. Következésképpen a kizárólag adómentes tevékenységet végző személy

69. Az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében „a közös piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet”. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az e rendelkezés értelmében vett „állami támogatás” minősítéshez az e rendelkezésben írt valamennyi feltétel teljesülése szükséges. Először is, a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie. Másodszor, alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti

kereskedelmet. Harmadszor, a kedvezményezett számára előnyt kell megtestesítenie. Negyedszer, torzítania kell a versenyt, vagy a verseny torzításával kell fenyegetnie.⁴³

hogy a tevékenységek e két típusát végző gazdasági szereplők közötti bármely eltérő bánásmód a legtöbb esetben⁴⁵ ne torzítsa a versenyt.

70. Itt a kizárólag adóköteles, illetve a kizárólag adómentes tevékenységeket végző gazdasági szereplők közötti eltérő bánásmód (amit kiegészíthetünk a mind adóköteles, mind adómentes tevékenységet végző személyekkel kapcsolatos bánásmód számos közbenső változatával) nem róható fel jobban az egyik államnak, mint a másiknak. Ez az eltérő bánásmód a valamennyi tagállamban azonos módon végrehajtandó, közösségi harmonizációs jogszabályok által felállított HÉA-rendszer szerves része. Következésképpen nem merül fel „tagállamok által [...] nyújtott [...] támogatás” vagy a tagállamok közötti kereskedelemre gyakorolt hatás. A Bizottság ehhez hozzáteszi, hogy a kedvezményezett számára biztosított előnynek a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint szelektív jellegűnek kell lennie, mely feltételnek nem tesz eleget az az intézkedés, amely bár előnyt jelent a kedvezményezettjének, a vonatkozó rendszer természetével vagy általános belső felépítésével igazolható.⁴⁴ Mivel tehát az első három feltétel nem teljesül, az eltérő bánásmód nem sértheti az EK 87. cikket.

71. Azt is megjegyzem, hogy a mentességek rendszerét úgy tervezték meg, hogy az minimalizálja az adóköteles és az adómentes tevékenységek közötti versenyt annak érdekében,

A harmadik kérdés: az UStG 12. §-a (2) bekezdése 1. pontjának módosítása

72. Az UStG 12. §-a (2) bekezdése 1. pontjának 1995. január 1-jén és azt megelőzően hatályos szövege a következőképpen rendelkezett: „Ingatlanszerzéssel, -építéssel vagy karbantartással kapcsolatos termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások annyiban minősülnek vállalkozási célúnak, amennyiben azok ellenértéke a jövedelemadóra vonatkozó szabályok értelmében működési költségnek vagy üzleti ráfordításnak tekintendő.”

73. Amennyiben egy ilyen rendelkezés akkorigban az előzetesen felszámított HÉA levonásának kizárását jelentette, az a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése értelmében azon – jöllehet egyelőre nem ismert – időpontig tartható fenn, amíg a Tanács meg nem határozza, hogy mely kiadások tekintetében nem keletkezhet adólevonási jog.

43 – Lásd legutóbb a C-341/06. P. és C-342/06. P. sz., Chronopost és La Poste egyesített ügyekben hozott ítélet (EBHT 2008., I-4777. o.) 121. és 122. pontját.

44 – Lásd például a C-308/01. sz. GIL Insurance ügyben hozott ítélet (EBHT 2004., I-4777. o.) 66. és azt követő pontjait.

45 – Igaz, hogy léteznek a két kategória közötti bizonyos versenyügyek, mint azt a kérdést előterjesztő bíróság is kiemeli (lásd például a C-401/05. sz. VDP Dental Laboratory ügyben hozott ítéletet [EBHT 2006., I-12121. o.]), ezek azonban ritkák, és a jelen ügy sem tartozik közéjük.

74. A Bíróság kimondta, hogy amennyiben valamely tagállam a hatodik irányelv hatálybalépése után módosítja jogszabályait a létező kizárások körének szűkítése érdekében, ezáltal közelítve azokat a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében foglalt általános levonási szabályozáshoz, e jogszabályokat a 17. cikk (6) bekezdésének második albekezdése szerinti eltérés hatálya alá tartozónak kell tekinteni.⁴⁶ Ezzel szemben, ha a módosítás a fennálló kizárások körének bővülését eredményezi és így eltér az irányelv célkitűzésétől, arra nem terjed ki a 17. cikk (6) bekezdésének második albekezdése, tehát az sérti a 17. cikk (2) bekezdését.⁴⁷

76. A Verwaltungsgerichtshof a Holböck-ügyben hozott ítélet⁴⁸ 41. pontjára hivatkozik, amelyben a Bíróság megerősítette saját ítélkezési gyakorlatát, amely szerint a stand-still klauzulában meghatározott időpontot követően elfogadott nemzeti intézkedés nem zárható ki automatikusan a szóban forgó közösségi aktus eltérést engedő rendszeréből. Ugyanis az eltérést engedő rendszer kiterjed a rendelkezésre, ha az lényegét tekintve megegyezik a korábbi nemzeti szabályozással, vagy pusztán a korábbi szabályozásban szereplő közösségi szabadságok és jogok gyakorlása előtti akadályok csökkentésére vagy felszámolására irányul. „Ezzel szemben nem lehet a szóban forgó közösségi aktus által rögzített időben létező jogszabályokkal egy tekintet alá venni azt a szabályozást, amely a korábbi jogban szereplőtől eltérő megközelítést alkalmaz, és új eljárásokat vezet be.”

75. A jelen ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnően azonban az történt, hogy az adólevonás olyan esetekben történő kizárása, amikor a fizetendő adó elvileg felszámítható volt (vagyis a vállalkozás vagyonához rendelt termékek magáncélú használata esetén), később adómentességgé alakult át, ami az előzetesen felszámított adó levonásának lehetetlenségével jár együtt.

77. Csak egyet tudok érteni a Bizottsággal abban, hogy az osztrák szabályozás előzetes döntéshozatal iránti kérelemben bemutatott módosítása a fent idézett pont utolsó mondatában hivatkozott kategóriába látszik tartozni. E tekintetben irrelevánsnak tűnik, hogy a nemzeti jogalkotó a közösségi jog helyes vagy téves értelmezése alapján végezte-e el a módosítást. A látszólag megvalósított módosítás azonban igenis ellentétes a Seeling-ügyben hozott ítélettel, amely szerint a vállalkozás vagyonát képező ingatlanok magáncélú használata, amelyek után

46 – A C-345/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet (EBHT 2001., I-4493. o.) 22–24. pontja; a C-409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet (EBHT 2002., I-81. o.) 45. pontja.

47 – A C-40/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet (EBHT 2001., I-4539. o.) 17–20. pontja és a Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 46. pontja.

48 – Hivatkozás a fenti 29. lábjegyzetben.

az előzetesen felszámított adót levonták, nem tekinthető adómentes lízingnek vagy bérbeadásnak, hanem saját részre végzett, adóköteles szolgáltatásnyújtásnak minősül.

A negyedik kérdés: az UStG 12. §-a (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontjával kapcsolatos hatások

78. A nemzeti bíróság azt szeretné tudni, hogy ha az UStG 12. §-a (2) bekezdése 1. pontjának módosítására nem terjed ki a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerinti „stand-still klauzula”, ez egyúttal azt is jelenti-e, hogy a levonás ezt „átfedő”, a 12. § (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontja szerinti kizárása szintén elveszíti az e klauzula által biztosított védelmet.

79. Sandra Puffer azt állítja, hogy a 12. § (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontja – amely a jövedelemadóról szóló szabályozásra utalva lényegében úgy rendelkezik, hogy a megélhetésre fordított kiadások, beleértve a magánlakásra fordított kiadásokat, nem keletkeztethetnek levonási jogot – lényegében nem vonatkozik a házipénzügyi költségekre, vagy azt mindenesetre eredetileg nem így értelmezték.

80. A szóban forgó rendelkezés jelentésének meghatározása természetesen a nemzeti bíróság feladata. Előzetes döntéshozatal iránti kérelmében a 12. § (2) bekezdésének 1. pontját és a 12. § (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontját „egymást átfedő” rendelkezéseként mutatja be, azonban nem fejt ki, hogy azok mennyiben lehetnek egymástól kölcsönösen függő vagy önálló rendelkezések. Számomra egyértelműnek tűnik, hogy ha az adólevonás (2) bekezdés 2. pontjának a) alpontja szerinti kizárása – értelmezését és/vagy alkalmazását tekintve – a (2) bekezdés 1. pontja szerinti kizárás fennállásától függ, és ha utóbbi összeegyeztethetetlen a hatodik irányelv rendelkezéseivel, és nem terjed ki rá a stand-still klauzula, akkor ez megfelelően érinti a (2) bekezdés 2. pontjának a) alpontját is. Ha azonban az a levonási jog olyan önálló kizárását jelenti, amely 1995 előtt fennállt, és amelyet azóta nem módosítottak, akkor kiterjed rá a stand-still klauzula.

81. Végül ismét kiemelném, úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság harmadik és negyedik kérdése olyan előfeltevésen alapul, amely eltér a bíróság második kérdését megalapozó előfeltevéstől. A második kérdés azt feltételezi, hogy az osztrák szabályozás annyiban lehetővé teszi, hogy az adóalanyok az ingatlant teljes és azonnali levonás mellett a vállalkozás vagyonához rendeljék, amennyiben a vállalkozás adóköteles tevékenységet végez, míg a harmadik és a negyedik kérdés azt feltételezi, hogy az ilyen levonást az osztrák szabályozás kizárja. Az ilyen kérdések eldöntése a nemzeti bíróság feladata.

Véggövetkeztetések

82. Az előző megállapításokat figyelembe véve azt javasolom a Bíróságnak, hogy a következő választ adja az előterjesztett kérdésekre:

- (1) Akkor sem jelenti az egyenlő bánásmód sérelmét az, hogy a közösségi HÉA-irányelvek értelmében az adóalany az előzetesen felszámított adó teljes és azonnali levonására jogosult a vállalkozása részére megszerzett és annak vagyonához rendelt ingatlan után, majd ugyanezen ingatlan magáncélú használata után fokozatosan fizet adót, ha így beazonosítható pénzügyi előnyt élvez a hasonló termékeket magánszemélyként beszerző és így az előzetesen felszámított adó levonására nem jogosult, más személyekhez képest.
- (2) A közösségi HÉA-irányelveket végrehajtó, az adóalanyok számára ilyen előnyt biztosító nemzeti szabályozás nem sérti az EK 87. cikket.
- (3) A hatodik HÉA-irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében foglalt stand-still klauzula nem terjed ki az előzetesen felszámított adó levonásának olyan esetekben történt korábbi kizárására, amikor a fizetendő adó elvileg előírt áthárítása később adómentességgé alakult át, ami az előzetesen felszámított adó levonásának lehetetlenségével jár együtt.

- (4) Ha a levonás korábbi kizárása ily módon adómentességgé alakult át, és ezért nem terjed ki rá a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében foglalt stand-still klauzula, úgy a stand-still klauzula nem terjed ki bármely egyéb olyan kizárásra sem, amelynek értelmezése és/vagy alkalmazása az előbbi kizárás fennállásától függ. Az irányelv érintett tagállamban történt hatálybalépésekor fennálló és azóta nem módosított, önálló kizárásra azonban továbbra is kiterjed a stand-still klauzula.