

ANTONIO TIZZANO

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2004. december 16.¹

1. 2002. október 18-án hozott ítéletével a Hoge Raad der Nederlanden az EK 234. cikk alapján előzetes döntéshozatalra irányuló kérdést terjesztett a Bíróság elé, amellyel azt kívánja megtudni, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelv² (a továbbiakban: hatodik irányelv), valamint a bizalomvédelem és a jogbiztonság elve tiltják-e az olyan nemzeti jogszabályt, amely visszaható hatállyal mentesít a HÉA alól bizonyos, korábban adóköteles ügyleteket, megfosztván így az ezen ügyleteket már teljesítő személyeket az eredetileg elszámolt adó levonása módosításának szerzett jogától.

elvén kívül a jelen ügyben a hatodik irányelv 17. és 20. cikkére kell hivatkozni.

3. Az adólevonási jog eredetéről és alkalmazási köréről szóló 17. cikk így rendelkezik:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

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

I — Jogi háttér

A — A közösségi szabályozás

2. A közösségi jog általános elvei közé tartozó bizalomvédelem és jogbiztonság

- a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

¹ — Eredeti nyelv: olasz.

² — HL L 145., 1. o.

[...]

4. Az adólevonások módosítására vonatkozó
20. cikk a következőket írja elő:

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

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

beleértve azon évet is, amelyben a javakat előállították vagy beszerzték. Az éves módosítás csak egyötödét érinti azon adónak, amely e javakat terheli. A módosítás a következő években az adólevonási jogosultság változásainak figyelembevételével történik, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerzték vagy előállították.

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 tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében a módosítási időszakot öt évről tíz évre lehet növelni.

[...]”.

B — *A nemzeti szabályozás*

(2) A tárgyi eszközök esetén olyan módosítás történik, amely ötéves időtartamot ölel fel,

5. A Staatssecretaris van Financiën (holland pénzügyi államtitkárság) 1995. március 31-i keltezésű sajtóközleményében bejelentette,

hogy a Miniszterek Tanácsa az 1968. június 28-i törvény³ (a továbbiakban: a HÉA-törvény) módosítására vonatkozó tervezetet kíván benyújtani a parlament részére. A sajtóközlemény a törvénymódosítás lényeges vonásait tartalmazta, és bejelentette, hogy a módosítás elfogadása esetén a törvény a sajtóközlemény megjelenésének időpontjától lép hatályba.

7. Bár a jelen ügy szempontjából nincs különösebb jelentősége, emlékeztetnem kell arra, hogy a módosító törvény megszüntette annak a lehetőségét is, hogy az ingatlan-szerződést kötő felek számára a bérbeadás tekintetében az adókötelezettség választható legyen. Az 1995. március 31. előtt kötött szerződések tekintetében e lehetőségre vonatkozóan a törvény átmeneti időszakot írt elő.

6. A bejelentett törvény (a továbbiakban: a módosító törvény) 1995. december 29-én lépett hatályba⁴. „Az ingatlanokra vonatkozó szabályozás nem kívánatos és jogszerűtlen alkalmazása”⁵ elleni küzdelem céljából a törvény előírta, hogy amennyiben a haszonélvezeti jog alapításának kialakult értéke alacsonyabb e jog ellenértékénél, az ügylet nem minősül HÉA-köteles ingatlanértékesítésnek, hanem HÉA-mentes bérbeadásnak (lásd a 3. cikk (2) bekezdését és a 11. cikk (1) bekezdése b) pontjának 5. alpontját, amelyek a hatodik irányelv 5. cikke (3) bekezdésének b) pontját, 13. cikke B. részének b) pontját, valamint C. részének a) pontját ültetik át).

8. A törvény azonban akként rendelkezik, hogy 1995. március 31-én 18 órától hatályos, amint azt a sajtóközlemény útján bejelentették (V. cikk).

II — Tényállás és eljárás

9. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy 1995 második negyedévében a Woningbouwvereniging „Goed Wonen” („Goed Wonen” lakásépítési egyesület, jogutódja a Stichting „Goed Wonen”, a továbbiakban: GW egyesület) számára három lakáscélú épületegyüttest adtak át. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kitűnik, hogy a szóban forgó lakások építése során az egyesület a nemzeti jog által elismert lehetőséggel élve nem helyezte levonásba a lakások beszerzésével vagy építésével kapcsolatban részére kiszámlázott adót.

3 — A forgalmi adót a hozzáadottérték-adó rendszere szerinti forgalmi adóvá átalakító 1968. június 28-i törvény (Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde).

4 — A forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény módosításáról, az egyes jogi ügyleteket terhelő adóról és egyes egyéb, az ingatlanokra vonatkozó visszaélések elleni harccal kapcsolatos törvények módosításáról szóló, 1995. december 18-i törvény (Wet van 18 december 1995, houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken, *Staatsblad* 1995., 659. o.).

5 — Lásd a módosító törvény tervezetének indokolását.

10. 1995. április 28-án a GW egyesület megalapította a „De Goede Woning” alapítványt (a továbbiakban: GW alapítvány), és ugyanezen a napon a lakásokra vonatkozóan tíz évre szóló hasznélvezeti jogot alapított az alapítvány javára. A jog alapítása a bekerülési értékénél alacsonyabb ellenérték fejében történt, és az akkor még hatályos HÉA-törvény alapján az egyesület felszámította a fizetendő HÉA-t.

11. Ezen ügylet után az egyesület a hatodik irányelv 20. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében úgy döntött, hogy kéri az építkezés költségei korábban levonásba nem helyezett adójának módosítását. Az 1995. április 1-je és június 30-a közötti időszakra vonatkozó adóbevallásában a GW egyesület feltüntette egyfelől a hasznélvezeti jog nyújtásával kapcsolatban a GW alapítvány részére kiszámlázott HÉA-t, azaz 645 067 NLG-t, másfelől a részére a lakások építésével összefüggésben kiszámlázott HÉA összegét, azaz 1 285 059 NLG-t, amelyet előzetesen felszámított adóként levonásba helyezett.

12. A bevallás alapján az adóhatóság 639 992 NLG összeget térített vissza.

13. Azonban a módosító törvény hatálybalépését követően, és ezt alkalmazva, az adóhatóság módosította határozatát, és a GW egyesület általi jogalapítást adómentes

ügyletnek minősítette. Következésképpen az adóhatóság megtagadta az egyesülettől a módosítás már megszerzett jogát, és 1 285 059 NGL visszafizetésére szólította fel, amely összeget később, hivatalból, 639 992 NGL-re, tehát a ténylegesen visszatérített HÉA összegére csökkentett.

14. Miután időközben benyújtott panaszát elutasították, a GW egyesület a Gerechtshof te Arnhemhez fordult, amely 1998. május 20-i ítéletével helybenhagyta az adóhatóság által időközben lecsökkentett összeget feltüntető adómegállapító határozatban foglaltakat.

15. A GW egyesület ezután a Hoge Raadhoz fordult felülvizsgálati kérelemmel, amely kétségeket táplálva a HÉA-törvénynek a módosító törvény által módosított 3. cikke (2) bekezdésének és 11. cikke (1) bekezdése b) pontja 5. alpontjának a hatodik irányelvvel való összeegyeztethetősége tekintetében, egy első kérdést terjesztett előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé.

16. A Bíróság azonban eloszlatta ezeket a kétségeket, és a C-326/99. sz., „Goed Wonen”-ügyben 2001. október 4-én hozott ítéletében (EBHT 2001., I-6831. o.) kimondta, hogy a hatodik irányelv nem tiltja az olyan nemzeti rendelkezést, mint a 3. cikk (2) bekezdése, „amely az ingatlanokat terhelő dologi jogok alapításának, átruházásának, módosításának, megszüntetésének vagy az azokról való lemondásnak »termékértékesítésként« történő minősítését attól a feltételtől teszi függővé, hogy az e tevékenységek ellenértékeként fizetett, a forgalmi adót is

magában foglaló összeg legalább egyenlő legyen azon ingatlan piaci értékével, amelyre e jogok vonatkoznak”, sem pedig az olyan nemzeti rendelkezést, mint a 11. cikk (1) bekezdés b) pontjának 5. alpontja, „amely a hozzáadottérték-adó alóli mentesség alkalmazása során lehetővé teszi, hogy a jogosult számára az ingatlan használatát biztosító olyan dologi jognak, mint a jelen ügyben tárgyalt haszonélvezeti jognak a jogosult részére meghatározott időre és ellenérték fejében történő alapítása az ingatlanok bérbe- és haszonbérbeadásával azonos elbírálásban részesüljön”.

17. Ennek ellenére az ítélet után a Hoge Raad újra megkérdezte a Bíróságot a módosító törvénynek a közösségi joggal való összeegyeztethetőségéről, de ez alkalommal más szempontból. A kérdést előterjesztő bíróság elsősorban azt kívánja megtudni, hogy ezt a tartalmában jogszerűnek minősített törvényt lehet-e visszaható hatállyal alkalmazni oly módon, hogy valamely jogalanyt megfoszt a levonás módosításának megszerzett jogától.

18. Ezen okból a Hoge Raad újból a Bírósághoz fordult, és az alábbi kérdést terjesztette elő:

„[...] a hatodik irányelv 17. és 20. cikkével vagy a bizalomvédelemre és a jogbiztonságra vonatkozó közösségi jogi elvekkel ellentétes-

e, hogy az adóalany által le nem vont, eredetileg bérbeadásra (a HÉA alól mentes tevékenységre) szánt, azonban ezt követően HÉA-köteles tevékenységre (a jelen esetben haszonélvezeti dologi jog alapítására) felhasznált eszköz (ingatlan) részére történő értékesítésekor már megfizetett HÉA módosítása pusztán azon okból minősüljön semmisnek, hogy törvénymódosítást követően, amely a szóban forgó tevékenység megvalósulásának időpontjában még nem lépett hatályba, e tevékenységet visszamenőlegesen az adólevonást kizáró adómentes tevékenységnek kell tekintetni?”

19. Az így indult eljárásban a GW egyesület, a holland kormány és a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket, amely felek a svéd kormánnyal együtt részt vettek a 2004. október 26-án megtartott tárgyaláson is.

III — Jogi elemzés

20. Mielőtt megvizsgálánk a jelen ügyben vitatott kérdést, néhány egyéb olyan kérdést kell tisztáznunk, amelyeket nem vitattak az eljárás során.

21. E tekintetben elsősorban arra kell emlékeztetni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének értelmében az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni „az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó[t], amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog”, amennyiben az adóalany „a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel”.

22. Továbbá, a 20. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében az eredetileg elszámolt adólevonást többek között akkor lehet módosítani, ha ez „kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt”.

23. A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság és a beavatkozók lényegében egyetértenek abban, hogy az 1995. december 29-i módosító törvény elfogadását megelőzően a GW egyesület jogosultságot szerzett az építkezés költségeit terhelő HÉA levonására. Ez az adó ugyanis a 17. cikk értelmében a lakások megépítéséhez szükséges termékek és szolgáltatások után került megfizetésre, amely lakásokat később olyan ügyletbehasználták fel (a haszonélvezeti jog alapítása), amely megtörténte idején adóköteles volt.

24. Az a tény sem vitatott, hogy a GW egyesület, mivel a lakások építése során nem helyezte levonásba a HÉA-t, ezt követően lett jogosult a 20. cikk (1) bekezdése a) pontjának értelmében az eredetileg elszámolt adólevonás módosítására.

25. Az azonban már vitatott, hogy az adó levonásának így megszerzett jogosultságát (pontosabban a levonás módosításának jogosultságát) megszüntetheti-e visszaható hatállyal az olyan nemzeti jogszabály, mint a módosító törvény, amely éppen visszaható hatályával mentesített a HÉA alól valamely, korábban adómentes ügyletet (korlátozott haszonélvezeti jog alapítása a piaci értéknél alacsonyabb ellenérték fejében).

26. Rögtön meg kell jegyezni, hogy egyetértek a GW egyesület és a Bizottság álláspontjával, amely szerint a szóban forgóhoz hasonló ügyben, amelyben a bizalomvédelem elvét nem tartották megfelelően tiszteletben, a jogbiztonság elve tiltja olyan nemzeti adójogi rendelkezések visszaható hatállyal történő alkalmazását, mint a szóban forgó törvény 3. cikkének (2) bekezdése és 11. cikke (1) bekezdése b) pontjának 5. alpontja.

27. Ez a megoldás megítélésem szerint megfelel a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatá-

nak, amely szerint, mint ahogyan az közismert, a jogbiztonság elve a közösségi jogrend részét képezi, ennél fogva ezen elvet a közösségi intézményeknek⁶ és „a közösségi irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során”⁷ a tagállamoknak is tiszteletben kell tartaniuk. Az elvet tehát alkalmazni kell az olyan nemzeti jogszabály, mint a módosítási törvény esetében, amely a HÉA-törvénynek a hatodik irányelvet átültető rendelkezéseit módosítja. (lásd a fenti 6. pontot).

28. Ahogyan azt a GW egyesület helyesen megállapította, a szóban forgó elv tiltja, hogy valamely „jogi aktus időbeli hatályának kezdete a jogi aktus kihirdetése előtti időpontra essen”⁸. Az elv a HÉA jogterületén következésképpen tiltja, hogy „valamely nemzeti jogszabály módosítása visszaható hatállyal megfosssa a jogalanyt az adó levonásának a hatodik irányelv alapján szerzett jogosultságától”⁹.

29. Ezek után azt is meg kell állapítani, hogy amint az a Bíróság ítélezési gyakorlatából is

következik, a szóban forgó elvtől „kivételes esetben el lehet térni, ha a megvalósítandó cél ezt igényli, és ha az érdekelték jogos bizalmát kellőképpen tiszteletben tartják”¹⁰.

30. Így például a Racke- és Decker-ügyekben a Bíróság, elsősorban „az adott időszakban fennálló rendkívüli helyzetet” figyelembe véve egyetértett azon rendelet visszaható hatályú alkalmazásával, amely a bor kereskedelmére vonatkozó kompenzációs összegeket állapított meg a nemzetközi pénzügyi helyzet jelentős változása által okozott súlyos nemzeti valutaárfolyam-ingadozás jellemezte helyzetben.¹¹ Továbbá az Amylum kontra Tanács ügyben jogszerűnek minősült azon rendelet, amely visszaható hatállyal vezetett be kvóta- és hozzájárulás-rendszert az izoglikóz vonatkozásában, mivel a Bíróság lényeges eljárási szabályok megsértése miatt megsemmisítette az ezen intézkedéseket bevezető korábbi rendeletet.¹²

31. Végül egy utolsó, de nem kevésbé jelentős hivatkozás: a Zuckerfabrik Süderdithmarschen és Zuckerfabrik Soest egyesí-

6 — A 74/74. sz., CNTA kontra Bizottság ügyben 1975. május 14-én hozott ítélet (EBHT 1975., 533. o.).

7 — A C-381/97. sz. Belgocodex-ügyben 1998. december 3-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-8153. o.) 26. pontja, a C-396/98. sz. Schloßstraße-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4279. o.) 44. pontja és a C-62/00. sz. Marks & Spencer-ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6325. o.) 44. pontja.

8 — A C-110/97. sz., Hollandia kontra Tanács ügyben 2001. november 22-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-8763. o.) 151. pontja.

9 — A fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott Schloßstraße-ügyben hozott ítélet 47. pontja, a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott Marks & Spencer-ügyben hozott ítélet 45. pontja és a C-17/01. sz. Sudholz-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4243. o.) 40. pontja.

10 — A 98/78. sz. Racke-ügyben 1979. január 25-én hozott ítélet (EBHT 1979., 69. o.) 20. pontja, a 99/78. sz. Decker-ügyben 1979. január 25-én hozott ítélet (EBHT 1979., 101. o.) 8. pontja, a 108/81. sz., Amylum kontra Tanács ügyben 1982. szeptember 30-án hozott ítélet (EBHT 1982., 3107. o.) 4. pontja és a C-143/88. és C-92/89. sz., Zuckerfabrik Süderdithmarschen és Zuckerfabrik Soest egyesített ügyekben 1991. február 21-én hozott ítélet (EBHT 1989., I-415. o.) 49. pontja.

11 — A fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott Racke-ügyben hozott ítélet 20. pontja és a fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott Decker-ügyben hozott ítélet 8. pontja. A pénzügyi kompenzációs összegek rendszerének azt kell lehetővé tennie ingadozó átváltási árfolyamok esetében, hogy a nemzeti valutában kifejezett áraknál az árfolyam-változásokat követően rögzített eltéréseket kiegyenlítsé, és megakadályozza különösen a kereskedelmi forgalom ebből eredő esetleges zavarait.

12 — A fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott Amylum kontra Tanács ügyben hozott ítélet 5. pontja.

tett ügyekben a Bíróság megerősítette azon rendelet érvényességét, amely a cukorgyártók terhére olyan, már lezárult kereskedelmi év viszonylatában állapított meg hozzájárulást a termelők terhére, amelynek során a dollár árfolyamának hirtelen zuhanása és a világ cukorárfolyamainak összeomlása következtében a cukor közösségi szervezése számára súlyos veszteségek mutatkoztak.¹³ A Bíróság ítéletében először elismerte a helyzet rendkívüliségét, majd azt vizsgálta meg, hogy fennállt-e a két fentebb hivatkozott feltétel (a szükségesség és a jogos bizalom tiszteletben tartása).

32. A jelen ügyre térve számomra úgy tűnik, hogy – amint arra a GW egyesület is helyesen rámutatott – ez esetben nem állnak fenn a hivatkozottakhoz hasonlítható „rendkívüli körülmények”.

33. Ugyanis amikor a holland jogalkotó a HÉA-törvény visszaható hatályú módosítása mellett döntött, nem volt szó váratlan pénzügyi válságról vagy előreláthatatlan költségvetési nehézségekről. A jogalkotó egyszerűen csak megállapította, hogy néhány éve a gazdasági szereplők egyes csoportjai „egyre inkább” úgy alkalmazták „az ingatlanokat terhelő forgalmi adóra vonatkozó szabályo-

zást, hogy az nem felelt meg a jogalkotó szándékainak”. E csoportok ugyanis olyan jogi struktúrákat alkalmaztak, amelyek egyébként *jogszerűek* voltak¹⁴, abból a célból, hogy „az ingatlanokat az előírtnál alacsonyabb [...] – egyes esetekben pedig jóval alacsonyabb – adó terhelje”.¹⁵

34. Kétségtelen tehát, hogy kényes helyzetről volt szó, tekintve az ingatlanokat terhelő HÉA beszedésének progresszív csökkenését. Azt azonban nem látom, hogy ez a helyzet miért lenne *rendkívüli* abban az értelemben, ahogyan fentebb mondtuk, vagyis hogy az váratlan, illetve előre nem látható lenne, és azt előre nem látott események határoznák meg.

35. Ez azonban nem minden. Számomra ugyanis úgy tűnik, hogy a jelen ügyben komoly kétségek merülnek fel a két feltétel fennállása tekintetében is, amelynek a Bíróság hivatkozott ítélkezési gyakorlata szerint (lásd a fenti 29. pontot) alá van rendelve annak a lehetősége, hogy visszaható hatályú rendelkezéseket lehessen elfogadni, tehát (i) az ilyen hatály *szükségessége* annak érdekében, hogy a megvalósítandó célt el lehessen érni és (ii) az érdekelt jogos bizalmának tiszteletben tartása.

13 — A fenti 10. lábjegyzetben hivatkozott Zuckerfabrik Süderdithmarschen és Zuckerfabrik Soest egyesített ügyekben hozott ítélet 52. pontja. Lásd továbbá a fenti 8. lábjegyzetben hivatkozott Hollandia kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 155. pontját.

14 — Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság is megállapította, az olyan ügyletek, mint amelyet a GW egyesület is végrehajtott (lásd a fenti 10. pontot), és amelyek célja olyan feltételek megteremtése, amelyek lehetővé teszik az ingatlanok építése után megfizetett HÉA levonását, nem minősülnek viszályelészertő magatartásnak vagy csalásnak.

15 — Lásd a módosító törvény tervezetének indokolását.

36. Az első feltétel tekintetében egyetértek a GW egyesülettel, amikor azt állítja, hogy a módosító törvény visszaható hatálya nem volt „szükséges” a holland kormány által kitűzött azon cél eléréséhez, hogy meg lehessen előzni az adójogszabályok „nemkívánatos alkalmazását”, amely az ingatlanokat terhelő HÉA-befizetések csökkenését okozta. Nehéz ugyanis azt állítani, hogy az olyan helyzetben, mint a szóban forgó, kizárólag visszaható hatályú törvény elfogadásával lehetett volna utólagosan elérhető az a cél, hogy véget vessenek az önmagukban jogszerű, és már több éve folytatott magatartásoknak. Mivel ugyanis itt nem előre nem látott és előre nem látható helyzet feltárásáról van szó, az olyan törvény, amely csak a jövőre nézve tiltja meg a „nemkívánatos” magatartásokat, lehetővé tette volna, hogy – viszonylagos anyagi kár mellett (mert időben korlátozott, és egyébként is hosszan engedélyezett magatartásokhoz kötődik) — véget lehessen vetni e magatartásoknak, anélkül hogy a jogbiztonság elve súlyosan sérült volna.

37. Másfelől rátérve a fent hivatkozott második feltételre, azt sem lehet állítani, hogy a jelen tényállásban az érdekelték jogos bizalmát kellőképpen tiszteletben tartották volna azon sajtóközlemény kibocsátásával, amely bejelentette, hogy 1995. március 31-től kezdődően az ingatlanok korlátozott haszonélvezeti jogának alapítása adómentes bérbeadásnak minősül.

38. Ahogyan a svéd kormány is rámutatott, igaz, hogy néhány tagállamban az a gyakor-

lat, hogy a jogszabályi intézkedéseket sajtóközlemények útján mutatják be először, hogy azok címzettjeit kellő időben értesítsék, számomra azonban minden egyéb megállapításon túl úgy tűnik, hogy ennek a gyakorlatnak a kihatása nem válhat általánossá olyan közös piaci környezetben, ahol valamennyi európai gazdasági szereplő tevékenykedik, és ahol az általában követett gyakorlat inkább azon elv irányába mutat, amely szerint az állampolgárok magatartását törvények, és nem sajtóközlemények irányítják és vezérlik. Végül is tehát, amint arra a Bizottság helyesen rámutatott, egyes tagállamok sajátos gyakorlata nem vezethet oda a Közösség környezetében, hogy általában a magánszemélyektől, különösen pedig az adófizetőktől elvárják azt, hogy nagyobb hitelt adjanak a sajtóközleményeknek, mint a hatályos jognak.

39. Nem is beszélve arról, amint az a jelen ügyben is történt, hogy az általában sajtóközlemények útján bejelentett jogszabályok konkrét tartalmát és tényleges hatályát csak akkor lehet megismerni, amikor azok törvényjavaslat formájában a parlament elé kerülnek, és ezek egyébként is – mint az a jelen ügyben is megtörtént — számtalan módosításon mehetnek keresztül a parlamenti vita során.

40. A jelen ügyben tehát nem lehetett elvárni azt, hogy a GW egyesület, amelynek vonat-

kozásában nem lehetett tudni, hogy ismernie kellett-e az 1995. március 31-i sajtóközleményt, már április 28-án e közlemény bizonytalan feltételeihez igyekezzen inkább tartani magát, mint az 1968 óta hatályos HÉA-törvény biztos előírásaihoz. Annál is inkább, mert ez a törvény már a kezdetektől tartalmazta azt, hogy több lehetőség közül a pénzügyileg legkedvezőbb ügyletet (a haszonélvezeti jog átengedése) lehessen választani. Azonban nemcsak erről van szó: az egyesület, ha megismerhette volna a bejelentett módosítások pontos tartalmát, és nemcsak az általános jellegű sajtóközleményt, akkor ezt a ügyletet máshogyan szervezhette volna meg, továbbra is jogszerűen, olyan megoldások segítségével, amelyek egyébként lehetővé tették volna számára az új jogszabályi környezetben is, hogy legalább részben megőrizhesse a levonásra való jogosultságát (például az átengedett jog piaci értékénél valamivel magasabb összeg kialakulásával).

41. Azt sem lehetne ellenetesként felhozni, hogy a Gemeente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítéletben¹⁶ a Bíróság a szóban forgó törvényről már megállapította, hogy az „[nem sérti] az adóalanyok jogos bizalmát”.

42. Ebben az – egyébként a törvény más rendelkezéseit (különösen az ingatlan-bérbe-

adás adóztatása választása jogának megszűntetésére vonatkozókat, lásd a fenti 7. pontot) érintő — ügyben ugyanis a holland jogalkotó nemcsak a „tervezett törvénymódosítást bemutató” sajtóközlemény által tartotta tiszteletben az érdekeltek jogos bizalmát, hanem olyan átmeneti rendszert is bevezetett, amely előírta, hogy az „adóköteles bérbeadásról az adómentes bérbeadásra történő áttérés csak a törvény hatálybalépésével kezdődik”, tehát „a bérleti szerződések felei számára határidőt” állapított meg annak érdekében, „hogy megegyezésre juthassanak a törvénymódosítás jövőbeni következményeiről”.¹⁷

43. A jelen ügyben hivatkozott (az ingatlanok korlátozott haszonélvezete átengedésének adómentességére vonatkozó) rendelkezésekben viszont nem került előírásra hasonló „átmeneti rendszer”. A jogalanyok jogos bizalmának tiszteletben tartását tehát teljes egészében a sajtóközlemény biztosította volna, amely azonban – ismétlem — nem alkalmas arra, hogy ezt maradéktalanul teljesítse.

44. Ezért úgy vélem, hogy a jelen ügyben a Gemeente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben történetektől eltérően a jogbiztonság és a bizalomvédelem elve tiltja az olyan

16 — A C-487/01. és C-7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5337. o.).

17 — A fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben hozott ítélet 80. és 81. pontja.

jogszabályi rendelkezéseket, mint a szóban forgók, amelyek visszaható hatállyal megfosztják az érdekelteket az adólevonás módosításának a hatodik irányelv alapján szerzett jogától.

45. Mielőtt levonnám a végkövetkeztéseket, meg kell vizsgálnom a jelen ügyben a Bizottság által javasolt másodlagos megoldást. A Bizottság ugyanis úgy ítéli meg, hogy a jelen ügyben a holland hatóságok, mivel – a fent hivatkozott elvek miatt – nem követelhetnék a visszatérített HÉA teljes és haladéktalan visszafizetését, ezen elvek megsértése nélkül előírhatta volna a GW egyesület által elvégzett levonás új, negatív, a módosító törvény hatálybalépését követő évekre korlátozott módosítását. Ha jól értem, ezen elmélet szerint, mivel az abban az időpontban hatályos holland törvény szerint a módosítást tíz évre kellett elosztani, a nemzeti hatóság nem tudta volna már befolyásolni az 1995. évre levont HÉA-részletet, hanem csak a fennmaradó HÉA visszafizetését kérhette volna, a következő, a szóban forgó törvény hatálybalépését követő kilenc évre elosztva.

46. Nem hiszem, hogy követni kellene ezt a Bizottság által kijelölt utat. Megítélésem szerint ugyanis a jogbiztonság és a bizalomvédelem elve nem tette lehetővé a holland adóhatóság számára, hogy ne a teljes levont HÉA-összeg, hanem annak csak egy része

visszafizetését kérje a hatodik irányelv 20. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti kiigazítással.

47. E helyütt emlékeztetek arra, hogy ez a rendelkezés előírja, hogy „az eredetileg elszámolt adólevonás módosítása a tagállamok által megállapított részletszabályok szerint történik, *különös tekintettel* amikor [...] azon tényezők, amelyeket az adólevonás meghatározása során figyelembe vettek, a bevalás benyújtása után megváltoztak, különös tekintettel a *meghiúsult vásárlások* vagy *kedvezmények* esetén; a módosítást nem lehet elvégezni az olyan ügyleteknél, amelynél *nem történt fizetés* vagy *részleges fizetés történt*, amelynél a dolog *megsemmisült*, vagy amelynél megfelelően bizonyították vagy igazolták, hogy azt *elvesztették* vagy *ellopták*, valamint [...] kis értékű *ajándékok és termékminták* esetén”.¹⁸

48. Ugyanezen rendelkezésnek a tárgyi eszközöket érintő levonásokra vonatkozó (2) bekezdése előírja továbbá, hogy ezek „esetén olyan módosítás történik, amely ötéves időtartamot ölel fel”, (ingatlanok esetében a módosítási időszakot „tíz évre” lehet növelni), és hogy „az éves módosítás csak egyötödét érinti azon adónak, amely e javakat terheli”; végül pedig „a módosítás a következő években az *adólevonási jogosultság változásainak figyelembevételével* törté-

18 — A kiemelés tőlem.

nik, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerezték vagy előállították”.¹⁹

49. Számomra tehát úgy tűnik, hogy a hivatkozott rendelkezések legmegfelelőbb értelmezése az, amely a módosítás eszközét azon *tényleges helyzet változásainak* esetére korlátozza, amely lehetővé tette az eredetileg elszámolt levonást. Erős kétségeim vannak azonban arról, hogy amint azt a Bizottság javasolja, a levonást ki lehetne terjeszteni azokra az esetekre is, mint a jelen ügyben szereplő, amelyekben az a *jogi helyzet* változott meg, amely a levonás alapult.

50. Igaz ugyan, hogy a 20. cikknek a módosítás lehetőségeit felsoroló (1) bekezdése tartalmazza a „különös tekintettel” kifejezést, ami arra utal, hogy a felsorolás nem kimerítő jellegű. Az is igaz, hogy a 20. cikk (2) bekezdése általánosságban úgy rendelkezik, hogy a módosítás az „adólevonási jogosultság változásainak”²⁰ figyelembevételével történik, de nem nevesíti, hogy csak a ténybeli változásokról van szó, vagy a jogbeliekről is.

51. Nem hagyható azonban figyelmen kívül, hogy a levonás lehetőségeinek (meghiúsult vásárlások vagy kedvezmények) és azon lehetőségek példálózó felsorolásában, amikor

a levonással nem lehet élni (nem történt fizetés vagy részleges fizetés történt, a dolog megsemmisült, elvesztették vagy ellopták, ajándékok és termékminták) a 20. cikk mindig a ténybeli helyzet változásaira utal. Mindez, amint már említettem, arra enged következtetni, hogy csak ilyen jellegű feltétel fennállása esetén (amely bár eltérhet a kifejezetten megjelöltektől, de továbbra is ebbe a kategóriába tartozik) lehet a levonás kiigazítását elvégezni a módosítással.

52. Mindenesetre, ha nem is így lenne – tehát a 20. cikk (1) bekezdésének b) pontja szerinti kiigazítás lehetséges volna a levonás alapjául szolgáló jogszabály módosítása esetén is — meg kell jegyezni, hogy ennek az eszköznek végül a levonás teljes visszafizetésének követeléséhez hasonló visszaható hatásai lennének. Ugyanis ez, éppen hogy visszaható hatállyal, megfosztaná az adóalanyt attól a levonási jogosultságnak legalább egy részétől, amelynek már teljes egészére jogosultságot szerzett.

53. A jelen ügyben ez az érdekelték jogos bizalmának, tehát a jogbiztonság elvének megsértését okozná, mivel a GW egyesületet visszaható hatállyal megfosztanák, még ha csak részben is, a módosító törvény elfogadása előtt megszerzett levonási jogosultságától.

¹⁹ — A kiemelés tőlem.

²⁰ — A fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben hozott ítélet 52. és 53. pontja.

54. A fenti indokok alapján tehát azt javasolom, hogy a szóban forgó kérdésre olyan értelemben kell válaszolni, hogy abban az esetben, ha az adóalany – visszaélés vagy csalás nélkül – a hatodik irányelv 17. cikke alapján megszerezte az azon HÉA levonásához való jogot, amelyet olyan ingatlan beszerzésekor fizetett meg, amit kezdetben bérbeadásra szánt (adómentes tevékenység), majd később hasznélvezetbe adott (adóköteles tevékenység), anélkül hogy a szóban

forgó ingatlan tervezett felhasználásában ezt követően változás következett volna be, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvei tiltják, hogy a levonásba nem helyezett adónak a szóban forgó irányelv 20. cikke (1) bekezdése a) pontja szerinti módosítása csak azon tény miatt ne legyen lehetséges, mert a hasznélvezeti jog átengedésekor még nem hatályos törvénymódosítás következtében visszaható hatállyal levonásra nem jogosító tevékenységnek minősül.

IV — Vélgövetkeztetések

55. A fenti megállapítások alapján tehát azt indítványozom, hogy a Bíróság az alább értelemben válaszoljon a Hoge Rad által előterjesztett kérdésre:

„Abban az esetben, ha a az adóalany a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikke alapján – visszaélés vagy csalás nélkül – megszerezte az azon HÉA levonásához való jogot, amelyet olyan ingatlan beszerzésekor fizetett meg, amelyet kezdetben bérbeadásra szánt (adómentes tevékenység), majd később hasznélvezetbe adott (adóköteles tevékenység), anélkül hogy a szóban forgó ingatlan tervezett felhasználásában ezt követően változás következett volna be, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvei tiltják, hogy a levonásba nem helyezett adónak a szóban forgó irányelv 20. cikke (1) bekezdése a) pontja szerinti módosítása csak azon tény miatt ne legyen lehetséges, mert a hasznélvezeti jog átengedésekor még nem hatályos törvénymódosítás következtében visszaható hatállyal levonásra nem jogosító tevékenységnek minősül.”