

C?460/07. sz. ügy

Sandra Puffer

kontra

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

(a Verwaltungsgerichtshof [Ausztria] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 17. cikk (2) és (6) bekezdése – Az el?zetesen felszámított adó levonásának joga – Az adóalany vállalkozásának vagyona körébe vont épület építési költségei – A 6. cikk (2) bekezdése – Az épület egy részének magáncélú használata – Vagyoni el?ny az adóalanyok nem min?sül? személyekhez képest – Egyenl? bánásmód – Az EK 87. cikk szerinti állami támogatás – Az adólevonási jog kizárása”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Egészben vagy részben az adóalany magánvagyonának körébe vont tárgyi eszköz*

(77/388 tanácsi irányelv, 17. cikk)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Vegyes használatú ingatlan építése*

(77/388 tanácsi irányelv, 6. cikk, (2) bekezdés, a) pont és 17. cikk, (2) bekezdés, a) pont)

3. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom*

(EK 87. cikk, (1) bekezdés)

4. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az el?zetesen felszámított adó levonása – A levonási jog kizárása – A tagállamok lehet?sége a hatodik irányelv hatálybalépése idején fennálló kizárások fenntartására*

(77/388 tanácsi irányelv, 17. cikk, (6) bekezdés)

1. Azon adóalany, aki úgy dönt, hogy az épületet teljes egészében a vállalkozása vagyonának körébe vonja, és ezen épület egy részét saját szükségleteinek kielégítésére használja, joga van egyrészt az említett épület teljes építési költségére el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adó levonására, valamint másrészt köteles ennek megfelelően hozzáadottérték-adót fizetni az említett használat során felmerült kiadások alapján. Ezzel ellentétben, ha a tárgyi eszköz megszerzésekor az adóalany úgy dönt, hogy azt teljes egészében magánvagyonának körében tartja, vagy azt csak részben vonja vállalkozása vagyonának körébe, a magánvagyon körében tartott részt illet?en semmiféle adólevonási joga nem keletkezhet. Ebben az esetben a tárgyi eszköz magánvagyon körében tartott részének kés?bbi, szakmai célú használata nem keletkeztethet adólevonási jogot, mivel a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388

hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése az adólevonási jog keletkezését a levonható adó felszámíthatóságának időpontjához köti. A hatályos közösségi jog e tekintetben nem ír el? módosítási mechanizmust.

(vö. 42–44. pont)

2. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja és 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja nem sérti az egyenl? bánásmód közösségi jogi alapelvét, amennyiben e rendelkezések alapján a vegyes használatú ingatlan építési költségei után el?zetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes és azonnali levonásának mechanizmusa és ezen ingatlan magáncélú használata után ezen adó utólagos, fokozatos kivetése által az adóalanyok vagyoni el?nyhöz juthatnak az adóalanyok nem min?sül? személyekhez és az ingatlanukat kizárólag lakáscélú magánszükséglet kielégítése céljára használó adóalanyokhoz képest.

E tekintetben a vegyes használatú tárgyi eszköz magáncélú használatát illet?en lehetséges, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja önmagában nem biztosít azonos bánásmódot az adóalanyokkal és az adóalanyok nem min?sül? személyekkel, illetve az olyan adóalanyokkal szemben, akik ugyanilyen jelleg? tárgyi eszközt magánhasználat céljából szereznek meg, és akiknek emiatt azonnal meg kell fizetniük a hozzáadottérték-adó teljes összegét. Nem zárható ki ugyanis, hogy azon célkit?zés, amely arra irányul, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (1) és (2) bekezdése, valamint 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja szerinti mechanizmussal teljes mértékben mentesítsék az adóalanyokat az adóköteles gazdasági tevékenységeik keretében fizetett, illetve megfizetend? hozzáadottérték-adó terhe alól ideértve minden olyan pénzügyi terhet, amely az eszközöket a beruházási költségek felmerülése és a tényleges szakmai célú használat időpontja közötti időszakban terheli, vagyoni el?nyt teremt az említett eszköz ezen adóalanyok általi magáncélú használata vonatkozásában. Így az adóalanyokkal és az adóalanyok nem min?sül? személyekkel szembeni esetlegesen eltér? bánásmód az adósemlegesség elvének alkalmazásából ered, amely első sorban az adóalanyokkal szembeni egyenl? bánásmódot biztosítja. E lehetséges eltérés másfel?l az adóalanyok által a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében meghatározott gazdasági tevékenységeik gyakorlásából ered. Végül az adóalanyok hatodik irányelv szerinti speciális jogállásához köthet?, amely alapján különösen – ezen irányelv 21. cikkének megfelelően – hozzáadottérték-adó fizetésére és beszedésére kötelesek. Mivel e jellemvonások különböztetik meg egymástól az adóalanyok és az ilyen gazdasági tevékenységet nem folytató, adóalanyok nem min?sül? személyek helyzetét, az esetleges eltér? bánásmód eltér? szabályok eltér? helyzetekre való alkalmazásából következik, amely alapján így nem valósulhat meg az egyenl? bánásmód elvének megsértése. Ugyanez vonatkozik a tárgyi eszközt teljes egészében magánvagyonra tartó adóalanyra, amennyiben ezen eszközt nem gazdasági tevékenysége végzéséhez, hanem magáncélra kívánja használni. Ez a megítélés nem térhet el a kizárólag adómentes tevékenységet végz? adóalany esetén sem, mivel az ilyen adóalanyt ugyanaz a hozzáadottérték-adó fizetési kötelezettség terheli, mint az adóalanyok nem min?sül? személyt, így helyzete lényegében ez utóbbihoz hasonlítható.

(vö. 55–59., 62. pont és a rendelkez? rész 1. pontja)

3. Az EK 87. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját átültet? nemzeti rendelkezés, amely el?írja, hogy az el?zetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonásának joga csak az adóköteles tevékenységet végz? adóalanyokat illeti meg, míg a kizárólag adómentes tevékenységet végz? adóalanyokat nem, amennyiben e nemzeti rendelkezés alapján kizárólag az adóköteles tevékenységet végz?

adóalanyok részesülhetnek vagyoni el?nyben.

Az el?zetesen felszámított adó levonása jogának az adóköteles tevékenységekre történ? korlátozása ugyanis a valamennyi tagállam által egységesen végrehajtandó közösségi jogi rendelkezések által létrehozott hozzáadottérték?adó rendszer szerves részét képezi. Következésképpen az állami beavatkozásra vonatkozó feltétel hiányzik, így nem alkalmazható az EK 87. cikk (1) bekezdése.

(vö. 70–71. pont és a rendelkez? rész 2. pontja)

4. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben el?írt eltérés nem alkalmazható az olyan nemzeti rendelkezésre, amely az ezen irányelv hatálybalépésekor létező jogszabályt módosít, és a korábbi jogszabálytól eltér? megközelítést alkalmaz, valamint új eljárásokat vezet be. E tekintetben nem releváns, hogy a nemzeti jogalkotó a korábbi nemzeti jogszabály módosításakor a közösségi jog helyes vagy téves értelmezésére támaszkodott-e. Azon kérdés eldöntése, hogy valamely nemzeti rendelkezés ilyen módosítása a 77/388 hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének egy másik nemzeti rendelkezésre történ? alkalmazhatóságát is befolyásolja-e, az említett nemzeti rendelkezések összefügg? vagy önálló jellegét?l függ, amelyet a nemzeti bíróságnak kell megítélnie.

(vö. 98. pont és a rendelkez? rész 3. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2009. április 23.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 17. cikk (2) és (6) bekezdése – Az el?zetesen felszámított adó levonásának joga – Az adóalany vállalkozásának vagyona körébe vont épület építési költségei – A 6. cikk (2) bekezdése – Az épület egy részének magáncélú használata – Vagyoni el?ny az adóalanyok nem min?sül? személyekhez képest – Egyenl? bánásmód – Az EK 87. cikk szerinti állami támogatás – Az adólevonási jog kizárása”

A C-460/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Verwaltungsgerichtshof (Ausztria) a Bírósághoz 2007. október 11-én érkezett, 2007. szeptember 24-i határozatával terjesztett el? az el?tte

Sandra Puffer

és

az **Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh és A. Arabadjiev
(előadó) bírák,

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. október 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- S. Puffer képviseletében F. Schubert, W.-D. Arnold Rechtsanwälte, valamint C. Prodinger Steuerberater,
- az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz képviseletében T. Krumenacker, meghatalmazotti minőségben,
- az osztrák kormány képviseletében J. Bauer, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Községek Bizottsága képviseletében K. Gross és D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2008. december 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 17. cikkének értelmezésére, valamint annak az egyenlő bánásmód közösségi jogi alapelveivel való összeegyeztethetőségére irányul.

2 E kérelmet a S. Puffer és az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (adóügyekben illetékes független bíróság linzi osztálya, a továbbiakban: Unabhängiger Finanzsenat) között a teljes egészében S. Puffer vállalkozásának vagyona körébe vont, de részben magáncélokra használt épület építési költségei után a 2002. és 2003. évben előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonásának joga tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikke értelmében „[a HÉA] alá tartozik [...] az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4 A hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése kimondja:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.”

5 A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja értelmében ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül „a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított [HÉA] teljes vagy részleges levonására jogosítanak”.

6 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja értelmében az adóalap „a 6. cikk (2) bekezdésében említett értékesítés esetében az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása”.

7 A hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának első albekezdése szerint a tagállamok bizonyos, a jelen ügyben nem releváns kivételekkel mentesítik az adó alól „az ingatlanok lízingj[ét] és bérbeadás[át] [helyesen: bérbe- és haszonbérbeadását]”.

8 Az 1995. április 10-én 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított hatodik irányelv 17. cikke kimondja:

„(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:

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

[...]

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

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

[...]

(6) A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépésétől számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezik a [HÉA] levonásának joga. Az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadás esetén, mint a

luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni.

A fent említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel.

[...]"

9 A 95/7 irányelvvel módosított hatodik irányelv 20. cikke elírja:

„(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 [...]

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

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

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

A nemzeti szabályozás

10 A forgalmi adóról szóló 1994. évi törvénynek (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, a továbbiakban: 1994. évi UStG) az Osztrák Köztársaság Európai Unióhoz való csatlakozásakor, azaz 1995. január 1-jén hatályos szövege 12. §a (2) bekezdésének 1. pontja és 2. pontjának a) alpontja a következőképpen rendelkezett:

„1. Az értékesítés és a beszerzéshez kapcsolódó más szolgáltatások, az épületek kivitelezési vagy karbantartási munkálatai csak akkor tekinthetők a vállalkozás számára teljesítettnek, amennyiben az erre vonatkozó díjak a jövedelemadóra vonatkozó jogszabályok értelmében működési vagy üzemi kiadásoknak minősülnek.

2. Nem minősülnek a vállalkozás számára teljesítettnek azok a szállítások vagy más szolgáltatások,

- a) amelyeknek díjazása nagyobb részben nem minősül a jövedelemadóról szóló 1998. évi törvény (Einkommensteuergesetz [1998], BGBl. 400/1988) 20. §a (1) bekezdésének 15. pontja vagy a társasági adóról szóló 1988. évi törvény (Körperschaftsteuergesetz [1998], BGBl. 401/1988) 8. §a (2) bekezdésének és 12. §a (1) bekezdésének 15. pontja értelmében levonható kiadásnak.”

11 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból megállapítható, hogy mivel a jövedelemadóról szóló 1998. évi törvény 20. §a (1) bekezdésének 15. pontja kizárta az adóztatható jövedelemből a magánéletvitelt szolgáló kiadások – így többek között az adóalany saját lakását érintő ráfordítások – levonását, az 1994. évi UStG 12. §a (2) bekezdése 1. és 2.

pontja a) alpontjának hatása az volt, hogy a HÉA?levonási jog az épületnek csak a szakmai tevékenység céljára használt része vonatkozásában volt alkalmazható, a lakáscélú magánszükséglet kielégítését szolgáló épületrész vonatkozásában nem.

12 Az adójogszabályokat módosító 1997. évi törvény (Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I, 9/1998, a továbbiakban: AbgÄG 1997) egyrészt úgy módosította az 1994. évi UStG 12. §-a (2) bekezdésének 1. pontját, hogy a vegyes használatú ingatlanok teljes mértékben a vállalkozás vagyonának körébe vonhatóvá váltak. Másrészt az 1994. évi UStG 6. §-a (1) bekezdésének 16. pontját módosítva – összefüggésben a 6. §-a (2) bekezdésével és 12. §-ának (3) bekezdésével – úgy rendelkezett, hogy az épületrészek lakáscélú magánszükséglet kielégítését szolgáló használata a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében az el?zetesen felszámított adó levonását kizáró „adómentes tevékenységnek” min?sül.

13 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból megállapítható, hogy az osztrák jogalkotó e módosításokkal fenn kívánta tartani a HÉA?levonási jogot a lakáscélú magánszükséglet kielégítését szolgáló épületrészek tekintetében, elismerve a Bíróság C?269/00. sz. Seeling?ügyben 2003. május 8?án hozott ítéletéb?l (EBHT 2003., I?4101. o.) következ? azon lehet?séget, hogy a vegyes használatú ingatlant teljes egészében a vállalkozás vagyonának körébe vonják.

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

14 S. Puffer 2002 novembere és 2004 júniusa között úszómedencés családi házat épített. 2003?tól ezen épületet lakáscélú magánszükséglet kielégítésére használta az épület körülbelül 11%?át jelent? rész kivételével, amelyet szakmai célokra bérbe adott.

15 S. Puffer teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonta ezen épületet, és az annak kivitelezése kapcsán el?zetesen felszámított adó teljes összegének levonását kérte.

16 A 2002?es és 2003?as évekre vonatkozó módosított HÉA?megállapító határozataival a Finanzamt (adóhivatal) egyrészt nem engedélyezte az úszómedence építésével kapcsolatban megfizetett adó levonását. Az egyéb építési költségek tekintetében pedig az el?zetesen megfizetett adó levonhatóságát csak az épület szakmai célú használatának mértékéig, azaz 11%?ig ismerte el.

17 Az említett HÉA?megállapító határozatokkal szemben S. Puffer panaszt emelt, amelyet az Unabhängiger Finanzsenat elutasított többek között azzal az indokkal, hogy a nemzeti jogszabályok a hatodik irányelv Osztrák Köztársaság tekintetében történ? hatálybalépésének id?pontjában kizárták a lakáscélú magánszükséglet kielégítésére használt épületrészek építési költségei tekintetében el?zetesen felszámított HÉA levonásának jogát, valamint hogy a tagállami jogalkotó nem mondott le e kizárás fenntartásának a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerinti lehet?ségér?l.

18 Ezt követ?en S. Puffer e határozattal szemben keresetet terjesztett el? a Verwaltungsgerichtshofnál. Ebben arra hivatkozik egyfel?l, hogy amennyiben valamely eszközt teljes egészében a vállalkozás vagyonának körébe vonnak, ez a Bíróság ítélezési gyakorlata értelmében jogosultságot teremt a HÉA teljes összegének levonására, másfel?l arra, hogy a jelen esetben nem teljesülnek a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében megállapított azon feltételek, amelyek lehet?vé teszik a tagállamok számára a hatodik irányelv hatálybalépése idején fennálló kizárások fenntartását.

19 Annak megállapítását követ?en, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésével ellentétben az osztrák jogszabályok nem teszik lehet?vé a teljes egészében a vállalkozás

vagyonának körébe vont vegyes használatú ingatlan építési költségei után elzetiesen felszámított HÉA teljes és azonnali levonását, a kérdést elterjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy e rendelkezés összeegyeztethet?e az egyenl? bánásmód közösségi jogi alapelvével.

20 E tekintetben a kérdést elterjeszt? bíróság hangsúlyozza, hogy az ilyen vegyes használatú ingatlan építési költségei után elzetiesen felszámított HÉA teljes és azonnali levonásának és a lakáscélú magánszükséglet kielégítésére használt épületrészhez kapcsolódó költségekre vonatkozóan a HÉA utólagos – tíz évre elosztott – kivetésének hatása az, hogy az adóalany ezen időszakban „kamat nélküli hitelhez” jut, amelyb?l nem részesülhetnek azok, akik nem min?sülnek adóalanyoknak.

21 Következésképpen e bíróság azt kérdezi, hogy az ebb?l származó vagyoni elny – amelyet a magáncélra használt épületrész nettó építkezési költségének 5%-ára becsül – egyenl?tlen bánásmódot eredményez?e az adóalanyok és az adóalanyoknak nem min?sül? személyek között, valamint az adóalanyok körén belül a tisztán magáncélra használt ingatlant épít? és a részben vállalkozási célra építkez? adóalanyok között.

22 Másfel?l a kérdést elterjeszt? bíróság arra keres választ, hogy e vagyoni elny, amelyben az adóköteles tevékenységet végz? adóalanyok részesülhetnek, a kizárólag adómentes tevékenységet végz? adóalanyok viszont nem, az EK 87. cikk értelmében vett állami támogatásnak min?sülhet?e, amennyiben az a hatodik irányelvet átültet? nemzeti intézkedés eredménye, és az adóalanyok e két köre versenyhelyzetben áll egymással.

23 Végül a kérdést elterjeszt? bíróság arra keres választ, hogy az AbgÄG 1997?tel bevezetett módosítások ellenére az elzetiesen felszámított HÉA levonását kizáró nemzeti jogszabályokra vonatkozik?e ? amint arra az Unabhängiger Finanzsenat hivatkozik ? a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése.

24 E körülmények között a Verwaltungsgerichtshof úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A közösségi jogi alapjogokba (az egyenl?ség közösségi jogi elvébe), ütközik?e a [...] hatodik [...] irányelv, különösen annak 17. cikke, ha annak alapján az adóalanyok más uniós polgároknál körülbelül 5%-kal kedvez?bb áron szerezhetnek magánszükséglet kielégítését (fogyasztást) szolgáló lakóingatlanokon fennálló tulajdont, miközben ezen elny abszolút összege a lakóingatlan beszerzési és építési költségei összegének függvényében korlátlanul emelkedik? Megvalósul?e ez az ütközés azáltal is, hogy az adóalanyok a magáncélra használt lakóingatlanaikat vállalkozásuk céljára még csekély mértékben sem használó más adóalanyoknál körülbelül 5%-kal kedvez?bb áron szerezhetnek magánszükséglet kielégítését szolgáló és legalább csekély mértékben vállalkozás céljára használt lakóépületeken fennálló tulajdont?

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 – elnyt minden, adóköteles tevékenységet végz? adóalany számára biztosítja, az adómentes tevékenységet végz? adóalanyokat azonban ezen elnyb?l 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 1994. évi UStG 12. §?a (2) bekezdésének 1. pontját) kifejezetten azzal a szándékkal módosítja, hogy az adólevonás kizártságát fenntartsa, és a nemzeti UStG-b?l szintén az elzetiesen felszámított adó levonása kizártságának fenntartása következne, a nemzeti jogalkotó azonban a közösségi jog (jelen esetben a hatodik irányelv 13.

cikke B. része b) pontjának) értelmezésében vétett, csak utólag felismert tévedés következtében olyan szabályozást fogadott el, amely – önmagában szemlélve – a közösségi jog alapján (a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítéletben a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának tulajdonított értelmezés szerint) az elzetsesen felszámított adó levonásának lehetőségét biztosítja?

4) A 3. kérdésre adott nemleges válasz esetén:

Korlátozhatja-e az elzetsesen felszámított adó levonása kizárásának (jelen esetben az 1994. évi UStG 12. §a (2) bekezdése 2. pontja a) alpontjának) a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerinti „standstill klauzulán” alapuló joghatását, ha a nemzeti jogalkotó két, egymást átfedő, az adólevonást kizáró nemzeti jogi rendelkezés (jelen esetben az 1994. évi UStG 12. §a (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontja és az 1994. évi UStG 12. §a (2) bekezdésének 1. pontja) közül az egyiket módosítja, és végül azért mond le szándékáról, mert jogban való tévedésben volt?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának az egyenlő bánásmód közösségi jogi alapelveivel való összeegyeztethetőségére vonatkozó első kérdésről

25 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy sérti-e az egyenlő bánásmód közösségi jogi alapelvét a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja és 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja, amennyiben e rendelkezések alapján a vegyes használatú ingatlan építési költségei után elzetsesen felszámított HÉA teljes és azonnali levonásának mechanizmusa és ezen ingatlan magáncélú használata vonatkozásában a HÉA utólagos, fokozatos kivetése által az adóalanyok vagyoni elnyűhöz juthatnak az adóalanyok nem minősülő személyekhez és az ingatlanukat kizárólag lakáscélú magánszükséglet kielégítésére használó adóalanyokhoz képest.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

26 S. Puffer arra hivatkozik, hogy a vállalkozók dönthetnek úgy, hogy a vegyes használatú eszközt teljes egészében a vállalkozás vagyonának körébe vonják annak érdekében, hogy az elzetsesen felszámított HÉA levonásának jogát megőrizték, amennyiben az említett eszköz szakmai célú használata később jelentősebbé válik.

27 Álláspontja szerint ugyanis, amennyiben valamely eszközt eredetileg – akárcsak részben is – magáncélra használt eszközként határoznak meg, annak utóbb a vállalkozás vagyonának körébe vonása esetén a hatodik irányelv már kifejezetten nem teszi lehetővé az elzetsesen felszámított adó levonását. A HÉA azonnali és teljes levonása, valamint az említett eszköz magáncélú használata után a HÉA utólagos, fokozatos kivetése a hatodik irányelv rendszeréből következik, és ítélkezési gyakorlatában a Bíróság is tudomásul vette e rendszer hatásait. Ennélfogva nem kérdőjelezhető meg az említett rendszernek az egyenlő bánásmód közösségi jogi alapelveivel való összeegyeztethetősége.

28 Az Unabhngiger Finanzsenat emlékeztet arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja csak annyiban teszi lehetővé az elzetsesen felszámított HÉA levonását, amennyiben az eszközöket vagy a szolgáltatásokat a vállalkozás adóköteles tevékenységeihez használják. Álláspontja szerint ebből az következik, hogy a hatodik irányelv nem teremt jogosultságot a HÉA levonására valamely eszköz magáncélú használatának arányában.

29 Álláspontja szerint ugyanis a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése a) pontja egyértelmű

szövegének megfelelően először is az adóköteles tevékenység céljából való használat vonatkozásában megengedhet? adólevonás terjedelmét kell meghatározni. Csak ezt követ?en kell azt megvizsgálni, hogy az eredetileg adóköteles tevékenység céljára szánt eszköz egy részének magáncélú használatát a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak kell?e min?síteni.

30 Az Unabhngiger Finanzsenat álláspontja szerint következésképpen sem valamely eszköznek a vállalkozás vagyonának körébe vonása, sem önmagában a vállalkozói min?sg nem alapozhatja meg az el?zetesen felszámított HA levonásának jogát. Itt ugyanis a teljestend? feltételek közül csak kett?r?l van szó.

31 Pontosabban, amennyiben e két feltétel teljesítése elegend? lenne, ez önmagába visszatér? rvlshez és inkoherenciadhoz vezetne. E tekintetben az Unabhngiger Finanzsenat hangsúlyozza, hogy azon vállalkozások, amelyek kizárólag adómentes tevékenységet végeznek, és amelyek ennélfogva f?szabály szerint nem vonhatják le az el?zetesen felszámított adót, a vegyes használatú eszköz tekintetében az adólevonási jogot a magáncélú használat mértékéig is rvnyesthetnk.

32 Az Unabhngiger Finanzsenat azt is megjegyzi, hogy azon vállalkozások, amelyek részben adómentes és részben adóköteles tevékenységet végeznek, a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének megfelel?en csak az adóköteles tevékenységük mértékéig érvényesíthetik a HA levonási jogot. Márpedig e levonható hányad jelent?sen változhat a magán? illetve szakmai célú használat arányának függvényében.

33 Az osztrák kormány a tárgyaláson a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának az Unabhngiger Finanzsenat által tmogatot értelmezésével értett egyet. E kormány álláspontja szerint ugyanis e rendelkezés szövege csak az ingatlan adóköteles tevékenység végzése céljából használt része tekintetében teszi lehet?v az adólevonást, a magnclra használt részek tekintetében nem. Végeredményben e kormány álláspontja szerint az els? kérdésre nem szükséges válaszolni, mivel ezen értelmezés alkalmazása esetén az egyenl? bánásmóddal kapcsolatban nem merül fel semmilyen probléma.

34 A Bizottság hangsúlyozza, hogy az adóalany azon lehet?sége, hogy a vegyes használatú eszközt teljes egészében a vállalkozása vagyonának körébe vonja, az adsemlenessg elvén alapul, amely a gazdasági tevékenységek szabad, akadályoktól mentes gyakorlásának biztosítását szolgálja. Az adóalany azon, ennek megfelel? kötelezettsége, hogy az említett eszköz ? ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak min?sül? ? magáncélú használatával kapcsolatos kiadásai után HA?t fizessen, az adóalanyok és az adóalanynak nem min?sül? személyek közötti egyenl? bánásmód biztosításának célját követi.

35 Az a kismrtk? vagyoni el?ny, amelyben az adóalanyok e rendszerben részesülhetnek, egyfel?l gazdasági tevékenységük és jogállásuk eredménye, amely alapján HA?t szednek be és fizetnek meg az adóhatóság felé, másfel?l szksgszer? következménye annak, hogy a vegyes használatú eszköz szakmai célú használatának aránya a ks?bbiekben növekedhet. Következésképpen ezen el?ny alapján nem lehet az egyenl? bánásmód közösségi jogi alapelvének megsértésére következtetni.

36 A vállalkozás vagyonának körébe vons és az el?zetesen felszámított HA levonásának joga csak akkor kizárt, ha – akár objektív okok miatt, akár azért mert maga az adóalany zárja ki az ilyen használatot ? már kezdett?l fogva kizárt minden szakmai célú használat.

37 Másfel?l a Bizottság álláspontja szerint az egyenl? bánásmód elvét nem sértették meg azzal, hogy azon adóalany, amely gy döntött, hogy valamely eszközt nem von vállalkozásának

vagyona körébe, nem vonhatja le az elzeteresen felszámított HÉA-t, mivel az adóalanynak erre lehetősége lett volna, de azzal nem élt. Márpedig, amennyiben nem az ilyen célú felhasználást választotta, az adóalany nem hivatkozhat egyenlőten bánásmódra.

38 Végül az adóköteles, illetve az adómentes tevékenységet végző adóalanyokkal szembeni eltérő bánásmód a Bizottság álláspontja szerint végeredményben az adósemlegesség elvéből következik, amely a HÉA levonását csak az adóköteles tevékenység vonatkozásában teszi lehetővé.

A Bíróság válasza

39 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat alapján, amennyiben tárgyi eszközöket mind vállalkozási, mind vállalkozásidegen célra használnak, az adóalany a HÉA vonatkozásában választhat, hogy ezt az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonja, vagy teljes egészében magánvagyon körében tartja, és ezzel teljesen kizárja a HÉA rendszeréből, vagy csak a tényleges szakmai használattal érintett hányadot viszi be a vállalkozásába (a C-434/03. sz., Charles és Charles-Tijmens ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7037. o.] 23. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint a C-72/05. sz. Wollny-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8297. o.] 21. pontja).

40 Ha az adóalany úgy dönt, hogy a részben adóköteles üzleti tevékenység céljára, részben magáncélra használt eszközt a vállalkozás vagyona körébe vont eszköznek tekinti, jogosult teljes mértékben és azonnal levonni az eszköz beszerzése után elzeteresen felszámított adót (a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 24. pontja, valamint a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 22. pontja).

41 A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja alapján azonban amennyiben a vállalkozás vagyonának körébe vont tárgyi eszköz után lehetőség van az áthárított HÉA teljes vagy részleges levonására, a tárgyi eszköznek az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra történő felhasználása ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül. Az ilyen, a fenti irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szerinti „adóköteles tevékenységnek” minősülő felhasználás esetén a 11. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja szerint az adó alapja az adóalany a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült költsége (a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 24. pontja, valamint a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 22. pontja).

42 Következésképpen azon adóalany, aki úgy dönt, hogy az épületet teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vonja, és ezen épület egy részét saját szükségleteinek kielégítésére használja, joga van egyrészt az említett épület teljes építési költségére elzeteresen felszámított HÉA levonására, valamint másrészt köteles ennek megfelelően HÉA-t fizetni az említett használat során felmerült kiadások alapján (a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 24. pontja).

43 Ezzel ellentétben, ha a tárgyi eszköz megszerzésekor az adóalany úgy dönt, hogy azt teljes egészében magánvagyon körében tartja, vagy azt csak részben vonja vállalkozása vagyonának körébe, a magánvagyon körében tartott részt illetően semmiféle adólevonási joga nem keletkezhet (lásd ebben az értelemben a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3795. o.] 8. és 9. pontját, valamint a C-25/03. sz. HE-ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3123. o.] 43. pontját).

44 Ugyanígy ebben az esetben a tárgyi eszköz magánvagyon körében tartott részének későbbi, szakmai célú használata nem keletkeztethet adólevonási jogot, mivel a hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése az adólevonási jog keletkezését a levonható adó

felszámíthatóságának időpontjához köti. Amint arra a főtanácsnok indítványának 50. pontjában rámutat, a hatályos közösségi jog e tekintetben nem ír elő módosítási mechanizmust.

45 A vegyes – de időben változó – használatú tárgyi eszközök esetében a hatodik irányelv 17. cikke (1) és (2) bekezdésének az Unabhngiger Finanzsenat és az osztrák kormány által tmogatatott értelmezése azt eredményezhetné, hogy az lzetesen felszámított HA levonását megtagadná az adóalanytól a későbbi adóköteles üzleti tevékenység keretében történő használat vonatkozásában, az adóalany azon eredeti szándéka ellenére, hogy a szóban forgó eszközt – jövőbeli tevékenységekre tekintettel – teljes egészében a vállalkozása vagyonának körébe vonja.

46 Márpedig ilyen helyzetben az adóalany nem mentesülne a gazdasági tevékenysége céljából használt eszközt terhelő adó egésze alól, és a gazdasági tevékenysége adóztatása kettős adóztatást eredményezne, ami ellentétes a közös HÉA-rendszer – amelybe a hatodik irányelv is illeszkedik – alapját képező adósemlegesség elvével (lásd ebben az értelemben a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8-n hozott ítélet [EBHT 2001., I-1831. o.] 46. pontját és a fent hivatkozott HE-ügyben hozott ítélet 71. pontját).

47 Másfelől még azt feltételezve is, hogy létezne olyan lrs, miszerint az eredetileg magáncélra használt ingatlanrész tényleges szakmai célú használatát követően az építési költségek után lzetesen megfzetett adót vissza kell téríteni, e tárgyi eszközt ebben az esetben is adóteher sjtn azon, néha jelents időtartam alatt, amely a beruházási költségek felmerülése és a tényleges szakmai célú használat között eltelik. Márpedig a vállalkozások adóterhét lleten a HA-semlegesség elve megköveteli, hogy a vállalkozási célból felmerült beruházási költségeket olyan gazdasági tevékenységnek tekintsk, amely lehetővé teszi az lzetesen felszámított HA azonnali levonását. A levonási szabályoknak ugyanis az a célja, hogy teljes mértékben mentestsk az adóalanyokat az adóköteles gazdasági tevékenységeik keretében fizetett, illetve megfzetend HA terhe alól (lásd ebben az értelemben a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-n hozott ítélet [EBHT 1985., 665. o.] 19. s 23. pontját).

48 Végül az Unabhngiger Finanzsenat és az osztrák kormány állításával ellentétben a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének az tlkezdsi gyakorlatban kifejlesztett értelmezése – amint azt a főtanácsnok is megállapította indítványának 46. pontjában – sem n magába visszatérő érveléshez, sem rendszerbeli inkoherencihoz nem vezet.

49 A kizárólag adómentes tevékenységet végző adóalanyok ugyanis az említett rendelkezés értelmében nem vonhatják le az lzetesen felszámított adót, következképpen a vegyes használatú eszközök magáncélú használatát lleten sem érvényesíthetnek adólevonást.

50 Ugyangy az adómentes és adóköteles tevékenységeket egyrnt végző adóalanyokat lleten nincs ellentmondás a magán- és a szakmai célú használat rnya és a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében lrt adólevonás rnya között.

51 Az említett irányelv 17. cikkének rendszeréből következik, hogy amennyiben az adóalany valamely tárgyi eszköz megszerzésekor gy dönt, hogy azt teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonja, az lzetesen felszámított HA azonnali levonása az adóköteles tevékenységeire vonatkozó összeg rnyban érvényesíthető. Amennyiben ezen rny a későbbiekben változhat, a hatodik irányelv 20. cikke lehetővé teszi az adólevonások módosítását. Mindazonáltal, amennyiben az említett irányelv 17. s 20. cikkének alkalmazásával a HA részleges levonására volt lehetőség, az adóalany – mint minden, kizárólag adóköteles tevékenységet végző adóalany – nem kerülheti el a HA fokozatos kivetését az említett eszköz magáncélra történő használata tekintetében.

52 Másodszor emlékeztetni kell arra, hogy az állandó tlkezdsi gyakorlat értelmében az

egyenl? bánásmód közösségi jogi alapelve megsértésének min?sül különböz? szabályok hasonló helyzetekre való alkalmazása, vagy pedig ugyanazon szabály különböz? helyzetekre történ? alkalmazása (lásd a C?390/96. sz. Lease Plan ügyben 1998. május 7?én hozott ítélet [EBHT 1998., I?2553. o.] 34. pontját és a C?156/98. sz., Németország kontra Bizottság ügyben 2000. szeptember 19?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?6857. o.] 84. pontját).

53 Arra is emlékeztetni kell, hogy a HÉA területén az egyenl? bánásmód elve az adósemlegesség elvében fejez?dik ki (lásd a C?106/05. sz. L.u.P.?ügyben 2006. június 8?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?5123. o.] 48. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C?309/06. sz. Marks & Spencer ügyben 2008. április 10?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 49. pontját).

54 Másfel?l a Bíróság már megállapította, hogy az adóalany által a vállalkozása vagyonának körébe vont eszköz magáncélú használatának ellenérték fejében nyújtott szolgáltatással min?sítésével a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése els? albekezdésének a) pontja egyfel?l az említett eszköz megszerzése vagy építése után felszámított HÉA?t levonó adóalany és az eszköz megvásárlásakor a HÉA?t megfizet? végs? fogyasztó közötti egyenl? bánásmód biztosítását célozza megakadályozva azt, hogy az el?bbi jogtalan el?nyben részesüljön az utóbbival szemben, másfel?l pedig az el?zetesen felszámított HÉA levonása és az áthárított adó beszedése közötti összefüggés biztosításával az adósemlegesség megteremtését (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Wollny?ügyben hozott ítélet 30–33. pontját).

55 Mindazonáltal – amint arra a kérdést el?terjeszt? bíróság is hivatkozik – a vegyes használatú tárgyi eszköz magáncélú használatát illet?en lehetséges, hogy az említett rendelkezés önmagában nem biztosít azonos bánásmódot az adóalanyokkal és az adóalanyoknak nem min?sül? személyekkel, illetve az olyan adóalanyokkal szemben, akik ugyanilyen jelleg? tárgyi eszközt magánhasználat céljából szereznek meg, és akiknek emiatt azonnal meg kell fizetniük a HÉA teljes összegét. Nem zárható ki ugyanis, hogy a jelen ítélet 47. pontjában említett célkit?zés – amely arra irányul, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (1) és (2) bekezdése, valamint 6. cikke (2) bekezdése els? albekezdésének a) pontja szerinti mechanizmussal teljes mértékben mentesítsék az adóalanyokat az adóköteles gazdasági tevékenységeik keretében fizetett, illetve megfizetend? HÉA terhe alól ideértve minden olyan pénzügyi terhet, amely az eszközöket a beruházási költségek felmerülése és a tényleges szakmai célú használat időpontja közötti időszakban terheli – vagyoni el?nyt teremtsen az említett eszköz ezen adóalanyok általi magáncélú használata vonatkozásában (lásd analógia útján a fent hivatkozott Wollny?ügyben hozott ítélet 38. pontját).

56 Így az adóalanyokkal és az adóalanyoknak nem min?sül? személyekkel szembeni esetlegesen eltér? bánásmód az adósemlegesség elvének alkalmazásából ered, amely els?sorban az adóalanyokkal szembeni egyenl? bánásmódot biztosítja. E lehetséges eltérés másfel?l az adóalanyok által a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében meghatározott gazdasági tevékenységeik gyakorlásából ered. Végül az adóalanyok hatodik irányelv szerinti speciális jogállásához köthet?, amely alapján különösen – ezen irányelv 21. cikkének megfelelően – HÉA fizetésére és beszedésére kötelesek.

57 Mivel e jellemvonások különböztetik meg egymástól az adóalanyok és az ilyen gazdasági tevékenységet nem folytató, adóalanyoknak nem min?sül? személyek helyzetét, az esetleges eltér? bánásmód eltér? szabályok eltér? helyzetekre való alkalmazásából következik, amely alapján így nem valósulhat meg az egyenl? bánásmód elvének megsértése.

58 Ugyanez vonatkozik a tárgyi eszközt teljes egészében magánvagyon körében tartó adóalanyra, amennyiben ezen eszközt nem gazdasági tevékenysége végzéséhez, hanem magáncélra kívánja használni.

59 Ez a megítélés nem térhet el a kizárólag adómentes tevékenységet végző adóalany esetén sem, mivel az ilyen adóalanyt ugyanaz a HÉA-fizetési kötelezettség terheli, mint az adóalanyok nem minősülő személyt, így helyzete lényegében ez utóbbihoz hasonlítható.

60 Végül a mind adómentes, mind adóköteles tevékenységet végző adóalanyok esetében a jelen ítélet 50. pontjában tett megállapításokból következik, hogy ezen adóalanyok valamennyi gazdasági tevékenységi körük, valamint a vegyes használatú eszközeik magáncélú használata tekintetében ugyanolyan bánásmódban részesülnek, mint azon személyek, akik kizárólag e tevékenységi körök vagy használat valamelyikét gyakorolják.

61 Ebből következik, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja és 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja nem sérti az egyenlő bánásmód közösségi jogi alapelvét.

62 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja és 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja nem sérti az egyenlő bánásmód közösségi jogi alapelvét, amennyiben e rendelkezések alapján a vegyes használatú ingatlan építési költségei után elzetesen felszámított HÉA teljes és azonnali levonásának mechanizmusa és ezen ingatlan magáncélú használata után ezen adó utólagos, fokozatos kivetése által az adóalanyok vagyoni elnyőhöz juthatnak az adóalanyok nem minősülő személyekhez és az ingatlanukat kizárólag lakáscélú magánszükséglet kielégítése céljára használó adóalanyokhoz képest.

A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját átültető nemzeti intézkedésekben eredő vagyoni elnyő állami támogatás jellegére vonatkozó második kérdésről

63 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e az EK 87. cikkel a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját átültető nemzeti rendelkezés, amely előírja, hogy az elzetesen felszámított HÉA levonásának joga csak az adóköteles tevékenységet végző adóalanyokat illeti meg, míg a kizárólag adómentes tevékenységet végző adóalanyokat nem, amennyiben e nemzeti rendelkezés alapján kizárólag az adóköteles tevékenységet végző adóalanyok részesülhetnek az első kérdés keretében ismertetett vagyoni elnyőben.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

64 S. Puffer álláspontja szerint a kizárólag adóköteles tevékenységet végző, az adómentes és adóköteles tevékenységet egyaránt végző, valamint a kizárólag adómentes tevékenységet végző adóalanyok valójában ugyanazon helyzetben vannak. Ugyanis valamennyien dönthetnek úgy, hogy a vegyes használatú tárgyi eszközt teljes egészében a vállalkozás vagyonának körébe vonják, és az eszköz magáncélú használatát terhelő HÉA-t utólag, fokozatosan fizetik meg. Ennélfogva álláspontja szerint nem sértették meg az EK 87. cikket.

65 Az Unabhängiger Finanzsenat álláspontja szerint a hatodik irányelv, mivel a vegyes használatú tárgyi eszköz magáncélú használatának arányában nem teszi lehetővé az elzetesen felszámított HÉA levonását, nem sérti az EK 87. cikket.

66 A Bizottság megjegyzi, hogy az EK 87. cikk (1) bekezdésének értelmében vett „állami támogatás” megállapításához többek között olyan állami beavatkozás szükséges, amely egyes vállalkozásokat másokhoz képest elnyben részesít. Márpedig a jelen esetben e két feltétel nem áll fenn, mivel az elzetesen felszámított HÉA levonásának joga közvetlenül a hatodik irányelv következik és a jogosultak javára létrejövő elny a HÉA-rendszer általános szerkezetének következménye.

A Bíróság válasza

67 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 elnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet”.

68 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EK 87. cikk (1) bekezdésének értelmében vett „támogatáskénti” minősítéshez az e rendelkezésben írt valamennyi feltétel teljesülése szükséges. Így elször 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 elnyt kell megtestesítenie, negyedszer torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie (a C-341/06. P és C-342/06 P. sz., Chronopost és La Poste kontra UFEX és társai egyesített ügyekben 2008. július 1-jén hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 121. és 122. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

69 Márpedig az elzetesen felszámított HÉA levonásának joga, valamint az adóköteles tevékenységet végző adóalanyok számára ebből származó esetleges vagyoni elny közvetlenül a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjából ered, amelyet a tagállamok kötelesek átültetni nemzeti jogukba.

70 Amint arra a főtanácsnok is emlékeztet indítványának 70. pontjában, az elzetesen felszámított HÉA levonása jogának az adóköteles tevékenységekre történő korlátozása a valamennyi tagállam által egységesen végrehajtandó közösségi jogi rendelkezések által létrehozott HÉA-rendszer szerves részét képezi. Következésképpen az állami beavatkozásra vonatkozó feltétel hiányzik, így nem alkalmazható az EK 87. cikk (1) bekezdése.

71 E körülmények között – és anélkül, hogy a másik három feltételt meg kellene vizsgálni – a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 87. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját átültető nemzeti rendelkezés, amely elírja, hogy az elzetesen felszámított HÉA levonásának joga csak az adóköteles tevékenységet végző adóalanyokat illeti meg, míg a kizárólag adómentes tevékenységet végző adóalanyokat nem, amennyiben e nemzeti rendelkezés alapján kizárólag az adóköteles tevékenységet végző adóalanyok részesülhetnek vagyoni elnyben.

A hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdése alkalmazásának feltételeire vonatkozó harmadik és negyedik kérdésről

72 Harmadik és negyedik kérdésével, amelyeket együttesen kell megvizsgálni, a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerinti eltérés alkalmazható-e abban az esetben, ha a nemzeti jogalkotó két egymást átfed? és az elzetesen felszámított HÉA levonásának kizárását elíró rendelkezés egyikét olyan rendelkezéssel módosítja, amely a nemzeti jogalkotó kifejezett szándéka szerint fenntartaná e kizárást, azonban önmagában lehetővé teszi az adólevonást a közösségi jognak a nemzeti jogalkotó által követett téves értelmezése következtében.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

73 S. Puffer álláspontja szerint, mivel a korábbi rendelkezések az adólevonások kizárására irányultak, míg az újak a tárgyi eszközök vállalkozás vagyonának körébe vonását érintik, az AbgÄG 1997 a korábbitól mind formáját, mind mködését és hatásait tekintve teljesen eltér? adminisztratív módszert vezetett be. Ennélfogva a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerinti feltételek nem teljesülnek.

74 E tekintetben az a tény, hogy az UStG 1994 12. §a (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontját az AbgÄG 1997 formálisan nem módosította, nem releváns, mivel a kérdést elterjeszt? bíróság által javasolt értelmezés érdemileg eltér e rendelkezés korábban elfogadott értelmezését?l.

75 Az Unabhängiger Finanzsenat álláspontja szerint, mivel a hatodik irányelv nem teszi lehetővé az elzetesen felszámított HÉA levonását a vegyes használatú tárgyi eszköz magáncélú használatának arányában, az osztrák jog sem tartalmaz ennél szigorúbb korlátozást az elzetesen felszámított HÉA levonásának joga vonatkozásában, ezért a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése a jelen ügyben nem releváns.

76 Az osztrák kormány a tárgyaláson eladta, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése szerinti eltérés az UStG 1994 12. §a (2) bekezdésének 1. pontjára, valamint 12. §a (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontjára is alkalmazandó.

77 Mindenekelőtt arra hivatkozik, hogy e két rendelkezés mindegyike egymástól függetlenül is elírja a magáncélú használatra szánt ingatlanrészek vonatkozásában elzetesen felszámított HÉA levonásának kizárását.

78 Ezt követően az osztrák kormány hangsúlyozza, hogy a hatodik irányelv hatálybalépése óta az UStG 1994 12. §a (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontját nem módosították.

79 Végül álláspontja szerint az UStG 1994 12. §a (2) bekezdése 1. pontjának az AbgÄG 1997-tel bevezetett módosításai nem befolyásolják a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének alkalmazhatóságát, mivel a nemzeti jogalkotó szándéka a lakáscélú magánszükséglet kielégítésére használt ingatlanrészek vonatkozásában elzetesen felszámított HÉA levonása kizárásának fenntartására irányult.

80 A Bizottság megállapítja, hogy a korábbi jogszabályokhoz képest az AbgÄG 1997-tel bevezetett módosítások nem b?vítik ki, és nem is sz?kítik a HÉA?levonási jog kizárását, hanem ugyanazon eredményre vezetnek, azaz a vegyes használatú ingatlanok építési költségei vonatkozásában elzetesen felszámított HÉA levonásának kizárását írják el? ezen ingatlanok magáncélú használatának mértékéig.

81 Azonban ezen, ugyanazon eredményre vezet? korábbi, illetve új jogszabályi mechanizmusok eltér?ek. Márpedig mivel az új mechanizmus megközelítése eltér a korábbi mechanizmusétól, nem lehet úgy tekinteni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése

értelmében „fennálló jogszabály” fenntartásáról van szó. E tekintetben nem releváns a nemzeti jogalkotónak az új mechanizmus hatodik irányelvvel való összeegyeztethetőségével kapcsolatos esetleges tévedése.

A Bíróság válasza

82 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése kifejezetten és egyértelműen rögzíti az adóalany részére értékesített termékek, illetve a részére teljesített szolgáltatások után felszámított HÉA levonásának jogára vonatkozó elvet, amennyiben az adóalany e termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel.

83 A HÉA-levonási jog elvét mindazonáltal korlátozza a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében – és különösen e bekezdés második albekezdésében – szereplő, eltérést engedő rendelkezés. E tekintetben a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének első bekezdése szerinti bizottsági javaslat mindezidáig nem került elfogadásra a Tanács által, így a tagállamok még fenntarthatják az adólevonási jog kizárására vonatkozó, a hatodik irányelv hatálybalépésekor hatályos szabályozásukat (a C-345/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-4493. o.] 19. pontja, valamint a C-409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-81. o.] 44. pontja).

84 Habár főszabály szerint a nemzeti bíróság feladata a valamely közösségi aktus által rögzített időpontban létező jogszabályok tartalmának megállapítása, a Bíróság meghatározhatja az olyan közösségi fogalom értelmezési szempontjait, amely az eltérést engedő közösségi rendszernek az adott időpontban létező nemzeti jogszabály tekintetében való alkalmazásának alapját képezi (a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4051. o.] 40. pontja).

85 Ebben az összefüggésben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az ily módon meghatározott időpontot követően elfogadott nemzeti intézkedés önmagában emiatt nem zárható ki automatikusan a szóban forgó közösségi aktus eltérést engedő rendszeréből (a fent hivatkozott Holböck-ügyben hozott ítélet 41. pontja). Amennyiben ugyanis a tagállam szabályozása a hatodik irányelv hatálybalépését követően e nemzeti intézkedést úgy módosítja, hogy szűkíti a hatályban lévő kizárások alkalmazási körét, és ezáltal közelebb kerül a hatodik irányelv céljának megvalósításához, ezt úgy kell tekinteni, hogy e szabályozásra kiterjed a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése szerinti eltérés hatálya, és az nem sérti ezen irányelv 17. cikkének (2) bekezdését (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 22. pontját, valamint a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 45. pontját).

86 Ezzel szemben nem minősül a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése által megengedett eltérésnek és sérti ez utóbbi 17. cikkének (2) bekezdését, amennyiben annak hatása az, hogy a hatodik irányelv hatálybalépését követően kiterjeszti a hatályban lévő kizárások alkalmazási körét, és ezáltal távolabb kerül a hatodik irányelv céljának megvalósításától (lásd a C-40/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-4539. o.] 17. pontját, valamint a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 46. pontját).

87 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében előírt eltérést engedő rendszer kiterjed az olyan rendelkezésre, amely a lényegét tekintve megegyezik a korábbi nemzeti szabályozással, vagy amely 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 (lásd ebben

az értelemben a C-155/01. sz. Cookies World ügyben 2003. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2003., I/8785. o.] 63. pontját és analógia útján a fent hivatkozott Holböck-ügyben hozott ítélet 41. pontját).

88 A hatodik irányelv az Osztrák Köztársaság tekintetében ezen állam Európai Unióhoz való csatlakozásának napján lépett hatályba, azaz 1995. január 1-jén. A hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdése második albekezdése alkalmazásának vonatkozásában tehát ez az időpont irányadó e tagállam tekintetében.

89 A kérdést előterjesztő bíróság kifejtette, hogy a hatodik irányelv Osztrák Köztársaság tekintetében történő hatálybalépésekor az UStG 1994 12. §-a (2) bekezdése 1. pontjának és 2. pontja a) alpontjának értelmében a HÉA levonására csak a szakmai célra használt ingatlanrész vonatkozásában volt lehetőség, a lakáscélú magánszükséglet kielégítésére szolgáló ingatlanrészek vonatkozásában nem.

90 Pontosabban az említett bíróság álláspontja szerint az UStG 1994 12. §-a (2) bekezdésének 1. pontjából következik, hogy e jogszabály hatálybalépésekor az építési szolgáltatásokat csak abban az esetben tekintették a vállalkozás részére teljesítettnek, ha ezek díjai működési vagy üzemi kiadásoknak minősültek.

91 Következésképpen megállapítható, hogy a hatodik irányelv hatálybalépésekor az osztrák jog a vegyes használatú ingatlan vállalkozás vagyonának körébe vonásának lehetőségét lényegében kizárólag a szakmai célra használt ingatlanrészekre korlátozta.

92 A kérdést előterjesztő bíróság azt is említette, hogy az AbgÄG 1997 egyfelől úgy módosította az UStG 1994 12. §-a (2) bekezdésének 1. pontját, hogy a vegyes használatú ingatlanok teljes egészében a vállalkozás vagyonának körébe vonhatók, másfelől az 1994. évi UStG 6. §-a (1) bekezdésének 16. pontját módosítva – összefüggésben a 6. §-a (2) bekezdésével és 12. §-ának (3) bekezdésével – úgy rendelkezett, hogy az épületrészek lakáscélú magánszükséglet kielégítését szolgáló használata a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében az előzetesen felszámított adó levonását kizáró „adómentes tevékenységnek” minősül.

93 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy – még ha nem is zárható ki, hogy lényegében megegyező eredményre vezetnek – a korábbi és az új jogszabály eltérő megközelítést alkalmaz, és különböző eljárásokat vezet be, ezért az új jogszabály nem tekinthető a hatodik irányelv hatálybalépésekor fennálló jogszabálynak.

94 E tekintetben – amint a főtanácsnok is megállapította indítványának 77. pontjában – nem releváns, hogy a nemzeti jogalkotó a korábbi nemzeti jogszabály módosításakor a közösségi jog helyes vagy téves értelmezésére támaszkodott-e.

95 Végül azon kérdés eldöntéséhez, hogy az UStG 1994 12. §-a (2) bekezdése 1. pontjának az AbgÄG 1997 általi módosítása a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének az UStG 1994 – módosításokkal nem érintett – 12. §-a (2) bekezdése 2. pontja a) alpontjára történő alkalmazhatóságát is befolyásolja-e, meg kell állapítani, hogy a válasz az említett nemzeti rendelkezések összefüggő vagy önálló jellegétől függ.

96 Ha ugyanis az UStG 1994 12. §-a (2) bekezdése 2. pontjának a) alpontja nem alkalmazható ugyanezen 12. § (2) bekezdésének 1. pontjától függetlenül, az említett 1. pont összeegyeztethetetlenlése következtében befolyásolná az említett 2. pont a) alpontját is. Amennyiben azonban önállóan is alkalmazható rendelkezésként van szó, amely már a hatodik irányelv hatálybalépésekor is létezett, és amelyet azóta nem módosítottak, ebben az esetben a

hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése szerinti eltérés alkalmazandó e rendelkezésre.

97 A nemzeti bíróság feladata a szóban forgó nemzeti rendelkezések alkalmazási körének meghatározása.

98 A fentiekre tekintettel a harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben elírt eltérés nem alkalmazható az olyan nemzeti rendelkezésre, amely az ezen irányelv hatálybalépésekor létező jogszabályt módosít, és a korábbi jogszabálytól eltérő megközelítést alkalmaz, valamint új eljárásokat vezet be. E tekintetben nem releváns, hogy a nemzeti jogalkotó a korábbi nemzeti jogszabály módosításakor a közösségi jog helyes vagy téves értelmezésére támaszkodott-e. Azon kérdés eldöntése, hogy valamely nemzeti rendelkezés ilyen módosítása a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének egy másik nemzeti rendelkezésre történő alkalmazhatóságát is befolyásolja-e, az említett nemzeti rendelkezések összefüggő vagy önálló jellegétől függ, amelyet a nemzeti bíróságnak kell megítélnie.

A költségekről

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

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

1) **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 (2) bekezdésének a) pontja és 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja nem sérti az egyenlő bánásmód közösségi jogi alapelvét, amennyiben e rendelkezések alapján a vegyes használatú ingatlan építési költségei után előzetesen felszámított hozzáadottértékadó teljes és azonnali levonásának mechanizmusa és ezen ingatlan magáncélú használata után ezen adó utólagos, fokozatos kivetése által az adóalanyok vagyoni előnyhöz juthatnak az adóalanyok nem minősülő személyekhez és az ingatlanukat kizárólag lakáscélú magánszükséglet kielégítése céljára használó adóalanyokhoz képest.**

2) **Az EK 87. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes a 77/388 hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját átültető nemzeti rendelkezés, amely előírja, hogy az előzetesen felszámított hozzáadottértékadó levonásának joga csak az adóköteles tevékenységet végző adóalanyokat illeti meg, míg a kizárólag adómentes tevékenységet végző adóalanyokat nem, amennyiben e nemzeti rendelkezés alapján kizárólag az adóköteles tevékenységet végző adóalanyok részesülhetnek vagyoni előnyben.**

3) A 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben elírt eltérés nem alkalmazható az olyan nemzeti rendelkezésre, amely az ezen irányelv hatálybalépésekor létező jogszabályt módosít, és a korábbi jogszabálytól eltérő megközelítést alkalmaz, valamint új eljárásokat vezet be. E tekintetben nem releváns, hogy a nemzeti jogalkotó a korábbi nemzeti jogszabály módosításakor a közösségi jog helyes vagy téves értelmezésére támaszkodott-e. Azon kérdés eldöntése, hogy valamely nemzeti rendelkezés ilyen módosítása a 77/388 hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének egy másik nemzeti rendelkezésre történő alkalmazhatóságát is befolyásolja-e, az említett nemzeti rendelkezések összefüggő vagy önálló jellegétől függ, amelyet a nemzeti bíróságnak kell megítélnie.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.