

C-269/03. sz. ügy

Administration de l'enregistrement et des domaines

és

État du grand-duché de Luxembourg

kontra

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl

(a Cour d'appel [Luxemburg] által benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – 13. cikk C. rész – Az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó adómentesség – Az adózás választásának joga – Az elzetesen felszámított adó levonása – Az adóhatóság elzetes jóváhagyásának megszerzése”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A hatodik irányelvben meghatározott adómentességek – Az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó adómentesség – Az adóalanyok választási joga – Elzetes jóváhagyáshoz kötött levonási jog – Megengedhetőség

(77/388 tanácsi irányelv, 13. cikk, C. rész)

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 77/388 hatodik irányelv 13. cikke C. része első albekezdése a) pontjának és második albekezdésének az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó rendelkezéseivel nem ellentétes, ha valamely tagállam – élve az e rendelkezések által biztosított lehetőséggel, hogy az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó tevékenység körében az adóalanyokat felruházza az adózás választásának jogával – olyan szabályozást fogadon el, amely az adóhatóság elzetes, nem visszamenőleges hatályú jóváhagyásának megszerzését teszi függvé az elzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes levonását.

(vö. 30. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2004. szeptember 9. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – 13. cikk C. rész – Az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó adómentesség – Az adózás választásának joga – Az elzetesen felszámított adó levonása – Az adóhatóság elzetes jóváhagyásának megszerzése”

A C-269/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában,

amelyet a Cour d'appel (Luxemburg) a Bírósághoz 2003. június 20-án érkezett, 2003. június 18-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Administration de l'enregistrement et des domaines,**

az **État du grand-duché de Luxembourg**

és

a **Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, A. Rosas és S. von Bahr (előadó) bírák,

előtanácsnok: L. A. Geelhoed,

hivatalvezető: Múgica Arzamendi előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett írásbeli észrevételeket:

- az administration de l'enregistrement et des domaines és a luxemburgi kormány képviselőjében F. Kremer avocat,
- a Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl képviselőjében P. Kinsch avocat,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében E. Traversa és G. Berscheid, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2004. március 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke C. részének (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezése.

2 Ezt a kérelmet Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl korlátolt felelősségű társaság (a továbbiakban: VOK) által ingatlan bérbeadása keretében levont hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) összege kapcsán az administration de l'enregistrement et des domaines (a továbbiakban: hivatal), az État du grand-duché de Luxembourg és a luxembourgi (Luxemburg) székhelyű VOK között folyamatban lévő eljárásban nyújtották be.

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja és C. része szerint:

„B. Egyéb adómentességek

Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

b) az ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbeadása] és bérbeadása [...]

[...]

C. Választási lehetőségek

A tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák a következő esetekben:

a) ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbeadása] és bérbeadása;

[...]

A tagállamok korlátozhatják e választási lehetőség terjedelmét és meghatározzák gyakorlásának módjait.”

A nemzeti szabályozás

4 A hozzáadottérték-adóról szóló, módosított 1979. február 12-i törvény (*Mémorial A 1979.*, 451. o.) 44. cikke (1) bekezdésének g) pontja úgy rendelkezik, hogy:

„Nagyhercegi rendeletben meghatározott korlátok között és feltételek szerint mentesek a hozzáadottérték-adó alól:

[...]

g) az ingatlanok haszonbérbeadása és bérbeadása [...]

5 E törvény 45. cikke lehetővé teszi, hogy ezen adómentességről e törvény végrehajtási rendelete előírásainak tiszteletben tartása mellett lemondjanak.

6 Az ingatlannal kapcsolatos tevékenységre vonatkozó hozzáadottérték-adó választásához való jog gyakorlásának feltételeiről és korlátairól szóló, 1980. március 7-i nagyhercegi rendeletet az 1979. február 12-i törvény végrehajtási rendeleteként fogadták el (*Mémorial A 1980.*, 242. o., a továbbiakban: nagyhercegi rendelet). Ennek 1. cikke lehetővé teszi az adóalanyok számára „az ingatlannal kapcsolatos tevékenységre vonatkozó hozzáadottérték-adó alkalmazásának

választását az alábbiak szerint:

[...]

b) bárki, aki írásbeli szerződés és közös megegyezés alapján adóalanynak ingatlant haszonbérbe vagy bérbe ad”.

7 A nagyhercegi rendelet 3. cikkének első francia bekezdése szerint:

„A választás joga csak olyan ingatlanra vonatkozik, amelyet a bérlet [...] teljes egészében, illetve vegyes felhasználás esetén döntő részben olyan tevékenység végzésére használ, amely alapján elzárva felszámított adó levonására jogosult”.

8 A nagyhercegi rendelet 5. cikke szerint:

„Bármelynek, aki él a választás jogával, a jóváhagyás megszerzése érdekében írásbeli választási nyilatkozatot kell benyújtania az adóhatóság részére.

Ellenérték fejében történő értékesítés esetén a jóváhagyást a vonatkozó közokirat kiállítása előtt meg kell szerezni. Az adóhatóság a választási nyilatkozatról benyújtásának hónapjában határoz.

Bérbeadás esetén a választási nyilatkozat jóváhagyását követő hónap első napjától kell az adót alkalmazni. A közigazgatási határozatot e nyilatkozat beérkezésének hónapjában kell meghozni.”

Az alapeljárás és az elzárva döntéshozatalra elterjesztett kérdés

9 A VOK Luxemburgban irodaházat építtetett, melyet 1993. január 1-jétől, az irodaház átadásának napjától bérbe adott egy könyvvizsgáló irodának. Ez utóbbi részére a VOK a bérlet kezdetétől havonta számlát állított ki, amelyen feltüntette a HÉA-t.

10 A VOK élte a HÉA választásának jogával a hivatalhoz a jóváhagyás megszerzése érdekében 1993. június 29-én benyújtott választási nyilatkozatával. A jóváhagyást 1993. június 30-án, 1993. július 1-jei hatállyal adták meg.

11 A VOK HÉA-bevallást nyújtott be, amelyben teljes egészében levonta az építési munkálatok kapcsán általa megfizetett HÉA összegét.

12 Ugyanakkor a hivatal a nagyhercegi rendelet 5. cikke alapján elutasította az elzárva felszámított HÉA 50%-ának levonását azzal az indokkal, hogy az 1993. januárjától júniusáig terjedő hathónapos bérbeadás mentes a HÉA alól, mivel arra nem vonatkozott a jóváhagyás. Következésképpen értesítést bocsátott ki a HÉA-bevallások hivatalból történő helyesbítéséről.

13 A VOK a hivatal igazgatójához panaszt nyújtott be.

14 Ez utóbbi 1998 januárjában határozatot hozott, amely alapján 1998 februárjában újabb helyesbítő értesítéseket bocsátottak ki. Első sorban azt állapította meg, hogy 1993. január 1-je jelenti az irodaház használatának kezdetét. A választás csak 1993. július 1-jétől hatályos, így az irodaház bérbeadása az 1993-as év felében nem tartozott a HÉA hatálya alá, és az elzárva felszámított HÉA csak 50%-os mértékig vonható le, megalapozva ezzel az 1993-as bevallás helyesbítését. Másodszorban azt állapította meg, hogy a választási jog gyakorlása miatt egy második helyesbítés vált szükségessé 1994-ben, mivel az 1993-ban le nem vonható HÉA 9/10-ét a VOK számára kedvezően helyesbítenni kellett. Végül nem került levonásra az elzárva

felszámított HÉA 5%-a, és az így a VOK-ot terhelte.

15 A VOK 1998 márciusában keresetet nyújtott be a hivatal igazgatójának határozata ellen. A Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburg) 2001. november 7-i ítélete helybenhagyta a VOK azon kérelmét, amely szerint nem alkalmazható a nagyhercegi rendelet 5. cikke, illetve tevékenysége az 1993-as év egészében a HÉA hatálya alá tartozott.

16 A hivatal és az État du grand-duché de Luxembourg 2002. március 14-én ezen ítélet ellen fellebbezést nyújtott be.

17 A Cour d'appel, mivel a levonás elvének fényében kétségei merültek fel azon jóváhagyási eljárás jogszerűségével kapcsolatban, amelyet a luxemburgi szabályozás a hatodik irányelv 13. cikke C. részének az ingatlanok haszonbérbeadásáról és bérbeadásáról szóló rendelkezéseire tekintettel ír el, 2003. június 18-i határozatával az eljárást felfüggesztette, és elzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A [...] hatodik irányelv 13. cikke [C. része első albekezdésének a) pontja] megengedi-e, hogy valamely tagállam, élve azon lehetőséggel, hogy az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó tevékenység körében az adóalanyokat felruházza az adózás választásának jogával, az adóhatóság elzetes, nem visszamenőleges hatályú jóváhagyásának megszerzését? I tegye függővé az elzetesen felszámított HÉA teljes levonását?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

18 A VOK és a Bizottság fenntartják, hogy a hatodik irányelv ingatlanok haszonbérbeadásáról és bérbeadásáról szóló 13. cikkének C. részét nem lehet úgy értelmezni, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára az alapeljárásban érintetthez hasonló szabályozás elfogadását, amely olyan elzetes jóváhagyási eljárást tartalmaz, ami bizonyos esetekben lehetetlenné teszi az elzetesen felszámított HÉA teljes levonását.

19 E tekintetben arra kell emlékeztetni, hogy a levonáshoz való jog a HÉA-rendszer egyik alapvető elve. Azt szükséges megvizsgálni, hogy a nagyhercegi rendelet által bevezetetthez hasonló jóváhagyási eljárás a hatodik irányelv 13. cikke C. részének rendelkezéseiben szabályozott, az adózás választására való jog helytelen alkalmazását képezi-e, amennyiben sérti ezen elvet.

20 E rendelkezésekből megállapítható, hogy a haszonbérbeadás és a bérbeadási tevékenység adóztatása olyan lehetőség, amelyet a jogalkotó a hatodik irányelv 13. cikke B. részének a haszonbérbeadást és a bérbeadási tevékenységet általában adómentesnek minősítő b) pontjában rögzített általános szabály alóli kivételként biztosított a tagállamok számára. Ezen összefüggésben a levonáshoz való jog tehát nem gyakorolható automatikusan, hanem kizárólag abban az esetben, ha a tagállam él a hatodik irányelv 13. cikke C. részében említett lehetőséggel, és amennyiben az adóalanyok élnek a részükre biztosított levonás jogával.

21 Mint ahogy azt a Bíróság már megállapította, e lehetőség értelmében a tagállamok a hatodik irányelvben szabályozott mentesség kedvezményezettjeinek biztosíthatják azon lehetőséget, hogy akár minden esetben, akár bizonyos korlátok között vagy akár bizonyos feltételek mellett lemondjanak a mentességről. Ebből az következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. és C. részének rendelkezései tekintetében a tagállamok széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek (lásd a C-381/97. sz. Belgocodex-ügyben 1998. december 3-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-8153. o.] 16. és 17. pontját).

22 A Luxemburgi Nagyhercegség a hatodik irányelv 13. cikke C. részének második

albekezdésében biztosított lehetőséggel élve arra az esetre korlátozta a választás jogát, amikor a bérlet maga is levonásra jogosult adóalany, és e választás gyakorlását elzetes jóváhagyási eljárástól tette függvé.

23 Helyénvaló annak megállapítása, hogy ez a jóváhagyási eljárás – mint ahogy az a fntanácsnok indítványából is következik – egy módja annak, hogy gyakorolják a hatodik irányelv 13. cikke C. részének második albekezdése szerinti választás lehetőséget.

24 Azt szükséges megvizsgálni, hogy ez a mód anélkül teszi-e lehetővé a választás jogának alkalmazását, hogy sértené a levonáshoz való jogot.

25 Az État du grand-duché de Luxembourg és a hivatal szerint szükség van a jóváhagyási eljárásra ahhoz, hogy a hatóság megvizsgálhassa különösen azt, hogy a bérlet adóalanyi minőségével kapcsolatos jogi feltételek fennállnak-e. Az alapeljárás e két fellebbezésre pontosítja, hogy ez az eljárás elsegíti a jogbiztonságot azzal, hogy lehetővé teszi a tulajdonos-bérbeadónak, hogy a lehető leghamarabb tudomást szerezzen arról, hogy az ingatlan bérbeadása adott esetben nem tartozhat a HÉA hatálya alá. Hozzáteszik, hogy ezen eljárás célja az adókijátszás és visszaélések megakadályozása, és egyáltalán nem célja, hogy korlátozza a levonás jogát.

26 E tekintetben elször el kell ismerni, hogy amikor valamely tagállam az adózás választásának jogát bizonyos jogi feltételekhez köti, az elzetes jóváhagyási eljárás teszi lehetővé annak vizsgálatát, hogy ezek a feltételek fennállnak-e.

27 Másodszor azt kell megállapítani, hogy az alapeljárásban nem vitatták, hogy elegend lett volna, hogy az érintett – a VOK – a bérbeadás kezdete eltt tegye meg választási nyilatkozatát, azaz a gyakorlatban 1992. december vége eltt, hogy még e hónap folyamán megszerezze a jóváhagyást, és az 1993. január 1-jével kezdődő bérbeadás tekintetében teljes körben gyakorolhassa a levonás jogát.

28 Így úgy tnik, hogy az ilyen jóváhagyási eljárás nem sérti a levonás jogát, hanem ellenkezőleg, lehetővé teszi e jog teljes körben gyakorlását, amennyiben bizonyos kötelezettségeknek – így a választási nyilatkozat benyújtása és bizonyos határidőn belül a jóváhagyás megszerzése – eleget tesznek.

29 A jóváhagyási eljárás nem aránytalan attól, hogy nincs visszamenőleges hatálya. Ellenkezőleg, hasznos amiatt, hogy arra kényszeríti a bérbeadókat, hogy választási nyilatkozatukat elzetesen tegyék meg. Az valójában nem zárható ki, hogy a visszamenőleges hatályú jóváhagyási eljárás ellentétes hatást váltson ki, mivel a bérbeadókat választási nyilatkozatuk késedelmes benyújtására ösztönzi, és így kevésbé képes arra, hogy biztosítsa a választási jog megfelelő gyakorlását, valamint a jelen ítélet 25. pontjában hivatkozott jogbiztonságot.

30 Ilyen feltételek mellett az elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke C. része első albekezdése a) pontjának és második albekezdésének az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó rendelkezéseivel nem ellentétes, ha valamely tagállam – élve azon lehetőséggel, hogy az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó tevékenység körében az adóalanyokat felruhazza az adózás választásának jogával – olyan szabályozást fogadjon el, amely az adóhatóság elzetes, nem visszamenőleges hatályú jóváhagyásának megszerzésétl teszi függvé az elzetesen felszámított HÉA teljes levonását.

A költségekről

31 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke C. része első albekezdése a) pontjának és második albekezdésének az ingatlanok hasznóbérbeadására és bérbeadására vonatkozó rendelkezéseivel nem ellentétes, ha valamely tagállam – élve azon lehetőségével, hogy az ingatlanok hasznóbérbeadására és bérbeadására vonatkozó tevékenység körében az adóalanyokat felruházza az adózás választásának jogával – olyan szabályozást fogadjon el, amely az adóhatóság előzetes, nem visszamenőleges hatályú jóváhagyásának megszerzésétől teszi függővé az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes levonását.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.