

C?515/07. sz. ügy

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

kontra

Staatssecretaris van Financiën

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – Adóköteles tevékenységek, illetve azoktól eltér? tevékenységek céljára a vállalkozás vagyonának körébe vont termékek és szolgáltatások – Az ilyen termékek és szolgáltatások beszerzésekor, illetve igénybevételekor megfizetett adó azonnali és teljes kör? levonásának joga”

Az ítélet összefoglalása

*Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az el?zetesen felszámított adó levonása*

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

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontját és 17. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azok nem alkalmazhatók az adóalany adóköteles tevékenységét?l eltér? tevékenységének céljaira – mint amilyen az egyesület tagjai általános érdekeinek védelme érdekében végzett tevékenységei – a vállalkozás vagyonának körébe vont termékek és szolgáltatások használatára, mivel nem vonható le az ilyen tevékenységekhez kapcsolódó termékek és szolgáltatások beszerzése során felszámított hozzáadottérték?adó.

Az említett irányelv 6. cikke (2) bekezdése a) pontjának ugyanis nem célja olyan szabályt megállapítani, amely szerint a HÉA?szabályok hatályán kívül es? tevékenységeket e rendelkezés értelmében „vállalkozásidegen célból” végzett tevékenységeknek lehet tekinteni.

(vö. 38., 40. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2009. február 12.(\*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Adóköteles tevékenységek, illetve azoktól eltérő tevékenységek céljára a vállalkozás vagyonának körébe vont termékek és szolgáltatások – Az ilyen termékek és szolgáltatások beszerzésekor, illetve igénybevételekor megfizetett adó azonnali és teljes körű levonásának joga”

A C-515/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2007. november 22-én érkezett, 2007. november 2-ii határozatával terjesztett elő az előtte

a **Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, R. Silva de Lapuerta (előadó), Juhász E., G. Arestis és J. Malenovský bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a holland kormány képviseletében C. Wissels és M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében T. Harris, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: K. Lasok QC,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2008. december 22-ii tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

## **Ítéletet**

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanács irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: irányelv) 6. cikke (2)

bekezdésének és 17. cikke (2) és (6) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (a továbbiakban: VNLTTO) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között hozzáadottértékadó-kötelezettséget módosító értesítés tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették el?.

## **Jogi háttér**

### *A közösségi szabályozás*

3 Az irányelv 2. cikke kimondja:

„A hozzáadottértékadó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]”

4 Az irányelv 6. cikkének (2) bekezdése kimondja:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

a) 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;

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

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

5 Az irányelv 17. cikkének (2) és (6) bekezdése értelmében:

„(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;

[...]

(6) A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépésétől számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet 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.”

## A nemzeti szabályozás

6 A forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény (Wet op de Omzetbelasting 1968) 2. cikke kimondja:

„A vállalkozás által beszerzett termékeket és szolgáltatásokat, a vállalkozás Közösségen belüli termékbeszerzéseit, valamint az ? részére szánt termékimportot terhel? adó levonandó a teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után fizetend? adóból.”

7 Az említett törvény 15. cikke el?írja:

„(1) A 2. cikkben említett, a vállalkozás által levont adó:

a) azon adó, amelyet a vonatkozó bevallási id?szakban felszámítottak a más vállalkozások által a vállalkozás részére teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások vonatkozásában szabályszer?en kiállított számlán;

[...]

feltéve, hogy a vállalkozás a termékeket és szolgáltatásokat üzleti tevékenysége céljára használja fel [...]

[...]

(4) Az adólevonási jog keletkezésének id?pontja a termékek és szolgáltatások felhasználásának megfelel?en az, amikor az adóval kapcsolatos számlát kibocsátották, vagy amikor az adó felszámíthatóvá vált. Amennyiben úgy t?nik, hogy a termékek vagy szolgáltatások felhasználásának id?pontjában a vállalkozás eltér? mértékben él a levonási joggal, mint amely a használat alapján megilletné, a különbség ett?l az id?ponttól kezd?d?en felszámíthatóvá válik. A felszámított adót [a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény] 14. cikke szerint kell megfizetni.

Kérelemre vissza kell téríteni az adó azon részét, amely levonható lett volna, de a levonással nem éltek.

[...]”

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

8 A VNLTO célja a groningeni, frieslandi, drenthei és flevolandi régiókban az agrárágazat érdekeinek el?mozdítása. Tagjai – azaz az agrárágazatban tevékenyked? vállalkozók – tagdíjat fizetnek, amelynek nagy részét az általános érdekek védelmére irányuló tevékenységre fordítják.

9 Ezen érdekvédelmi tevékenység mellett a VNLTO bizonyos egyéni szolgáltatásokat is nyújt tagjainak, amelyekért külön díjat számít fel. E szolgáltatásokat harmadik személyek is igénybe vehetik. E kereskedelmi tevékenységb?l származó bevételeket az említett tagok általános érdekeinek védelmére fordítják.

10 2000?ben a VNLTO olyan termékeket és szolgáltatásokat szerzett be, amelyeket mind HÉA?köteles tevékenységeihez, mind ezekhez nem kapcsolódó, egyéb tevékenységeihez használt. A VNLTO az említett termékek és szolgáltatások után el?zetesen megfizetett HÉA teljes összegének levonását kérte olyan tevékenységei vonatkozásában is, amelyek tagjai általános érdekeinek védelmére irányulnak.

11 A 2000?es adóévben a VNLTO adóköteles tevékenységei vonatkozásában levonta az

elztesen megfizetett HÉA-t. Emellett az elztesen megfizetett HÉA egy részét a tagjai általános érdekeinek védelmére irányuló tevékenységei vonatkozásában is levonta. 2001. május 14-én a VNLTO az említett tevékenységek vonatkozásában további HÉA visszatérítését kérte. Így a VNLTO által beszerzett összes termék és szolgáltatás vonatkozásában 79%-nak megfelelő összeg levonási jogot kívántak érvényesíteni. 2001. augusztus 3-i határozatával az adóhatóság a kért visszatérítést megtagadta.

12 2002. március 26-i határozatával ez utóbbi a vitatott adóévre vonatkozóan adókötelezettséget módosító értesítést küldött a VNLTO-nak. Ebben az értesítésben az elztesen megfizetett HÉA-nak a VNLTO tagjai általános érdekeinek védelmére irányuló tevékenységei vonatkozásában levont összegét a VNLTO e tevékenységből eredő jövedelme arányában ismét felszámították. Ez a VNLTO által beszerzett összes termék és szolgáltatás vonatkozásában 49%-nak megfelelő összeg levonást eredményezett.

13 2002. április 26-i levelével a VNLTO panasszal élt ezen adókötelezettséget módosító értesítés ellen. 2002. május 15-i határozatával az adóhatóság helybenhagyta az értesítést.

14 A VNLTO e határozat ellen keresetet nyújtott be a Gerechtshof Leeuwardenhez. 2005. június 17-én e bíróság a keresetet elutasította. A bíróság megítélése szerint az általános érdekek védelmére irányuló tevékenység nem minősül a VNLTO gazdasági tevékenysége közvetlen, tartós és szükségszerű részének. Az említett bíróság álláspontja szerint a VNLTO a részére kiszámlázott adót nem vonhatja le, ha a beszerzett termékeket és szolgáltatásokat a tagjai általános érdekeinek védelmére irányuló tevékenysége keretében használja.

15 2005. július 27-én a VNLTO felülvizsgálati kérelmet terjesztett el a Gerechtshof Leeuwarden határozata ellen.

16 Az ügyben eljáró Hoge Raad der Nederlanden megállapította, hogy az alapeljárás olyan termékek és szolgáltatások beszerzése érdekében vállalt költségekkel kapcsolatban felszámított HÉA-összegek levonására vonatkozik, amelyeket mind HÉA-köteles gazdasági tevékenységekhez, mind azokhoz nem kapcsolódó egyéb tevékenységekhez használtak.

17 A kérdést elterjesztő bíróság tehát arra vár választ, hogy a VNLTO jogosult-e a vállalkozása vagyonának körébe vonni tárgyi eszközöket nem minősülő eszközöket és szolgáltatásokat úgy, hogy az e termékek és szolgáltatások beszerzése után megfizetett HÉA teljes összegét azonnal levonja, holott azokat részben olyan tevékenysége keretében használja, amelyek egyáltalán nem kapcsolódnak az irányelv 2. cikke alapján adóköteles szolgáltatásnyújtásokhoz.

18 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elztes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni [az irányelv] 6. cikkének (2) bekezdését és 17. cikkének (1), (2) és (6) bekezdését, hogy az adóalany nem csupán tárgyi eszközöket, hanem minden, akár vállalkozási, akár vállalkozásidegen célra használt terméket és szolgáltatást teljes egészében a vállalkozása vagyonának körébe vonhat, és teljes mértékben és azonnal levonhatja az ilyen eszközök beszerzésével és az ilyen szolgáltatások igénybevételével kapcsolatosan elztesen felszámított hozzáadottérték-adót?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén: arra vezet-e [az irányelv] 6. cikke (2) bekezdésének alkalmazása a tárgyi eszközöket nem minősülő szolgáltatások és termékek tekintetében, hogy a [HÉA-t] egyszerre kell felszámítani abban az adózási időszakban, amelyben ezen szolgáltatások és termékek tekintetében levonással éltek, vagy azt több adózási időszak

során kell felszámítani? Ha az utóbbi eset áll fenn: miként kell az adóalapot meghatározni e termékek és szolgáltatások tekintetében, amelyek vonatkozásában az adóalany nem érvényesít leírást?”

## **Az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről**

*Az első kérdésről*

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

19 A holland kormány hangsúlyozza, hogy az adóalany tárgyi eszközök vagy egyéb termékek és szolgáltatások beszerzése esetén nem vonhatja le a felszámított HÉA-t, amennyiben ezen termékeket és szolgáltatásokat olyan tevékenységekhez használják, amelyek nem HÉA-kötelesek. Ez az eset áll fenn, amennyiben a szóban forgó tevékenység általános érdekek védelmében áll.

20 E kormány emlékeztet arra, hogy a VNLTO célja – alapszabálya szerint – Hollandia több régiójában az agrárágazat, valamint az ezen ágazatban tevékenykedő vállalkozók érdekeinek előmozdítása. Kifejti, hogy a VNLTO e tekintetben a Land en Tuinbouw Organisatie Nederlandhoz tartozik, és e szervezet közvetítésével célja a mezőgazdasági termelők érdekeinek védelme területi, regionális, nemzeti és nemzetközi szinten. Az említett kormány eladja, hogy a VNLTO agrárfejlesztési politika létrehozására törekszik a kutatás, az ismeretterjesztés és az oktatás terén.

21 A Bíróság előtt folytatott viták során a holland kormány pontosította, hogy az első kérdés vonatkozásában nem lehet különbséget tenni természetes és jogi személyek között. Hozzátette azonban, hogy az alapeljárásban a VNLTO nem gazdasági jellegű, jelen esetben tagjai érdekeinek általános védelmére irányuló tevékenysége vonatkozásában kívánja a HÉA-t levonni.

22 A német kormány álláspontja szerint az adóalany nem csupán tárgyi eszközöket, hanem minden, akár vállalkozási, akár vállalkozásidegen célra használt terméket teljes egészében a vállalkozása vagyonának körébe vonhat. E lehetőség a szolgáltatásokra csak akkor alkalmazható, ha azokat a teljes mértékben a vállalkozás vagyonának körébe vont termék használatával kapcsolatban veszik igénybe. Az ilyen termékek vagy szolgáltatások vállalkozásidegen célokra történő használatának adóztatása körében a tagállamok feladata az adóztatás időpontjára vonatkozó szabályok meghatározása.

23 A portugál kormány álláspontja szerint a jogi személy nem jogosult a kizárólag saját céljainak megvalósítására használt tárgyi eszközöket vagy más termékeket és szolgáltatásokat terhelő HÉA teljes mértékben történő levonására, amennyiben azok beszerzésekor ezen eszközöket mind HÉA-köteles, mind HÉA alól mentes tevékenységek végzésére szánták.

24 Az Egyesült Királyság Kormányának álláspontja szerint az adóalany az új tárgyi eszközök előállítására használt és vegyes használatú – azaz vállalkozási és magán- vagy vállalkozásidegen célokra egyaránt használt – tárgyi eszközökön és beruházási jellegű szolgáltatásokon kívüli más termékeket és szolgáltatásokat nem vonhat teljes mértékben a vállalkozás vagyonának körébe.

25 A Bizottság álláspontja szerint az adóalany kizárólag olyan tárgyi eszközöket, és kivételesen a tárgyi eszközökhöz hasonló jellemzőkkel bíró olyan szolgáltatásokat vonhat vállalkozása vagyonának körébe, amelyeket mind vállalkozási célra, mind vállalkozásidegen célokra használ, és csak ezek vonatkozásában jogosult az elzárólagosan megfizetett HÉA teljes és azonnali levonására.

#### A Bíróság válasza

26 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az irányelv 6. cikkének (2) bekezdésében és 17. cikkének (2) bekezdésében előírt HÉA-levonási jog milyen körben alkalmazandó, amennyiben az adóalany azon termékeket és szolgáltatásokat, amelyek beszerzésekor elzárólagosan megfizette a felszámított HÉA-t, mind vállalkozási, mind – a feltett kérdés szövege alapján – „vállalkozásidegen” célokra használta, azaz a jelen esetben adóköteles tevékenységtől eltérő tevékenységekhez is.

27 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy az irányelv által bevezetett levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő, esedékes vagy megfizetett HÉA terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös HÉA-rendszer tehát biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy e tevékenységek maguk fűszabály szerint HÉA-kötelesek (lásd a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-1361. o.] 24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

28 Következésképpen, ha az adóalany által beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a HÉA hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az elzárólagosan felszámított adó levonására (lásd a C-184/04. sz. Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3039. o.] 24. pontját és a C-72/05. sz. Wollny-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8297. o.] 20. pontját).

29 Ahhoz, hogy az első kérdésre hasznos választ adhasson a Bíróság, a kérdést a nemzeti bíróság által az elzárólagos döntéshozatalra utaló határozatban leírt ténybeli háttérre tekintettel kell megvizsgálni.

30 A Hoge Raad der Nederlanden által leírt tényállásból kitűnik, hogy a VNLTO nem csak adóköteles tevékenységeket végez, hanem adómenteseket is, nevezetesen ilyen a tagjai általános érdekeinek védelmére irányuló tevékenysége. E bíróság azt is megállapította, hogy a VNLTO a termékbeszerzéseket és a szolgáltatások igénybevételét általános költségei között számolta el, miközben ezen ügyletek nem kizárólag az említett egyesület adóköteles tevékenységeihez kapcsolódtak.

31 E ténybeli háttérre tekintettel, és figyelembe véve a VNLTO által előterjesztett azon kérelmet, amelyben ez utóbbi a termékek beszerzése és a szolgáltatások igénybevétele után megfizetett HÉA-t le kívánta vonni mind adóköteles tevékenységei, mind az ezekhez egyáltalán nem kapcsolódó – tudniillik tagjai általános érdekeinek védelmére irányuló – tevékenységei vonatkozásában, a kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést tette fel, hogy ez utóbbi tevékenységek úgy tekinthetők-e, mint amelyek az irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében vállalkozásidegen – azaz az egyesület által végzett gazdasági jellegű tevékenységektől eltérő – célokra irányulnak.

32 E megállapítások körében a kérdést előterjesztő bíróság többek között a C-434/03. sz., Charles és Charles-Tijmens ügyben 2005. július 14-én hozott ítéletre (EBHT 2005., I-7037. o.) és

különösen annak 23–25. pontjára hivatkozott, amelyekben a Bíróság emlékeztetett a vegyes használatú – azaz mind vállalkozási, mind vállalkozásidegen célokra használt – tárgyi eszközökre alkalmazandó HÉA-szabályokra vonatkozó ítélkezési gyakorlatára. Ebből az következik, hogy az adóalany a HÉA vonatkozásában választhat, hogy az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonja, vagy teljes egészében magántulajdona körében tartja, és ezzel teljesen kizárja a HÉA rendszeréből, vagy csak a tényleges szakmai használattal érintett hányadot viszi be a vállalkozásába. Ha az adóalany úgy dönt, hogy a részben vállalkozási célra, részben vállalkozásidegen célra használt eszközt a vállalkozás vagyona körébe vont eszköznek tekinti, jogosult teljes mértékben és azonnal levonni az eszköz beszerzése után elzetsesen felszámított adót. E körülmények között, amennyiben a vállalkozás vagyonának körébe vont tárgyi eszköz után lehetőség van az elzetsesen felszámított HÉA teljes vagy részleges levonására, a tárgyi eszköznek az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra történő felhasználása az irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül.

33 A Hoge Raad der Nederlanden álláspontja szerint ezen elvek alkalmazhatók az „olyan jogi személyre is, amely adóalanyként a HÉA hatálya alá nem tartozó tevékenységeket is végez”, így az irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja e jogi személy esetében is alkalmazandó lenne.

34 Nem vitatott, hogy az olyan tevékenység, mint amelyet az egyesület tagjai általános érdekeinek védelme érdekében végez, nem minősül az irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett „HÉA-köteles” tevékenységnek, mivel nem képez ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást (lásd ebben az értelemben a C/354/03., C/355/03. és C/484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I/483. o.] 42. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

35 Azon kérdést illetően, hogy az ilyen tevékenységeket az irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében „vállalkozásidegen célból” végzett tevékenységnek lehet-e tekinteni, meg kell állapítani, hogy a C/437/06. sz. Securenta-ügyben 2008. március 13-án hozott ítélet (EBHT 2008., I/1597. o.) alapjául szolgáló ügyben – amely ítéletet a jelen elzetes döntéshozatal iránti kérelem elterjesztése után hirdettek ki – többek között azt a kérdést terjesztették a Bíróság elé, hogy az olyan adóalany esetében, amely gazdasági és nem gazdasági tevékenységet is végez, miként kell meghatározni az elzetsesen megfizetett HÉA levonása jogának terjedelmét.

36 E tekintetben a Bíróság ezen ítélet 26. pontjában hangsúlyozta, hogy a nem gazdasági tevékenységek nem tartoznak az irányelv hatálya alá, és az említett ítélet 28. pontjában kifejtette, hogy az irányelv által meghatározott adólevonási rendszer az adóalanyok valamennyi gazdasági tevékenységére vonatkozik – azok céljától és eredményétől függetlenül –, feltéve hogy az utóbbiak fyszabály szerint maguk is HÉA-kötelesek.

37 A Bíróság ennél fogva ugyanezen ítélet 30. és 31. pontjában kimondta, hogy az adóalany költségeire elzetsesen felszámított HÉA nem jogosíthat adólevonásra, ha olyan tevékenységekhez kapcsolódik, amelyek nem gazdasági jellegűknél fogva nem tartoznak az irányelv hatálya alá, továbbá ha valamely adóalany adóköteles és adómentes gazdasági tevékenységeket és az irányelv hatálya alá nem tartozó nem gazdasági tevékenységeket is végez, a költségek után felszámított HÉA csak akkor vonható le, ha e költségek az adóalany gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak.

38 E megfontolásokból következik, hogy – amint azt a főtanácsnok is megállapította indítványának 38. pontjában – az irányelv 6. cikke (2) bekezdése a) pontjának nem célja olyan szabályt megállapítani, amely szerint a HÉA-szabályok hatályán kívül eső tevékenységeket e rendelkezés értelmében „vállalkozásidegen célból” végzett tevékenységeknek lehet tekinteni. Az ilyen értelmezés következménye ugyanis az lenne, hogy az irányelv 2. cikkének 1. pontját

megfosztaná értelmét?l.

39 Hangsúlyozni kell továbbá, hogy a fent hivatkozott Charles és Charles?Tijmens ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló tényállástól eltér?en – amely olyan, a vállalkozás vagyonának körébe vont ingatlanra vonatkozott, amelyet kés?bb részben magán jelleg?, az adóalany vállalkozásának céljaitól teljes mértékben idegen célokra használtak – a jelen alapügy a VNLTO adóköteles tevékenységeit?l eltér? tevékenységeire vonatkozik, amelyek ez utóbbi tagjai általános érdekeinek védelmére irányulnak, és amelyek ebben az esetben nem tekinthet?k vállalkozásidegen célra irányuló tevékenységnek, mivel e tevékenységek jelentik az egyesület f?tevékenységét.

40 Következésképpen az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy az irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontját és 17. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azok nem alkalmazhatók az adóalany adóköteles tevékenységét?l eltér? tevékenységének céljaira a vállalkozás vagyonának körébe vont termékek és szolgáltatások használatára, mivel nem vonható le az ilyen tevékenységekhez kapcsolódó termékek és szolgáltatások beszerzése során felszámított HÉA.

*A második kérdés?l*

41 Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdésre adott válaszra tekintettel a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

**A költségekr?l**

42 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek az említett felek költségeinek kivételével nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következ?képpen határozott:

**A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanács irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontját és 17. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azok nem alkalmazhatók az adóalany adóköteles tevékenységét?l eltér? tevékenységének céljaira a vállalkozás vagyonának körébe vont termékek és szolgáltatások használatára, mivel nem vonható le az ilyen tevékenységekhez kapcsolódó termékek és szolgáltatások beszerzése során felszámított hozzáadottérték?adó.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: holland.