

C?174/08. sz. ügy

NCC Construction Danmark A/S

kontra

Skatteministeriet

(az Østre Landsret [Dánia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA irányelv – A 19. cikk (2) bekezdése – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Vegyes tevékenység? adóalany – Egyidej?leg adóköteles és adómentes tevékenységek céljára felhasznált termékek és szolgáltatások – A levonható arányosított adó kiszámítása – Az »eseti ingatlanügyletek« fogalma – Saját részre történ? termékértékesítések – Az adósemlegesség elve”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Adólevonásra jogosító, illetve arra nem jogosító tevékenységhez egyaránt felhasznált termékek és szolgáltatások*

(77/388 tanácsi irányelv, 19. cikk, (2) bekezdés)

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

(77/388 tanácsi irányelv)

1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy valamely építési vállalkozás esetében az általa saját beruházásban épített ingatlanok értékesítése nem min?sülhet az említett rendelkezés értelmében vett „eseti ingatlanügyletnek”, mivel e tevékenység az adóköteles tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges részét képezi. E feltételek mellett nem kell konkrétan meghatározni, hogy e külön vizsgált értékesítési tevékenység milyen mértékben igényli hozzáadottértékadó?köteles termékek vagy szolgáltatások felhasználását.

(vö. 34., 35. pont és a rendelkez? rész 1. pontja)

2. Nem ellentétes az adósemlegesség elvével, ha az olyan építési vállalkozás, amely a saját beruházása céljára nyújtott építési szolgáltatások (saját részre történ? termékértékesítések) után hozzáadottérték?adót fizet, az e szolgáltatások teljesítése folytán felmerül? általános költségek vonatkozásában nem jogosult a hozzáadottérték?adó teljes összegének levonására, tekintettel arra, hogy az így létrehozott épületek értékesítéséb?l származó forgalom mentes a hozzáadottérték?adó alól.

Bár a közösségi jogalkotó a hozzáadottérték?adó területén az említett adósemlegesség elvében fejezi ki az egyenl? bánásmód alapelvét, és jöllehet az utóbbi alapelv – a közösségi jog egyéb alapelveihez hasonlóan – alkotmányos rangú, az adósemlegesség elvét jogszabályokban kell kidolgozni, és erre csak másodlagos közösségi jogi aktussal kerülhet sor. Következésképpen az adósemlegesség elve a fent említett jogalkotói aktus keretében pontosítható, mely pontosítások a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik

irányelv 19. cikke (1) bekezdésének, 28. cikke (3) bekezdése b) pontjának és ugyanazon irányelv F. melléklete 16. pontjának olyan együttes értelmezéséből következnek, amely alapján az adóköteles és adómentes ingatlanértékesítési tevékenységeket egyidejűleg végző adóalany nem jogosult az általános költségeit terhelő hozzáadottértékadó teljes összegének a levonására.

Egyébiránt az adósemlegesség elvére nem lehet eredményesen hivatkozni a hatodik irányelv nemzeti jogszabályokba átültetett rendelkezéseinek alkalmazása ellenében, mivel a hatodik irányelv átültetéséről rendelkező bírált rendelkezésekkel a nemzeti jogalkotó – az egyenlő bánásmód elvét kellően figyelembe véve – azokat az építési vállalkozásokat, amelyek építési tevékenységükön kívül adómentes ingatlanértékesítési tevékenységet is folytatnak, az ingatlanfejlesztéssel azonos helyzetbe kívánta hozni, amelyek – tekintettel az utóbbi tevékenység adómentes jellegére – nem vonhatják le az általuk igénybe vett harmadik vállalkozások által nyújtott építési szolgáltatásokat terhelő hozzáadottértékadót, és mindezt abból a célból, hogy a verseny ne torzuljon a belső piacon.

(vö. 41–43., 46., 47. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2009. október 29.(*)

„Hatodik HÉA irányelv – A 19. cikk (2) bekezdése – Az előzetesen felszámított adó levonása – Vegyes tevékenységű adóalany – Egyidejűleg adóköteles és adómentes tevékenységek céljára felhasznált termékek és szolgáltatások – A levonható arányosított adó kiszámítása – Az „eseti ingatlanügyletek” fogalma – Saját részre történő termékértékesítések – Az adósemlegesség elve”

A C-174/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Østre Landsret (Dánia) a Bírósághoz 2008. április 28-án érkezett, 2008. április 17-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **NCC Construction Danmark A/S**

és

a **Skatteministeriet**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts a harmadik tanács elnöke, a negyedik tanács elnökeként eljárva, R. Silva de Lapuerta, Juhász E., G. Arestis és J. Malenovský (előadó) bírák,

főtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezet?: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. április 23-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- az NCC Construction Danmark A/S képviseletében B. Møll Pederson advokat,
- a dán kormány képviseletében B. Weis Fogh, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: D. Auken advokat,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és S. Schønberg, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2009. június 18-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 19. cikke (2) bekezdése második mondatának, valamint az adósemlegesség elve forgalmi adók vonatkozásában érvényesül? hatályának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az NCC Construction Danmark A/S társaság (a továbbiakban: NCC) és a Skatteministeriet (adó- és illetékminisztérium) között azon, a hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: HÉA) részleges levonásához való jog tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?, amelyre az NCC az általános költségek vonatkozásában hivatkozhat.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében a HÉA alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

4 A hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának szövege a következ?:

„A tagállamok ellenérték ellenében történ? értékesítéssel azonos elbírálás alá vonhatják a következ?ket:

a) az adóalany által üzletvitele keretében el?állított, összeállított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott termékek üzleti célra történ? felhasználása, amennyiben az ilyen terméknek egy másik adóalanytól való megszerzése nem jogosítaná fel a [HÉA] teljes levonására [helyesen: amennyiben ezen termék valamely másik adóalanytól történ? beszerzése utáni el?zetesen felszámított [HÉA] nem lenne teljesen vagy részben levonható]”.

5 A hatodik irányelv 6. cikkének (3) bekezdése kimondja:

„A verseny torzulásának elkerülése érdekében a tagállamok – a 29. cikk szerinti konzultációval összhangban – az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatással azonos elbírálásban részesíthetik az

adóalany saját vállalkozása részére nyújtott szolgáltatását azon esetben, ha azt egy másik adóalany végezte volna, és e szolgáltatásnyújtás nem jogosította volna az elzeteresen felszámított [HÉA] teljes levonására [helyesen: amennyiben e szolgáltatásnyújtás után elzeteresen felszámított [HÉA] nem lett volna teljes mértékben levonható abban az esetben, ha azt egy másik adóalany végezte volna]”.

6 A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja úgy rendelkezik, hogy amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [HÉA] összegeket, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog.

7 A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdéséből következik, hogy 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 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.

8 A hatodik irányelv 19. cikke (1) és (2) bekezdésének szövege a következő:

„A levonható arányosított adó kiszámítása

(1) A 17. cikk (5) bekezdésének első albekezdése szerinti levonható arányosított adó a következő tört eredménye, amelynél:

- a számlálóban a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint az adólevonásra jogosító éves tevékenység teljes, [HÉA] nélkül számított összege [helyesen: árbevételének összege] szerepel,
- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes [árbevételének] [HÉA] nélkül számított összege szerepel. [...]

Az arányosított adót éves alapon százalékban kell meg állapítani, és azt egész százalékegységre kell felkerekíteni.

(2) Az (1) bekezdés rendelkezéseitől eltérően a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelmen kívül kell hagyni az adóalany olyan tárgyi eszközök teljesítéséből [helyesen: értékesítéséből] származó bevételeit, amelyet az saját üzleti céljaira használt fel. Figyelmen kívül kell hagyni az eseti ingatlan- és pénzügyi ügyleteket, továbbá a 13. cikk B. részének d) pontja szerinti ügyletekhez kapcsolódó árbevételeket, amennyiben ezek esetiek. [...]

9 A hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésnek b) pontjában szereplő átmeneti rendelkezésnek megfelelően az említett cikk (4) bekezdése szerinti átmeneti időszak alatt a tagállamok az említett irányelv F. mellékletben felsorolt tevékenységeket továbbra is mentesíthetik. Az említett F. melléklet 16. pontja tartalmazza a „4. cikk (3) bekezdésében megjelölt épületekkel és ingatlanokkal kapcsolatos értékesítések” kifejezést.

A nemzeti szabályozás

10 A HÉA-törvény (momsloven) ülteti át a hatodik irányelvet.

11 A vállalkozás belső szolgáltatásnyújtásait illetően az említett törvény 6. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a HÉA-t azoknak az építési munkálatokat végző adóalanyoknak kell fizetniük, akik saját beruházásban, a saját tulajdonukban álló telken értékesítési céllal

épületeket építenek, míg ugyanazon cikk (2) bekezdése kimondja, hogy – az (1) bekezdés alapján HÉA?köteles ingatlanokra vonatkozóan –, az e célból végzett munka és a felhasznált anyagok egy tekintet alá esnek az ellenérték fejében teljesített szolgáltatásokkal, és ebből következ?en az adóköteles szolgáltatásokkal.

12 A HÉA?törvény 13. cikke (1) bekezdésének 9. pontja mentesíti a HÉA alól az ingatlanok értékesítését.

13 A levonási jogot illet?en a HÉA törvény 37. cikke kimondja, hogy „a HÉA?nyilvántartásba vett vállalkozások az el?zetesen felszámított HÉA?ra vonatkozó bevallásukban levonhatják az e törvény alapján a vállalkozások által kizárólag az értékesítésekhez felhasznált, a 13. cikk alapján nem adómentes termékek és szolgáltatások beszerzéséhez kapcsolódóan megfizetett adót.”

14 A vegyes célú beszerzések kapcsán a HÉA?törvény 38. cikke úgy rendelkezik, hogy „[a] nyilvántartásba vett vállalkozások által a 37. cikk alapján adólevonásra jogosító célra és a vállalkozás egyéb céljára felhasznált termékek és szolgáltatások esetében a levonás az adó azon hányadára vonatkozhat, amely a bejelentésköteles üzleti tevékenységre es? forgalommal arányos. A forgalom kiszámításakor nem kell figyelembe venni a vállalkozás céljaira használt tárgyi eszközök beszerzésével kapcsolatos kiadásokat. [...] Nem kell figyelembe venni az eseti ingatlanügyletekhez kapcsolódó forgalmat sem [...]”

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

15 Az NCC az építési ágazatban – különösen f?vállalkozóként – m?köd? vállalkozás. Építési munkákat végez saját beruházásként és harmadik felek számára, amelyek felölelik többek között az építészeti ágazatba tartozó m?szaki tervezési, tervezési, tanácsadási és kivitelezési tevékenységeket.

16 A felperes által saját beruházásban épített ingatlanok értékesítése nem tartozik a f? tevékenységei közé, hanem az a HÉA?alanyként végzett építési tevékenységéből ered? önálló tevékenységet képez.

17 Mivel a dán HÉA?törvény mentesíti a HÉA alól a saját beruházásban létrehozott ingatlanok értékesítését, az NCC?nek vegyes adóalanyként a HÉA részlegesen levonható részének meghatározása érdekében arányosított adót kellett számítania a két tevékenysége közös költségeire (általános költségek).

18 E számítás során az NCC nem vette figyelembe a saját beruházásban épített ingatlanok értékesítéséből származó árbevételt. Úgy vélte ugyanis, hogy ezen ingatlanértékesítési tevékenységet a hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdésének második mondata szerinti „eseti ingatlanügyletnek” kell tekinteni.

19 Azt követ?en, hogy a dán adóhatóságok 2002. április 1?jétől megváltoztatták gyakorlatukat, úgy ítélték meg, hogy a valamely építési vállalkozás által folytatott ingatlanértékesítési tevékenység nem tekinthet? „eseti ingatlanügyletnek”. A társaság számára mindez azzal a következménnyel járt, hogy a közös költségeire el?zetesen felszámított HÉA az említett időponttól csak részlegesen volt levonható.

20 A közös költségeivel kapcsolatos HÉA?t teljes mértékben levonni szándékozó NCC vitatta a Skatteministeriet álláspontját.

21 E körülmények között az Østre Landsret úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzeteres döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a hatodik HÉA-irányelv 19. cikke (2) bekezdésének második mondatában szerepl? „eseti ingatlanügyletek” kifejezést, hogy az kiterjed a HÉA-alany építési vállalkozásnak a vállalkozás saját beruházásában épített ingatlanok kés?bbi értékesítésével kapcsolatos tevékenységeire is, mint továbbértékesítési célú, teljes mértékben HÉA-köteles tevékenységekre?

2) Az 1) kérdésre adott válasz szempontjából van-e jelent?sege annak, hogy a külön vizsgált értékesítési tevékenységek milyen mértékben igénylik HÉA-köteles termékek vagy szolgáltatások felhasználását?

3) Összhangban áll-e a HÉA-semlegesség elvével, ha valamely építési vállalkozás, amely a szóban forgó tagállamnak – a hatodik HÉA-irányelv 5. cikkének (7) bekezdésén és 6. cikkének (3) bekezdésén alapuló – jogszabályai alapján a kés?bbi értékesítés céljával saját beruházásban végzett építkezésekkel kapcsolatos bel? szolgáltatásnyújtásai után köteles HÉA-t fizetni, csak részleges HÉA-levonási joggal rendelkezik az építési tevékenységgel kapcsolatos általános költségek vonatkozásában, tekintettel arra, hogy az ingatlanok kés?bbi értékesítése az adott tagállamnak a hatodik HÉA-irányelv F. melléklete 16. pontjával összefüggésben értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének b) pontján alapuló HÉA-jogszabályai alapján adómentes?”

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésekr?

Az els? és második kérdésr?

22 Els? két kérdésével – amelyeket indokolt együtt vizsgálni – a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében egyrészt arra kíván választ kapni, hogy a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy valamely építési vállalkozás esetében az általa saját beruházásban épített ingatlanok értékesítése „eseti ingatlanügyletnek” min?sülhet-e ezen rendelkezés értelmében, másrészt pedig arra, hogy e min?sítés keretében konkrétan meg kell-e határozni, hogy a külön vizsgált fenti tevékenység milyen mértékben igényli HÉA-köteles termékek vagy szolgáltatások felhasználását?

23 Elzeteresen emlékeztetni kell arra, hogy valamely közösségi rendelkezés tartalmának meghatározása során tekintettel kell lenni mind annak megfogalmazására, mind összefüggéseire és céljaira (a C-162/91. sz. Tenuta il Bosco ügyben 1992. október 15-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-5279. o.] 11. pontja, a C-315/00. sz. Maierhofer-ügyben 2003. január 16-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-563. o.] 27. pontja és a C-280/04. sz. Jyske Finans ügyben 2005. december 8-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10683. o.] 34. pontja).

24 Továbbá a közösségi jog egységes alkalmazásának követelményéb?l és az egyenl?ség elvéb?l az következik, hogy a jelentésének és hatályának meghatározása érdekében a tagállami jogokra kifejezett utalást nem tartalmazó közösségi jogi rendelkezést az egész Közösségben önállóan és egységesen kell értelmezni (lásd ebben az értelemben különösen a C-321/02. sz. Harbs-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7101. o.] 28. pontját és a C-195/06. sz. Österreichischer Rundfunk ügyben 2007. október 18-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 24. pontját).

25 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése nem utal közvetlenül a tagállamok jogára a jelentésének és hatályának meghatározása érdekében, és e kifejezések önmagukban nem teszik lehetővé annak bizonyossággal való megállapítását, hogy

olyan tevékenységre utalnak, mint amilyen az alapügyben szerepel.

26 E feltételek mellett az említett rendelkezés összefüggéseit és céljait kell figyelembe venni.

27 Először is a rendelkezés összefüggéseit tekintve emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 19. cikke az irányelv adólevonási rendszerrel foglalkozó XI. címéhez tartozik. A hivatkozott irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében meghatározott adólevonáshoz való jog célja – amely jog az adóalany adóköteles ügyleteihez felhasznált termékeit és szolgáltatásait terhelő zetesen felszámított adóra vonatkozik –, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól. A közös HÉA-rendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, feltéve hogy az említett tevékenységek maguk is elvben HÉA-kötelesek (lásd különösen a C-435/05. sz. Investrand-ügyben 2007. február 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-1315. o.] 22. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

28 A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése szerint amennyiben az adóalany olyan ügyleteket hajt végre, amelyekre adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejőleg olyan adómentes ügyleteket is, amelyekre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy az adólevonás csak a HÉA-nak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető. Ezen arányosított adót a hivatkozott irányelv 19. cikkében meghatározott módozatok szerint kell kiszámítani.

29 Jóllehet az említett 19. cikk (1) bekezdése előírja, hogy az arányosított adó a számlálóban az adóköteles tevékenységek árbevételének összegét tartalmazó, a nevezőben pedig a teljes árbevételt tartalmazó tört eredménye, ugyanezen cikk (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a fentiekől eltérve többek között figyelmen kívül kell hagyni az „eseti ingatlanügyletekből” származó bevételt. Mindazonáltal a hatodik irányelv egyáltalán nem határozza meg az „eseti ingatlanügyletek” fenti fogalmát.

30 Ezt követően az említett (2) bekezdés céljára rátérve, az különösen a hatodik irányelv Európai Közösségek Bizottsága által az Európai Közösségek Tanácsához 1973. június 29-én benyújtott javaslatához fűzött indokolásból tnik ki (lásd Az Európai Közösségek Hírlevele, kiegészítés 11/73., 20. o.). Ezen indokolás szerint „[a]z ebben a bekezdésben foglalt tényezőket nem szabad figyelembe venni az arányosított adó kiszámításánál annak érdekében, hogy ne hamisítsák annak valódi jelentését, mivel e tényezők nem tükrözik az adóalany szakmai tevékenységét. Ez a helyzet áll fenn a tárgyi eszközök értékesítése és az ingatlan- és pénzügyi ügyletek esetében, amelyek a vállalkozás teljes árbevételéhez viszonyítva csak eseti jellegűek, azaz csak másodlagos vagy véletlenszerű jelentőséggel bírnak. Ezen ügyleteket továbbá csak akkor kell figyelmen kívül hagyni, ha nem tartoznak az adóalany szokásos szakmai tevékenységei közé”.

31 E vonatkozásban, ahogyan a Bíróságnak az említett célkitőzésen alapuló ítélkezési gyakorlatából következik, valamely gazdasági tevékenység nem minősülhet a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése értelmében „eseti ügyletnek”, ha az a vállalkozás adóköteles tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges részét képezi (a C-306/94. sz. Régie dauphinoise ügyben 1996. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-3695. o.] 22. pontja), vagy ha jelentős mértékben igénylik HÉA-köteles termékek vagy szolgáltatások felhasználását (a C-77/01. sz. EDM-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-4295. o.] 76. pontja).

32 A Bíróságnak tehát a fenti ítélkezési gyakorlat fényében kell válaszolnia a kérdést előterjesztő bíróság kérdésére.

33 Az első feltétel tiszteletben tartására rátérve, a valamely építési vállalkozás által saját

beruházásban épített ingatlanok értékesítésére irányuló tevékenység a vállalkozás adóköteles szakmai tevékenységéhez képest, mely utóbbi ingatlanok harmadik személyek részére és saját üzleti céljaira történő építésből áll, nem tekinthető eseti jellegű tevékenységnek. Az ugyanis ugyanazon építési tevékenységből ered, és ily módon annak közvetlen részét képezi. Az NCC tevékenységeinek általános felépítése magában foglalja, hogy elzárva, rendszeresen és állandó jelleggel megtervezi bizonyos – akár nagyon kis – számú ingatlan saját üzleti céljaira történő megépítését, amelyek későbbi értékesítését maga tervezi biztosítani. A fentieket követően ingatlanértékesítési tevékenység tehát nem tűnik eseti jellegűnek, hanem szükségszerűen következik a társaság azon szándékából, hogy szakmai tevékenységének keretén belül a saját beruházásában épített ingatlanok értékesítésére irányuló tevékenységet alakítsa ki. E tevékenység az adóalany vállalkozásának célját szolgálja, és azt kereskedelmi céllal végzi (lásd analógia útján a fent hivatkozott EDM-ügyben hozott ítélet 67. pontját).

34 E feltételek mellett az alapügyben felmerülhöz hasonló ingatlanértékesítési tevékenységet a vállalkozás adóköteles szakmai tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges részének kell tekinteni, anélkül hogy konkrétan meg kellene határozni, hogy e külön vizsgált értékesítési tevékenység milyen mértékben igényli HÉA-köteles termékek vagy szolgáltatások felhasználását.

35 A fenti megállapításokra tekintettel az első két kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy valamely építési vállalkozás esetében az általa saját beruházásban épített ingatlanok értékesítése nem minősülhet az említett rendelkezés értelmében vett „eseti ingatlanügyletnek”, mivel e tevékenység az adóköteles tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges részét képezi. E feltételek mellett nem kell konkrétan meghatározni, hogy e külön vizsgált értékesítési tevékenység milyen mértékben igényli HÉA-köteles termékek vagy szolgáltatások felhasználását.

A harmadik kérdésről

36 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi a Bíróságtól, hogy összhangban áll-e az adósemlegesség elvével, ha valamely építési vállalkozás, amely a saját beruházása céljára nyújtott építési szolgáltatások (saját részre történő termékértékesítések) után HÉA-t fizet, az e szolgáltatások teljesítése folytán felmerülő általános költségek vonatkozásában nem jogosult a HÉA teljes összegének levonására, tekintettel arra, hogy az így létrehozott épületek értékesítésből származó forgalom mentes a HÉA alól.

37 Az NCC arra hivatkozik, hogy bár az ingatlanértékesítési tevékenységből származó forgalom mentes a HÉA alól, a saját beruházásban végzett ingatlanépítési tevékenysége adóköteles volt (saját részre történő termékértékesítésként és függetlenül az annak megfelelő forgalom feltételezett hiányától) az említett tevékenységnek az ágazatban szokásos árréssel növelt önköltségi ára alapján. E feltételek mellett az NCC azt állítja, hogy bár HÉA-alany volt, megfosztották attól a lehetőségtől, hogy a valamely adóköteles művelethez (saját beruházásban végzett ingatlanépítés) felhasznált termékekhez és szolgáltatásokhoz (általános költségek) kapcsolódó HÉA-t visszatérítsék a részére. Azt állítja, hogy e helyzet nem felel meg az adósemlegesség elve követelményeinek.

38 Ezenkívül az NCC azt kifogásolja, hogy a Dán Királyság által a hatodik irányelv mentességi rendelkezéseinek átültetésére választott mód azt eredményezi, hogy a felperes kedvezőtlenebb bánásmódban részesül, mint amilyenre az építési vállalkozások ezen irányelv alapján jogosultak, az ugyanis az általános költségek után teljes HÉA-levonást tesz lehetővé.

39 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdéséből következő adósemlegesség elve magában foglalja, hogy az adóalany teljes egészében levonhatja az adóköteles tevékenysége végzéséhez megszerzett termékeket és szolgáltatásokat terhelő

HÉA-t (lásd ebben az értelemben a C-98/07. sz., Nordania Finans és BG Factoring ügyben 2008. március 6-án hozott ítélet [EBHT 20008., I-1281. o.] 19. pontját).

40 E vonatkozásban emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elve és különösen az adólevonási jog – a HÉA mechanizmusának szerves részeként – a közösségi jogszabályokkal bevezetett közös HÉA-rendszer egyik alapelvét képezi (lásd a C-25/07. sz. Sosnowska-ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5129. o.] 14. és 15. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-74/08. sz. PARAT Automotive Cabrio ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 15. pontját).

41 A közösségi jogalkotó a HÉA területén a fent említett adósemlegesség elvében fejezi ki az egyenlő bánásmód alapelvét (lásd ebben az értelemben a C-309/06. sz. Marks & Spencer ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-2283. o.] 49. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

42 Míg azonban az utóbbi alapelv – a közösségi jog egyéb alapelveihez hasonlóan – alkotmányos rangú, az adósemlegesség elvét jogszabályokban kell kidolgozni, és erre csak másodlagos közösségi jogi aktussal kerülhet sor (lásd analógia útján a kisebbségi részvényesek védelme tárgyában a C-101/08. sz., Audiolux és társai ügyben 2009. október 15-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 63. pontját).

43 Következésképpen az adósemlegesség elve a fent említett jogalkotói aktus keretében a dán jogba átültetettekhez hasonló rendelkezésekkel pontosítható, mely pontosítások a hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdésének, 28. cikke (3) bekezdése b) pontjának és ugyanazon irányelv F. melléklete 16. pontjának olyan együttes értelmezéséből következnek, amely alapján az adóköteles és adómentes ingatlanértékesítési tevékenységeket egyidejűleg végző adóalany nem jogosult az általános költségeit terhelő HÉA teljes összegének a levonására.

44 Ezenkívül hangsúlyozni kell, hogy az egyenlő bánásmód alapelve – amelynek az adósemlegesség elve az egyik különös kifejeződése a másodlagos közösségi jog szintjén és az adózás különös területén – megköveteli, hogy a hasonló helyzeteket ne kezeljék különbözően, kivéve ha a megkülönböztetés objektíve indokolt (a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 51. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezen elv különösen azt feltételezi, hogy a különböző kategóriákba tartozó, összehasonlítható helyzetben lévő gazdasági szereplőket azonos bánásmódban kell részesíteni annak érdekében, hogy az EK 3. cikk (1) bekezdése g) pontjának megfelelően megakadályozzák a belső piaci verseny minden torzulását.

45 A hatodik irányelv rendelkezéseinek átültetése során a tagállamoknak figyelembe kellett venniük az egyenlő bánásmód elvét a közösségi jog egyéb olyan alapelveihez hasonlóan, amelyek alkotmányos értéküknél fogva kötelezőek rájuk nézve abban az esetben, ha a közösségi jog területén járnak el (lásd ebben az értelemben C-107/97. sz., Rombi és Arkopharma ügyben 2000. május 18-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-3367. o.] 65. pontját és a C-396/98. sz. Schloßstrasse-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4279. o.] 44. pontját).

46 Márpedig ahogyan a dán kormány beadványaiból kitűnik, a hatodik irányelv átültetéséről rendelkező, bírált rendelkezésekkel a dán jogalkotó – az egyenlő bánásmód elvét kellően figyelembe véve – azokat az NCC-hez hasonló építési vállalkozásokat, amelyek építési tevékenységükön kívül adómentes ingatlanértékesítési tevékenységet is folytatnak, az ingatlanfejlesztéssel azonos helyzetbe kívánta helyezni, amelyek – tekintettel az utóbbi tevékenység adómentes jellegére – nem vonhatják le az általuk igénybe vett harmadik vállalkozások által nyújtott építési szolgáltatásokat terhelő HÉA-t abból az okból, hogy elkerüljék a verseny torzulását a belső piacon. E feltételek mellett az adósemlegesség elvére nem lehet

eredményesen hivatkozni a fentieknek megfelelően átültetett rendelkezések alkalmazása ellenében.

47 A fenti megállapításokra tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy nem ellentétes az adósemlegesség elvével, ha az olyan építési vállalkozás, amely a saját beruházása céljára nyújtott építési szolgáltatások (saját részre történő termékértékesítések) után HÉA-t fizet, az e szolgáltatások teljesítése folytán felmerülő általános költségek vonatkozásában nem jogosult a HÉA teljes összegének levonására, tekintettel arra, hogy az így létrehozott épületek értékesítéséből származó forgalom mentes a HÉA alól.

A költségekről

48 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 19. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy valamely építési vállalkozás esetében az általa saját beruházásban épített ingatlanok értékesítése nem minősülhet az említett rendelkezés értelmében vett „eseti ingatlanügyletnek”, mivel e tevékenység az adóköteles tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges részét képezi. E feltételek mellett nem kell konkrétan meghatározni, hogy e külön vizsgált értékesítési tevékenység milyen mértékben igényli HÉA-köteles termékek vagy szolgáltatások felhasználását.**

2) **Nem ellentétes az adósemlegesség elvével, ha az olyan építési vállalkozás, amely a saját beruházásban nyújtott építési szolgáltatások (saját részre történő termékértékesítések) után hozzáadottértékadót fizet, az e szolgáltatások teljesítése folytán felmerülő általános költségek vonatkozásában nem jogosult a HÉA teljes összegének levonására, tekintettel arra, hogy az így létrehozott épületek értékesítéséből származó forgalom mentes a HÉA alól.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: dán.