

C-538/08. és C-33/09. sz. egyesített ügyek

X Holding BV

kontra

Staatssecretaris van Financiën

és

Oracle Nederland BV

kontra

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi

(a Hoge Raad der Nederlanden és a Gerechtshof Amsterdam [Hollandia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – Az előzetesen felszámított adó levonásának joga – Egyes termék- és szolgáltatáscsoportok tekintetében a levonási jogot kizáró nemzeti szabályozás – A tagállamok lehetősége arra, hogy fenntartsák a hatodik HÉA-irányelv hatálybalépése idején fennálló, a levonási jogot kizáró szabályaikat – Ezen irányelv hatálybalépése utáni módosítás”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az előzetesen felszámított adó levonása – A levonási jog kizárása – A tagállamok lehetősége a hatodik irányelv hatálybalépése idején fennálló kizárások fenntartására*

(67/228 tanácsi irányelv, 11. cikk, (4) bekezdés, valamint 77/388 tanácsi irányelv, 17. cikk, (6) bekezdés)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az előzetesen felszámított adó levonása – A levonási jog kizárása – A tagállamok lehetősége a hatodik irányelv hatálybalépése idején fennálló kizárások fenntartására*

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

3. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az előzetesen felszámított adó levonása – A levonási jog kizárása – A tagállamok lehetősége a hatodik irányelv hatálybalépése idején fennálló kizárások fenntartására*

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

1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 67/228 második irányelv 11. cikkének (4) bekezdését, valamint a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy

kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes valamely tagállam olyan, a hatodik HÉA irányelv hatálybalépésének időpontjában alkalmazandó adószabályozása, amely kizárja a hozzáadottértékadó levonását egyrészt az adóalany alkalmazottai javára „magáncélú utazási lehetőség” biztosítására, „étel és italszolgáltatásra”, „lakhatás” biztosítására, valamint „szórakozási tevékenység” biztosítására, másrészt „reklámajándékok” vagy „egyéb ingyenes juttatások” nyújtására vonatkozó költség típusok tekintetében, amennyiben a fent említett szabályozás kellő pontossággal meghatározza a levonási jogból kizárt ezen költség típusokat. A hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése által a tagállamok számára biztosított lehetőség ugyanis feltételezi, hogy ez utóbbiak kellő pontossággal határozzák meg azon termékek és szolgáltatások jellegét és tárgyát, amelyek tekintetében a levonási jog kizárt, annak biztosítása érdekében, hogy ez a lehetőség ne szolgálhasson a rendszerben való általános kizárások elírásaként.

(vö. 44., 45. és 57. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/338 hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan, ezen irányelv hatálybalépése előtt elfogadott nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adóalany nem teljesen, hanem csak az üzleti célú felhasználás mértékével arányosan vonhatja le a részben üzleti, részben magáncélra felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele esetén megfizetett hozzáadottértékadót.

Mivel ugyanis – a fent említett rendelkezésben a tagállamok számára biztosított lehetőség terjedelmét figyelembe véve – a tagállamok jogosultak a kellő pontossággal meghatározott költség típusok tekintetében fenntartani a levonási jogra vonatkozó valamennyi kizárást, az ilyen költség típusok tekintetében a levonási jog kizárása hatályának korlátozását is elírhatják, mivel az ilyen szabályozás megfelel az ezen irányelv által követett célnak, amely különösen a 17. cikk (2) bekezdésében tükröződik.

(vö. 59–61. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

3. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha valamely tagállam ezen irányelv hatálybalépését követően az adólevonás alóli kizárást úgy módosítja, hogy az főszabály szerint a kizárás hatályának korlátozására irányul, azonban nem zárható ki, hogy egyedi esetekben, meghatározott adóévekben a módosított szabályozás átalányjellege révén a levonás kizárásának hatálya szélesedjen. Annak pusztán lehetősége, hogy ilyen kedvezőtlen hatás állhat, nem vezethet ahhoz, hogy egy ilyen jogszabálymódosítást az ezen irányelv 17. cikkének (6) bekezdésével ellentétesnek tekintsünk, amennyiben az irányelv hatálybalépését követően elfogadott módosítás általában véve kedvezőbb az adóalanyok számára, mint az ezen időpont előtti rendszer. E körülmények között az ilyen elszigetelt vagy kivételes eset léte, még ha az igazolt is, nem érinti a fő szabályt, miszerint a nemzeti szabályozásnak a hatodik irányelv hatálybalépését követően elfogadott módosítása szűkítette a levonási jog alóli, korábban létező kizárások körét.

(vö. 70. és 71. pont és a rendelkezés rész 3. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. április 15.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv –Az elzeteresen felszámított adó levonásának joga – Egyes termék- és szolgáltatáscsoportok tekintetében a levonási jogot kizáró nemzeti szabályozás – A tagállamok lehetősége arra, hogy fenntartsák a hatodik HÉA-irányelv hatálybalépése idején fennálló, a levonási jogot kizáró szabályaikat – Ezen irányelv hatálybalépése utáni módosítás”

A C-538/08. és C-33/09. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott két elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyeket a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) (C-538/08. sz. ügy) a Bírósághoz 2008. december 4-én érkezett, 2008. november 14-i, valamint a Gerechtshof Amsterdam (Hollandia) (C-33/09. sz. ügy) a Bírósághoz 2009. január 26-án érkezett, 2009. január 20-i határozataival terjesztett el az eltte

az **X Holding BV**

és

a **Staatssecretaris van Financiën** (C-538/08)

között, valamint

az **Oracle Nederland BV**

és

az **Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi** (C-33/09)

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, R. Silva de Lapuerta (eladó), Juhász E., T. von Danwitz és D. Šváby bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. december 3-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által elterjesztett észrevételeket:

- az Oracle Nederland BV képviseletében H. Hop advocaat és P. Schrijver belastingadviseur,
- a holland kormány képviseletében C. M. Wissels, M. de Mol és Y. de Vries, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviseletében O. Patsopoulou, S. Trekli, V. Karra és G. Konstantinos, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében D. Triantafyllou és W. Roels, meghatalmazotti

minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2010. január 28?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó?rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11?i 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1303. o.; a továbbiakban: második irányelv) 11. cikke (4) bekezdésének, valamint a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításáról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 6. cikke (2) bekezdésének, és 17. cikke (2) és (6) bekezdésének értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmeket egyrészt az X Holding BV (a továbbiakban: X Holding) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár), másrészt az Oracle Nederland BV (a továbbiakban: Oracle) és az Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht?Gooi (Utrecht?Gooi adóhatósági ellen?re, a továbbiakban: Ellen?r) közötti, a hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: HÉA) meghatározott költségtípusok tekintetében történ? levonásához való jog tárgyában folyamatban lév? eljárásokban terjesztették el?.

Közösségi jogi háttér

3 A második irányelv 11. cikkének (1) bekezdése el?írta:

„Amennyiben az adóalany vállalkozása céljára használ fel termékeket és szolgáltatásokat, az általa fizetend? adóból levonhatja:

a) a részére teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások tekintetében felszámított hozzáadottérték?adót;

[...]”

4 Ugyanezen cikk (4) bekezdése értelmében:

„A levonási rendszerb?l kizárhatók bizonyos termékek és szolgáltatások, különösen azok, amelyeket az adóalany vagy alkalmazottai részben vagy kizárólag saját szükségleteik kielégítésére használhatnak fel.”

5 A hatodik irányelv 2. cikke el?írja:

„A hozzáadottérték?adó alá tartozik:

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

[...]”

6 A hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése a következ?képpen szól:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak min?sül a következ?:

a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adó 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.”

7 A hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (6) bekezdése értelmében:

„(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetend? adóból levonni a következ? összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetend?, illetve megfizetett hozzáadottérték?adó, 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 hatálybalépését?l számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet a hozzáadottérték?adó 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.”

Nemzeti jogi háttér

8 A forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény (Wet op de Omzetbelasting 1968, a továbbiakban: HÉA?törvény) 2. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„A vállalkozás számára beszerezett termékeket és szolgáltatásokat, a vállalkozás Közösségen belüli termékbeszerzéseit, valamint a vállalkozásnak szánt termékimportot terhel? adó levonandó a teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után fizetend? adóból.”

9 A fenti törvény 15. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen szól:

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

a) azon adó, amelyet a bevallási időszakban felszámítottak a más vállalkozások által a vállalkozás részére teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozóan szabályszer?en kiállított számlán;

[...]

10 Ugyanezen törvény 16. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A 15. cikk (1) bekezdésében foglalt levonást királyi rendelet bizonyos esetekben teljesen vagy részben kizárhatja annak elkerülése érdekében, hogy a luxuskiadásokhoz, a vállalkozóktól eltérő személyek szükségleteihez vagy [...] kapcsolódó termékek és szolgáltatások teljesen vagy részben adómentesek legyenek.”

11 A forgalmi adó levonásához való jog kizárására vonatkozó 1968. évi rendelet (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, a továbbiakban: HÉA-rendelet) 1969. január 1-jétől és 1979. október 31-ig hatályos változatának 1. cikke a következőképpen rendelkezett:

„(1) A [HÉA-törvény] 15. cikkének (1) bekezdésében szereplő levonás kizárt, ha és amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a következő célok érdekében használják fel:

[...]

b) reklámajándékok és más ingyenes juttatások nyújtása olyan személyeknek, akik – amennyiben hozzáadottértékadó felszámítására voltak kötelesek ez után – nem vonhatták le az adó teljes összegét vagy legalább annak jelentős részét;

c) étel- és italszolgáltatás, lakhatás, természetbeni díjazás, sport- és szórakozási tevékenységekben való részvétel lehetőségének biztosítása vagy magáncélú utazási lehetőség biztosítása a vállalkozó alkalmazottai számára, illetve az alkalmazottak magáncéljait szolgáló egyéb juttatás.

(2) »Reklámajándékok« vagy »egyéb ingyenes juttatások« alatt minden olyan juttatást érteni kell, amelyet a vállalkozó üzleti kapcsolatai körében, vagy mások iránti nagyvonalúságból ingyenesen, vagy olyan ellenérték fejében ad, amelynek hozzáadottértékadó nélküli összege alacsonyabb a beszerzési vagy előállítási költségeknél, illetve szolgáltatások esetében e juttatások önköltségénél.”

12 A fenti rendelet 2. cikke elírta:

„Ha a vállalkozó az 1. cikk b) vagy c) pontja szerinti juttatás ellenértékét felszámította, és e címen hozzáadottértékadó fizetési kötelezettsége keletkezik, ezen adót a juttatást terhelő adó mértékéig arányosan levonhatja.”

13 Ugyanezen rendelet 3. cikke ekképp rendelkezett:

„Ha a vállalkozó által ugyanazon személy javára egy adóévben nyújtott valamennyi, az 1. cikk b) és c) pontja szerinti juttatás hozzáadottértékadó nélkül számított beszerzési, előállítási vagy önköltsége nem haladja meg a 250 [holland] forintot, úgy a szóban forgó juttatások nem tartoznak a jelen rendelet hatálya alá.”

14 A HÉA-rendeletet az étel- és italszolgáltatásokra vonatkozó különös rendszer bevezetése céljából 1980. január 1-jei hatállyal módosították, a fenti rendelet többi rendelkezése nem változott.

15 Így 1980. január 1-jétől az étel- és italszolgáltatást kizárták a HÉA-rendelet 1. cikke (1) bekezdésének c) pontja alól. Új 3. cikket iktattak be, amely kizárja az étel- és italszolgáltatást terhelő HÉA levonását. Az e rendelet eredeti 3. cikkében – amely a 4. cikk lett – említett összeget 250 NLG-ről 500 NLG-ra emelték.

16 Így a HÉA-rendelet 3. és 4. cikke a következőképpen szól:

„3. cikk

(1) Ha a vállalkozó a termékeket és szolgáltatásokat az alkalmazottak javára történő étel- és italszolgáltatásra használja fel, és ezért a juttatásért a (2) bekezdésben meghatározott összegnél alacsonyabb összeget számít fel, úgy a levonás az ezen összeg és a felszámított összeg közötti különbség 6%-ának erejéig kizárt.

(2) Az (1) bekezdés szerinti összeg megegyezik az étel és az ital hozzáadottértékadó nélküli beszerzési költségének 25%-kal növelt összegével. Ha a vállalkozó maga állította elő az ételt és az italt, úgy az étel és az ital beszerzési költsége helyett az alapanyagok beszerzési költségét kell figyelembe venni.

4. cikk

(1) Ha a vállalkozó által ugyanazon személy számára egy adóévben nyújtott valamennyi, az 1. cikk (1) bekezdésének b) és c) pontja szerinti juttatás hozzáadottértékadó nélkül számított beszerzési, előállítás vagy önköltsége, valamint a 3. cikk (1) bekezdése szerinti különbség ezen személyre eső része nem haladja meg az 500 [holland] forintot, úgy a szóban forgó juttatásokat és a hivatkozott különbség e részét a jelen rendelet alkalmazása során nem kell figyelembe venni.

(2) Az (1) bekezdés szerinti teljes összeg számítása során a 3. cikk (1) bekezdése szerinti különbséget nem kell figyelembe venni, ha a vállalkozó alkalmazottai számára nyújtott étel- és italszolgáltatás tekintetében a 3. cikk alapján kizárt az adólevonás.”

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-538/08. sz. ügy

17 Az X Holding az 1997. január 1-je és 1999. december 31. közötti időszakban 34 személygépjárművet vásárolt autókereskedésektől. Egy rövid ideig megtartotta a gépjárműveket, majd eladta azokat.

18 Az X Holding a gépjárművek megvásárlása során felszámított HÉA-t teljes egészében levonta. Az egyes gépjárművek eladását terhelő HÉA-t a bevallás alkalmával megfizette.

19 2001. július 10-én ellenőrzés indult az X Holding által az érintett években benyújtott HÉA-bevallások helyességére vonatkozóan. 2002. november 13-ai jelentésében az adóhatóság megállapította, hogy a beszerzett gépjárművek többségét nem a vállalkozás szükségleteire használták, és hogy az X Holding ezért tévesen állította, hogy jogosult az előzetesen felszámított HÉA levonására. Következésképpen 887 852 NLG (402 889 euró) összegű HÉA utólagos megállapítására került sor.

20 Az X Holding panaszt nyújtott be e határozat ellen. Az ezt követő felülvizsgálat során az adóhatóság megállapította, hogy a 34 gépjárműből négyet kizárólag üzleti célból vásároltak meg és használtak a vállalkozásban. E körülmények között [az adóhatóság] elfogadta e négy gépjármű megvásárlásakor előzetesen felszámított HÉA levonhatóságát. A HÉA utólagosan megállapított összege így 856 605 NLG-re (388 710 euró) csökkent.

21 Az X Holding keresetet nyújtott be ez utóbbi határozat ellen a Gerechtshof Amsterdamhoz (amszterdami fellebbviteli bíróság). Ez utóbbi elutasította a keresetet, mivel úgy ítélte meg, hogy a HÉA utólagos megállapításának tárgyát képező 30 gépjárművet üzleti és magáncélokra egyaránt használták.

22 A Gerechtshof Amsterdam ítélete ellen elterjesztett felülvizsgálati kérelmet elbíráló Hoge Raad der Nederlanden (holland legfelsőbb bíróság) megállapította, hogy a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdése értelmében egy tagállam kizárhatott a levonásból bizonyos termékeket és szolgáltatásokat, különösen azokat, amelyeket az adóalany vagy alkalmazottai részben vagy kizárólag saját szükségleteik kielégítésére használhatnak fel. Eszerint e rendelkezés felhatalmazta a tagállamokat arra, hogy bizonyos gépjárműveket kizárjanak a levonási rendszerből, azt azonban nem tette lehetővé, hogy minden terméket kizárjanak, amennyiben e termékeket az adóalany a saját szükségleteinek kielégítésére használja. E lehetőség tehát kizárólag az olyan kizárások fenntartására vonatkozik, amelyek az eszközök és szolgáltatások jellege, nem pedig a beszerzett eszközök, illetve igénybe vett szolgáltatások felhasználása vagy felhasználásának módja alapján meghatározott költségtípusokra alkalmazandók.

23 A Hoge Raad der Nederlanden megjegyezte, hogy a levonási jognak a HÉA-rendelet 1. cikke (1) bekezdésének c) pontjába beiktatott korlátozása „[a vállalkozó] alkalmazottainak egyéb személyes céljára” szolgáló termékekre és szolgáltatásokra, valamint a természetbeni díjazás kifizetésére egyaránt vonatkozik. E korlátozás összességében nem kellően pontos és túl széles körű, amennyiben minden személyes használatra szolgáló termékekre vonatkozik. A fenti rendelkezés azonban egyes termék- és szolgáltatáscsoportokat pontosabban is meghatároz, különösen a vállalkozó alkalmazottai számára magáncélú utazási lehetőségek biztosítására felhasznált termékeket és szolgáltatásokat.

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

„1) Úgy kell-e értelmezni a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdését és a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését, hogy egy tagállam, amely élni kívánt az előzetesen felszámított adó levonása kizárásának (kizárása fenntartásának) e rendelkezésekben biztosított lehetőséggel a »magáncélú utazási lehetőség biztosítása« körébe tartozó költségtípusok tekintetében, teljesítette a kellően pontosan meghatározott termék- és szolgáltatáscsoport megjelölésének feltételét?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése, valamint 17. cikkének (2) és (6) bekezdése alapján megengedhető-e a vitatott rendelkezéshez hasonló, olyan nemzeti jogszabály, amelyet az irányelv hatálybalépését megelőzően hoztak, és amelynek értelmében az adóalany részben üzleti, részben magáncélra felhasználandó bizonyos termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele esetén megfizetett HÉA teljes összegét nem vonhatja le, csak annyiban, amennyiben a HÉA az üzleti célú felhasználásnak tudható be?”

A C-33/09. sz. ügy

25 2005 májusában az Oracle ellenérték fejében ételt és italt szolgáltatott az alkalmazottainak. Ezenfelül igénybe vette egy disc jockey szolgáltatásait az alkalmazottak egyik összejövetelén, és segítette megoldani az egyik munkavállaló lakáskeresést. A társaság a vállalkozáson kívüli harmadik személyeknek reklámajándék címén golfutalványt adott. Ezen túlmenően részben ellenérték fejében néhány munkavállaló rendelkezésére bocsátotta a tulajdonában álló, vagy olyan lízingelt járműveket, amelyeknek a jogosultja e társaság volt.

26 A 2005. május hónapra vonatkozó HÉA-bevallásában az Oracle a HÉA összegéből le nem vonhatóként határozott meg 62 127 eurót, míg az ezen adó címén ugyanerre a hónapra vonatkozóan megfizetett teljes összeg 9 768 326 euró volt.

27 A fenti 62 127 euró a következő tételeket tartalmazta:

- személygépjárművek lízingje
- a munkavállaló hozzájárulása nélkül 8480 euró
- a munkavállaló hozzájárulásával 41 520 euró
- saját személygépjárművek 306 euró
- mobiltelefon 6358 euró
- étkeztetés 3977 euró
- szórakoztatás 850 euró
- lakhatás 380 euró
- reklámajándékok 256 euró

28 Az Oracle ezt követően panaszt nyújtott be arra hivatkozva, hogy valójában jogosult ezen költségek levonására is.

29 Az Ellenér mint megalapozatlant elutasította a panaszt.

30 Az Oracle keresetet nyújtott be e határozat ellen a Rechtbank te Haarlemhez (haarlemi bíróság).

31 Ez utóbbi ügy ítélte meg, hogy az Ellenér tévesen utasította el az elzetesen felszámított HÉA levonását a mobiltelefonköltségek, az ingatlanügynöki költségek és a golfutalványok kifizetése tekintetében, tekintettel arra, hogy ezek nem felelnek meg a levonási jog kelléppen meghatározott korlátozásainak. E bíróság ezzel szemben úgy ítélte meg, hogy a többi le nem vonható kiadáscsoport kelléppen meg van határozva, és hogy következésképpen az Ellenér jogosan utasította el az érintett tételek tekintetében elzetesen megfizetett HÉA levonását.

32 Mind az Oracle, mind a holland adóhatóság fellebbezett a Gerechtshof Amsterdam eltt az ítélet ellen.

33 E bíróság eltt az Oracle többek között fenntartotta, hogy az ügy tárgyát képező termékeket és szolgáltatásokat terhelő HÉA levonását kizáró vagy korlátozó vitatott nemzeti szabályozás alkalmazandó rendelkezései nem egyeztethetők össze a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdésével és a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésével. Az Ellenér a maga részéről azzal érvel, hogy a HÉA levonási jog kizárása olyan rendelkezésen nyugszik, amelyet Hollandiában a hatodik irányelv hatálybalépését megelőzően, a tagállamok számára az ezen irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében biztosított lehetőséggel összhangban vezettek be, és amely jelenleg is alkalmazandó.

34 E körülmények között a Gerechtshof Amsterdam úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdését és a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését, hogy egy tagállam, amely élni kívánt az elzetesen felszámított adó levonása kizárásának (kizárása fenntartásának) e rendelkezésekben

- az »étel- és italszolgáltatás a vállalkozó alkalmazottainak javára«;

- a »reklámajándékok vagy más ajándékok adása olyan személyeknek, akik nem lennének jogosultak az elztesen felszámított vagy felszámítandó adó teljes összegének vagy jelentős részének levonására«;
- a »lakhatás biztosítása a vállalkozó alkalmazottainak javára«;
- a »szórakozási tevékenységek biztosítása a vállalkozó alkalmazottainak javára«

költségtípusok tekintetében biztosított lehetőséggel teljesítette a kellően pontosan meghatározott termék és szolgáltatáscsoport megjelölésének feltételét

2) Ha az első kérdésre az említett költségtípusok egyike tekintetében igeni válasz adandó: a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése, valamint 17. cikkének (2) és (6) bekezdése alapján megengedhető-e a vitatott rendelkezéshez hasonló, olyan nemzeti jogszabály, amelyet az irányelv hatálybalépését megelőzően hoztak, és amelynek értelmében az adóalany bizonyos termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele esetén nem vonhatja le a megfizetett HÉA teljes összegét, csak az e juttatást terhelő adó összegének erejéig, mert e termékek és szolgáltatások ellenében HÉA-köteles ellenértéket számítottak fel?

3) Ha az »étel és italszolgáltatás« tekintetében teljesül a kellően pontosan meghatározott termék és szolgáltatáscsoport megjelölésének feltétele: ellentétes-e a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésével az adólevonás alóli kizárás olyan módosítása, amely fszabály szerint a kizárás hatályának korlátozására irányul, azonban nem zárható ki, hogy egyedi esetekben, meghatározott adóévekben a módosított szabályozás átalányjellege révén a levonás kizárásának hatálya szélesedik?”

35 A Bíróság elnöke 2009. június 17-i végzésével a szóbeli szakasz lefolytatása és az ítélethozatal céljából egyesítette a C-538/08. sz. és a C-33/09. sz. ügyet.

Az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

A mindkét ügyben elsőként elterjesztett kérdésről

36 E kérdésekkel a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdése és a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése megengedi-e egy tagállamnak, hogy a hatodik irányelv hatálybalépése idején alkalmazandó nemzeti szabályozásban felsorolt egyes termékek és szolgáltatások tekintetében kizárja az elztesen felszámított HÉA levonásának jogát.

37 A fenti kérdések megválaszolása érdekében elsősorban arra kell emlékeztetni, hogy a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésében kimondott levonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részeként a közös HÉA-rendszer egyik alapelvét képezi, és fszabály szerint nem korlátozható (lásd a C-110/98-C-147/98. sz., *Gabalfrisa és társai* egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 43. pontját, a C-409/99. sz., *Metropol és Stadler* ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-81. o.] 42. pontját, valamint a C-465/03. sz. *Kretztechnik* ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4357. o.] 33. pontját).

38 A levonási jogra vonatkozó fenti elvet mindazonáltal árnyalja a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében – és különösen annak második albekezdésében – szereplő, eltérést engedő rendelkezés. A tagállamok fenntarthatják az adólevonási jog kizárására vonatkozó, a hatodik irányelv hatálybalépésekor hatályos szabályozásukat a Tanács e cikkben említett rendelkezéseinek elfogadásáig (lásd a C-345/99. sz., *Bizottság kontra Franciaország* ügyben

2001. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2001., I?4493. o.] 19. pontját, valamint a C?371/07. sz., Danfoss és AstraZeneca ügyben 2008. december 11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I?9549. o.] 28. pontját).

39 Mindazonáltal, mivel a Tanács egyetlen, a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének első albekezdése alapján benyújtott bizottsági javaslatot sem fogadott el, a tagállamok fenntarthatják a HÉA?levonási jog kizárására vonatkozó, az irányelv hatálybalépésekor hatályos szabályait addig, amíg az Unió jogalkotója meg nem állapítja a kizárások közös rendszerét, és így megvalósítja a HÉA?ra vonatkozó nemzeti jogszabályok folyamatos harmonizációját. Az uniós jog így a mai napig nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely felsorolja azon kiadásokat, amelyek tekintetében a HÉA levonásának joga kizárt (lásd a C?280/04. sz. Jyske Finans ügyben 2005. december 8-án hozott ítélet [EBHT 2005., I?10683. o.] 23. pontját, valamint a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 29. pontját).

40 A Bíróság azonban úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése feltételezi, hogy a hatodik irányelvet id?ben megelőző második irányelv alapján jogszerűek voltak azok a kizárások, amelyeket valamely tagállam e rendelkezés alapján tarthat fenn (lásd a C?305/97. sz., Royscot és társai ügyben 1999. október 5-én hozott ítélet [EBHT 1999., I?6671. o.] 21. pontját).

41 E tekintetben, habár a második irányelv 11. cikkének (1) bekezdése bevezette a levonási jogot, a 11. cikk (4) bekezdése kimondta, hogy a tagállamok kizárhatnak a levonásból bizonyos termékeket és szolgáltatásokat, különösen azokat, amelyeket az adóalany vagy alkalmazottai részben vagy kizárólag saját szükségleteik kielégítésére használhatnak fel.

42 Ez utóbbi rendelkezés tehát nem biztosított olyan korlátlan mérlegelési jogkört, amelynek alapján a tagállamok bármilyen terméket és szolgáltatást kizárhatnak a levonási jog rendszeréből, és ezzel a második irányelv 11. cikkének (1) bekezdése által létrehozott rendszert kiüresíthetik (lásd a fent hivatkozott Royscot és társai ügyben hozott ítélet 24. pontját).

43 Ezen túlmenően, és tekintettel arra, hogy eltérést enged? intézkedésként a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdését szigorúan kell értelmezni, e rendelkezést nem lehet úgy tekinteni, hogy az lehetővé teszi a tagállam számára a HÉA?levonási jog olyan korlátozásának fenntartását, amely általános jelleggel alkalmazandó a termékbeszerzésekkel kapcsolatos bármely kiadásra, függetlenül annak jellegétől vagy tárgyától (lásd a C?74/08. sz. PARAT Automotive Cabrio ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 28. pontját).

44 A fentiekből következik, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése által a tagállamok számára biztosított lehetőség feltételezi, hogy ez utóbbiak kell? pontossággal határozzák meg azon termékek és szolgáltatások jellegét és tárgyát, amelyek tekintetében a levonási jog kizárt, annak biztosítása érdekében, hogy ez a lehetőség ne szolgálhasson a rendszerből való általános kizárások előírásaként (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítélet 29. pontját).

45 Ezért azt kell megvizsgálni, hogy kell? pontossággal vannak-e meghatározva a levonási jogból kizárt olyan költség típusok, amelyek az alapügyekben vitatott nemzeti rendelkezésekben szerepelnek.

46 Elsőként, a C?538/08. sz. ügy első kérdésének tárgyát képez?höz hasonló költségek, azaz a HÉA?rendelet 1. cikke (1) bekezdésének c) pontjában szerepl? egyik ügylet, a jelen esetben a vállalkozó által az alkalmazottak javára „magáncélú utazási lehetőség” biztosítása céljából felhasznált termékek és igénybe vett szolgáltatások költségeit illetően meg kell jegyezni, hogy az

ügyletek ezen különleges csoportja a magáncélú utazási lehetőség biztosítása céljából felhasznált termékekre és igénybe vett szolgáltatásokra, valamint gépjárműnek az adóalany alkalmazottai számára a lakóhelyükre, a munkahelyükre történő eljutása céljából való rendelkezésre bocsátására vonatkozik.

47 Az ilyen ügyletek különleges tulajdonságait a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében megállapított eltérési rendszerre vonatkozó ítélkezési gyakorlat által támasztott követelmények szempontjából azon termékek és szolgáltatások jellegének és tárgyának kell képpen pontos meghatározásaként kell tekinteni, amelyekre vonatkoznak.

48 Másodsorban azt kell értékelni, hogy a C-33/09. sz. ügy első kérdésében szereplőkhöz hasonló kiadások is megfelelőknek tekinthetők-e a fenti követelményeknek.

49 A jelen esetben a vállalkozó alkalmazottai részre történő „étel- és italszolgáltatásokról”, „lakhatás” biztosításáról az alkalmazottak javára, „reklámajándékok” vagy „egyéb ingyenes juttatások” bizonyos feltételek melletti nyújtásáról, valamint a feni alkalmazottak azon lehetőségéről van szó, hogy „sport- és szórakozási tevékenységekben” vegyenek részt.

50 Az olyan költségtípusokat, mint az étel- és italszolgáltatásokra, valamint lakhatás biztosítására vonatkozó költségek, a fent említett ítélkezési gyakorlat által támasztott követelmények szempontjából kell képpen körülírtaknak kell tekinteni.

51 Amint ugyanis a Gerechtshof Amsterdam pontosította, az „étel- és italszolgáltatás” kategóriája élelmiszeripari termékekre, valamint azok előállításához és elkészítéséhez felhasznált termékekre és szolgáltatásokra vonatkozik. A kiadások másik csoportja, nevezetesen a lakhatás biztosításával kapcsolatos kiadások – ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság jelezte – a vállalkozó alkalmazottai számára szállás rendelkezésre bocsátását, valamint e rendelkezésre bocsátás céljából igénybe vett ügynökségek és közvetítő szolgáltatásaival kapcsolatban felmerült költségeket foglalják magukban.

52 A fent említett követelmények szempontjából kell képpen körülírtaknak kell tekinteni azokat a kategóriákat is, amelyek a „sport- és szórakozási tevékenységekben való részvétel lehetősége”, valamint reklámajándékokra” vagy „egyéb ingyenes juttatásokra” vonatkoznak.

53 A HÉA-rendelet 1. cikkének (2) bekezdése ugyanis pontosítja a „reklámajándékok” kategóriáját, amely alatt minden olyan „reklámajándékot” vagy „egyéb ingyenes juttatást” érteni kell, amelyeket a vállalkozó „üzleti kapcsolatai körében vagy mások iránti nagyvonalúságból [...] ad.”

54 A „szórakozási tevékenységek biztosítása a vállalkozó alkalmazottainak javára” kategória hasonlóképpen meghatározott termékekre és szolgáltatásokra korlátozódik. Ezek ugyanis a vállalkozásoknak az alkalmazottakat motiváló intézkedéseire vonatkozó szokásos gyakorlata alapján meghatározhatók.

55 Ezt az értelmezést egyébiránt megerősíti a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdése első albekezdésének második mondata, miszerint a Tanács e területre vonatkozó jogi aktusa mindenképpen kizárja azon kiadások levonásának jogát, amelyek nem kapcsolódnak szorosan az üzleti tevékenységhez, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek.

56 Következésképpen a fentiekben megvizsgált valamennyi költségtypust megfelelőnek kell tekinteni a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése által létrehozott eltérési rendszer szempontjából.

57 A fenti megfontolásokra tekintettel a mindkét ügyben elsőként előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdését és a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes valamely tagállam olyan adószabályozása, amely kizárja a HÉA levonását egyrészt az adóalany alkalmazottai javára „magáncélú utazási lehetőség” biztosítására, „étel- és italszolgáltatásra”, „lakhatás” biztosítására, valamint „szórakozási tevékenység” biztosítására, másrészt „reklámajándékok” vagy „egyéb ingyenes juttatások” nyújtására vonatkozó költségtypusok tekintetében.

A mindkét ügyben másodikként előterjesztett kérdés?

58 Miután a mindkét ügyben elsőként előterjesztett kérdés igenlő választ kapott, a két ügyben azonos módon kell megvizsgálni, hogy a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésével, valamint 17. cikkének (2) és (6) bekezdésével ellentétes-e egy olyan, ezen irányelv hatálybalépése előtt elfogadott nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adóalany nem teljesen, hanem csak az üzleti célú felhasználás mértékével arányosan vonhatja le az alapügyben szereplő kategóriákba tartozó, részben üzleti, részben magáncélra felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele esetén megfizetett HÉA-t.

59 E kérdés megválaszolása érdekében meg kell jegyezni, hogy amennyiben – a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében a tagállamok számára biztosított lehetőség terjedelmét figyelembe véve – a tagállamok jogosultak a kellő pontossággal meghatározott költségtypusok tekintetében fenntartani a levonási jogra vonatkozó valamennyi kizárást, az ilyen költségtypusok tekintetében a levonási jog kizárása hatályának korlátozását is előírhatják.

60 Egy ilyen szabályozás ugyanis megfelel a hatodik irányelv által követett célnak, amely különösen a 17. cikk (2) bekezdésében tükröződik.

61 Ezért a mindkét ügyben másodikként előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan, ezen irányelv hatálybalépése előtt elfogadott nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adóalany nem teljesen, hanem csak az üzleti célú felhasználás mértékével arányosan vonhatja le a részben üzleti, részben magáncélra felhasznált bizonyos termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele esetén megfizetett HÉA-t.

A C-33/09. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdés?

62 Miután a C-33/09. sz. ügyben előterjesztett első kérdés igenlő választ kapott, az „étel- és italszolgáltatásokra” vonatkozó termék- és szolgáltatáscsoport tekintetében, az ebben az ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdést kell megvizsgálni.

63 A Gerechtshof Amsterdam ezen utolsó kérdése arra irányul, hogy ellentétes-e a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésével, hogy egy tagállam a fenti irányelv hatálybalépését követően az adólevonás alóli kizárások körét úgy módosítja, hogy az főszabály szerint a kizárás hatályának korlátozására irányul, azonban nem zárható ki, hogy egyedi esetekben, meghatározott adóévekben a módosított szabályozás átalányjellege révén a levonás kizárásának hatálya szélesedik.

64 E kérdés megválaszolása érdekében előzetesen meg kell jegyezni, hogy e kérdés kizárólag

a HÉA-rendelet 1. cikke (1) bekezdésének c) pontjában szereplő, a „[vállalkozó alkalmazottai részére] étel- és italszolgáltatásokkal” kapcsolatos költség típus levonási joga részleges kizárásának különleges helyzetére vonatkozik.

65 E tekintetben fontos megjegyezni, hogy a HÉA-rendeletet a hatodik irányelv hatálybalépését követően módosították ezen költség típus tekintetében.

66 Amint a Gerechtshof Amsterdam megjegyezte, ez a jogszabály módosítás azzal a következménnyel járt, hogy szűkítette az érintett költség típus tekintetében a levonási jog kizárásának hatályát.

67 Egy ilyen jogszabály módosításnak a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésével való összeegyeztethetőségét illetően a Bíróság kimondta, hogy amennyiben a hatodik irányelv hatálybalépését követően valamely tagállam szabályozása módosítás útján szűkíti az alkalmazandó kizárások hatályát, és a szabályozása ezáltal közelebb kerül a hatodik irányelv céljához, indokolt annak megállapítása, hogy ez a szabályozás ezen irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésben meghatározott eltérés körébe tartozik, és nem sérti ugyanezen irányelv 17. cikkének (2) bekezdését (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország hozott ítélet 22. pontját, a Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 45. pontját, valamint a Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 32. pontját).

68 A Gerechtshof Amsterdam által hivatkozott azon lehetőséget, amelyről nem vitatott, hogy nem releváns az alapügyben, illetően, miszerint kivételes esetben a levonási jog részleges kizárásának a hatodik irányelv hatálybalépését követően bevezetett, átáány jellegű, módosított rendszere az új rendszer különleges alkalmazási szabályai révén kedvezőtlenebb helyzethez vezethet, mint amilyen az ezt megelőző rendszer idején fennállt, meg kell állapítani, hogy ez a körülmény nem veszélyezteti a fent említett ítélkezési gyakorlatban kimondott értelmezési elvet.

69 Ugyanis, amint a Gerechtshof Amsterdam pontosította, egy ilyen helyzet a jelen esetben kizárólag akkor fordulhatna elő, ha az adóalany úgy biztosítana ételt és italt az alkalmazottai számára, hogy nem járulna hozzá azok elkészítéséhez, és az elfogyasztásukat sem engedélyezné, mindezt az alkalmazottként és könyvelési évenként meghatározott bizonyos összeghatár fölött.

70 Márpedig – amint a főtanácsnok az indítványának 86. pontjában megjegyzi – annak pusztán lehetősége, hogy ilyen kedvezőtlen hatás állhat, nem vezethet ahhoz, hogy egy ilyen, a hatodik irányelv hatálybalépését követően bekövetkezett jogszabály módosítást az irányelv 17. cikkének (6) bekezdésével ellentétesnek tekintsünk, amennyiben az irányelv hatálybalépését követően elfogadott módosítás általában véve kedvezőbb az adóalanyok számára, mint az ezen időpont előtti rendszer. E körülmények között az ilyen elszigetelt vagy kivételes eset léte, még ha az igazolt is, nem érinti a főt szabályt, miszerint a nemzeti szabályozásnak a hatodik irányelv hatálybalépését követően elfogadott módosítása szűkítette a levonási jog alóli, korábban létező kizárások körét.

71 Következésképpen a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy valamely tagállam ezen irányelv hatálybalépését követően az adólevonás alóli kizárást úgy módosítja, hogy az a főt szabály szerint a kizárás hatályának korlátozására irányul, azonban nem zárható ki, hogy egyedi esetekben, meghatározott adóévekben a módosított szabályozás átáányjellege révén a levonás kizárásának hatálya szélesedjen.

A költségekről

72 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróságok előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, e bíróságok döntenek 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 – a közös hozzáadottértékadórendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-ii 67/228/EGK második tanácsi irányelv 11. cikkének (4) bekezdését, valamint a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításáról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes valamely tagállam olyan adószabályozása, amely kizárja a hozzáadottértékadó levonását egyrészt az adóalany alkalmazottai javára „magáncélú utazási lehetőség” biztosítására, „étel- és italszolgáltatásra”, „lakhatás” biztosítására, valamint „szórakozási tevékenység” biztosítására, másrészt „reklámajándékok” vagy „egyéb ingyenes juttatások” nyújtására vonatkozó költség típusok tekintetében.**
- 2) **A 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan, ezen irányelv hatálybalépése előtt elfogadott nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adóalany nem teljesen, hanem csak az üzleti célú felhasználás mértékével arányosan vonhatja le a részben üzleti, részben magáncélra felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele esetén megfizetett hozzáadottértékadót.**
- 3) **A 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha valamely tagállam ezen irányelv hatálybalépését követően az adólevonás alóli kizárást úgy módosítja, hogy az főszabály szerint a kizárás hatályának korlátozására irányul, azonban nem zárható ki, hogy egyedi esetekben, meghatározott adóévekben a módosított szabályozás átalányjellege révén a levonás kizárásának hatálya szélesedjen.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.