

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2012. november 8. (*)

„Hatodik héairányelv – A 17. cikk (5) bekezdésének harmadik albekezdése – Az előzetesen felszámított adó levonásához való jog – Adóköteles ügyletekhez és adómentes ügyletekhez egyaránt felhasznált termékek és szolgáltatások – Épület kereskedelmi és lakhatási célból történő bérbeadása – A hēa levonási hányadának kiszámítására vonatkozó kritérium”

A C-511/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2010. október 27-én érkezett, 2010. július 22-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Hildesheim**

és

a **BLC Baumarkt GmbH & Co. KG**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, A. Borg Barthet, M. Ilešić, J.-J. Kasel (előadó) és M. Berger bírák,

előtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a német kormány képviseletében T. Henze és J. Möller, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviseletében F. Dedousi, G. Kotta és K. Boskovits, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében C. Murrell, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében C. Soulay és B.-R. Killmann, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2012. április 26-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.;

magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Finanzamt Hildesheim (a továbbiakban: Finanzamt) és a német jog alá tartozó társaság, a BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (a továbbiakban: BLC) között, héaköteles ügyletekhez és héamentes ügyletekhez egyaránt felhasznált ingatlannal összefüggésben el?zetesen felszámított hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonási hányadának kiszámítása tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az Unió szabályozása

3 A hatodik irányelv tizenkettedik preambulumbekzdésének rendelkezései szerint:

„mivel az adólevonás szabályait össze kell hangolni a beszedett adók tényleges nagyságát befolyásoló mértékben; mivel a levonható hányadot hasonló módon kell kiszámítani valamennyi tagállamban”.

4 A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése el?írja

„Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidej?leg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a [héa] levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az el?s?r említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a héának az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhet?].

E levonható hányadot a 19. cikknek megfelel?en az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell.

A tagállamok azonban a következ?ket tehetik:

- a) engedélyezik az adóalanynak, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, ha minden ilyen részterületr?l külön nyilvántartást vezet;
- b) kötelezik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, és hogy valamennyi ilyen részterületr?l külön nyilvántartást vezessen;
- c) engedélyezik vagy kötelez?vé teszik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére [helyesen: összességének vagy egy részének rendeltetése szerint] alkalmazza;
- d) engedélyezik vagy kötelez?vé teszik, hogy az adóalany az adólevonást az els? albekezdésben megállapított szabállyal összhangban valamennyi termékre és szolgáltatásra alkalmazza, amelyeket az ott megnevezett ügylet céljaira használ fel;
- e) engedélyezik, hogy amennyiben az adóalany által le nem vonható [héa] jelentéktelen összeg?, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.”

5 A hatodik irányelv 19. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„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, [héta] nélkül számított összege [helyesen árbevételeknek összege] összege szerepel,
- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes [árbevételeknek], [héta] nélkül számított összege szerepel. A tagállamok a nevezőbe bevonhatják mindazon szubvenciók összegét is, amelyek nem szerepelnek a 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjában.

Az arányosított adót éves alapon százalékban kell megállapítani, és azt egész százalékegységre kell felkerekíteni.”

A német jog

6 Az adójogi reformról szóló 2003. évi törvénnyel (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, 2645. o.) módosított forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, 1270. o.); a továbbiakban: UStG) 15. §-ának (4) bekezdése elírja:

„Amennyiben az adóalany a vállalkozása számára értékesített, behozott vagy a Közösségen belül beszerzett terméket vagy általa igénybe vett egyéb szolgáltatást csak részben használja fel olyan tevékenységekhez, amelyek az elzétesen felszámított adó levonását kizárják, nem vonható le a mindenkor elzétesen felszámított adó összegének azon része, amelyik a felszámított adó levonásának kizárását eredményező tevékenységekhez gazdaságilag kapcsolódik. Az adóalany a le nem vonható részösszeget megfelelő becslés alapján állapíthatja meg. Az elzétesen felszámított adó le nem vonható részösszegének az elzétesen felszámított adó levonását kizáró tevékenységek és az adólevonásra jogosító tevékenységek egymáshoz viszonyított aránya alapján történő megállapítása csak akkor megengedett, ha semmilyen más gazdasági kapcsolódás nem lehetséges.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

7 A BLC 2003 és 2004 között lakásokat és üzlethelyiségeket magában foglaló épületet épített. Ezen épület felépítését követően a BLC azt bérbe adta, e bérlet egy része héaköteles, a másik része pedig héamentes volt. A 2004. évi héabevallásában a BLC részben levonta a hivatkozott ingatlannal összefüggésben elzétesen felszámított adót. E tekintetben a BLC a levonható héa összegét az üzlethelyiségek bérbeadásából, illetve az egyéb bérbeadásból származó forgalom alapján meghatározott százalékos arányt alkalmazva (a továbbiakban: forgalmon alapuló módszer) számította ki.

8 Egy adóellenőrzést követően a Finanzamt megállapította, hogy az UStG 15. §-ának (4) bekezdése értelmében az elzétesen felszámított levonható héa összegét az üzlethelyiségek és a lakások alapterületének arányában kellett volna meghatározni. A jelen esetben az utóbbi módszer alapján történő felosztás a levonható héa összegének csökkenését vonta maga után. A Finanzamt következésképpen az adó újbóli kiszámítására kötelezte a BLC-t.

9 A BLC keresetet nyújtott be az adó újbóli kiszámítására való e kötelezéssel szemben a Finanzgerichthez. E bíróság helyt adott a keresetnek, megállapítva, hogy az UStG 15. §-a (4) bekezdésének harmadik mondata ellentétes az uniós joggal. Ugyanis a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének c) pontjával ellentétes, ha valamely tagállam

f?szabályként a forgalmon alapuló módszert?l eltér? számítási módszert ír el?.

10 A Finanzamt felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz a Finanzgericht határozatával szemben. A Bundesfinanzhof úgy ítéli meg, hogy határozni kell abban a kérdésben, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésében és különösen az ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének c) pontjában szerepl? egyik lehet?ség felhatalmazza-e a tagállamokat arra, hogy korlátozzák a forgalmon alapuló módszer alkalmazásából ered? felosztást, abban az értelemben, hogy e módszer csak akkor használható, ha nem lehetséges egyéb gazdasági kapcsolódás.

11 A fenti körülmények között a Bundesfinanzhof úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [...] hatodik [...] irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését, hogy az felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy valamely vegyes használatú épület felépítésével összefüggésben el?zetesen felszámított héa felosztása céljából els?dlegesen a [forgalom] arányától eltér? felosztási kritériumot írjanak el??”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

12 Kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy valamely vegyes használatú épület felépítésével összefüggésben el?zetesen felszámított héa levonási hányadának kiszámítása érdekében az ezen irányelv 19. cikkének (1) bekezdésében szerepl?, a forgalom arányától eltér? felosztási kritériumot írjanak el?.

13 E kérdés megválaszolása érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése meghatározza a héalevonási jogra vonatkozó szabályokat arra az esetre, amikor az adóalany a beszerzett termékeket és szolgáltatásokat „olyan értékesítéshez használ[ja] fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidej?leg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog”. Ilyen esetben a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének els? albekezdése értelmében az adólevonás csak a héának az el?bbi adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhet? (a C-488/07. sz. Royal Bank of Scotland ügyben 2008. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-10409. o.] 17. pontja).

14 A levonható adót a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében az ugyanazon irányelv 19. cikkének megfelelően meghatározott levonási hányad alapján kell kiszámítani (a fent hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 18. pontja).

15 Ugyanakkor, amint az a fent hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 17. pontjából kit?nik, a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének az „azonban” kifejezést tartalmazó harmadik albekezdése engedélyezi az említett 17. cikk (5) bekezdésének els? és a második albekezdésben el?írt szabály alóli eltérést, mivel felhatalmazása alapján a tagállamok az e rendelkezés harmadik albekezdésében felsorolt egyéb módszerek egyikét is el?írhatják a levonható adó meghatározása céljából, úgymint a tevékenység valamennyi részterületére vonatkozó külön levonási hányad alkalmazását, illetve az eszközök összességének vagy egy részének az adott ügyletre való rendeltetése alapján történ? adólevonás meghatározását, s?t a levonási jog bizonyos feltételekkel való kizárását.

16 Mivel a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését az említett 17. cikk (5) bekezdésének els? és a második albekezdését?l eltér? rendelkezésnek kell tekinteni, a

tagállamok az e rendelkezés által számukra biztosított hatáskörök gyakorlása során kötelesek tiszteletben tartani a hatodik irányelv 17. cikk (5) bekezdése első albekezdésének hatékony érvényesülését, valamint a közös héarendszer alapjául szolgáló elveket, különösen az adósemlegesség és az arányosság elvét.

17 Ennélfogva az a tény, hogy valamely tagállam elfogadhat olyan jogszabályokat, mint amelyeket a kérdést előterjesztő bíróság bemutat, amely jogszabályok általában eltérnek a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első és a második albekezdésében és a hatodik irányelv 19. cikkének (1) bekezdésében előírt szabályoktól, ellentétes az utóbbi irányelvvel. Ugyanis az ilyen jogszabályok megkérdőjelezzik a hatodik irányelvnek az annak tizenkettedik preambulumbekkezdésében kimondott céljait, amely szerint a levonási hányadot hasonló módon kell kiszámítani valamennyi tagállamban.

18 Ez az értelmezés megfelel a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdése céljának is, amely rendelkezéseit meghatározott esetekre kell alkalmazni, mivel céljuk, figyelembe véve az adóalany egyes tevékenységeinek különleges jellemzőit, többek között arra irányul, hogy lehetővé tegyék a tagállamok számára, hogy pontosabb eredményeket kapjanak a levonási hányad kiszámításakor (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 24. pontját).

19 Ebből következik, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésével nem ellentétes, ha valamely tagállam a közös héarendszer alapjául szolgáló elveket tiszteletben tartva valamely adott ügylet – mint például vegyes használatú épület felépítése – vonatkozásában előnyben részesíti a levonási hányad kiszámításának az e rendelkezés harmadik albekezdésében előírt egyik módszerét.

20 A levonási hányad ilyen jellegű helyzetekben történő kiszámítására vonatkozó szabályokat illetően pontosítani kell, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdése d) pontjának alkalmazása esetében használatos módszer kivételével, amely kifejezetten visszautal az ezen irányelv 17. cikk (5) bekezdésének első albekezdésében szereplő számítási szabályra, az utóbbi irányelv 19. cikkének (1) bekezdésében foglalt szabályok nem alkalmazhatók, ha az adott eset ugyanezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében foglalt különleges eljárás alá tartozik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 21. pontját).

21 Ugyanis a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének és 19. cikke (1) bekezdésének szövegéből kitűnik, az utóbbi rendelkezés kizárólag az ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdésében említett levonási hányadra utal, és részletes számítási szabályt csak az e két rendelkezés közül az elsőben érintett arányra határoz meg (a fent hivatkozott Royal Bank of Scotland ügyben hozott ítélet 22. pontja), valamint kiterjesztéséként az említett irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének d) pontját alkalmazva történő levonásra.

22 Márpedig a hatodik irányelvben foglalt szabály hiányában a tagállamok feladata, hogy az uniós jog, valamint a közös héarendszer alapjául szolgáló elvek tiszteletben tartásával meghatározzák az előzetesen felszámított hűa levonási hányadának kiszámítására vonatkozó módszereket és szabályokat. E hatáskör gyakorlása során az említett tagállamok kötelesek figyelembe venni az ezen irányelv célját és szerkezetét (lásd ebben az értelemben a C-437/06. sz. Securita-ügyben 2008. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1597. o.] 34. és 35. pontját).

23 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy tekintettel először is a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének céljára, amely – amint arra a jelen ítélet 18. pontja emlékeztet – arra irányul, hogy lehetővé tegye a tagállamok számára, hogy pontosabb eredményeket kapjanak a levonási hányad kiszámításakor, másodszor az ezen irányelv 17. cikke

(5) bekezdésének szerkezetére, harmadszor pedig a közös héarendszer alapjául szolgáló adósemlegesség elvére, amelynek végrehajtása a 17. cikk (5) bekezdésének harmadik albekezdésében nyilvánul meg, a tagállamok kötelesek az utóbbi rendelkezés által elismert kiváltságok gyakorlása során figyelni arra, hogy az elzeteresen felszámított h  a levonási hányadának kiszámítása a lehető legpontosabb legyen (lásd analógia útján a gazdasági te  v  kenys  gek és a nem gazdasági te  v  kenys  gek közötti levonási hányad megállapítása tekintetében a fent hivatkozott Securenta-ügyben hozott ítélet 37. pontját).

24 A hatodik   r  nyelvvel ennélfogva nem ellentétes, ha az említett hatáskörök gyakorlása során a tagállamok valamely adott ügylet vonatkozásában a forgalmon alapuló módszertől eltér módszert vagy felosztási k  rit  riumot használnak, mint például különösen az alapügyben szóban forgó területen alapul  t, feltéve hogy a választott módszer biztosítja az elzeteresen felsz  m  t  t h  a levonási hányadának a forgalmon alapuló módszerhez viszonyított pontosabb megállapítását.

25 Az alapügyben a kérdést előterjesztő bíróság feladata e feltételek tiszteletben tartásának az ellenőrzése.

26 Következésképpen azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy a hatodik írányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését   gy kell értelmezni, hogy lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a valamely adott ügylettel – mint például vegyes használatú épület felépítésével –   sszef  gg  sben elzeteresen felsz  m  t  t h  a levonási hányadának kiszámítása során az ezen írányelv 19. cikke (1) bekezdésében szereplő, a forgalom arányától eltérő felosztási k  rit  riumot részesítsenek előnyben, feltéve hogy a választott módszer az említett levonási hányad pontosabb megállapítását biztosítja.

A költségekről

27 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képező, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem t  r  th  k meg.

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

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi írányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését   gy kell értelmezni, hogy lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a valamely adott ügylettel – mint például vegyes használatú épület felépítésével –   sszef  gg  sben elzeteresen felsz  m  t  t hozzáadottérték-adó levonási hányadának kiszámítása során az ezen írányelv 19. cikke (1) bekezdésében szereplő, a forgalom arányától eltérő felosztási k  rit  riumot részesítsenek előnyben, feltéve hogy a választott módszer az említett levonási hányad pontosabb megállapítását biztosítja.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.