

C?594/10. sz. ügy

T.G. van Laarhoven

kontra

Staatssecretaris van Financiën

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

„Hatodik héairányelv – Az el?zetesen megfizetett adó levonásának joga – Korlátozás – A vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját szükségleteinek kielégítésére – A vállalkozási vagyon körébe tartozó eszköz magáncélú használatának adójogi kezelése”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Adóköteles ügyletek – Adóalap – Az adóalany által a vállalkozása körébe vont gépjárm?vek mind vállalkozási célú, mind magáncélú használata

(77/388 tanácsi irányelv, 6. cikk, (2) bekezdés, els? albekezdés, a) pont, és 11. cikk, A. rész, (1) bekezdés, c) pont)

A 95/7 irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjával összefüggésben értelmezett 6. cikke (2) bekezdése els? albekezdésének a) pontját akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti adószabályozás, amely azt az adóalanyt, amelynek gépjárm?veit mind vállalkozási célra, mind pedig magáncélra használják, el?ször az el?zetesen megfizetett hozzáadottérték?adó azonnali és teljes levonására jogosítja, de amely a kés?bbiekben e gépjárm?vek magáncélú használata esetében éves adózást ír el?, amely a vonatkozó adóévben fizetend? hozzáadottérték?adó alapjának meghatározása céljából az e használattal kapcsolatban felmerült költségek olyan átalányjelleg? számítási módján alapul, amely nem arányosan veszi figyelembe e használat tényleges mértékét.

(vö. 38. pont és a rendelkező rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2012. február 16.(*)

„Hatodik héairányelv – Az el?zetesen megfizetett adó levonásának joga – Korlátozás – A vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját szükségleteinek kielégítésére – A vállalkozási vagyon körébe tartozó eszköz magáncélú használatának adójogi kezelése”

A C-594/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2010. december 17-én érkezett, 2010. október 29-i határozatával terjesztett elő az előtte

T. G. van Laarhoven

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

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

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. november 10-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- T. G. van Laarhoven személyesen,
- a holland kormány képviseletében C. Wissels és M. Bulterman, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében C. Murrell, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2011. december 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.) módosított, 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 nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (6) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a T. G. van Laarhoven és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelynek tárgya az a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa), amelyet az adóalany a vállalkozási vagyona körébe vont gépjárművek magáncélú használata után kell fizetnie.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 2. cikke értelmében „[a héa] alá tartozik [...] az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4 A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja értelmében ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül „a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított [héa] teljes vagy részleges levonására jogosítanak”.

5 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja értelmében az adóalap „a 6. cikk (2) bekezdésében említett értékesítés esetében az adóalany a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása”.

6 Ugyanezen irányelv 17. cikkének az irányelv 28f. cikkéből következő szövege így rendelkezik:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [héa], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

(6) A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépésétől számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet a [héa] levonásának joga. Az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadás esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek, az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni.

A fent említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel.

[...]”

7 A hatodik irányelv 20. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

„(1) Az eredetileg elszámolt adólevonás módosítása a tagállamok által megállapított részletszabályok szerint történik, különös tekintettel amikor:

- a) az elszámolt adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt;
- b) azon tényezők, amelyeket az adólevonás meghatározása során figyelembe vettek, a bevallás benyújtása után megváltoztak, különös tekintettel a meghiúsult vásárlások vagy kedvezmények esetén; a módosítást nem lehet elvégezni az olyan ügyleteknél, amelynél nem történt fizetés vagy részleges fizetés történt, amelynél a dolog megsemmisült, vagy amelynél megfelelően bizonyították vagy igazolták, hogy azt elvesztették vagy ellopták, valamint az 5. cikk (6) bekezdése szerinti kis értékű ajándékok és termékminták esetén. A tagállamok azonban megkövetelhetik a módosítást olyan ügyletek esetén, amelyek megfizetése nem vagy csak részben történt meg, valamint lopás esetén.

(2) A tárgyi eszközök esetén olyan módosítás történik, amely ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azon évet is, amelyben a javakat elállították vagy beszerezték. Az éves módosítás csak egyötödét érinti azon adónak, amely e javakat terheli. A módosítás a következő években az adólevonási jogosultság változásainak figyelembevételével történik, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerezték vagy elállították.

[...]"

A holland szabályozás

8 A forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény (Wet op de omzetbelasting 1968, a továbbiakban: héatörvény) 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

9 A héatörvény 15. cikkének szövege a következő:

„(1) 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 termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozóan szabályszerűen kiállított számlán;

[...]

(6) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a vállalkozó az adóköteles ügyletektől eltérő célra is használja [...], az adólevonás részletes szabályait miniszteri rendelet határozza meg. Amennyiben a gépkocsit a vállalkozó magáncélra is használja [...], az adólevonás részletes szabályait miniszteri rendelet határozza meg. Ebben a körben a rendelet előírhatja, hogy az adólevonás tekintetében figyelmen kívül kell hagyni, ha a vállalkozó a vállalkozás céljára használt árut a vállalkozásból kivonja.

[...]"

10 A forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény végrehajtási rendelete (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, a továbbiakban: héarendelet) 15. cikkének (1) bekezdése a héatörvény 15. cikke (6) bekezdésének végrehajtásáról így rendelkezik:

„A nem kizárólag a vállalkozás érdekében használt (magáncélú használat) gépjármű üzemben tartását – ideértve a beszerzést is – terhelő adót a vállalkozásnak először úgy kell levonnia,

mintha a gépjárművet kizárólag a vállalkozás érdekében használná; majd a magáncélú használat címén évente 12%-os adót kell fizetnie azon költségek után, amelyek a jövedelemadó szempontjából eszköz kivonásnak minősülnek, ha a gépjárművet e célból a vállalkozás tárgyi eszközeként vették nyilvántartásba. E tekintetben a gépjármű magáncélú használatát az adóévben a gépjárművel megtett összkilométer és a jövedelemadózás szempontjából a vállalkozás érdekében megtett összkilométer különbözete alapján kell megállapítani. Ezt az adót az adóév utolsó bevallási időszakában kell megfizetni.”

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések

11 T. G. van Laarhoven egyszemélyes vállalkozásként adótanácsadóirodát működtet Hollandiában. 2006-ban egymást követően két gépjárművet vont a vállalkozás vagyona körébe. T. G. van Laarhoven a két gépjárművet vállalkozási célra és magáncélra is használta.

12 Az említett év folyamán T. G. van Laarhoven e gépjárművekkel több mint 500 km-t tett meg magáncélból. A 2006. október 1-je és 2006. december 31-e közötti időszakra vonatkozó héabevallásában e magáncélú használattal összefüggésben a héarendelet 15. cikke alapján fizetendő héaként 538 eurót mutatott ki, amelyet meg is fizetett.

13 T. G. van Laarhoven azonban fellebbezést nyújtott be, és kérte az említett összeg visszatérítését. Miután e fellebbezést az Inspecteur határozatában elutasította, T. G. van Laarhoven keresetet indított ezen elutasító határozattal szemben a Rechtbank te Breda előtt. E bíróság e keresetet 2008. március 3-ai ítéletében mint megalapozatlant elutasította, így az adózó ezen ítélet felülvizsgálatát kérte a Hoge Raad der Nederlandentől.

14 Ez utóbbi bíróság a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése alapján úgy véli, hogy a Holland Királyság olyan adószabályozást fogadott el, amely korlátozza a héalevonást azon gépjárművek esetében, amelyeket a vállalkozás a vállalkozási tevékenységétől eltérő célra használ. E szabályozás, amelyet a héarendeletnek a héatörvény 15. cikkének (6) bekezdésével összefüggésben értelmezett 15. cikkének (1) bekezdése tartalmaz, úgy rendelkezik, hogy az ilyen gépjárművek beszerzését terhelő héa először úgy vonandó le, mintha a járművet kizárólag a vállalkozási tevékenység keretében használnák. Majd a vállalkozónak a későbbiekben évente egy bizonyos héaösszeget kell fizetnie az ilyen magáncélú használat után. Az adó összegét azon költségátalány rögzített százalékos aránya alapján kell kiszámítani, amely a jövedelemadó megállapítás szempontjából nem minősül a vállalkozási tevékenység érdekében felmerült költségnek. Ezt az átalányösszeget pedig a listaárnak vagy az egyes gépjárművek értékének bizonyos hányada alapján számítják ki.

15 A kérdést elterjesztő bíróság azt is kifejti, hogy a hatodik irányelv hatálybalépését követően módosításokra került sor, amelyek a héarendelet 15. cikkének (1) bekezdését érintették. Egyrészt a fent említett, rögzített százalékos arányt több ízben is módosították, másrészt pedig a rögzített százalékos arány alapját képező eszköz kivonás összegét növelték. Az említett rendelet e módosításai az adóalanyok szempontjából általában hátrányos következményekkel jártak a vállalkozási vagyon körébe vont gépjármű magáncélú használata címén figyelembe vett összegre, és ennek következtében a héalevonás összegére nézve.

16 E megfontolásokra tekintettel a Hoge Raad der Nederlanden úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és elzeteres döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétesek-e a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésével az adólevonást korlátozó szabályozás alapügybeli módosításai, amelyek révén a tagállam az e rendelkezésben a bizonyos termékekhez és szolgáltatásokhoz kapcsolódó adólevonás kizárása

(kizárásának fenntartása) vonatkozásában biztosított lehet?séggel kívánt élni, ha az adólevonásból kizárt összeg a módosítások folytán a legtöbb esetben emelkedett, de az adólevonást korlátozó szabályozás alapgondolata és rendszere változatlan maradt?

2) Az els? kérdésre adandó igenl? válasz esetén a nemzeti bíróságnak az adólevonást korlátozó szabályozást teljes mértékben figyelmen kívül kell-e hagynia, vagy elegend?e, ha a szabályozást annyiban hagyja figyelmen kívül, amennyiben az a hatodik irányelv hatálybalépése idején hatályban lév? kizárások vagy korlátozások alkalmazási körét kiterjesztette?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

El?zetes észrevételek

17 Meg kell állapítani, hogy az el?terjeszt? bíróság kérdése a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

18 A nemzeti bíróság a hatodik irányelv említett rendelkezésére hivatkozik, mivel úgy véli, hogy az alapügy tárgyát képez? holland adószabályozás, tudniillik a héarendelet 15. cikkének (1) bekezdése olyan rendelkezés, amely korlátozza az olyan gépjárm? beszerzésekor el?zetesen megfizetett héa levonásának jogát, amelyet az érintett adóalany a vállalkozási vagyona körébe vont, de magáncélra is használ.

19 E megfontolásra figyelemmel, és tekintettel arra, hogy az alapügybeli adószabályozást több ízben is módosították azóta, hogy a hatodik irányelv Hollandiában hatályba lépett, a kérdést el?terjeszt? bíróságban az a kérdés merült fel, hogy a héarendelet 15. cikkének (1) bekezdése megfelel-e az említett irányelv 17. cikke (6) bekezdésének.

20 Ezzel kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése, amely eltérést enged? rendelkezés, felhatalmazza a tagállamokat, hogy a Tanács ugyanezen (6) bekezdés els? albekezdésében említett rendelkezéseinek elfogadásáig fenntartsák az adólevonási jog kizárására vonatkozó, a hatodik irányelv hatálybalépésekor hatályos szabályozásukat (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).

21 A kérdést el?terjeszt? bíróság úgy véli, hogy lehetséges, hogy a holland adószabályozás egymást követ? módosításai az adólevonási jog nagyobb korlátozását eredményezték, mint amely a hatodik irányelv hatálybalépésekor alkalmazandó rendelkezésekb?l eredt, így az ilyen korlátozás vélhet?en meghaladja azt a lehet?séget, amelyet a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének említett albekezdése a tagállamoknak biztosít.

22 Ugyanakkor meg kell említeni, hogy a héarendelet 15. cikke (1) bekezdése els? mondatának els? fordulata szerint a nemcsak a vállalkozás érdekében használt gépjárm? beszerzésekor megfizetett HÉÁ?t teljes mértékben és azonnal le lehet vonni, úgy mintha e gépjárm?vet kizárólag vállalkozási célra használnák. Csak ezt követ?en kerül sor – az említett mondat második fordulata alapján – a gépjárm? magáncélú használatának átalányjelleg? adóztatására.

23 Így a hivatkozott 15. cikk (1) bekezdése különbséget tesz az elztesen megfizetett hea azonnali és teljes levonása, valamint aközött, hogy adózási szempontból a késbbiekben – azaz az érintett vállalkozás jövedelemadójának kiszámítása során a vonatkozó adóév utolsó bevallási idszakának végén – figyelembe veszik a gépjárm? magáncélú használatát.

24 Következésképpen az alapügy tárgyát képez? adózási rendszer egyáltalán nem sérti a héalevonáshoz való jogot olyan gépjárm? beszerzése esetében, amelyet a vállalkozás mind vállalkozási célra, mind magáncélra használ, ezért az nem min?ülhet az e gépjárm? beszerzésekor megfizetett hea levonásához való jog korlátozásának.

25 Az említett rendszer a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatának megfelel?nek tekinthet?, amely kimondja, hogy amennyiben tárgyi eszközöket mind vállalkozási, mind vállalkozásidegen célra használnak, az adóalany a hea vonatkozásában választhat, hogy ezt az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonja, vagy teljes egészében magánvagyonra körében tartja, és ezzel teljesen kizárja a hea rendszeréb?l, vagy csak a tényleges vállalkozási célú használattal érintett hányadot viszi be a vállalkozásába (lásd a C?434/03. sz., Charles és Charles?Tijmens ügyben 2005. július 14?én hozott ítélet [EBHT 2005., I?7037. o.] 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C?72/05. sz. Wollny?ügyben 2006. szeptember 14?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?8297. o.] 21. pontját).

26 Ha az adóalany úgy dönt, hogy a részben vállalkozási célra, részben magáncélra használt eszközt a vállalkozás tárgyi eszközének tekinti, jogosult teljes mértékben és azonnal levonni az eszköz beszerzése után elztesen felszámított adót (lásd a fent hivatkozott Charles és Charles?Tijmens ügyben hozott ítélet 24. pontját, valamint a fent hivatkozott Wollny?ügyben hozott ítélet 22. pontját).

27 Azonban ebben az esetben a beszerzésekor megfizetett hea teljes és azonnali levonásához való jog azzal a kötelezettséggel jár, hogy ennek megfelel?en HÉÁ?t kell fizetni a vállalkozás tárgyi eszközének magáncélú használata után (lásd a fent hivatkozott Charles és Charles?Tijmens ügyben hozott ítélet 30. pontját, valamint a Wollny?ügyben hozott ítélet 24. pontját). E célból a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak min?síti a magáncélú használatot, így az ugyanezen irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján az adóalanynak HÉÁ?t kell fizetnie az e használat során felmerült kiadások után (lásd a C?269/00. sz. Seeling?ügyben 2003. május 8?án hozott ítélet [EBHT 2003., I?4101. o.] 42. és 43. pontját).

28 Így e feltételek mellett, és figyelemmel az elz? három pontban ismertetett ítélkezési gyakorlatra, a kérdést el?terjeszt? bíróság által el?terjesztett kérdéseket úgy kell érteni, mint amelyek arra irányulnak, hogy hogyan kell értelmezni a hatodik irányelvnek a vállalkozási vagyon körébe vont gépjárm? magáncélú használatára vonatkozó rendelkezéseit.

29 Az a körülmény, hogy a nemzeti bíróság az elztes döntéshozatalra el?terjesztett kérdéseket formálisan a hatodik irányelv más tényállásokra vonatkozó rendelkezésére hivatkozva fogalmazta meg, nem akadályozza annak, hogy a Bíróság megadja e bíróság számára az értelmezés minden olyan elemét, amely szükséges lehet az utóbbi el?tt lévő ügy megítéléséhez, akár hivatkozott ezekre kérdéseinek szövegében, akár nem (lásd ebben az értelemben a C?368/09. sz. Pannon Gép Centrum ügyben 2010. július 15?én hozott ítélet [EBHT 2010., I?7467. o.] 33. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

Az elztes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?

30 A fentiek alapján úgy kell tekinteni, hogy két kérdésével, amelyeket együttesen kell

vizsgálni, a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjával összefüggésben értelmezett 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját akként kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti adószabályozás, amely azt az adóalanyt, amelynek gépjárműveit mind vállalkozási, mind pedig magáncélra használják, először az előzetesen megfizetett hűa azonnali és teljes levonására jogosítja, de amely a későbbiekben e gépjárművek magáncélú használata esetében éves adózást ír elő, amely a vonatkozó adóévben fizetendő hűa alapjának meghatározása céljából az e használatból kapcsolatban felmerült költségek általányjellegű számítási módján alapul.

31 Az említett adózással kapcsolatban, amint a jelen ítélet 27. pontjában is jeleztük, a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja úgy rendelkezik, hogy az adóztatásnak az adóalanynál az érintett szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadáson kell alapulnia (a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 25. pontja, valamint a C-460/07. sz. Puffer-ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-3251. o.] 41. pontja).

32 A fentiekből következik, hogy ahhoz, hogy a kérdést elterjeszt? bíróság számára hasznos tájékoztatást adhassunk, értelmezni kell „az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása” kifejezés fogalmát, amely az említett 11. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontjában szerepel.

33 E tekintetben egyrészt hangsúlyozni kell, amint a f?tanácsnok is rámutatott az indítványa 28. és 29. pontjában: bár a tagállamok az említett kiadás meghatározását szabályozó elvek tekintetében bizonyos mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek, amely bizonyos mértékben általányjellegű számítási módszereket is megenged, biztosítani kell azonban, hogy az adóalany által fizetendő hűa számítási szabályainak általányosítása megfeleljen többek között az arányosság elvének abban az értelemben, hogy az általányjellegű számításnak szükségképpen a szóban forgó eszköz magáncélú használatának mértékével kell arányosnak lennie.

34 A tagállamoknak ugyanis, bár ilyen mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek, tiszteletben kell tartaniuk a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját alátámasztó célkitűzést, azaz az ezen eszközök magáncélú használatának megfelelő adóalap meghatározását.

35 Másrészt az adóalanynál felmerült kiadás meghatározásával azt kívánják elkerülni, hogy a vállalkozása körébe vont eszközt magáncélra is használó adóalany jogtalan gazdasági előnyhöz jusson a végső fogyasztóval szemben esetleg abból eredően, hogy ez az adóalany olyan hűalevonást eszközölt, amelyre nem volt jogosult (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 35. pontját).

36 E feltételek mellett a nemzeti jog értelmezésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező nemzeti bíróságra hárul az a feladat, hogy a Bíróság által így megadott szempontok alapján megvizsgálja, hogy a vállalkozási vagyon körébe vont eszköz magáncélú használata miatt fizetendő hűa alapjának a holland adószabályozásban szereplő számítási szabályai olyannak tekinthetők-e, mint amelyek megfelelnek a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti, „az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása” kifejezés fogalmának.

37 E célból a kérdést elterjeszt? bíróság feladata, hogy saját bels? jogát a hatodik irányelv említett rendelkezése szövegének és célkit?zésének fényében az ezen irányelv által követett célok elérése érdekében a lehet? legteljesebb mértékben úgy értelmezze, hogy el?nyben részesíti a nemzeti jogszabályok e célkit?zésnek leginkább megfelel? értelmezését, hogy ezáltal az említett irányelv rendelkezéseinek megfelel? eredményre jusson, és adott esetben mell?zze a nemzeti jog azzal ellentétes rendelkezéseit (lásd a C-414/07. sz. Magoora-ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-10921. o.] 44. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

38 A fenti észrevételek alapján a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjával összefüggésben értelmezett 6. cikke (2) bekezdése els? albekezdésének a) pontját akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti adószabályozás, amely azt az adóalanyt, amelynek gépjárm?veit mind vállalkozási célra, mind pedig magáncélra használják, el?ször az el?zetesen megfizetett hea azonnali és teljes levonására jogosítja, de amely a kés?bbiekben e gépjárm?vek magáncélú használata esetében éves adózást ír el?, amely a vonatkozó adóévben fizetend? hea alapjának meghatározása céljából az e használattal kapcsolatban felmerült költségek olyan átalányjelleg? számítási módján alapul, amely nem arányosan veszi figyelembe e használat tényleges mértékét.

A költségekr?

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

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

Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjával összefüggésben értelmezett 6. cikke (2) bekezdése els? albekezdésének a) pontját akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti adószabályozás, amely azt az adóalanyt, amelynek gépjárm?veit mind vállalkozási célra, mind pedig magáncélra használják, el?ször az el?zetesen megfizetett hozzáadottértékadó azonnali és teljes levonására jogosítja, de amely a kés?bbiekben e gépjárm?vek magáncélú használata esetében éves adózást ír el?, amely a vonatkozó adóévben fizetend? hozzáadottértékadó alapjának meghatározása céljából az e használattal kapcsolatban felmerült költségek olyan átalányjelleg? számítási módján alapul, amely nem arányosan veszi figyelembe e használat tényleges mértékét.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.