

F. G. JACOBS

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. január 20.(1)

C?434/03. sz. ügy

P. Charles és T. S. Charles-Tijmens

kontra

Staatssecretaris van Financiën

1. A jelen ügyben a holland Hoge Raad (legfels?bb bíróság) azt kéri, hogy a Bíróság pontosítsa az el?zetesen felszámított HÉA levonásával és módosításával kapcsolatos szabályok bizonyos szempontjait, olyan esetekre vonatkozóan, amikor a tárgyi eszközök bizonyos részét megadóztatott(2) ügyletek során, más részét pedig magáncélra használják.

2. A holland bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy összeegyeztethet??e a közösségi joggal az olyan nemzeti szabály, amely nem teszi lehetővé, hogy a tárgyi eszközöket teljes mértékben mint a vállalkozást szolgáló eszközként kezeljék, amikor ezen eszközöknek a saját szükséglet kielégítésére irányuló felhasználása ellenérték fejében történ? szolgáltatásnyújtásnak min?sül.

A közösségi HÉA-szabályok

Az alapvet? rendelkezések

3. A HÉA-rendszer lényegét az els? HÉA-irányelv(3) 2. cikke tartalmazza:

4. „A közös hozzáadottértékadó-rendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történ? alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megel?z?en játszódnak le.

5. A hozzáadottérték-adót minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböz? költségelemek által közvetlenül viselt hozzáadottértékadó-összeg levonását követ?en kell felszámítani.

6. A közös hozzáadottértékadó-rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell

alkalmazni.”

7. Így ebben a rendszerben az adó egymást követ? kivetése és levonása folytán a keresked?t nem terheli a vállalkozási célú termékek és szolgáltatások adótartalma. A kiskereskedelmi szakaszt követ?en – illetve minden, az üzleti szférán kívül végrehajtott ügyletre – a HÉA nem vethet? ki, és nem vonható le.

8. A részletesebb szabályokat a hatodik HÉA-irányelv(4) tartalmazza.

9. A HÉA hatályát a 2. cikk határozza meg, amely szerint HÉA-köteles ügylet, egyebek között, „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”, valamint a termékimport.

10. Az adóalany fogalmát a 4. cikk (1) bekezdése határozza meg; ennek értelmében adóalany az a személy, aki gazdasági tevékenységet végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. A 4. cikk (2) bekezdése alapján gazdasági tevékenység a „termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja”, beleértve azt a tevékenységet is, amely „bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában”.

11. Az adólevonási jog lényegét a hatodik irányelv 17. cikke tartalmazza. A 17. cikk (2) bekezdése kimondja: „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 vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog.” A 17. cikk (1) bekezdése szerint ez a jog azon id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

12. Mivel a levonási jog csupán a ténylegesen megadóztatott ügyletekkel kapcsolatban felhasznált szolgáltatások és termékek kapcsán áll fenn, adómentes ügyletekhez – vagyis az irányelv 13. cikkében felsorolt, illetve a HÉA hatályán teljesen kívül es?, például nem ellenérték fejében vagy nem adóalany által, illetve nem a 4. cikk szerinti gazdasági tevékenység körében teljesített ügyletekhez – felhasznált szolgáltatások és áruk esetében nem áll fenn levonási jog.

A „vegyes” használattal kapcsolatos problémák

13. Számos rendelkezés vonatkozik azon nehézségekre, amelyek abból adódhatnak, hogy valamilyen okból az adóalany részére történt, megadóztatott termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást részben megadóztatott ügyletekhez, részben más célra használják. Nyilvánvaló, hogy ilyen esetekben szükséges a megadóztatott és az egyéb ügyletek megkülönböztetése, illetve az el?zetesen felszámított adó levonása, valamint az adóalany által felszámított adó kivetése közötti megfelelés fenntartása.

14. Kétféle „vegyes” használat megkülönböztetésére került sor. Egyrészt vannak olyan helyzetek, amelyekben az adóalany termékeket vagy szolgáltatásokat szerez be az üzleti tevékenysége során, és részben üzleti, részben nem üzleti célból használja fel ?ket. Másrészt vannak olyan esetek, amikor egy vállalkozás egyaránt végez megadóztatott, illetve meg nem adóztatott tevékenységet.

15. El?ször is: az üzleti javaknak a saját szükségletek kielégítésére történ? használatával, illetve a hasonló helyzetekkel kapcsolatban a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése a következ?képpen rendelkezik: „Az ellenérték fejében történ? teljesítéssel egy tekintet alá tartozik, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak

szükségletei kielégítése végett, vagy ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után az elzetsesen felszámított hozzáadottérték-adót teljesen vagy részben levonták.”

16. Hasonlóképpen: a szolgáltatásokra vonatkozóan a 6. cikk (2) bekezdése kimondja: „Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az elzetsesen 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.”

17. Így – a 6. cikk (2) bekezdése esetében az eltérés lehetőségétől függően – a fenti két rendelkezés azt jelenti, hogy amennyiben az adóalany a vállalkozásából, de vállalkozásidegen célra saját magának terméket értékesít, vagy szolgáltatást nyújt, gyakorlatilag köteles az ügyleten saját magának HÉA-t felszámolni, mivel az ilyen eszközök vonatkozásában levonta az elzetsesen felszámított adót.

18. Az adóalapot ilyen esetben a 11 cikk A. részének (1) bekezdése szerint kell kiszámítani, amely a következőképpen rendelkezik:

„[...]

b) az 5. cikk (6) és (7) bekezdése szerinti termékértékesítések esetén a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár;

c) a 6. cikk (2) bekezdésében említett értékesítés esetében az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása

[...]”.

19. Másodszor: a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése olyan helyzetektől rendelkezik, amikor az adóalany a termékeket vagy szolgáltatásokat adólevonási joggal járó ügyletekhez és adólevonási joggal nem járó ügyletekhez is felhasználja. Ilyen esetekben, az első albekezdés szerint „a hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik”.

20. A 17. cikk második albekezdése szerint a levonható hányadot elvben a 19. cikk alapján kell megállapítani, amely szerint ez a hányad lényegében az adólevonásra jogosító tevékenység bevételeinek és a teljes bevételnek a hányadosa.(5)

21. A hatodik irányelv 20. cikke előírja, hogy az elzetsesen felszámított adó levonásának összegét bizonyos esetekben módosítani kell:

„(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 [...].

(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 tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében a módosítási időszaktól legfeljebb 20 évre meg lehet hosszabbítani.

[...]”

A levonási jog alóli kizárásra vonatkozó „átmeneti” rendelkezések

22. A hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése alapján: a Bizottság javaslatára a Tanács egyhangúlag állapítja meg, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezik a hozzáadottérték-adó levonásának joga, de kifejezetten rendelkezik arról, hogy 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.

23. A Tanács döntésének meghozataláig terjedő időszakra vonatkozóan a 17. cikk (6) bekezdésének második albekezdése kimondja: „A fent említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel.”

24. A kérdéses szabályok mindeddig nem kerültek elfogadásra, így az átmeneti rendelkezés továbbra is hatályban van.

25. A hatodik irányelv hatálybalépését közvetlenül megelőzően az akkori tagállamok HÉA-szabályozásának (Hollandiát is beleértve) a második irányelv(6) volt az alapja. Ezen irányelv 11. cikke az alábbiak szerint rendelkezett:

„(1) Amennyiben az adóalany vállalkozása céljára használ fel termékeket és szolgáltatásokat, az általa fizetendő adóból levonhatja:

- (a) a részére teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások tekintetében kiszámlázott hozzáadottérték-adót;

[...].

(4) A levonási rendszerből kizárhatók bizonyos termékek és szolgáltatások, különösen azok, amelyeket az adóalany vagy alkalmazottai részben vagy kizárólag saját szükségleteik kielégítésére használhatnak fel.”

26. Vagyis a 11. cikk (1) bekezdése volt a hatodik irányelv(7) 17. cikke (2) bekezdésének el?dje, és bár a szövege eltér?, a 11. cikk (4) bekezdésének célja hasonló volt a hatodik irányelv 5. cikke (6) bekezdésének és a 6. cikke (2) bekezdésének céljához.

A releváns holland szabályozás

27. Hollandiában a HÉA?t az 1968. évi Wet op de Omzetbelasting (forgalmi adóról szóló törvény) és végrehajtási rendelete, az Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting szabályozza. A Hoge Raad a következ?képpen magyarázza ezek m?ködését:

28. Az 1968. évi törvény 2. cikke és 15. cikkének (1) bekezdése alapján egy vállalkozás levonhatja az általa beszerzett termékek és általa nyújtott szolgáltatások vonatkozásában a valamely másik vállalkozás által rá áthárított adót, amennyiben e termékeket, illetve szolgáltatásokat üzleti tevékenysége keretében használja fel. Ezért amikor a termékeket vagy szolgáltatásokat mind a vállalkozás céljaira, mind vállalkozásidegen (különösen magán-) célra használják fel, a vállalkozásidegen tevékenység mértékéig tilos a levonás.

29. A törvény 15. cikkének (4) bekezdése szerint az üzleti és vállalkozásidegen célú felhasználás arányát akkor kell megállapítani, amikor a beszerzett termékeket és szolgáltatásokat felhasználják. Az Uitvoeringsbeschikkingnek a törvény 15. cikke (6) bekezdésén alapuló 12. cikkének (3) bekezdése kimondja, hogy a pénzügyi év utolsó adóbevallási id?szakára vonatkozó adóbevallásban a levonásba helyezett adót újra kell számítani a teljes pénzügyi év adatai alapján. Ezt követ?en nincs lehet?ség a levont összeg újraszámolására vagy módosítására, és a törvény nem teszi lehetővé adó felszámítását a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti, a saját szükségletek kielégítésére teljesített szolgáltatásnyújtások vonatkozásában.

30. Az Uitvoeringsbeschikking szabályait 1969-ben a második HÉA-irányelv 11. cikke (1) bekezdésének átültetése érdekében alkották. Így e szabályok a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének alkalmazását illet?en megel?zik a hatodik irányelv hatálybalépését.

A tényállás, a nemzeti eljárás és a Bíróság elé utalt kérdések

31. 1997 márciusában P. Charles és T. S. Charles-Tijmens (felperesek) egy nyaralót vásároltak közösen Hollandiában. A nyaralót bérbeadás céljára, valamint saját szükségleteik kielégítésére szánták, és így is használták a kérdéses id?szakban is: 87,5%-ban bérbeadás céljára, 12,5%-ban magáncélra.

32. A közösségi és a nemzeti jog alapján a bérbeadás megadóztatott ügylet, amelynek szempontjából a felperesek egy adóalanynak számítanak.

33. A 1997-es év második negyedévére vonatkozó HÉA-bevallásukban a felperesek el?ször levonták a nyaralóval kapcsolatosan el?zetesen felszámított adó 87,5%-át, ami 91 NLG összeg? visszatérítést eredményezett, és ezt a 1997. október 1?jén hozott határozat alapján megkaptak. Ezt követ?en azonban úgy vélték, hogy az el?zetesen felszámított adó 100%-a levonásba helyezhet?, ezért kifogást nyújtottak be a fenti döntés ellen, és további 13 NLG visszatérítését kérték. Az adóellen?r elfogadhatatlannak találta a kifogást.

34. A felperesek ezután keresetet nyújtottak be az üggyel kapcsolatosan a területi fellebbviteli bírósághoz, a Gerechtshof te 's-Hertogenboschhoz, amely helybenhagyta az 1997. október 1?jei határozatot. Megjegyezte, hogy a felperesek a nyaralót üzleti célra használják, és ez HÉA-köteles, de ugyanakkor saját szükségleteik kielégítésére is, így nem vonhatják le a nyaralóval kapcsolatosan áthárított adó teljes összegét. A holland bíróság szerint a hatodik irányelv 6.

cikkének (2) bekezdése és 17. cikkének (2) bekezdése nem zárja ki a levonás lehetőségének korlátozását, míg a 17. cikk (6) bekezdése alapján a tagállamok fenntarthatnak minden, az irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti megszorítást. Mivel a kérdéses holland rendelkezéseket azóta nem módosították, nem lehet kétséges, hogy megengedhet? a levonás lehetőségének olyan jelleg? korlátozása, mint a jelen ügy tárgyát képez? korlátozás.

35. Az ügy további fellebbezés folytán a Hoge Raad elé került, amely szerint a fellebbezési okok közül kett? közösségi jogi kérdéseket vet fel.

36. Az els?: a felperesek el?adják, hogy a levonás alóli részleges kizárás ellentétes a hatodik irányelvvel. A 6. cikk (2) bekezdése alapján a nyaraló saját szükségleteik kielégítésére történ? használatát adóköteles szolgáltatásnak kellene min?síteni, mivel a lakóhely teljes egészét az üzleti javak körébe vonták. A 17. cikk (2) bekezdése szerint így az el?zetesen felszámított adó teljes összege levonható.

37. A második: a felperesek vitatják a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének a Gerechthof általi értelmezését. Az irányelv hatálybalépésekor a holland jog nem tartalmazott a kérdéses rendelkezésben hivatkozott levonás alóli kizárást, kivéve a gépjárm?vek esetét. A 17. cikk (6) bekezdése csupán a második HÉA-irányelv 11. cikkének (4) bekezdésében említett kizárásokra vonatkozik, „bizonyos termékek és szolgáltatások” tekintetében. Az 1968. évi törvény 15. cikkének (1) bekezdésében foglalt, a levonás alóli részleges kizárás nem a fenti rendelkezésen alapult, és nem ilyen jelleg?. Olyan eszközök esetében, mint a jelen ügy tárgyát képez? nyaraló, nem létezett a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdésében említett, jogszabályban rögzített levonás alóli kizárás, így a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése nem teszi jogszer?vé a levonás alóli részleges kizárást.

38. A kérdéses közösségi és nemzeti szabályozást összehasonlítva, a Hoge Raad megjegyzi, hogy mindkett?nek ugyanaz a célkit?zése, és ugyanaz lehet a hatása, valamint hogy amíg nem áll fenn versenytorzító hatás, bármilyen különbség a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésében engedélyezett eltérésnek min?síthet?.

39. Ugyanakkor felhívja a figyelmet arra, hogy a hatás nem mindig egyforma. Az irányelv értelmében az adóalanynak jogában áll haladéktalanul a teljes összeget levonásba helyezni, és nincs szükség a saját szükségletek kielégítésére irányuló felhasználás tekintetében módosításra, amíg az be nem következik. A holland jog alapján a jöv?beli, saját szükségletek kielégítésére irányuló felhasználást az els? évben kell meghatározni, ett?l kezdve a levonás kizárt, és a holland jog nem rendelkezik a módosításra vonatkozóan abban az esetben, ha a használat mértéke eltér a következ? években. Az adóalany indokolatlan el?nyhöz jut, ha a kés?bbiekben növeli a saját szükségletek kielégítésére irányuló használat mértékét, ugyanakkor nincs mechanizmus az ilyen jelleg? visszaélések megakadályozására, ez pedig versenytorzító hatással járhat. Ellenkez? esetben a saját szükségletek kielégítésére irányuló használat csökkenése indokolatlan HÉA-teherrel jár az adóalany számára.

40. A Hoge Raad így el?zetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordult a Bírósághoz, amelyben arra keres választ, hogy összeegyeztethet?e a hatodik irányelvvel, és különösen az irányelv 17. cikke (1), (2) és (6) bekezdésével, valamint 6. cikke (2) bekezdésével a fentiekben leírt olyan szabályozás, amely a hatodik irányelv elfogadása el?tt hatályban volt, és amely:

– nem teszi lehetővé, hogy olyan termékeket és szolgáltatásokat, amelyeket az ezeket beszerz? vállalkozás mind a vállalkozás céljára, mind vállalkozásidegen (és különösen saját szükségletek kielégítésére irányuló) célra használ, a vállalkozás teljes egészében a vállalkozás tárgyi eszközeinek körébe vonja, vagy azokat ekképpen kezelje;

- és ebből következően nem teszi lehetővé az ilyen termék vagy szolgáltatás beszerzésével kapcsolatosan elzárólagosan felszámított adó közvetlen és teljes levonását; és
- nem rendelkezik a HÉA-nak a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti felszámolásáról.

41. A holland kormány és a Bizottság írásbeli észrevételt nyújtott be, és – az alapeljárás felpereseivel, valamint a német kormányval együtt – válaszolt a Bíróság által feltett két írásbeli kérdésre. A tárgyaláson a felperesek, a német és a holland kormány, valamint a Bizottság terjesztett elő szóbeli észrevételeket.

Értékelés

42. A Hoge Raad kérdései, valamint a Bírósághoz benyújtott beadványok számos kérdést vetnek fel, amelyek összefüggése nem egyszeri, és célszerű lehet elzárólagosan ismertetni tárgyalásuk módját.

43. A holland jog releváns jellemzőinek feltárását(8) követően megvizsgálom a Bíróság arra vonatkozó ítélkezési gyakorlatát, hogy lehetővé kell tenni az adóalanyok számára, hogy a részben saját szükségletek kielégítésére használt eszközt az üzleti javak körébe vonják be.(9) Ennek érdekében meg kell vizsgálni a hatodik irányelv számos releváns mechanizmusát(10) és a 6. cikk (2) bekezdésének utolsó mondatában megengedett eltérés hatályát(11), valamint a fenti mechanizmusok hatását, attól függően, hogy a kérdéses javak az üzleti vagy a magánvagyon körébe kerülnek-e.(12) Összehasonlítom annak hatását, ha e javakat kizárják a vállalkozás vagyonának köréből, illetve ha azokat bevonják a vállalkozás vagyonába, de a saját szükségletek kielégítésére irányuló felhasználásukat nem tekintik ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak.(13) Végül megvizsgálom a 17. cikk (6) bekezdésben foglalt, a korábban létező szabályozás fenntartására vonatkozó felhatalmazás hatályát.(14)

A holland jog szerinti választási lehetőség

44. Elzárólagosan megjegyzem: a holland kormány tagadja, hogy a holland jog alapján valamely, mind üzleti, mind magáncélra szánt tárgyi eszközöket beszerző adóalany választása szerint ne tudná e kérdéses eszközöket teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe bevonni. A holland kormány bemutatta a pénzügyminiszter 2002. november 27-i döntését tartalmazó körlevél egyik példányát, amely megerősítette a fenti választási lehetőséget. A tárgyaláson a felperesek jogi képviselője vitatta ezt az állítást, és a holland kormány ismét megerősítette, hogy egy közigazgatási szabály folytán fennáll a választás lehetősége.

45. A Bíróságnak nincs hatásköre a holland jog értelmezésére. A Bíróságnak a kérdést elterjesztő bíróság által ismertetett nemzeti jog alapján kell eljárnia. A Hoge Raad által feltett kérdés kifejezetten olyan jogi helyzetre utal, amelyben „nincs lehetőség arra, hogy olyan termékeket [...], amelyeket a termékeket beszerző vállalkozás mind a vállalkozás céljára, mind vállalkozásidegen (és különösen saját) célra használ, a vállalkozás teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vonja”.

46. Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy:

- a holland kormány egy adott közigazgatási döntésre utal, és a Bíróság több ízben kimondta, hogy valamely nemzeti jogszabálynak a közösségi joggal való összeegyeztethetlenségét a kérdéses jogszabállyal megegyez? joger?vel bíró, kötelez? erej? eszközzel kell orvosolni;(15)
- a kérdéses közigazgatási döntést 2002-ben hozták, míg az alapeljárásban irányadó id?szak az 1997?es adóév volt;
- a döntés kifejezetten kimondja, hogy amennyiben az adóalany – választása szerint – teljesen a vállalkozás vagyona körébe vonja a tárgyi eszközöket, a levonás kizárt, amennyiben a javakat vállalkozásidegen célra használja, és ez a kizárás a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésén alapul; és
- úgy t?nik, hogy a kezdeti választási lehet?ség nem foglalja magában a használat változásától függ? kés?bbi módosítás lehet?ségét.

A holland rendszer vitatott elemei

47. Világos, hogy a fentiekben leírt rendszer különbözik a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése alapján elképzelt mechanizmustól. Bár elképzelhet?, hogy – amint azt a Hoge Raad el?adta – a kett?nek nagyjából azonos a célja, valószínű, hogy a gyakorlatban eltér a hatásuk, különösen, ha id?vel megváltozik a mind üzleti, mind saját célra beszerzett tárgyi eszközök magáncélú felhasználásának mértéke.

48. El kell dönten, hogy a holland rendszer jellegzetességei ennek ellenére összeegyeztethet?ek-e a hatodik irányelv rendelkezéseivel.

49. A Hoge Raad által a kérdésében felvetett jellegzetességek a következ?k: i) a mind vállalkozási, mind vállalkozásidegen célra használt tárgyi eszközöket nem lehet teljes egészében az üzleti vagyon körébe vonni, ezért ii) az ilyen termékek vonatkozásában el?zetesen felszámított adót nem lehet teljes egészében levonni, és iii) nincs olyan rendelkezés, amelynek értelmében a magáncélú felhasználás vonatkozásában HÉA?t lehetne felszámítani. A második és harmadik elem nyilvánvalóan az els? elem közvetlen és automatikus következménye, de én hozzáadnék egy további jelent?s elemet, amely kevésbé nyilvánvaló, és amelyre a Hoge Raad az indokolásban hívja fel a figyelmet: iv) amennyiben az eszközöket megosztották az üzleti vagyon és a magánvagyon között, a megosztást az els? év végét követ?en nem lehet módosítani.

A választás lehet?ségének követelménye

50. A Bíróság több ízben meger?sítette, hogy „az adóalany választhat, hogy a hatodik irányelv alkalmazása vonatkozásában, bevonja-e a vállalkozásba egy eszköz azon részét, amelyet saját szükségletei kielégítésére használ”(16).

51. Következésképpen amennyiben a holland szabályok alapján erre nincs lehet?ség, a szabályok az irányelvvel összeegyeztethetetlenek t?nnek.

52. Ugyanakkor a holland kormány el?adja, hogy a szabályok egyrészt?l teljesítik a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésében el?írt követelményt, amely szerint az adóalany által a nem adóköteles tevékenységhez használt termékek és szolgáltatások vonatkozásában nincs lehet?ség levonásra, másrészt?l teljesítik 6. cikk (2) bekezdésének célját, amely nem más, mint az adóalanyok és a végs? fogyasztók közötti egyenl? bánásmód biztosítása.(17) A holland kormány a Bizottsággal együtt azon az állásponton van, hogy a fenti bekezdés utolsó mondata szerinti eltérési lehet?ség megengedi a holland szabályok és a 6. cikk (2) bekezdése közötti bármilyen eltérést.(18) A tárgyaláson a német kormány kifejezetten kérte a Bíróságot, hogy vizsgálja felül

azon ítélkezési gyakorlatát, amely szerint minden esetben lehetővé kell tenni az adóalany számára, hogy a vállalkozásnak az eszközei körébe való bevonását választhassa.

53. Ezért a kérdést közelebbre?l is meg kell vizsgálni.

A releváns problémák és megoldások a HÉA-irányelvek rendszerében

54. A HÉA-irányelvek által felállított rendszerben alapvet? az, hogy egyrészt?l az adóalany által az adóköteles üzleti tevékenysége érdekében beszerzett termékekkel és szolgáltatásokkal kapcsolatban el?zetesen felszámított adó levonható legyen, míg másrészt?l a teljes adó a saját célú végs? felhasználást terhelje.

55. Az el?zetesen felszámított adó levonása az el?állított termék vagy szolgáltatás vonatkozásában felszámított adóhoz kapcsolódik, így amennyiben az adóalany az általa beszerzett termékeket és szolgáltatásokat olyan ügyletek céljára használja, amelyek adómentesek, vagy a HÉA hatályán kívül esnek, nincs a létrejött terméken vagy szolgáltatáson adó, és az el?zetesen felszámított adó nem vonható le.

56. Nehézség adódhat abban az esetben, ha a beszerzett termékek és szolgáltatások felhasználásának módja között átfedés vagy összeütközés áll fenn.

57. A hatodik irányelv két utat javasol az ilyen nehézségek elkerülésére, ám alkalmazásuk körülményei eltér?ek, és nem cserélhet?ek fel egyszerűen.

58. Az els? mód arra a helyzetre vonatkozik, amikor az adóalany magánszemélyként olyan termékeket vagy szolgáltatásokat használ fel, amelyeket eredetileg adóköteles üzleti célra szánt eszközként kezelt, és amelyek vonatkozásában így az el?zetesen felszámított adót levonta. A nagyjából párhuzamos rendelkezések, egyrészt?l az 5. cikk (6) bekezdésének értelmében, amennyiben termékek, másrészt?l a 6. cikk (2) bekezdése szerint, a jelen ügghöz hasonló esetben – azaz, amennyiben szolgáltatások végs? felhasználásáról van szó – úgy tekintik, hogy az adóalany kétféle min?ségben, egyrészt mint a terméket értékesít? vagy a szolgáltatást nyújtó vállalkozás másrészt mint magánszemély vásárló szerepel, és így az „ügylet” tekintetében köteles HÉA-t felszámítani.

59. A másik mód – a 17. cikk (5) bekezdése és a 19. cikk által szabályozott arányos levonási rendszer – az, amikor a vállalkozás tevékenységének eredményeképpen mind megadóztatott, mind meg nem adóztatott ügyleteket hajt végre. Az alapvet? szabály szerint éves szinten számítva az el?zetesen felszámított adó azon hányada vonható le, amely egyenl? az adóköteles ügyletek és az összes ügylet nettó értékének hányadosával.

60. A 20. cikk továbbá lehetővé teszi a levonások módosítását, amennyiben egyebek között a levonható összeg meghatározását megalapozó tényez?kben változás történik. A tárgyi eszközök esetében jelent?s az ilyen változás esélye, mivel gyakran éveken keresztül használják ?ket, és az évek során a használatuk célja változhat. Ezért van egy ötéves módosítási id?szak – ez ingatlan esetén 20 évre növelhet? –, ahol a változó levonások lépcs?zetesen kerülnek elosztásra a teljes id?szak alatt.(19)

61. Hasznos lehet a két rendszer f?bb pontjainak összehasonlítása.

62. El?ször: mindkét rendszer csak abban az esetben alkalmazható, ha a megadóztatott termékek vagy szolgáltatások az üzleti tevékenység keretében kerülnek beszerzésre. Az 5. cikk (6) bekezdése és a 6. cikk (2) bekezdése a vállalkozás eszközeinek részét képez? termékekre, illetve valamely vállalkozás által teljesített szolgáltatásokra vonatkozik. A 17. cikk (5) bekezdése

egyaránt vonatkozik a megadóztatott, valamint a meg nem adóztatott – vagyis adómentes – ügyletekhez felhasznált termékekre és szolgáltatásokra. Egyik rendelkezés sem alkalmazható olyan esetben, ha az adóalany magánszemélyként szerzi be a termékeket, vagy a HÉA hatályán kívül eső ügyletekhez használja fel őket. Ilyen esetben az elzeteresen felszámított adó soha nem vonható le, és az ügyletek ki vannak zárva a levonható hányad számításából.(20) Továbbá – még ha az adóalany a magánszemélyként beszerzett eszközöket bevonná is a vállalkozás eszközeinek körébe – az ügylet a HÉA hatályán kívül esne, mivel az adóalany nem „gazdasági tevékenysége” körében, hanem magánszemélyként hajtaná végre.

63. Másodszor: mindkét rendszert annak biztosítása érdekében alakították ki, hogy az elzeteresen felszámított adó levonása és az elállított termék vagy szolgáltatás vonatkozásában felszámított adó megfeleljen egymásnak, de hatásukban egymás tükörképei legyenek. Az 5. cikk (6) bekezdése és a 6. cikk (2) bekezdése kimondja, hogy amennyiben az elzeteresen felszámított adó levonásra került, adót kell felszámítani azon ügyletek vonatkozásában, amelyek egyébként – tekintettel arra, hogy nincs ellenérték – kívül esnének a HÉA hatályán. A 17. cikk (5) bekezdése elírja, hogy amilyen mértékben nem lehet az ügylet adómentessége miatt adót felszámítani, ugyanolyan mértékben nem lehet a vonatkozó elzeteresen felszámított adót levonni. Vagyis ha a két rendszer között átfedés lenne, elször az 5. cikk (6) bekezdését vagy a 6. cikk (2) bekezdését kell alkalmazni, amely szerint a saját célú felhasználás adóköteles termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak számít, majd az összes adóköteles termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást, a magáncélú felhasználást is beleértve, össze kell adni, és meg kell különböztetni az adómentes termékértékesítésektől és szolgáltatásnyújtásoktól, a 17. cikk (5) bekezdés alkalmazása érdekében.

64. Végül mindkét rendszer lehetővé teszi a változó körülményekhez való igazodást, bár a módosítás mechanizmusa mindkét esetben különbözik. Az 5. cikk (6) bekezdése és a 6. cikk (2) bekezdése esetében a módosítás lényegében automatikusan történik, mivel az adót a fogyasztás időpontjában számítják fel. A 17. cikk (5) bekezdése esetén a levonható hányadot éves alapon számítják, amely így évről-évre változhat, és a 20. cikk további többéves módosítási időszakot tesz lehetővé tárgyi eszközök tekintetében.

A 6. cikk (2) bekezdésében foglalt eltérési lehetőség hatálya

65. A 6. cikk (2) bekezdése olyan ügyleteket határoz meg, amelyeket ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak kell tekinteni annak ellenére, hogy általában nincs ellenérték, és így egyébként a HÉA hatályán kívül esnének.

66. A 6. cikk (2) bekezdésének utolsó mondata szerint a tagállamok „eltérhetnek az e bekezdésben foglaltaktól”, amennyiben az eltérés nem eredményezi a verseny torzulását.

67. Álláspontom szerint a felhatalmazás hatálya csak arra terjed ki, hogy a tagállamok úgy dönthetnek, hogy a különböző ilyen ügyletfajtákat egészben vagy részben nem minősítik ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak, és azok így továbbra is a HÉA hatályán kívül maradnak. Azt azonban nem engedi meg a tagállamoknak, hogy a hatodik irányelvben meg nem engedett szabályokat alkossanak, vagy a meglévőket meg nem engedett szabályokkal helyettesítsék.

68. A fenti álláspont a rendelkezés szövegéből következik, és azt a Bíróság is megerősítette a *Cookie's World* ügyben hozott ítéletében.(21)

69. Következésképpen úgy tűnik, hogy a 6. cikk (2) bekezdésének utolsó mondata nem hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy megtagadják az adóalanyoktól azt a választási lehetőséget, hogy a mind üzleti, mind saját célra használt javakat a vállalkozás eszközei közé

sorolják.

70. Másrészt! azonban felhatalmazza ?ket arra, hogy az ilyen termékek ingyenes magáncélú felhasználását ne min?sítsék ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak, amely így nem kerül megadóztatásra, és ennek folytán nem keletkezik jogosultság az ilyen felhasználáshoz rendelhet? el?zetesen felszámított adó levonására.

71. Ugyanakkor ezen a ponton további három megjegyzést kell tenni.

72. El?sör: bár a 6. cikk (2) bekezdésének utolsó mondata nem hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy megtagadják az adóalanyok számára azt a választási lehet?séget, hogy a mind üzleti, mind saját célra használt javakat a vállalkozás eszközei közé sorolják, ezt nem is tiltja meg számukra, mint ahogy a bekezdés egyéb részei sem. A 6. cikk (2) bekezdése egyszerűen azzal a helyzettel foglalkozik, amikor bizonyos javakat a vállalkozás eszközei közé soroltak, majd ezeket saját célra használták fel.

73. Másodszor: amennyiben a javak nem tartoznak az adóalany vállalkozási eszközei közé, azok a HÉA hatályán, és így az 5. cikk (6) bekezdésének és a 6. cikk (2) bekezdésének, valamint a 17. cikk (5) bekezdésének alkalmazási körén kívül esnek.

74. Harmadszor: amennyiben valamely tagállam eltér a 6. cikk (2) bekezdését?l azzal, hogy a kérdéses szolgáltatásnyújtások egy részét vagy mindegyikét nem ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak min?síti, és azok így a HÉA hatályán kívül esnek, ennek hatása bizonyos szempontból hasonlít arra az esetre, ha a kérdéses eszközöket kizárják a vállalkozás eszközeinek köréb?l: nincsen jogosultság az el?zetesen felszámított adó levonására, de a kérdéses ügyleteket szintén kizárják a levonható hányadnak a 17. cikk (5) bekezdése szerinti számításából.

75. Ezért ajánlatos közelebbr?l megvizsgálni a mind üzleti, mind saját célra használt termékeknek egyrészt! az üzleti vagyona, másrészt! a magánvagyonba való besorolásának hatásait.

A termékek üzleti vagy magánvagyonba való besorolásának következményei

76. Amikor valamely terméket az adóalany az üzleti vagyona körében szerez be, a beszerzéshez kapcsolódóan fizetett HÉA azonnal levonásba helyezhet?, kivéve, ha a termék részben vagy egészben nem megadóztatott ügyletek során kerül felhasználásra. Amennyiben e terméket teljes egészében az utóbbi célra használják fel, egyáltalán nincs lehet?ség levonásra. Amennyiben csak részben használják fel így, a levonható hányadot a 17. cikk (5) bekezdése alapján kell meghatározni. Ebben a számításban az el?zetesen felszámított adó levonható, ha a felhasználás magáncélú felhasználást is magában foglal, feltéve, hogy az ilyen felhasználásra az 5. cikk (6) bekezdése vagy a 6. cikk (2) bekezdése alapján adót számítanak fel.

77. Ez utóbbi helyzetben, bár a saját szükségletek kielégítésére irányuló felhasználás HÉA-köteles, mint bármely más magánfogyasztó esetében, az adóalany bizonyos esetekben adóel?nyhöz juthat az 5. cikk (6) bekezdésének vagy a 6. cikk (2) bekezdésének alkalmazása folytán, hiszen egyebek közt:

– a levonás azonnali, míg az adófizetés késleltetett, és a magáncélú felhasználás időtartama alatt kerül elosztásra, amely a pénzforgalom szempontjából el?nyös;

- a HÉA alapja a felhasznált termékek és szolgáltatások költsége, amely valószínűleg alacsonyabb, mint az az ár, amelyért azokat magánszemélyként egy másik kereskedőtől be tudná szerezni;
- a tárgyi eszközök esetén, az ingatlant is beleértve, a termék vagy ingatlan használatából álló „szolgáltatásnyújtásnak” az adóalanynál felmerülő költsége (és így az arra felszámított adó) különösen alacsony lehet a beszerzési költséghez (és így a levonható elzáróan felszámított adóhoz) képest, így a saját szükségletek kielégítésére irányuló felhasználás lényegében csökkentett adóteherrel jár, amely elny valószínűleg növekszik a saját szükségletek kielégítésére irányuló felhasználás mértékének növekedésével.

78. Ha valamely termék az adóalany magánvagyonra részeként kerül beszerzésre, az a HÉA hatályán kívül esik, és nincs lehetőség levonásra. Ha a terméket később üzleti célból használják fel, továbbra sem áll fenn levonási jogosultság, mivel a kezdeti levonási jog létét az határozza meg, hogy az érintett személy milyen minőségben szerzi be a terméket(22), továbbá mivel az a személy, aki a terméket magánvagyonából az üzleti vagyonába viszi be, vagy használatát lehetővé teszi a vállalkozás céljára, nem hajt végre adóalanyi minőségben ellenérték fejében nyújtott szolgáltatást vagy termékértékesítést. A magánszemély-minőségben beszerzett, majd üzleti célra felhasznált termékekkel és szolgáltatásokkal kapcsolatban elzáróan felszámított adó a beszerzés költségei között reked, és ez olyan terhet jelent az adóalany számára, amely a HÉA semlegessége elvének fényében helytelennek ténhet.

79. Így ha a mind saját, mind üzleti célra használt termékeket a magánvagyonba sorolják, az adóalany hátrányt szenved. Ha e termékek az üzleti vagyon részét képezik, az adóalany elnyhöz juthat, ha a magáncélú felhasználás az 5. cikk (6) bekezdése és a 6. cikk (2) bekezdése értelmében ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül.

80. Az adóalany által tapasztalt elnyeknek vagy hátránynak természetesen közvetlen megfeleljje az adóhatóság által beszédett adóbevételeben jelentkező veszteség vagy növekedés.

81. Ilyen körülmények között nyilvánvaló, hogy az arra vonatkozó választás lehetősége, hogy a vegyes felhasználású termékek az üzleti vagy a magánvagyon körébe kerüljenek-e, az adóalany számára elnyös, így várhatóan mindig azt fogja választani, hogy ezek az üzleti vagyonba kerüljenek. Ezzel ellentétben az adóhatóságok azt fogják támogatni, hogy a magáncélú felhasználásnak megfelelő hányad kötelezően a magánvagyonba kerüljön.

82. Ugyanakkor amíg jogosan lehet úgy érvelni, hogy a saját szükségletek kielégítésére felhasznált terméket vagy annak a saját szükségletek kielégítésére felhasznált hányadát a beszerzés időpontjától kezdően a HÉA-rendszeren kívülre kell helyezni annak érdekében, hogy az elzáróan felszámított adó ne kerüljön levonásra, ez az érvelés nem veszi figyelembe azt tény, hogy amennyiben a termékek a magánvagyonba kerülnek, nincsen mechanizmus arra a helyzetre, ha a termékeket mégis üzleti célra használják fel.

83. Konkrétan: a jelen ügy felperesei megvásárolhatták volna a nyaralót azzal a szándékkal, hogy az év nagy részét ott töltik majd, és mondjuk csak másfél hónapra adják bérbe. A holland szabályok alapján, a nyaraló 12,5%-a az üzleti vagyonba, 87,5%-a magánvagyonba kerülne, amelynek következtében a beszerzéssel kapcsolatban felmerülő HÉA mindössze 12,5%-a lenne levonható. A következő évben úgy dönthettek volna, hogy inkább máshol kívánnak élni, vagy hogy a bérbeadásból származó bevétel nem elegendő, és ezért a nyaralót teljes egészében átengedik bérbeadás céljára. Sem az ismertetett holland szabályok, sem a hatodik irányelv alapján nem létezik olyan mechanizmus, amely alapján az üzleti vagyonba történő átvitel esetén lehetőség lenne az elzáróan felszámított adó fennmaradó hányadának levonására. Mégis ha a nyaralót

mint bérbeadással foglalkozó vállalkozást értékesítenék, az értékesítésre HÉA-t kellene felszámítaniuk.

84. A fentiekkel ellentétben amennyiben a termékek az üzleti vagyona kerülnek, majd ezt követően azokat saját szükségletek kielégítésére használják fel, a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése és 6. cikkének (2) bekezdése alapján létezik – igaz, tökéletlen – módosítási mechanizmus.

85. Ezért arra a következtetésre jutottam, hogy indokolt a Bíróság arra vonatkozó ítélkezési gyakorlata, amely szerint szükséges, hogy az adóalany megválassza, hogy a mind üzleti, mind saját célra használt tárgyi eszközök az üzleti vagy magánvagyonába kerüljenek-e, mivel – bár ez esetleges adóelőnyt eredményez számára – az alternatív megoldás a HÉA elveivel összeegyeztethetetlen hátrányt okozna, amelyet nem lehet orvosolni. Semmilyen más, az adó semlegességének elvével összeegyeztethető megoldás nem tűnik a jelenleg hatályos szabályozás alapján elérhetőnek, illetve lehet, hogy ilyen egyáltalán nem létezik.

A 6. cikk (2) bekezdésétől való eltérés következményei

86. Megjegyeztem, hogy a 6. cikk (2) bekezdésének utolsó mondatában engedélyezett eltérés csak a magáncélú felhasználás ingyenesen nyújtott szolgáltatásként való minősítésére vonatkozik, amely így a HÉA hatályán kívül esik. Azt is megjegyeztem, hogy a fenti minősítés következménye hasonló ahhoz az esethez, amikor a felhasznált termékeket kizárják az adóalany üzleti vagyonának köréből.

87. Ugyanakkor a két helyzetet meg kell különböztetni egymástól.

88. Amennyiben a termékeket kizárják az üzleti vagyon köréből, soha nem merül fel az előzetesen felszámított adó levonásának kérdése. Amennyiben azok az üzleti vagyona tartoznak, az előzetesen felszámított adó elvben azonnal levonható: vagy teljes mértékben, vagy a 17. cikk (5) bekezdése és a 19. cikk által meghatározott hányadban, amely hányad nem veszi figyelembe a HÉA hatályán kívül eső termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat.

89. Ha valamely tagállam a vállalkozás eszközeinek magáncélú felhasználását a HÉA hatályán kívül eső ügyletnek tekinti, nehézségek merülnek fel, mivel egy később bekövetkező eseménynek – a saját szükségletek kielégítésére irányuló felhasználásnak – visszaható hatálya van a minősítésre, és így a kapcsolódó előzetesen felszámított adó levonhatóságára, annak ellenére, hogy az adó elvben azonnal levonható volt. Amint láthattuk, annak érdekében, hogy az előzetesen felszámított adó helyes hányadát lehessen kizárni az azonnali levonás alól, nem lehetséges előre meghatározni a jövőbeli magáncélú felhasználás valódi mértékét.

90. Ebben a tekintetben lényeges lehet az, hogy nincs eltérési lehetőség az 5. cikk (6) bekezdésének rendelkezései esetében, amely a vállalkozás eszközeinek részét képező terméknek a saját szükségletek kielégítésére irányuló végső felhasználására, és nem pedig a termék használatára vonatkozik. A magáncélú fogyasztás vonatkozásában tehát minden esetben HÉA-t kell fizetni, amelynek következtében nem merül fel a fentiekben vázolt probléma.

91. A 6. cikk (2) bekezdése szerinti, a vállalkozás eszközeinek használatával megvalósított szolgáltatásnyújtás vonatkozásában feltételezhető, hogy minden esetben tárgyi eszközök használatáról van szó. Más termékek használata vagy fogyasztás lenne, vagy csupán a valós adóelszámolási rendszer elkerülését jelentené.

92. Míg a vállalkozás eszközeinek olyan használata, amelyet valamely tagállam a HÉA hatályán kívül eső ügyletnek minősít, nem vehető figyelembe a levonható hányadnak a 17. cikk (5)

bekezdése és a 19. cikk szerinti számításánál, számításba vehet? a 20. cikk alkalmazása szempontjából, amely az eredetileg elszámolt levonás módosítását szabályozza abban az esetben, amikor az eredetileg elszámolt levonás meghatározásakor figyelembe vett tényez?k megváltoznak.

93. Amennyiben tárgyi eszközökr?l, és különösen ingatlanról van szó, a 20. cikk szerinti módosítási id?tartam rugalmasabb elbánást tesz lehetővé abban az esetben, ha a magáncélú felhasználás nem min?sül ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak, mint abban az esetben, ha a felhasznált eszközök ki vannak zárva az üzleti vagyongöréb?l, és így jelent?s mértékben elkerülhet? mind az adóalanyt az utóbbi esetben sújtó hátrány, mind az az el?ny, amely a 6. cikk (2) bekezdésének egyszer? alkalmazásából származna.

A 6. cikk (2) bekezdésével kapcsolatban levont következtetések

94. Ezért arra a következtetésre jutottam, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé, hogy az adóalany a mind üzleti, mind vállalkozásidegen, különösen saját célra használt tárgyi eszközöket teljes egészében az üzleti vagyongörébe sorolja, nem egyeztethet? össze a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésével, és azt e rendelkezés utolsó mondata sem engedi meg.

95. A fent hivatkozott mondat alapján azonban megengedhet? olyan szabályozás, amely a fenti eszközök használatát nem min?síti ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak, és így a HÉA hatályán kívül es? ügyletnek min?síti, mindez azonban csak akkor, ha ez nem eredményezi a verseny torzulását, és ha a szabályozást a hatodik irányelv 20. cikkében szabályozott módosítási mechanizmussal együttesen alkalmazzák.

A 17. cikk (6) bekezdése

96. Azt kell még megvizsgálni, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése megengedi-e a kérdéses holland szabályokat azon az alapon, hogy az irányelv hatálybalépésekor fennálló, a levonási jogból való kizárást megtestesít? nemzeti szabályozásról van szó.

97. Mivel a hatodik irányelv hatálybalépését megelőzz?en a Holland Királyságot kötötték a második irányelv összehangolt HÉA-szabályai, nyilvánvaló, hogy csak a második irányelvvel összeegyeztethet? kizárások engedélyezhet?k ilyen módon.

98. Abban az irányelvben a 11. cikk (1) bekezdése egy általános levonási jogról rendelkezett arra az esetre, ha a termékeket és szolgáltatásokat az adóalany vállalkozásának körében használták fel, de a 11. cikk (4) bekezdése alapján a levonási rendszerb?l kizárhatók voltak „bizonyos termékek és szolgáltatások, különösen azok, amelyeket az adóalany vagy alkalmazottai részben vagy kizárólag saját szükségletek kielégítésére használhatnának fel”.

99. Mind a kérdést el?terjeszt? bíróság, mind a holland kormány kifejti, hogy a vitatott nemzeti szabályokat a második irányelv 11. cikke (1) bekezdésének átültetése érdekében hozták. Még a fenti nyilatkozatok nélkül is megalapozottnak t?nik ez a következtetés, tekintettel arra, hogy a kérdéses szabályok célja az, hogy a levonásokat azokra az esetekre korlátozza, amikor a termékeket és szolgáltatásokat üzleti célra használják.

100. A Bizottság el?adja, hogy csak a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdése alapján engedélyezett kizárásokat lehet a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése alapján hatályban tartani. A holland kormány ugyanakkor azon az állásponton van, hogy a 11. cikk (1) bekezdése szintén részesülhet a fenti bekezdés el?nyéb?l.

101. Én a Bizottsággal értek egyet. A második irányelv 11. cikkének (1) bekezdését felülírta a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése. A nemzeti szabályozásnak ez utóbbival – amelyet, egyebek között, az 5. cikk (6) bekezdésével és a 6. cikk (2) bekezdésével együtto olvasva kell értelmezni – kell összhangba lennie az el?djét?l örökölt alkalmazási területen. A hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése ugyanakkor a második irányelv 11. cikke (4) bekezdésének utódja, de megengedi azon kizárások fenntartását, amelyek a korábbi rendelkezés alapján érvényesek voltak.

102. A második irányelv 11. cikke (4) bekezdésének szövege bizonyos fajta termékek és szolgáltatások – például személygépjárm?vek – kizárásáról, és nem mindenfajta, saját szükségletek kielégítésére irányuló használat általános kizárásáról rendelkezik, amint azt a Bíróságnak a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdéséhez kapcsolódó ítélkezési gyakorlata, valamint a rendelkezés jogalkotási háttere is meger?síti.

103. A Lennartz-ügyben(23) ismertetett indítványomban arra következtetésre jutottam, hogy a 17. cikk (6) bekezdése nem indokolhatja a mindenféle – mind üzleti célú, mind saját szükségletek kielégítésével kapcsolatos – költségre kiterjed? általános intézkedés fenntartását, és a Bíróság ugyanerre az álláspontra jutott(24), bár kifejezetten nem utalt a 17. cikk (6) bekezdésére.

104. A Bizottság kontra Franciaország ügyben(25) nagy részletességgel megvizsgáltam a fenti rendelkezést és a rendelkezés jogalkotási hátterét, és az általam idézett forrásokból látható, hogy a jogalkotói szándék olyan típusú kizárásokra terjed ki, ahol a költségfajtákat inkább a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás jellegére, mintsem a használat céljára történ? utalással határozzák meg. Érdemes megjegyezni, hogy azokban az esetekben, amikor a Bíróság olyan ügyeket vizsgált, amelyekben valamely tagállam a 17. cikk (6) bekezdésének második albekezdésére támaszkodott(26), úgy t?nik, hogy mindig ilyen jelleg? kizárásról volt szó.

105. Amint azt a Hoge Raad az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatában, illetve a Bizottság az észrevételeiben kifejtette: a fenti álláspontot különösen meger?síti a Bíróságnak a Royscot Leasing ügyben hozott ítélete.(27)

106. A fentiek alapján nem t?nik lehetségesnek az, hogy a vitatott szabályok a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésének hatálya alá esnek.

Véggkövetkeztetések

107. A fentiek alapján nézetem szerint a Bíróságnak a következ? választ kell adnia a Hoge Raad kérdéseire:

Az olyan nemzeti jogszabály, amely nem teszi lehetővé azt, hogy az adóalany teljes egészében a vállalkozás eszközeinek körébe vonjon olyan tárgyi eszközöket, amelyeket mind a vállalkozás céljára, mind vállalkozásidegen célra, és különösen saját szükségletek kielégítésére használ, nem egyeztethet? össze a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 6. cikkének (2) bekezdésével, valamint nem esik az e rendelkezés utolsó mondatában szabályozott eltérési lehet?ség hatálya alá.

Ugyanakkor az olyan nemzeti szabályozás, amely az ilyen eszközök használatát nem ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak, és így a HÉA hatályán kívül es? ügyletnek min?síti, a fenti eltérés hatálya alá eshet, feltéve, hogy nem eredményezi a verseny torzulását, és hogy a hatodik irányelv 20. cikkében szabályozott módosítási mechanizmussal együttesen kerül alkalmazásra.

A hatodik irányelv hatálybalépésekor már létező, minden nem üzleti célra használt termék és szolgáltatás vonatkozásában a levonási jogból történő általános érvényű kizárást tartalmazó nemzeti jogszabály nem esik a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdése második albekezdésének hatálya alá.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – Bár a szabályozás angol nyelvű változata a „taxable” [adóköteles] kifejezést tartalmazza (amikor a francia változat az „opérations taxées” kifejezést használja – lásd az alábbi 8. pontot), a jelen összefüggésben helyesebbnek tartom a „taxed” [megadóztatott] kifejezés használatát azon ügyletekkel kapcsolatban, amelyekre HÉA-t számítanak fel. Így ezen ügyleteket megkülönböztethetjük egyrésztől az adó hatálya alá eső, de adómentes, másrésztől az adó hatályán kívül eső ügyletektől.

3 – A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-én 67/227/EGK tanácsi irányelv (HL 71., 1301. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.).

4 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-én 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145, 1977.6.13., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

5 – Ugyanakkor, a 17. cikk (5) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a fenti szabályt bizonyos határok között variálják. Különösen lehetőség van az adóztatható és nem adóztatható üzleti résztevékenységek vonatkozásában külön nyilvántartás vezetésére, lehetőség van továbbá arra, hogy az elzetesen felszámított adóra vonatkozó levonási hányadot a beszerzett termékek és szolgáltatások felhasználása alapján határozzák meg – például az elzetesen felszámított adó fele vonható le olyan termékek tekintetében, amelyek adóköteles másik felét nem adóköteles tevékenységhez használják, a két résztevékenység bevételeitől függetlenül.

6 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-én 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 71., 1303. o.).

7 – Hivatkozás a fenti 8. pontban.

8 – 41–46. pont.

9 – 47. pont és az azt követő pontok.

10 – 51–61. pont.

11 – 62–71. pont.

12 – 73–82. pont.

13 – 83–90. pont.

14 – 93–103. pont.

15 – Lásd például a C-160/90. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2000. július 13-án

hozott ítélet (EBHT 2000., I?6137. o.) 23. pontját.

16 – A C?269/00. sz. Seeling-ügyben 2003. május 8?án hozott ítélet (EBHT 2003., I?4101. o.) 40. pontja, lásd továbbá a C?291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4?én hozott ítélet (EBHT 1995., I?2775. o.) 20. pontját, valamint a C?415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8?án hozott ítélet (EBHT 2001., I?1831. o.) 25. pontját.

17 – A C?230/94. sz. Enkler-ügyben 1996. szeptember 26?án hozott ítélet (EBHT 1996., I?4517. o.) 35. pontja. Az egyenl? bánásmód biztosításának módját illet? részletesebb magyarázatért lásd Ruiz-Jarabo f?tanácsnoknak a C?412/03. sz., Hotel Scandic Gåsabäck ügyre vonatkozó, 2004. november 23?án ismertetett indítványának (EBHT 2005., I?743. o.) a 24–32. pontját.

18 – Lásd a 13. pontot.

19 – A rendszer m?ködésének gyakorlati példái vonatkozásában – abban az esetben, ha a tárgyi eszközök használata évr?l évre változik – lásd P. Farmer és R. Lyal, *EC Tax Law* (1994) 196. o., illetve B. J. M. Terra, *Europees indirect belastingrecht* (2002), 459. o.

20 – Lásd a közelmúltból a C?777/01. sz. EDM-ügyben 2004. április 29?én hozott ítélet (EBHT 2004., I?4295. o.) 53. és 54. pontját.

21 – A C?155/01. sz., Cookie's World ügyben 2003. szeptember 11?én hozott ítélet (EBHT 2003., I?8785. o.) 58. és 59. pontja. Lásd továbbá az 50/88. sz. Kühne-ügyben 1989. június 27?én hozott ítélet (EBHT 1989., 1925. o.) 16–19. pontját.

22 – A C?97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11?én hozott ítélet (EBHT 1991., I?3795. o.).

23 – A 22. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 76–79. pontja.

24 – Az ítélet 35. pontja.

25 – A C?43/96. sz. ügyre vonatkozó indítvány (EBHT 1998., I?3903. o.) 12. és azt követ? pontjai.

26 – Lásd a C?305/97. sz., Royscot Leasing ügyben 1999. október 5?én hozott (EBHT 1999., I?6671. o.), a C?177/99. és C?181/99. sz., Ampafrance és Sanofi egyesített ügyekben 2000. szeptember 19?én hozott ítéletet (EBHT 2000., I?7013. o.); a C?345/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14?én hozott ítéletet (EBHT 2001., I?4493. o.), a C?409/99. sz. Metropol-ügyben 2002. január 8?án hozott ítéletet (EBHT 2002., I?81. o.) és a C?40/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. június 14?én hozott ítéletet (EBHT 2001., I?4539. o.), valamint a Cookie's World ügyben hozott, a 21. lábjegyzetben hivatkozott ítéletet.

27 – A 26. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 20. valamint azt követ? pontjai.