

CHRISTINE STIX?HACKL

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2004. december 16.(1)

C?536/03. sz. ügy

António Jorge Lda

kontra

Fazenda Pública

(A Supremo Tribunal Administrativo [Portugália] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hozzáadottérték-adó – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Ingatlanügyletek – Adóköteles és nem adóköteles tevékenységek során egyaránt használt termékek és szolgáltatások – Részarányos levonás – Befejezetlen és kifizetetlen szolgáltatások”

I – Bevezet? megjegyzések

1. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvre(2) (a továbbiakban: hatodik irányelv), különösképpen az adólevonásra vonatkozik. Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdéseket az olyan, még befejezetlen és át nem adott munkákra tekintettel tették fel, amelyek kifizetésére sem került még sor.

II – Jogi háttér

A – *Közösségi jog*

2. A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése az adólevonási jog eredetével és alkalmazási körével kapcsolatban a következőket írja el?:

„(5) 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 hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az el?ször említett értékesítésre vonatkozik.

E levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell.

A tagállamok azonban a következőket tehetik:

- a) engedélyezik az adóalanynak, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, ha minden ilyen részterületről külön nyilvántartást vezet;
- b) kötelezik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, és hogy valamennyi ilyen részterületről külön nyilvántartást vezessen;
- c) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére alkalmazza;
- d) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást az első 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 hozzáadottérték-adó jelentéktelen összeg, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.”

3. A hatodik irányelv 19. cikke szerint:

A levonható arányosított adó kiszámítása

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

- a számlálóban a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint az adólevonásra jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottérték-adó nélkül számított összege szerepel,
- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottérték-adó 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.

(2) Az (1) bekezdés rendelkezéseitől eltérően a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelmen kívül kell hagyni az adóalany olyan tárgyi eszközök teljesítéséből származó bevételeit, amelyet az saját üzleti céljaira használt fel. Figyelmen kívül kell hagyni az eseti ingatlan- és pénzügyi ügyleteket, továbbá a 13. cikk B. részének d) pontja szerinti ügyletekhez kapcsolódó árbevételeket, amennyiben ezek esetiek. Ha a tagállamok élnek a 20. cikk (5) bekezdésében szereplő lehetőséggel, vagyis a tárgyi eszközök vonatkozásában nem követelnek meg módosítást, akkor a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelembe vehetik a tárgyi eszközök megvalósítását.

(3) Egy évre vonatkozó ideiglenesen érvényes arányosított adó az előző évi ügyletek alapján kiszámított arányosított adó lesz. Ha ilyen hivatkozás nem volt vagy az csak jelentéktelen mértékre vonatkozott, akkor az arányosított adót az adóhatóság ellenőrzése mellett ideiglenesen az adóalany becsüli fel a várható elrejelzések szerint. A tagállamok azonban fenntarthatják jelenlegi szabályozásukat. Az ilyen ideiglenes arányosított adó alapján alkalmazott adólevonást módosítani kell, amikor a következő évben a végleges arányosított adót megállapítják.”

B – Nemzeti jog

4. E tekintetben a portugál hozzáadottértékadó-törvény(3) (a továbbiakban: CIVA), különösen annak az adólevonást szabályozó 23. cikke a releváns. Ingatlanok tekintetében az ebben található szabályozást egy későbbi törvényrendelet(4) 5. cikke egészítette ki. Csak a beadványokból derül ki, hogy egy további jogi aktus(5) is kihatott a CIVA 23. cikkére.

5. A portugál adóhatóságok alkalmazásában a portugál jog szerint az arányosított adó mértékét meghatározó tört nevezőjébe be kell számítani az év végéig be nem fejezett munkák értékét is.

III – A tényállás, az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

6. Az António Jorge Lda (a továbbiakban: Jorge Lda) építőipari vállalkozás, amely tevékenységi körébe állami és magán megrendelésre végzett építési tevékenység, valamint épületek és telkek adásvétele tartozik. A Jorge Lda a hozzáadottérték-adó alanya, az épületek eladása tekintetében hozzáadottértékadó-mentességet élvez, az építési tevékenység vonatkozásában azonban nem.

7. Az elzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a Jorge Lda 1994 és 1997 között hozzáadottérték-adó levonására jogosító szolgáltatást nyújtott (vállalkozási szerződéseket kötött), ennek során a hozzáadottérték-adó egyes olyan vásárlásoknál és értékesítéseknél keletkezett (építmények létesítése eladási célból), amelyek esetében nem volt lehetséges az ilyen adólevonás. Ezekben az években az ingatlanra vonatkozó megrendelések a forgalom 50%-át tették ki, amelyre 5% hozzáadottérték-adót fizettek ki, és 16, illetve 17%-ot vontak le. A forgalom közel 20%-ára 16, illetve 17% adót fizettek. A forgalom fennmaradó része adómentes volt, amely nem jogosított levonásra.

8. Az illetékes hatóság ellenőrzése során többek között a következőket állapította meg:

- nehézség mutatkozik a Jorge Lda által levont általános költségekkel kapcsolatban annak ellenére, hogy az adómentes és az adóköteles téren történt beszerzések meg voltak határozva;
- az ingatlanszerzés hozzáadottértékadó-köteles (levonható) területre tartozik, ahol ezen ingatlanok értékcsökkenésének egy részét az adott üzleti év végén leírták, vagy az adómentes tevékenységek egyik területén beszámították.

9. Mivel a Jorge Lda az általános költség teljes összegét levonta, az adóhatóság követelte a le nem vonható rész és a késedelmi kamatok utólagos megfizetését.

10. A Jorge Lda az adóhatósági adómegállapítással szemben a bírósághoz fordult.

11. A jogvita lényegében a „forgalom” szó hatodik irányelv szerinti fogalmának értelmezésével kapcsolatos, mégpedig azzal a kérdéssel, hogy az adóhatóság a még befejezetlen és át nem adott munkák értékét is figyelembe veheti-e.

12. A hatodik irányelv értelmezésével összefüggően ezen jogi probléma tisztázása végett a Supremo Tribunal Administrativo a következő kérdéseket terjesztette elzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

1) „Hogyan kell értelmezni az 1977. május 17-i (77/388/EGK) hatodik tanácsi irányelv 19. cikkét?

2) Összeegyeztethető-e az említett szabályozással a CIVA 23. cikk (4) bekezdése, amennyiben úgy értelmezik, hogy ha az adóalany olyan vállalkozás, amely ingatlanszektorban

folytat tevékenységet, és ennek során két tevékenységi körben végez munkát: egyfelől építményeket létesít eladási célból (hozzáadottértékadó-mentes tevékenység), másfelől pedig vállalkozási szerződéseket köt (hozzáadottértékadó-köteles tevékenység), akkor a hozzáadottérték-adó levonható százalékegysége kiszámításánál vagy a mindkét tevékenységhez tartozó áruk és szolgáltatások szerzésekor az adóköteles személy által fizetett arányosított adó kiszámításánál figyelembe kell venni a számításához alkalmazott tört nevezőjében az évi forgalmon túlmenően az adott év végén még befejezetlen és át nem adott, részben vagy egészben ki nem fizetett munkák értékét?

3) Vagy úgy kell-e érteni a rendelkezést, hogy az említett nevező csak a forgalomra vonatkozik?”

IV – Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

13. Tartalmukra és megfogalmazásukra tekintettel meg kell vizsgálni az elzetes döntéshozatalra elterjesztett három kérdés elfogadhatóságát.

14. Állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Bíróság akkor utasíthatja el a döntést valamely nemzeti bíróság által elterjesztett kérdésről, ha a közösségi jog kért értelmezése nyilvánvalóan nem áll összefüggésben a valósággal vagy az alapeljárás tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha a Bíróságnak nem állnak rendelkezésére azok a ténybeli és jogi adatok, amelyek az elterjesztett kérdéseknek az ügyet elmozdító megválaszolásához szükségesek.(6)

15. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdés ugyan közösségi jogi rendelkezés értelmezésére irányul, azonban olyan általánosan van megfogalmazva, hogy nem lehetséges rá külön választ adni.

16. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második kérdés ezzel szemben olyan problémát vet fel, amelyre a Bíróság már többször rámutatott. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett ezen kérdés tárgya a nemzeti jog, mégpedig a CIVA 23. cikke (4) bekezdésének az összeegyeztethetősége egy irányelvi rendelkezéssel. A nemzeti jog közösségi joggal való összeegyeztethetőségére irányuló kérdés azonban nem lehet elzetes döntéshozatali eljárás elfogadható tárgya.

17. Egyébként az elzetes döntéshozatalra utaló végzés kevés adattal szolgál a nemzeti jogra vonatkozóan, különösen a CIVA 23. cikkének a szövegét illetően.

18. Kétséges ezért, hogy az elzetes döntéshozatalra utaló végzés megfelel-e a Bíróság ítélkezési gyakorlata által támasztott követelményeknek, amely szerint a szükséges válaszhoz a nemzeti jogszabályi háttérrel is kimeríteni kell írni.

19. A Bíróság ezenkívül egy másik, a portugál hozzáadottérték-adóra vonatkozó ügyben(7) a nemzeti jog nem elegendően részletes leírása miatt annak ellenére nyilvánított elfogadhatatlannak egy elzetes döntéshozatal iránti kérelmet, hogy annak melléklete tartalmazta a nemzeti jog előírásait. A jelen eljárásban azonban az elzetes döntéshozatalra utaló végzés sem a rendelkezés eredeti szövegét, sem a későbbi módosításokat nem tartalmazza.

20. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések elfogadhatóságának további mércéje az a követelmény, hogy az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban található adatoknak nemcsak a Bíróság ügyet elmozdító válaszait kell lehetvé tenniük, hanem azt is, hogy a tagállamok kormányai, valamint más résztvevők a Bíróság alapokmánya 23. cikke alapján észrevételeket tegyenek. A Bíróságnak ugyanis biztosítani kell ezt a lehetőséget, tekintettel arra, hogy e rendelkezés szerint a résztvevőknek csak az elzetes döntéshozatalra utaló határozatot

kézbesítik.(8)

21. Rá kell azonban arra mutatni, hogy a jelen ügyben az alapul szolgáló jogkérdés jelentősége ellenére az érintett tagállamon kívül más nem nyilatkozott. Ez arra utal, hogy az elzetes döntéshozatalra utaló – a többi tagállamnak kézbesített – végzés nem tartalmazott elegendő adatot.

22. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdéssel kapcsolatban azt kell megállapítani, hogy az nyilvánvalóan a CIVA 23. cikkének, vagyis a nemzeti jognak az értelmezésére vonatkozik. Erre irányuló kérelem már az EK 234. cikk megfogalmazásából következően sem elfogadható.

23. Kérdésként merül fel, hogy nem lehet-e az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdést úgy átfogalmazni, hogy elfogadható legyen. Így elképzelhető lenne úgy átalakítani, hogy a hatodik irányelv 19. cikkének és különösen a „forgalom” fogalmának értelmezésére irányuljon.

24. E vonatkozásban természetesen felmerül az a kérdés, hogy így nem általános vélemény adására irányulna-e a kérelem. Ilyen kérelem ugyanis a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében nem fogadható el az EK 234. cikk szerinti elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyaként.(9)

25. Ha viszont az elzetes döntéshozatalra irányuló kérdések a nemzeti bíróság eltti folyamatban lévő konkrét jogvita eldöntésére irányulnak, az ilyen kérelem szintén nem elfogadható, mivel a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a nemzeti bíróságok és a Bíróság közötti egyértelmű munkamegosztáson alapuló EK 234. cikk szerinti eljárásban a konkrét tényállás értékelése a kérdést elterjesztő bíróság hatáskörébe tartozik.(10)

26. A Bíróság tehát nem jogosult az alapeljárás tényállásáról dönteni, vagy az általa értelmezett közösségi jogi elírásokat nemzeti intézkedésekre vagy a konkrét alapügyre alkalmazni, mivel erre vonatkozóan kizárólag a kérdést elterjesztő bíróság rendelkezik hatáskörrel. A Jorge Lda vonatkozásában felmerült egyes események hozzáadottértékadó-jogi megítéléséhez ezért az szükséges, hogy a nemzeti bíróság értékelje a tényeket.(11)

27. Annak fényében, hogy a Bíróság – elismerten – szigorúan alkalmazza az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések elfogadhatósági feltételeit – csakúgy, mint az ugyanazon nemzeti bíróság által korábban elterjesztett elzetes döntéshozatali kérelem kapcsán történt(12) –, megállapítható, hogy egyik elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés sem elfogadható.

V – Véggövetkeztetések

28. Következésképpen azt indítványozom, hogy a Bíróság állapítsa meg az elzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlanságát.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., azóta többször módosítva.

3 – 1984. december 26-ai 394-B/84. sz. törvényrendelet (DR., 1. sorozat, 297. sz.).

4 – 1986. augusztus 20-ai 241/86. sz. törvényrendelet (DR., 1. sorozat, 190. sz.).

5 – 1989. július 20-ai 195/89. sz. törvényrendelet.

6 – Lásd ehhez a Bíróság C-379/98. sz. PreussenElektra-ügyben 2001. március 13-án hozott ítéletének (EBHT 2001., I-2099. o.) 39. pontját, a C-390/99. sz., Canal Satellite Digital ügyben 2002. január 22-én hozott ítéletének (EBHT 2002., I-607. o.) 19. pontját, a C-373/00. sz., Adolf Truley ügyben 2003. február 27-én hozott ítéletének (EBHT 2003., I-1931. o.) 22. és azt követő pontjait, valamint a C-380/01. sz. Schneider-ügyben 2004. február 5-én hozott ítéletének (EBHT 2004., I-1389. o.) 22. pontját.

7 – A C-154/01. sz., Caves Costa Verde ügyben 2001. július 11-én hozott végzés (az EBHT-ban nem tették közzé; HL 2001. C 289., 8. o.).

8 – A 141/81., 142/81. és 143/81. sz., Holdijk és társai egyesített ügyekben 1982. április 1-jén hozott ítélet (EBHT 1982., 1299. o.) 6. pontja, valamint a C-458/93. sz. Saddik-ügyben hozott végzés (EBHT 1995., I-511. o.) 13. pontja és a C-116/00. sz., Laguillaumie-ügyben hozott végzés (EBHT 2000., I-4979. o.) 24. pontja.

9 – A C-415/93. sz. Bosman-ügyben 1995. december 15-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-4921. o.) 60. pontja, a C-153/00. sz., Der Weduwe ügyben 2002. december 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11319. o.) 32. pontja, a C-318/00. sz., Bacardi-Martini és Cellier des Dauphins ügyben 2003. január 21-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-905. o.) 42. pontja és a C-112/00. sz. Schmiedberger-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-5659. o.) 32. pontja.

10 – A 36/79. sz., Denkavit Futtermittel ügyben 1979. november 15-én hozott ítélet (EBHT 1979., 3439. o.) 12. pontja, a C-175/98. és C-177/98. sz., Lirussi és Bizarro egyesített ügyekben 1999. október 5-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6881. o.) 37. pontja, a C-318/98. sz., Fornasar és társai ügyben 2000. június 22-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-4785. o.) 31. pontja és a C-421/01. sz. Traunfellner-ügyben 2003. október 16-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-11941. o.) 21. és azt követő pontjai).

11 – A C-448/01. sz. EVN és Wienstrom ügyben 2003. december 4-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-14527. o.) 59. pontja.

12 – Az elfogadhatatlanság tekintetében lásd a C-223/00. sz. Partex ügyben 2001. november 22-én hozott végzést (az EBHT-ban nem tették közzé; HL 2002. C 84., 32. o.).