

PEDRO CRUZ VILLALÓN

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2012. április 26.(1)

C-511/10. sz. ügy

Finanzamt Hildesheim

kontra

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG

(A Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hozzáadottérték-adó – Hatodik irányelv – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Egyidej?leg adóköteles és adómentes tevékenységek céljára felhasznált termékek és szolgáltatások – Ingatlan kereskedelmi és lakáscélú bérbeadása – A levonási hányad kiszámítása – Nemzeti szabályozás, amely a levonási hányad kiszámítását az ingatlannak az egyes bérlettípusok által igénybe vett alapterületét?l függ?en írja el?”

1. A Bundesfinanzhof által *prima facie* nagyon pontosan megfogalmazott egyetlen kérdéséb?l kiindulva a jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelem lehet?séget nyújt a Bíróság számára, hogy értelmezze a hatodik irányelv(2) 17. cikkének (5) bekezdésében el?írt rendszer célját és hatályát, különösen pedig harmadik albekezdésének c) pontját, amely feladat nem mentes minden nehézségt?l. A kérdés, amint azt látni fogjuk, e c) pont hatályára irányul, amely – mint ismeretes – lehet?vé teszi a tagállamok számára, hogy engedélyezzék vagy kötelez?vé tegyék az adóalanyoknak azt, hogy a levonható héát a termékek, illetve szolgáltatások összességének vagy egy részének rendeltetése(3) alapján állapítsák meg, amennyiben azokat egyaránt felhasználják levonásra jogosító, illetve arra nem jogosító célokra („vegyes felhasználás”).

I – Jogsabályi háttér

A – Az uniós jog. A hatodik irányelv

2. A hatodik irányelv (12) preambulumbekzdése értelmében „az adólevonás szabályait össze kell hangolni a beszedett adók tényleges nagyságát befolyásoló mértékben; [és] a levonható hányadot hasonló módon kell kiszámítani valamennyi tagállamban”.

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

„Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidej?leg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a [héta] levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az el?ször említett értékesítésre vonatkozik

[helyesen: az adólevonás csak a héának az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhet?].

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 [helyesen: összességének vagy egy részének rendeltetése szerint] 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.”

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

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

- a számlálóban a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint az adólevonásra jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottérték-adó nélkül számított összege [helyesen: árbevételének összege] szerepel,
- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes [árbevételének], 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 meg állapítani, és azt egész százalékegységre kell felkerekíteni.”

B – *A nemzeti jog*

5. A Steueränderungsgesetz 2003-mal (az adójogi reformról szóló 2003. évi törvény)(4) módosított Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; a továbbiakban: UStG)(5) 1. §-ának (1) bekezdése értelmében „[a] forgalmi adó alá tartozik [...]: 1. A vállalkozó által belföldön, vállalkozása keretében ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás [...].”

6. Az UStG 4. §-a értelmében „[a]z 1. § (1) bekezdésének 1. pontjában említett ügyletek közül adómentes: [...] 12. a) az ingatlanok bérbeadása és haszonbérbeadása [...]”.

7. Az UStG 9. §-ának (1) bekezdése értelmében „[a] vállalkozó adókötelesként kezelheti a 4.

§ [...] 12. pontja [...] alapján adómentes ügyletet, amennyiben ezen ügyletet más vállalkozó részére, annak vállalkozása javára végzi [...]”.

8. Az UStG 15. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adóalany az alábbi elzárólagosan felszámított adóösszegeket vonhatja le:

1. azt az adót, amelyet a vállalkozása számára más adóalanyok által teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során jogszerűen számítottak fel [...];

[...]

(2) Az elzárólagosan felszámított adó levonásából ki vannak zárva az azon termékértékesítés, termékimport és Közösségen belüli termékbeszerzés, valamint szolgáltatás után fizetett adók, amelyek esetében a terméket, illetve a szolgáltatást az adóalany a következő tevékenységekhez használja fel:

1. adómentes tevékenységek,

[...]

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

II – Tényállás

9. A BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (a továbbiakban: BLC) 2003 és 2004 között egy lakásokat és üzlethelyiségeket magában foglaló épületet épített. 2004-ben az épületet bérbe adta, az üzlethelyiségeket héaköteles, a lakásokat héamentes.

10. A 2004. évi héabevallásában a BLC részben levonta a hivatkozott ingatlanra vonatkozó adót. E tekintetben az üzlethelyiségek bérbeadásából, illetve a lakások bérbeadásából származó forgalom alapján meghatározott százalékos arányt alkalmazott (a továbbiakban: forgalmon alapuló módszer).

11. Egy ellenőrzést követően a Finanzamt Hildesheim (az adóhatóság; a továbbiakban: Finanzamt) megállapította, hogy a 2003-ban módosított UStG 15. §-a (4) bekezdésének harmadik mondata értelmében a levonható összeget az üzlethelyiségek és a lakások alapterületének arányában kellett volna meghatározni (a továbbiakban: alapterületen alapuló módszer). Az adóhatóság az ügyben a BLC-t a levonható összeg csökkentésére és az adó újbóli kiszámítására kötelezte.

12. A BLC keresetet nyújtott be az adó újbóli kiszámítására való kötelezéssel szemben a Finanzgerichthez, amely helyt adott a keresetnek, megállapítva, hogy az UStG 15. §-a (4) bekezdésének harmadik mondata ellentétes az uniós joggal. A Finanzgericht szerint a hatodik irányelvvel ellentétes az, ha valamely tagállam fősabályként a forgalmon alapuló módszert

eltér? számítási módszert ír el?.

III – Az el?terjesztett kérdés

13. A fent hivatkozott ítélettel szemben a Finanzamt felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz, amely a következ?képpen megfogalmazott kérdést terjesztette el?zetes döntéshozatalra:

„Úgy kell-e értelmezni a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését, hogy az felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy a valamely vegyes felhasználású épület felépítésével összefüggésben el?zetesen felszámított adó felosztása céljából els?dlegesen a tevékenységek arányától eltér? felosztási kritériumot írjanak el??”

14. A kérdést el?terjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének c) pontja felhatalmazza-e a nemzeti jogalkotót arra, hogy az ügylettípus kritériumát korlátozza, és következésképpen a forgalmon alapuló módszert egy másik módszerrel, például az alapterületen alapuló módszerrel helyettesítse.

15. A Bundesfinanzhof hangsúlyozza, hogy az ügylet jellegén alapuló kritériumot a német jogalkotó kifejezetten a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének c) pontjára alapozva illesztette be az UStG 15. §-a (4) bekezdésének harmadik mondatába, mivel úgy ítélte meg, hogy a hivatkozott kritérium alkalmazása nem kötelez? a tagállamok számára, hiszen az említett rendelkezést?l eltér? kritériumokat is el?írhatnak.

16. A Bundesfinanzhof mindazonáltal elismeri, hogy ezen értelmezéssel szemben azzal lehet érvelni, hogy a 77/388/EGK irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdése c) pontjának szövege nem egyértelm?, és a jogszabály szerkezete, valamint a rendelkezés által megvalósítani kívánt célkit?zés az ügylettípus kritériumának megtartása mellett szól.

IV – A Bíróság el?tti eljárás

17. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet 2010. október 27-én vette nyilvántartásba a Bíróság.

18. Írásbeli észrevételt a német és a görög kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság nyújtott be. Tárgyalásra nem került sor.

19. Mind a Bizottság, mind pedig az ezen eljárásban részt vev? valamennyi kormány azt állítja, hogy az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre igenl? választ kell adni. Elfogadva, hogy f?szabály szerint a forgalmon alapuló módszer az alkalmazandó, azt állítják, hogy a C-488/07. sz. Royal Bank of Scotland ügyben 2008. december 18-án hozott ítélet(6) értelmében a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése felhatalmazta a tagállamokat arra, hogy az e szabálytól való kisebb vagy nagyobb mérték? eltéréseket írjanak el?, esetlegesen még a levonáshoz való jog kizárását is beleértve. Ezen álláspontjukat a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdése c) pontjának megfogalmazására, illetve rendszerére alapozzák, amelyb?l véleményük szerint az következik, hogy a jogalkotó nem ír el? a tagállamok számára semmiféle különös kritériumot a levonás százalékos arányának kiszámítása tekintetében. A hatodik irányelv tervezetéhez f?zött indokolásból is ez következik. Végül a felek hangsúlyozzák, hogy az alapterületen alapuló módszer – túl azon, hogy egyszer?bben alkalmazható – véleményük szerint pontosabb eredményeket ad, és ezért az adósemlegesség elvének hatékonyabb alkalmazását biztosítja.

20. Az Egyesült Királyság Kormánya azt állítja, hogy a kivételekből nem lehet általános szabály, ily módon kizárólag a forgalom nagysága alkalmazható kritériumként. Véleménye szerint a kivételek mint olyanok csak akkor engedhetők meg, ha a forgalmon alapuló módszer méltánytalan vagy pontatlan eredményhez vezet.

V – Értékelés

21. A Bundesfinanzhof által elterjesztett kérdéshez bizonyos megjegyzéseket kell tenni a válasz megadása előtt. Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a kérdés két elemből kiindulva került megfogalmazásra: az egyik a termékek egy konkrét fajtájára vonatkozik, amely alkalmas az esetleges levonáshoz való jog keletkeztetésére, a másik pedig az e levonás mértéke kiszámításának meghatározott módjára vonatkozik az egyszerően csak „vegyes felhasználásnak” nevezett tényállások esetén.

22. Ily módon, amint arra már kezdetben felhívtam a figyelmet, egyrészt úgy tűnik, hogy a Bundesfinanzhofnak kizárólag a konkrét termék, azaz egy „épület” építése alkalmával megfizetett adók levonásához való jog mértékének kiszámításával kapcsolatban vannak kétségei, amikor is ez az épület „vegyes felhasználású”, azaz olyan célokra használják, amelyek mind a levonáshoz való jogot biztosító, mind pedig e jogot nem biztosító ügyleteket vonnak maguk után.

23. Másrészt a kérdést elterjesztő bíróság a levonható adó kiszámításának többé-kevésbé meghatározott formájára utal, amelyet az „elsődlegesen az ügylettípus kritériumától eltérő kritérium elírása” perifrázissal ír le, amely a vonatkozó nemzeti rendelkezésre (az UStG 15. §-ának (4) bekezdése) történő alig burkolt utalás. Ebben a tekintetben, amint az köztudott, a hatodik irányelv sokkal egyértelműbb. 17. cikkének (5) bekezdése jó néhány, a tagállamok számára kötelező elírást sorol fel. Amint már megállapítottam, a nehézség azon mérlegelési mozgástér meghatározásában rejlik, amellyel a tagállamok rendelkeznek azon „kritérium” meghatározása során, amelyet az ilyen esetekben a levonható adó megállapítása tekintetében kell alkalmazniuk.

24. A Bundesfinanzhof kérdése ilyen értelemben megfogalmazva azt a kérdést veti fel, hogy e bíróság arra keresi a választ, hogy az ily módon megfogalmazott „kritérium” mint olyan érvényes-e, és ezért általános érvény-e bármely termékkel vagy szolgáltatással kapcsolatos levonási jog mértékének kiszámítása tekintetében, vagy éppen ellenkezőleg, csak azt szeretné tudni, hogy ez a kritérium egyedül és kizárólag csak az ilyen fajta termékek esetében jogszerű-e.

25. A kérdés megfogalmazása alapján úgy tűnhet, hogy a kérdést elterjesztő bíróságnak csak a vegyes felhasználású ingatlanokkal kapcsolatos válasza van szüksége. Mindazonáltal az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban kifejtett érvelést, illetve az írásbeli észrevételeket közelebbről megvizsgálva kitűnik, hogy a jogvita alapjául szolgáló ingatlan meglehetősen kevés szerephez jut. A jogvita sokkal inkább azon mérlegelési mozgástér körül folyik, amelyet a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése biztosít a tagállamok számára, a nemzeti jogalkotó választási lehetőségeire figyelemmel.

26. Végül soron a kérdés az, hogy a tagállamok milyen mértékben részesíthetnek előnyben egy, a „rendeltetésen” alapuló módszert a forgalmon alapuló módszerrel szemben. Nyilvánvaló, hogy e tekintetben nem közömbös az a körülmény, hogy vegyes felhasználású épület építése alkalmával megfizetett adó levonása kiszámításának módszeréről van szó. Véleményem szerint azonban első sorban a vizsgált konkrét tényállás tekintetében meghatározó általánosabb jogszabályi környezetre kell figyelmet fordítani.

27. Az ily módon feltett kérdésre három lépésben fogok válaszolni. Először is lényegében rendszertani szempontból és teleologikusan értelmezem a hatodik irányelv 17. cikke (5)

bekezdésének releváns részét, amely értelmezés ugyanakkor alkalmas arra, hogy olyan kritériumhoz vezessen, amely lehetővé teszi a kérdést elterjesztő bíróság által a hivatkozott perifrázissal leírt számítási módszer meghatározását. A második lépésben – már sokkal tömörebben – a vegyes felhasználású épület építése alkalmával megfizetett adó különös esetét vizsgálom meg. Végül harmadik lépésként meghatározom azt a feladatot, amely még a nemzeti bíróságra hárul a jelen ügy körülményei között.

A – A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése: „rugalmassá tett” szabály

28. Ezen első lépést annak elismerésével kell kezdenem, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése tagadhatatlan értelmezési nehézségeket vet fel, különösen a tagállamok számára több, nem csak eltérő, hanem ráadásul heterogén lehetőséget kínáló harmadik albekezdése, amelyeket az „azonban” ellentétes kötőszó vezet be⁽⁷⁾, amely e lehetőségeknek bizonyos eltérésjelleggel kölcsönöz. Lényegében a jelen ügy tárgyát a harmadik albekezdés arra való alkalmasságának vagy lehetőségének mértéke képezi, hogy enyhítse az első két albekezdés tartalmát.

29. A hivatkozott rendelkezés harmadik albekezdése teszi ugyanis lehetővé a tagállamok számára, hogy (A) engedélyezzék vagy kötelezzék az adóalany számára, hogy „üzleti tevékenységei egyes részterületeire” külön számítást alkalmazzanak (az a) és b) pont); (B) kötelezzék az elsőleges hányadot, illetve engedélyezzék azt, e második lehetőség esetén más arányok alkalmazását feltételezve (a d) pont); illetve végül, ami a jelen ügyben releváns, (C) a levonást az ugyanazon ügyletekhez felhasznált termékek vagy szolgáltatások összességének vagy egy részének „rendeltetése” szerinti kritérium alapján határozzák meg (a c) pont).⁽⁸⁾

30. Megelégedve később levonandó következtetésemet, úgy ítélem meg, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése nyilvánvalóan megállapított egy szabályt az általa szabályozott vegyes felhasználásra vonatkozó tényállások esetén levonható adó összegének meghatározására; ez a szabály pedig a volumenen, illetve a forgalmon alapuló, az irányelv 19. cikkének (1) bekezdésében foglalt képletnek megfelelően kiszámított arány szabálya.

31. A Bíróság már hangsúlyozta ezt az RBS-ügyben hozott ítéletben, amelyre valamennyi fél hivatkozott álláspontjának alátámasztására. Ebben az ítéletben a Bíróság megállapította, hogy „a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése meghatározza a héalevonási jogra vonatkozó szabályokat arra az esetre, amikor az adóalany a beszerzett termékeket és szolgáltatásokat »olyan értékesítéshez használja fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog«. Ilyen esetben a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdése értelmében az adólevonás csak a héának az elsőbbi adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető (a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 37. pontja és a C-16/00. sz. Cibo Participations ügyben 2001. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6663. o.] 34. pontja).” (17. pont).

32. A Bíróság ezt követően megállapítja, hogy „[a] levonható adót a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében az ugyanazon irányelv 19. cikkének megfelelően meghatározott levonási hányad alapján kell kiszámítani.” (18. pont).

33. Amint azt a brit kormány is hangsúlyozta, a hatodik irányelv 19. cikkében előírt, a levonáshoz való jogot keletkeztető ügyletek által elért forgalom és az ilyen jogot nem keletkeztető ügyletek arányán alapuló szabály valamennyi adóalany számára könnyen hozzáférhető könyvviteli adatokon alapul, és a szabály szerint a véglegesen levonandó összeg méltányos és ésszerűen pontos kiszámítását teszi lehetővé. Az uniós jogalkotó tehát ezt, a forgalmon alapuló szabályt tette elsődlegessé, mivel ez az egyetlen szabály, amelyet meghatároz, és amelynek alkalmazása

módját részletesen elírja, míg a tagállamok rendelkezésére álló egyéb lehetséges módszereknek csak az említésére szorítkozik.

34. Az igaz, hogy az RBS-ügyben hozott ítélet 19. pontja olyan megállapítást tartalmaz, amely véleményem szerint egy többé-kevésbé elterjedt félreértéshez vezetett(9), amelyből az a felfogás alakult ki, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy bizonyos eltéréseket fogadjanak el, amely lehetőségnek véleményem szerint a legcsekélyebb nyoma sincs sem e rendelkezésben, sem pedig magában az RBS-ügyben hozott ítéletben.

35. A hivatkozott RBS-ügyben hozott ítélet 19. pontjában ugyanis a Bíróság megállapította, hogy a „hivatkozott 17. cikk (5) bekezdésének harmadik albekezdése engedélyezi az e szabály alóli eltérést, mivel felhatalmazása alapján a tagállamok az ezen albekezdésben felsorolt egyéb módszerek egyikét is elírhatják a levonható adó meghatározása céljából, úgymint a tevékenység valamennyi részterületére vonatkozó külön levonási hányad alkalmazását, illetve az eszközök összességének vagy egy részének az adott ügyletre való rendeltetése alapján történő adólevonás meghatározását, sőt a levonási jog bizonyos feltételekkel való kizárását.” Ebből kiindulva lehetne azt a következtetést levonni, hogy az első két albekezdésben elírt módszer nem kötelező a tagállamok számára, mivel a harmadik albekezdés engedélyezi számukra az ettől eltérő „egyéb módszerek” elírását.

36. Ez, a hivatkozott szövegből levont következtetés megítélésem szerint elhamarkodott. Először is, figyelembe kell venni a szövegkörnyezetét. Egy olyan határozatban, amely a számoknak a levonás kiszámítása során történő „kerekítése” lehetőségeire vonatkozik – amely kérdést a hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szabályoz –, nem történik túl merészségnek az a megállapítás, hogy a fentebb idézett mondatok egyszerre *obiter dictum*nak minősülnek.

37. A Bíróságnak ugyanis nem a 17. cikk (5) bekezdése különböző albekezdéseinek szerkezetéről kellett általános jelleggel határoznia, hanem kizárólag a levonás aránya számítási rendszerének egy pontosan meghatározott szempontjáról. Ezzel szemben a jelen ügyben – a Bundesfinanzhof által elterjesztett kérdés látszólagosan sajátos jellege ellenére – a Bíróságnak, amint azt már a fenti 25. pontban megállapítottam, általános jelleggel kell határoznia.

38. Másodsorban még azt elfogadva is, hogy a hivatkozott harmadik albekezdés biztosítja a tagállamok számára „egyéb módszerek” alkalmazásának lehetőségét, semmiképpen sem általános jellegű, feltétlen és az ezt megelőző két albekezdésben rögzített szabályt figyelmen kívül hagyó lehetőségéről van szó, amely szabály részleteit a 19. cikk tartalmazza.

39. Összességében úgy gondolom, hogy e rendelkezés rendszertani értelmezése annak kizárásához vezet, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése az első két albekezdésben rögzített szabályt általános jellegű, vagy olyan szabállyá alakítaná át, amelyből a tagállamok korlátlanul eltérhetnek.

40. Azonban a teleológiai értelmezés is ugyanehhez a következtetéshez vezet. A hatodik irányelv tervezetéhez fűzött indokolásban(10) a Bizottság a 17. cikk (5) bekezdését annak szükségével indokolta, hogy elkerüljék az egyenlőtlenségeket az adó alkalmazása során, amely okból elírásra került, hogy a tagállamok „engedélyezhetik vagy kötelezővé tehetik, hogy az adóalanyok külön arányt alkalmazzanak, és az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességének vagy egy részének rendeltetése szerint alkalmazzák az érintett ügyletek tekintetében.”

41. Hasonlóképpen az olyan irányelv keretében, amelynek tizenkettedik

preambulumbekezdése arra irányul, hogy „a beszedett adók tényleges nagyságát befolyásoló mértékben” összehangolja az adólevonás szabályait, és amely e tekintetben úgy rendelkezik, hogy „a levonható hányadot hasonló módon kell kiszámítani valamennyi tagállamban”, egyértelmű, hogy annak lehetővé tétele a tagállamok számára, hogy szabadon és általános jelleggel írassák el? a harmadik albekezdésben szerepl? változatok bármelyikét, ellentétes lenne az Unió által követett célkit?zéssel. Értelmetlen lenne a sokféleség visszaállítása a tagállamok arra történ? felhatalmazásával, hogy eltérhetnek az általános szabályként rögzített módszert?, mivel ez – amint látni fogjuk – nem igazolható az adórendszer filozófiájával és rendszerével kapcsolatos követelmények hatékonyabb teljesítésének elvárásával.

42. A fenti megfontolások arra a következtetésre juttatnak, hogy harmadik albekezdésével a 17. cikk (5) bekezdése lényegében az el?z? albekezdésekben rögzített szabályok szigorának elkerülésére irányult, e tekintetben többféle eszközt bocsátva a tagállamok rendelkezésére, amelyek mind koncepciójukat, mint pedig terjedelmüket illet?en rugalmasak, de mindig ügyelve az adót jellemz? semlegesség biztosítására.(11)

43. Márpedig e szabálynak a tagállamok számára biztosított ezen „rugalmassága” kizárólag azt feltételezve igazolható, hogy az általuk elfogadott intézkedések jellege lehetővé teszi az uniós jogalkotó által akkor követett célkit?zés megvalósulását, amikor lehetővé tette a tagállamok számára, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének a)–d) pontjában el?írt lehet?ségekkel élhessenek. És ez a célkit?zés a fent hivatkozott RBS-ügyben hozott ítélet 24. pontja értelmében nem más, mint hogy „figyelembe véve az adóalany tevékenységének különleges jellemz?it, [...] lehetővé tegye a tagállamok számára, hogy pontosabb eredményeket kapjanak.” Összességében a végs? cél, amint az az adójog területén kötelez?, a levonás kiszámításának pontossága, amelyhez az adóalanynak törvényes joga van, valamint a semlegesség mint a vizsgált adófajta alapjául szolgáló elv biztosítása.(12)

44. A fenti megfontolások alapján levonom az els?, általános jelleg? végkövetkeztetést: a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy eltekintsenek a forgalmon alapuló aránynak az els? két albekezdésben a 19. cikkel összefüggésben el?írt általános szabálya alkalmazásától, amennyiben az (5) bekezdés harmadik albekezdésében szerepl? lehet?ségekkel élnek. Pontosabban e harmadik albekezdés c) pontja vitathatatlanul lehetővé teszi a tagállamok számára az általános szabály alkalmazásának mell?zését, mivel engedélyezi, hogy a tagállamok a rendeltetés szerinti arányt válasszák. Ugyanakkor e konkrét rendelkezés rendszertani és teleologikus értelmezése megakadályozza, hogy ennek olyan terjedelmet lehessen tulajdonítani, amelynek hatására a kiindulópontként rögzített szabály gyakorlatilag általános jelleggel „kikapcsolódna” vagy határozottan alárendelt helyzetbe kerülne, illetve alkalmazása nyilvánvalóan problematikus lenne.

45. Más szóval a 17. cikk (5) bekezdése nem teszi lehetővé azt, hogy „kiforgassák” azt az alaprendszert, amelyet az uniós jogalkotó a tagállamokban hatályos levonási rendszerek összehangolása érdekében vezetett be oly módon, hogy valamennyi tagállamban hasonló számítási képlet alkalmazását írta el?. Ezen összehangolásra irányuló céllal kétségtelenül összeegyeztethet? az, ha a tagállamok esetlegesen több, nem az általános szabály által szabályozott nyitott tényállást írnak el?, mivel ezeket az adósemlegesség elve teljes tiszteletben tartásának, valamint annak szükségessége igazolja, hogy nagyobb pontosságot lehessen elérni a levonás kiszámításakor minden olyan esetben, amelyben erre sor kerül.(13) Ezen összefüggésben és e ponttól kezd?den arról van szó, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság által elének terjesztett konkrét tényállás jellemz?i olyan esetté teszik-e ezt, amelyre az ügylettípuson alapulótól potenciálisan eltér? kritériumot lehet alkalmazni.

B – A „vegyes felhasználású” épületek esete

46. Ugyanis, amint azt már többször megállapítottam, a Bundesfinanzhof nem általános választ keres az eddig elemzett problémára, hanem kizárólag a „vegyes felhasználású” épület építése alkalmával megfizetett adók levonásának kiszámítása vonatkozásában. Az eddig kifejtett megfontolások lehetővé teszik e kérdés viszonylag egyszerű vizsgálatát.

47. Valamennyi fél egyetért abban, hogy a hatodik irányelvben általános szabályként rögzített, a forgalmon alapuló módszer bizonyos esetekben kevésbé méltányos és kevésbé megfelelő lehet az egyéb lehetséges módszerekhez viszonyítva. Más szóval lehetséges, hogy az érintett gazdasági ügyletek sajátosságaira figyelemmel léteznek pontosabb módszerek a levonható összeg meghatározására, mint amelyeket a jogalkotó a hatodik irányelvben elsőleges jelleggel elírt. Amennyiben a levonandó összeg meghatározásában való ezen magasabb szintű méltányosságnak és pontosságnak a héasemlegesség hatékonyabb tiszteletben tartását kell biztosítani, el kell ismerni, hogy ezen indok elégségesnek minősül ahhoz, hogy a forgalom szabálya helyett az ilyen eredményt biztosító szabályt lehessen alkalmazni.

48. Konkrétabban az eljárásban részt vevő valamennyi fél egyetértett abban, hogy az alapterület kritériumán alapuló rendeltetés szerinti módszer az olyan tényállások esetében, mint amilyen az alapügyben szerepel, azaz amikor vegyes felhasználású épület építéséről van szó, pontosabb eredményt biztosít azon levonható összeg tekintetében, amelyhez az adóalanynak törvényes joga van.

49. Minderre figyelemmel úgy vélem – mindenestre kiinduló hipotézisként – hogy a vegyes felhasználású épületek esetét olyannak kell tekinteni, mint amely alkalmas „jelölt” arra, hogy vonatkozásában a forgalmon alapuló arány alternatíváját képező számítási módszert lehessen alkalmazni.

50. Ha ténylegesen erről van szó – aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata –, az uniós jog nem lehet akadálya annak, hogy a levonandó összeg kiszámítására alkalmazott módszer a rendeltetésen alapuló módszer legyen.

51. A kérdés azonban továbbra is az marad, hogy e körülmények között a tagállam választott-e egyedi megoldást, azt elírva, hogy a termékek e kategóriája tekintetében olyan számítást kell alkalmazni, amely – legalább is elsőlegesen – nem a forgalmon alapul. Egyértelműnek kell lennie ugyanis annak, hogy nem automatikusan megtehető választásról van szó, hanem éppen ellenkezőleg, ez a tagállam döntését követeli meg. A következőkben a jelen indítvány elején említett utolsó résszel foglalkozom.

C – A tagállamnak a 17. cikk (5) bekezdésén alapuló választási lehetősége

52. Először is meg kell állapítanom, hogy a nemzeti jogalkotónak a levonható adó számítására vonatkozó egyedi döntése bizonyosan megkönnyítette a nemzeti bíróság feladatát. A nemzeti jogalkotó, amint láttuk, olyan lehetőséget választott, amely – mivel az adóalany számára általános jelleggel lehetővé teszi a részben le nem vonható összegek objektív becslés segítségével történő meghatározását – kielégítően fedi az alapügy tényállását. Ugyanakkor, amint az a fent kifejtett megfontolások alapján látható, éppen ez az általános jelleg az, amely esetlegesen problémákat vethet fel az uniós jog szempontjából, mivel a nemzeti rendelkezés a forgalmon alapuló kritériumot végül is egy végső, másodlagos választási lehetőséggé teszi, amelyet kizárólag akkor kell alkalmazni, ha az ugyanezen ügyletekben érintett termékek és szolgáltatások semmiféle más gazdasági besorolása nem lehetséges.

53. Összességében a kérdésnek a nemzeti jogalkotó általi ilyen, „mindent magában foglaló” kezelése oda vezet, hogy nem lehet feltárni azt az egyedi okot, amely a tagállamot arra indította, hogy úgy ebben az esetben, mint egyéb esetekben mellőzze az általános szabályt.

54. Annál is inkább, mert a vizsgált tényállás *prima facie* alkalmas arra, hogy az általános szabály alóli kivételt képezzen, a nemzeti szabályozás ezen állapotából azt a következtetést vonom le, hogy az olyan esetben, mint a jelen ügyben szereplő eset, a nemzeti bíróság az, amelynek esetlegesen meg kell erősítenie a nemzeti hatóság határozatát, amely az alapügyben nem fogadta el a levonható adónak a forgalom alapján történő kiszámítását.

VI – Véggkövetkeztetések

55. Az ismertetett megfontolások fényében javaslom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof által feltett kérdésre az alábbi választ adja:

„A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal főszabály szerint nem ellentétes az, ha a tagállamok olyan tényállás esetén, mint a vegyes felhasználású épület építése alkalmával fizetett adók arányosítása, az ügylettípus kritériumától eltérő kritériumot részesítenek előnyben. Azonban az ügyben alkalmazandó nemzeti szabályozás állapotából eredő körülmények között a nemzeti bíróság feladata, hogy megbizonyosodjon arról, hogy e kritérium az általános szabályban előírtnál pontosabb eredményt garantál.”

1 – Eredeti nyelv: spanyol.

2 – 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.).

3 – A hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdése c) pontjának spanyol nyelvű változatában az „afectación real” kifejezés szerepel. A német változat a „Zuordnung”, az angol az „use”, a francia pedig az „affectation” kifejezést használja.

4 – BGBl. 1999. I., 1270. o.

5 – BGBl. 2003. I., 2645. o.

6 – A C-488/07. sz. Royal Bank of Scotland ügyben 2008. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-10409. o.); a továbbiakban: RBS-ügyben hozott ítélet.

7 – A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvben (HL L 347., 1. o.) már nem szerepel ez az ellentétes kötészó.

8 – Az e) pont a jelen ügyben nem releváns, mivel arra szorítkozik, hogy lehetővé tegye a levonás kizárását, amikor az összeg jelentéktelen.

9 – Ez történik ki az ezen eljárásban részt vevő felek állásfoglalásaiból.

10 – Közzétéve az Európai Közösségek Hírlevelében; 11/73. kiegészítés

11 – Nagyon is jellemző, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése tartalmának módosítása nélkül a fent hivatkozott 2006/112 irányelv 173. cikkének (2) bekezdése megismétli a

hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdését, akképp rendelkezve, hogy „[a] tagállamok a következő intézkedéseket hozhatják”, majd megismételve e harmadik albekezdés a)–e) pontját. Ily módon méginkább nyilvánvaló, hogy az, ami megengedett, nem annyira az általános szabály alóli „kivételeknek”, mint inkább „intézkedéseknek”, minősül, amelyek az általános szabályt árnyalják, vagy rugalmassá teszik, természetesen annak elferdítése nélkül.

12 – Lásd ebben az értelemben a C-174/08. sz., NCC Construction Danmark kontra Bizottság ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10567. o.) 27. pontját.

13 – A Bíróság egyértelműen ezt állapította meg például a C-437/06. sz., Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement ügyben 2008. március 13-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-1597. o.) 34–39. pontjában.