

E. SHARPSTON

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

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

C?621/10. és C?129/11. sz. egyesített ügyek

ADSITS Balkan and Sea Properties

és

OOD Provadinvest

kontra

Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(az Administrativen Sad Varna [Bulgária] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Héa – Kapcsolt személyek közötti ügyletek – A tagállamok 2006/112/EK irányelv szerinti, a szabadpiaci forgalmi érték alapján történ? adóztatásra irányuló lehet?ségének alkalmazási köre – Az irányelv közvetlen alkalmazásának lehet?sége, amennyiben a nemzeti szabályozás túlmegy a lehet?ség alkalmazási körén”

1. A jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelemben az Administrativen Sad Varna (várnai közigazgatási bíróság) (Bulgária) a 2006/112 irányelv(2) 80. cikkének (1) bekezdése szerinti azon lehet?ség korlátaival kapcsolatos iránymutatást kér, amely szerint a tagállamok bizonyos körülmények fennállása esetén eltérhetnek attól az általános szabálytól, hogy az adóalap az értékesít? által ténylegesen kapott ellenérték, és helyette a termék szabadpiaci forgalmi értéke alapján állapíthatják meg a hozzáadottérték?adót (héa). E bíróság továbbá arra is választ vár, hogy a bolgár szabályozás, amely ezt a lehet?séget szélesebb körben alkalmazza, összeegyeztethet?e a 2006/112 irányelvvel, és amennyiben nem, hogy a 80. cikk (1) bekezdése közvetlen hatállyal rendelkezik?e, és a nemzeti bíróságok azt közvetlenül alkalmazhatják?e.

Az EU héaszabályozása

2. A közös héarendszer általános alapelvét a 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése rögzíti:

„A közös héa?rendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőz? ügyletek számától.”

A hozzáadottérték?adót minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott

árakra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböz? költségelemek által közvetlenül viselt hozzáadottértékadó?összeg levonását követ?en kell felszámítani.

A közös hozzáadottértékadó?rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.”

3. A 2006/112 irányelv 73. cikke(3) határozza meg a h?a adóalapja megállapítására vonatkozó általános szabályt:

„A 74–77. cikkben[(4)] foglaltaktól eltér? termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vev?t?, a szolgáltatás megrendel?jét?l vagy harmadik személyt?l az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

4. A 2006/112 irányelv 80. cikke egy további lehetséges kivételt tartalmaz az általános szabály alól:

„(1) Az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében a tagállamok a következ? esetekben rendelkezhetnek arról, hogy az olyan kedvezményezettek részére értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások esetében, akikhez (amelyekhez) az értékesít?t (szolgáltatót) – a tagállam meghatározása szerinti – családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezet?i beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat f?zi, az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen:

a) amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, és a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kedvezményezettje nem teljes mértékben jogosult a 167–171. cikk és a 173–177. cikk szerinti adólevonásra;[(5)]

b) amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, és az értékesít? vagy a szolgáltató nem teljes mértékben jogosult a 167–171. cikk és 173–177. cikk szerinti adólevonásra, valamint a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás a 132., 135., 136., 371., 375., 376., 377. cikk, a 378. cikk (2) bekezdése, a 379. cikk (2) bekezdése és a 380–390b. cikk értelmében adómentes;[(6)]

c) amennyiben az ellenérték magasabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, és az értékesít? vagy a szolgáltató nem teljes mértékben jogosult a 167–171. cikk és a 173–177. cikk szerinti adólevonásra.

Az els? albekezdés alkalmazásában a jogi kapcsolat magában foglalhatja a munkáltató és a munkavállaló, a munkavállaló családja vagy más, a munkavállalóhoz közel álló személyek közötti kapcsolatot.

(2) Amennyiben a tagállamok élnek az (1) bekezdésben biztosított lehet?séggel, meghatározhatják az értékesít?k, szolgáltatók vagy terméket beszerz?k, szolgáltatást igénybe vev?k azon kategóriáit, amelyekre az intézkedések alkalmazhatók.

[...]”

5. Fontos, hogy megértsük, miért került bevezetésre az opcionális mentesség.(7)

6. A gazdasági szerepl?k általában nincsenek arra ösztönözve, hogy a termékértékesítéseiket vagy szolgáltatásnyújtásaikat terhel? h?a összege alapján állapítsák meg az áraikat, különösen amennyiben minkét fél teljes, az el?zetesen felszámított adó levonására vonatkozó joggal

rendelkezik? adóalany.(8) Amennyiben nem ez a helyzet áll fenn, elfordulhatnak olyan helyzetek, amelyekben amennyiben az értékesítő és a vásárló mesterségesen magas vagy alacsony árban állapodik meg, a teljes héateher csökken, és kevesebb hűa kerül beszedésre. Két helyzet bír különös jelentésséggel.

7. Az első az, amikor a vásárló nem rendelkezik teljes, az elzetesen felszámított hűa levonására vonatkozó joggal (lehet végső fogyasztó, vagy olyan adóalany, aki a beszerzéseit adómentes tevékenység céljából használja fel, vagy aki „vegyes” adóalany, aki arányos levonási joggal rendelkezik(9)). Az ilyen vásárló érdeke, hogy kevesebb hűát fizessen azon termékek és szolgáltatások után, amelyeket mesterségesen alacsony áron szerez be. A 2006/112 irányelv 80. cikke (1) bekezdésének a) pontja ezzel az esettel foglalkozik.

8. A második helyzet az, amikor az értékesítő „vegyes” adóalany, akinek az elzetesen felszámított adó levonására vonatkozó joga az adóköteles tevékenységének a teljes tevékenységén belüli arányától függ. Az általa levonható elzetesen felszámított adó aránya n, amennyiben adómentes tevékenységének értékét mesterségesen csökkenti, vagy adóköteles tevékenységének értékét mesterségesen növeli (a 80. cikk (1) bekezdésének b), illetve c) pontjában megcélzott esetek(10)).

9. Az ilyen megállapodások azonban, hacsak a két fél olyan szorosan nem kapcsolódik egymáshoz, hogy a ténylegesen felszámított, hűa nélküli ár általános pénzügyi szempontból nem bír számukra jelentésséggel, normális körülmények között nem valószínűek, az értékesítők ugyanis nem fűdik kereskedelmi érdeke ahhoz, hogy mesterségesen alacsony árban állapodjon meg, vagy egy vásárlónak ahhoz, hogy mesterségesen magas árban állapodjon meg. A 2006/112 irányelv 80. cikkének (1) bekezdésében az adóalap szabadpiaci forgalmi érték alapján történő megállapításának lehetősége ezért az olyan kedvezményezett részére értékesített termékekre vagy nyújtott szolgáltatásokra korlátozódik, akiket „családi vagy más szoros személyes kapcsolat, vezető beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat [fűz]” az értékesítőhöz, illetve a szolgáltatóhoz.

10. A „szabadpiaci forgalmi érték” fogalmát a 2006/112 irányelv 72. cikke a következőképpen határozza meg: „az a teljes összeg, amelyet tisztességes versenyfeltételek mellett a megrendelőnek ugyanazon értékesítési szinten, mint amelyen a termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra sor kerül, egy független értékesítőnek vagy szolgáltatónak kellene fizetnie abban az időpontban a kérdéses termékért vagy szolgáltatásért azon tagállamban, amelyben az értékesítés vagy szolgáltatás adóztatandó”.

A bolgár hűaszabályozás

11. A kérdést elterjesztő bíróság a 2006. évi Zakon za danak varhu dobavena stoynost (a hozzáadottértékadórról szóló törvény, a továbbiakban: ZDDS) számos rendelkezésére hivatkozik. Különösen a következőkre:

- a 27. cikk (3) bekezdésének 1. pontja értelmében az adóalapot kapcsolt személyek közötti termékértékesítés esetén a szabadpiaci forgalmi érték képezi;
- a 45. cikk (1) bekezdése szerint az ingatlanon fennálló tulajdonjog vagy korlátozott dologi jog átruházása adómentes termékértékesítés;

- a 45. cikk (5) bekezdésének 2. pontja értelmében a 45. cikk (1) bekezdése nem alkalmazandó a felszerelések, gépek, tartozékok, vagy olyan épületek tulajdonjogának vagy az azokon fennálló korlátozott dologi jog átruházására, amelyek a földhöz szorosan kapcsolódnak, vagy pedig a föld alatt található, illetve ezek bérbeadására;
- a 70. cikk (5) bekezdése értelmében a héalevonási jog jogszerűtlenül beszedett adó esetén nem áll fenn.

12. Az egyéb vonatkozó szabályok a Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (az adó- és társadalombiztosítási perrendtartás, a továbbiakban: DOPK) „kiegészítő rendelkezéseiben” található. Ezek különösen a következők:

- az 1. cikk (3) bekezdése határozza meg a „kapcsolt személyek” fogalmát a ZDDS 27. cikke (3) bekezdése 1. pontjának alkalmazásában (részletesebben, mint a 2006/112 irányelv 80. cikkének (1) bekezdése, de az e rendelkezésben megengedett korlátok között);
- az 1. cikk (8) bekezdése értelmében a „szabadpiaci forgalmi érték” az a héát vagy fogyasztási adót nem tartalmazó összeg, amelyet azonos feltételek mellett azonos vagy hasonló termékekért vagy szolgáltatásokért egy nem kapcsolt személyek között létrejött jogügylet alapján fizetni kellene;
- az 1. cikk (10) bekezdése öt módszert sorol fel a szabadpiaci forgalmi érték megállapítására, amelyeket a pénzügyminisztérium által kiadott iránymutatásoknak megfelelően kell alkalmazni.

A tényállás, az eljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

A C-621/10. sz. Balkan and Sea Properties ügy

13. A Balkan and Sea Properties DSITS (a továbbiakban: Balkan and Sea) ingatlanbefektetési vállalkozás 2009-ben a Ravda tur EOOD-t a Ravda faluban található különböző ingatlanokat vásárolt mindösszesen 21 318 852 BGN értékben.⁽¹¹⁾ Ez utóbbi egy egyszemélyes korlátozott felelősségű társaság volt, amely a Balkan and Sea kapcsolt vállalkozásaként működött a DOPK kiegészítő rendelkezései 1. cikkének (3) bekezdése értelmében. Az eladási ár után héát számoltak fel,⁽¹²⁾ és a Balkan and Sea ezt az adót le kívánta vonni az általa fizetendő heta összegből.

14. Az adóhatóság által felkért szakértő becslése szerint az ingatlanok szabadpiaci forgalmi értéke 21 216 300 BGN volt. A hatóság álláspontja szerint ezért az ügylet értékét 102 552 BGN-nel magasabban állapították meg, az ezen utóbbi összeg vonatkozásában kivetett heta a ZDDS 70. cikkének (5) bekezdése értelmében jogszerűtlenül beszedett adónak minősült, és ezért az adó e mértékéig nem keletkezett levonási jog, összesen 20 510,42 BGN összegben.⁽¹³⁾

15. A Balkan and Sea ezen értékbecsléssel szemben elterjesztett jogorvoslati kérelme van jelenleg a kérdést elterjesztő bíróság előtt, amely a következő kérdéseket tette fel:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelv] 80. cikke (1) bekezdésének c) pontját, hogy a kapcsolt személyek közötti termékértékesítés esetén, amennyiben az ellenérték magasabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, az adóalap csak akkor egyezik meg az ügylet szabadpiaci forgalmi értékével, ha az értékesítő nem teljes mértékben jogosult a termékértékesítés tárgyát képező termékek beszerzése, illetve előállítása után elztesen felszámított HÉA levonására?

2) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 80. cikke (1) bekezdésének c) pontját, hogy ha az

értékesít? gyakorolta a kapcsolt személyek között a szabadpiaci forgalmi értéknél magasabb értéken egymás után végrehajtott termékértékesítések tárgyát képez? termékek és szolgáltatások után el?zetesen felszámított HÉA teljes levonásához való jogot, és ezen adólevonási jognak az irányelv 173–177. cikke szerinti korrekciójára nem került sor[(14)], a tagállam nem hozhat olyan intézkedést, amely adóalapként kizárólag a szabadpiaci forgalmi értéket határozza meg?

3) Kimerít?en sorolja?e fel a 2006/112 irányelv 80. cikkének (1) bekezdése azokat az eseteket, amelyek feltételét képezik annak, hogy a tagállamok olyan intézkedéseket hozzanak, amelyek alapján az adóalapot termékértékesítés esetén az ügylet szabadpiaci forgalmi értéke képezi?

4) Megengedhet?e a [ZDDS] 27. cikke (3) bekezdésének 1. pontjában foglalthoz hasonló nemzeti jogi szabályozás a 2006/112 irányelv 80. cikke (1) bekezdésének a), b) és c) pontjában felsorolt körülményekt?l eltér? körülmények között?

5) Közvetlen hatállyal bír?e a 2006/112 irányelv 80. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti rendelkezés a jelenlegihez hasonló esetben, és azt a nemzeti bíróság közvetlenül alkalmazhatja?e?”

A C-129/11. sz. Provadinvest-ügy

16. Az OOD Provadinvest (a továbbiakban: Provadinvest) korlátolt felel?sség? társaság mez?gazdasági ingatlanok haszonbérbe adásával foglalkozik polietilén fóliával fedett acélszerkezetes (vagy polietilén szerkezetes – a szerkezetek jellege nem teljesen világos az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat alapján) melegházak m?ködtetése érdekében. 2009?ben e társaság három, egyenként mintegy 6 hektáros ilyen földdarabot értékesített az azokon fölépített melegházszerkezetekkel, illetve valamennyi fejlesztéssel és meglév? ültetvénnyel együtt. Két ilyen földdarabot az egyik társasági tag vásárolt meg, a harmadikat pedig a társaság képvisel?je. Mindhárom esetben 25 000 BGN vételárat fizettek, és a számlákon nem tüntettek fel héát.

17. A földdarabok, a melegházszerkezetek, a fejlesztések és a meglév? ültetvények szabadpiaci forgalmi értékét egy értékbecsl? a három földdarabon mindösszesen 392 700 BGN?ben határozta meg.

18. Ez alapján az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy az ügyletek mind adómentes (földdarabok), mind adóköteles (tartozékok, fejlesztések és ültetvények) termékértékesítéseket tartalmaztak. Az utóbbi tekintetében, mivel a felek a DOPK kiegészít? rendelkezései 1. cikkének (3) bekezdése értelmében kapcsolt személyeknek min?sültek, az adóalap az értékbecsl? által meghatározott szabadpiaci forgalmi érték. Az adóhatóság ezért a fizetend? héát 78 540 BGN?ben állapította meg.

19. A Provadinvest ezen értékbecsléssel szemben el?terjesztett jogorvoslati kérelme van jelenleg a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt, amely a következ? kérdéseket tette fel:

„1) Úgy kell?e értelmezni a [2006/112/EK irányelv] 80. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontját, hogy a kapcsolt személyek közötti termékértékesítés esetén, amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, az adóalap csak akkor egyezik meg az ügylet szabadpiaci forgalmi értékével, ha az értékesít? vagy a szerz? fél nem teljes mértékben jogosult a termékértékesítés tárgyát képez? termékek beszerzése, illetve el?állítás után el?zetesen felszámított adó levonására?

2) Úgy kell?e értelmezni a 2006/112 irányelv 80. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontját, hogy ha az értékesít? gyakorolta a kapcsolt személyek között a szabadpiaci forgalmi értéknél alacsonyabb értéken egymás után végrehajtott termékértékesítések tárgyát képez? termékek és

szolgáltatások után elztesen felszámított adó teljes levonásához való jogot, és ezen adólevonási jognak az irányelv 173–177. cikke szerinti korrekciójára nem került sor[(15)], és a termékértékesítések az irányelv 132., 135., 136., 371., 375., 376., 377. cikke, 378. cikkének (2) bekezdése, 379. cikkének (2) bekezdése, valamint 380–390. cikke értelmében nem élveznek adómentességet, a tagállam nem hozhat olyan intézkedést, amely adóalapként kizárólag a szabadpiaci forgalmi értéket határozza meg?

3) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 80. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontját, hogy ha a szerző fél gyakorolta a kapcsolt személyek között a szabadpiaci forgalmi értéknél alacsonyabb értéken végrehajtott termékértékesítések tárgyát képező termékek és szolgáltatások után elztesen felszámított adó teljes levonásához való jogot, és ezen adólevonási jognak az irányelv 173–177. cikke szerinti korrekciójára nem került sor, a tagállam nem hozhat olyan intézkedést, amely adóalapként kizárólag a szabadpiaci forgalmi értéket határozza meg?

4) Kimerítően sorolja-e fel a 2006/112 irányelv 80. cikkének (1) bekezdése azokat az eseteket, amelyek feltételét képezik annak, hogy a tagállamok olyan intézkedéseket hozzanak, amelyek alapján az adóalapot termékértékesítés esetén az ügylet szabadpiaci forgalmi értéke képezi?

5) Megengedhető-e a [ZDDS] 27. cikke (3) bekezdésének 1. pontjában foglalthoz hasonló nemzeti jogi szabályozás a 2006/112 irányelv 80. cikke (1) bekezdésének a), b) és c) pontjában felsorolt körülményektől eltérő körülmények között?

6) Közvetlen hatállyal bír-e a 2006/112 irányelv 80. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja szerinti rendelkezés a jelenlegihez hasonló esetben, és azt a nemzeti bíróság közvetlenül alkalmazhatja-e?”

20. Írásbeli észrevételeket nyújtott be a Bírósághoz a bolgár kormány a C-621/10. sz. ügyben és a Bizottság mindkét ügyben. Sem a Balkan and Sea, sem a Proadinvest nem terjesztett elő észrevételeket. Mivel tárgyalás tartását nem kérték, arra nem került sor.

Értékelés

Elztes észrevételek

21. Az elztes döntéshozatal iránti kérelmek elfogadhatóságát az eljárás során nem vitatták, de meg kell jegyezni, hogy az elztes döntéshozatalra utaló határozat nem ismerteti kellő részletességgel az alapeljárás körülményeit. Különösen hasznosnak bizonyult volna, ha a kérdést előterjesztő bíróság mindkét ügyben egyértelműen kifejti, hogy az egyes felek ténylegesen milyen mértékben rendelkeztek héalevonási joggal, illetve azt milyen mértékben gyakorolták.

22. Mindazonáltal az elztes döntéshozatalra utaló határozatokból nyilvánvaló, hogy a nemzeti jog vonatkozó rendelkezése, azaz a ZDDS 27. cikke (3) bekezdésének 1. pontja nem határoz meg arra vonatkozó feltételt, hogy a kapcsolt személy feleknek milyen mértékben kell levonási joggal rendelkezniük ahhoz, hogy e rendelkezés alkalmazandó legyen. Emellett maguknak a kérdéseknek a megfogalmazása is jelzi, hogy a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az alapeljárás körülményei, noha a ZDDS 27. cikke (3) bekezdése 1. pontjának hatálya alá esnek, nem tartoznak a 2006/112 irányelv 80. cikke (1) bekezdése a), b) vagy c) pontjának hatálya alá, legalábbis azok szigorú, szó szerinti értelmezése alapján – azaz az ügyletek felei mindkét ügyben teljes levonási joggal rendelkeztek.

23. Mindkét ügyben az első kérdés lényegében arra irányul, hogy a 2006/112 irányelv 80. cikkének (1) bekezdésében biztosított lehetőség azokra az esetekre korlátozódik, ahol az értékesítő, vagy adott esetben a vásárló nem rendelkezik teljes körű levonási joggal. A C-621/10.

sz. ügyben feltett második kérdés, valamint a C?129/11. sz. ügyben feltett második és harmadik kérdés arra irányul, hogy azokban az esetekben, amikor az ilyen értékesít? vagy vásárló érvényesítette teljes kör? levonási jogát, kizárt?e, hogy a tagállamok a szabadpiaci forgalmi értéket határozzák meg adóalapként. A C?621/10. sz. ügyben feltett harmadik kérdés és a C?129/11. sz. ügyben feltett negyedik kérdés arra irányul, hogy a 80. cikk (1) bekezdése kimerít? felsorolását tartalmazza?e azon körülményeknek, amelyek esetén a tagállamok a szabadpiaci forgalmi értéket határozhatják meg adóalapként. A C?621/10. sz. ügyben feltett negyedik kérdés és a C?129/11. sz. ügyben feltett ötödik kérdés arra irányul, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a kapcsolt személyek közötti valamennyi ügylet esetén a szabadpiaci forgalmi értéket kell adóalapként figyelembe venni, megengedhet??e más esetekben, mint amelyeket a 80. cikk (1) bekezdése felsorol.

24. Mindezen kérdések a 80. cikk (1) bekezdése szerinti lehet?ség alkalmazási körének tisztázására irányulnak, ezért azokat együttesen fogom vizsgálni.

25. Mindkét ügyben az utolsóként feltett kérdés arra irányul, hogy a 80. cikk (1) bekezdésének a rendelkezései közvetlen hatállyal rendelkeznek?e, és azokat a nemzeti bíróságok közvetlenül alkalmazhatják?e. Ez különböz? kérdéseket vet fel, amiket külön fogok vizsgálni.

26. Végül két olyan kérdést is megvizsgálók, amelyet ugyan az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatokban nem vetettek fel, ám a kérdést el?terjeszt? bíróság számára hasznos lehet az el?tte fekv? ügyek eldöntése érdekében: a C?621/10. sz. ügyben a szabadpiaci forgalmi érték meghatározása, a C?129/11. sz. ügyben pedig hogy az ügyleteket milyen mértékben kell adómentesként, illetve adókötelesként kezelni.

A 80. cikk (1) bekezdése szerinti lehet?ség alkalmazási köre

27. Számomra nyilvánvalónak t?nik – ahogyan a bolgár kormány és a Bizottság is egyetért ezen állásponttal –, hogy a 2006/112 irányelv 80. cikkének (1) bekezdése szerinti lehet?ség az e rendelkezésben egyértelm?en meghatározott körülmények fennállása esetére korlátozódik. Következésképpen a tagállamok nem fogadhatnak el olyan szabályokat, amelyek szerint a kapcsolt személyek közötti valamennyi ügylet esetében a szabadpiaci forgalmi értéket kell adóalapként figyelembe venni, függetlenül attól, hogy e körülmények fennállnak?e, vagy sem.

28. El?ször is a 2006/112 irányelv 73. cikke egyértelm? általános szabályt mond ki, amelynek értelmében az adóalap az ügylet tényleges ellenértéke. Ez az ellenérték a szubjektív érték: azaz a ténylegesen kapott érték, nem pedig objektív szempontok alapján becsült érték.(16) Minden általános szabálytól eltér? szabályt – mint amilyen a 2006/112 irányelv 80. cikke is – szigorúan kell értelmezni.(17)

29. Másodszor a 2006/112 irányelv 80. cikkének (1) bekezdése kimondja, hogy a lehetséges eltérés célja „az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása”. E célt a 2006/69 irányelv (3) preambulumbekkezdése – „annak biztosítására, hogy a kapcsolt felek közötti, adóel?ny elérését célzó ügyletek miatt ne keletkezzen adókiesés” – és a 2006/112 irányelv (26) preambulumbekkezdése – „annak biztosítására, hogy a kapcsolt felek közötti, adóel?ny elérését célzó ügyletek miatt ne keletkezzen adókiesés” ? is meger?síti.

30. Amikor mesterségesen alacsony vagy magas áron kerül sor termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra olyan felek között, amelyek mindegyike teljes levonási joggal rendelkezik az ügylet vonatkozásában – azaz amikor mind az értékesít?, mind a vásárló csak adóköteles tevékenységet végez –, ebben a szakaszban nem beszélhetünk adócsalásról vagy adókikerülésről. A szóban forgó ügyletet illet?en az adó mindkét fél szempontjából teljes mértékben semleges, és az is marad függetlenül attól, hogy milyen árban állapodnak meg a felek.

Ebben a szakaszban semmilyen adó nem „veszhet el”. A mesterségesen alacsony vagy magas ár csak akkor vezethet adóbevételek kieséséhez, amikor az értékesítési lánc a végső fogyasztónál véget ér, illetve amikor az egy arányos adólevonási joggal rendelkező, „vegyes” adóalany az értékesítési láncban való részvételével részlegesen véget ér. Az egész értékesítési lánc vonatkozásában fizetendő hűa teljes összege csak ezen a ponton „kristályosodik ki” véglegesen – és ez az összeg csak a végső árral áll arányban, függetlenül attól, hogy a lánc korábbi szakaszaiban milyen összegeket számláztak ki.(18)

31. Harmadszor a 2006/69 irányelv (3) preambulumbekkezdése és a 2006/112 irányelv (26) preambulumbekkezdése kimondja, hogy a tagállamok számára lehetvé kell tenni „meghatározott, korlátozott esetekben” a beavatkozást. E korlátozás a hatodik irányelv 11. cikke A. részének (6) bekezdésében még egyértelműbb volt, e rendelkezés kimondta ugyanis, hogy e lehetőség „kizárólag a következő esetekben” alkalmazható. Jóllehet a „kizárólag” szó a 2006/112 irányelv 80. cikkének (1) bekezdésében már nem szerepel, annak (3) preambulumbekkezdésébenl egyértelműen kitűnik, hogy tartalmi változtatást nem hajtottak végre a szöveg átdolgozása során.

32. Végül a 2006/112 irányelv 80. cikkének (2) bekezdése kifejezetten felhatalmazza az e lehetőséggel élő tagállamokat arra, hogy meghatározzák az értékesítőket, szolgáltatókat vagy terméket beszerzőket, szolgáltatást igénybe vevőket azon kategóriákban, amelyekre az intézkedések alkalmazhatók. Ebben szükségképpen benne van az is, hogy e kategóriák nem terjeszthetők ki például azon adóalanyokra, akik teljes körű levonási joggal rendelkeznek.

33. Következésképpen a 80. cikk (1) bekezdésének a), b) és c) pontja kimerítő felsorolását tartalmazza azon körülményeknek, amelyek esetén a tagállamok a szabadpiaci forgalmi értéket határozhatják meg az ügylet után fizetendő hűa adóalapjaként a ténylegesen fizetett ellenérték helyett. Ezek a rendelkezések nem teszik lehetővé a tagállamok számára, hogy a teljeskörű levonási joggal rendelkező – az esettől függően az értékesítő vagy a vásárló – adóalanyokra is kiterjesszék azok alkalmazását.

34. Ennélfogva az olyan nemzeti rendelkezés, amely szerint a hűát kapcsolt személyek közötti valamennyi ügylet esetén a szabadpiaci forgalmi érték alapján kell kivetni, nem esik a 80. cikk (1) bekezdésében biztosított lehetőség körébe, legalábbis azon esetekben, amikor az olyan ügyletekre vonatkozik, ahol az ügyletben részt vevő valamelyik fél teljes körű levonási joggal rendelkezik.

35. E tekintetben megjegyzem, hogy 2010-ben a bolgár kormány hivatalos felszólító levelet kapott a Bizottságtól, amelyben kifejtette, hogy álláspontja szerint a ZDDS 27. cikkének (3) bekezdése ellentétes a 2006/112 irányelv 73. és 80. cikkével. A bolgár kormány a Bizottság kifogását elfogadta, és vállalta a rendelkezés 2012. január 1-jei hatállyal történő módosítását.

A nemzeti szabályozás összeegyeztethetlenségének következményei

36. A kérdést előterjesztő bíróság mindkét ügyben az utolsó kérdésével arra keres választ, hogy a 2006/112 irányelv 80. cikkének (1) bekezdése közvetlen hatállyal bír-e, és hogy a nemzeti bíróságok azt közvetlenül alkalmazhatják-e. A bolgár kormány és a Bizottság is foglalkozott e kérdéssel annyiban, hogy a Balkan and Sea és/vagy a Proadinvest mennyiben hivatkozhat a 80. cikk (1) bekezdésére az adóhatóság értékbecsléseinek megtámadása érdekében. Álláspontom szerint azonban ez nem a legszerencsésebb kiindulópont.

37. Az el?z? kérdések vonatkozásában kifejtett elemzésem során arra a következtetésre jutottam, hogy az olyan nemzeti rendelkezés, amely szerint a héát kapcsolt személyek közötti valamennyi ügylet esetén a szabadpiaci forgalmi érték alapján kell kivetni, nem esik a 80. cikk (1) bekezdésében biztosított lehet?ség körébe, legalábbis azon esetekben, amikor az olyan ügyekre vonatkozik, ahol az ügyletben részt vev? valamelyik fél teljes kör? levonási joggal rendelkezik.(19)

38. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróság köteles a bels? jogi rendelkezéseket – a számára a nemzeti jog által biztosított mérlegelési mozgástér teljes kihasználásával – az uniós jog követelményeivel összhangban értelmezni és alkalmazni.(20) Ez a kötelezettség alkalmazandó akkor is, ha a magánszemély számára az irányelv közvetlen hatályára történ? hivatkozás lehet?sége érdekében támasztott egyéb feltételek nem teljesülnek.(21) Amennyiben az ilyen értelmezés nem lehetséges, a bíróság köteles mell?zni a nemzeti jog minden olyan rendelkezésének alkalmazását, amely az uniós joggal ellentétes.(22)

39. El?ször is tehát a nemzeti bíróság feladata az lesz, hogy a ZDDS 27. cikkének (3) bekezdését oly módon értelmezze, hogy az összeegyeztethet? legyen a 2006/112 irányelv 80. cikke szerinti lehet?ség helyes gyakorlásával. Amennyiben ez lehetséges, akkor nem merül fel további kérdés az irányelvvel való összeegyeztethet?séggel vagy ezen irányelv rendelkezéseinek közvetlen hatályával kapcsolatban. Amennyiben ez nem lehetséges, akkor a nemzeti rendelkezés alkalmazását mell?zni kell.

40. Az utóbbi esetben két lehet?séget kell szem el?tt tartani. Az egyik, hogy az alapeljárás tárgyát képez? ügyletekben részt vev? felek teljes kör? levonási joggal rendelkeztek, így ezen ügyek nem esnek a 80. cikk (1) bekezdésében megjelölt esetek körébe, a másik, hogy e felek nem rendelkeztek teljes kör? levonási joggal, és ebben az esetben az ügyek ezen esetek körébe tartoznak.

41. Amennyiben az ügyletekben részt vev? felek teljes kör? levonási joggal rendelkeztek, a 80. cikk (1) bekezdése nem rendelkezhet közvetlen hatállyal, illetve nem alkalmazható közvetlenül az ügyekre, mivel azok kívül esnek a hatályán. Ezzel szemben a 2006/112 irányelv közvetlen hatállyal rendelke? 73. cikke(23) releváns lehet. A 80. cikk (1) bekezdése lehet?vé teszi a tagállamok számára, hogy az általános szabálytól való eltérést vezessenek be az adóalap meghatározása vonatkozásában. Ilyen eltérés hiányában a 2006/112 irányelv 73. cikkében szerepl? általános szabály alkalmazandó.(24) Ezért e rendelkezésre az adóalanyok hivatkozhatnak, a nemzeti bíróságok pedig közvetlenül alkalmazhatják azt annak biztosítása érdekében, hogy – kivéve azon eseteket, amelyek vonatkozásában az irányelv eltérést enged – adóalapként a ténylegesen fizetett ellenérték kerüljön figyelembevételre.

42. Amennyiben azonban a felek nem rendelkeztek teljes kör? levonási joggal, felmerül az a további kérdés, hogy az állam vagy magánszemély kíván-e a 80. cikk (1) bekezdésének közvetlen hatályára hivatkozni.

43. Az el?bbi esetben emlékeztetni kell arra, hogy a tagállam magánszemélyekkel szemben nem hivatkozhat érvényesen valamely irányelv rendelkezéseire vagy saját mulasztására annak érdekében, hogy az irányelvben biztosított lehet?séggel éljen.(25)

44. Amennyiben azonban egy magánszemély kíván valamely irányelvi rendelkezés közvetlen hatályára hivatkozni egy tagállammal szemben, amely elmulasztotta helyesen átültetni ezt a rendelkezést, az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében f?szabály szerint e rendelkezésre közvetlenül lehet hivatkozni, amennyiben az irányelv rendelkezései kell?en egyértelm?ek, pontosak és feltétel nélküliek.(26)

45. E tekintetben kérdéses lehet, hogy egy pusztán lehetőséget biztosító, valamely tagállam által helytelenül átültetett rendelkezés szövege „kell-e egyértelműnek, pontosnak és feltétel nélkülinek” tekinthető-e ebből a célból.

46. Mindazonáltal nem tartom szükségesnek vagy akár helyénvalónak, hogy ezzel a kérdéssel foglalkozzam a jelen ügyek keretében.

47. Igaz, hogy elvileg a 2006/112 irányelv 80. cikke (1) bekezdésének c) pontjában foglalt esetek körébe tartozó ügylet vásárlója, még ha bele is egyezett, hogy mesterségesen magas árat fizessen, később az adóhatósággal szemben továbbra is kívánhat e bekezdés rendelkezéseire hivatkozni annak érdekében, hogy a héát a szabadpiaci forgalmi érték alapján vessék ki. Amennyiben az ilyen vásárló maga nem rendelkezett teljes körű levonási joggal, elnyőhöz jutna azáltal, hogy az ügylet után kevesebb héát fizet.

48. Ugyanakkor az előzetes döntéshozatali kérelmek alapjául szolgáló jogviták egyikében sem ez a helyzet áll fenn. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az előzetes döntéshozatali eljárás indoka nem véleménynyilvánítás általános vagy hipotetikus kérdésekről, hanem az adott jogvita tényleges megoldásának szükségessége.(27) A jelen esetben ez a kérdés nemcsak az alapügy vonatkozásában hipotetikus, hanem normális körülmények esetén általában is valószínűtlen annak felmerülése, mivel az azt jelentené, hogy a közös elny elérése érdekében mesterséges árban megállapodott kapcsolt személyek közül az egyik megszegi a közöttük fennálló megállapodást.

49. E körülmények között nem javaslom e felvetés megvizsgálását, hanem inkább két utolsó problémára fordítom a figyelmet, amelyek, bár a kérdést előterjesztő bíróság nem vetette fel azokat, az alapeljárásokban relevánsak lehetnek.

A szabadpiaci forgalmi érték meghatározása

50. A 2006/112 irányelv 80. cikkének (1) bekezdésében felsorolt bármelyik esetben a tagállamok rendelkezhetnek arról, hogy az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen. Ennek egyik feltétele az, hogy a ténylegesen fizetett ellenérték alacsonyabb vagy magasabb legyen, mint a szabadpiaci forgalmi érték – azaz mint „az a teljes összeg, amelyet tisztességes versenyfeltételek mellett a megrendelőnek ugyanazon értékesítési szinten, mint amelyen a termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra sor kerül, egy független értékesítőnek vagy szolgáltatónak kellene fizetnie abban az időpontban a kérdéses termékért vagy szolgáltatásért azon tagállamban, amelyben az értékesítés vagy szolgáltatás adóztatandó”.

51. E meghatározásra, valamint arra a körülményre tekintettel, hogy a C-621/10. sz. ügyben a Balkan and Sea az érintett ingatlanokat az engedélyezett értékbecsli becslését kevesebb mint 0,5%-kal meghaladó áron vásárolta meg, miközben a bolgár szabályozás a szabadpiaci forgalmi érték meghatározására öt módszert ír elő, a nemzeti bíróság számára továbbra is szükséges lehet annak megvizsgálása, hogy a nemzeti szabályozás helyes értelmezése mellett az érintett ár valóban a szabadpiaci forgalmi értéket meghaladónak tekinthető-e.

Az ügyletek adóköteles vagy adómentes volta

52. A Bizottság megkérdőjelezi a C-129/11. sz. ügy tárgyát képező ügyleteknek az adóhatóság által akként történő minősítését, hogy azok adómentes és adóköteles tevékenységeket is magukban foglalnak. Egyetértek azzal, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak a 2006/112 irányelv vonatkozó rendelkezéseinek fényében meg kellene vizsgálnia ezt a minősítést, és amennyiben szükséges, mellőznie kell minden olyan nemzeti rendelkezés alkalmazását, amely az irányelvvel

összeegyeztethetetlen eredményre vezet. Az irányelv vonatkozó rendelkezései a következők:

53. A 12. cikke elírja:

„(1) A tagállamok adóalanynak tekinthetnek bármely olyan személyt, aki [...] eseti jelleggel [...] különösen a következő ügyletek valamelyikét végzi:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek első használatbavétele eltti értékesítése;

b) építési telkek értékesítése.

(2) Az (1) bekezdés a) pontjának alkalmazásában »épület« minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény.

A tagállamok megállapíthatják az (1) bekezdés a) pontjában említett kritérium alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre és a hozzátartozó telekre vonatkozóan.

A tagállamok alkalmazhatnak az első használatbavételtől eltérő követelményt is, mint pl.: az épület befejezése és az első értékesítés időpontja közötti időtartamot, illetve az első használatbavétel és a rákövetkező értékesítés közötti időpont közötti időtartamot, feltéve hogy ezen időtartamok az öt, illetve két évet nem haladják meg.

(3) Az (1) bekezdés b) pontjának alkalmazásában »építési teleknek« kell tekinteni minden közművesíttetlen vagy közművesített földterületet, amelyet a tagállamok ennek minősítenek.”

54. A 2006/112 irányelv 135. cikkének (1) bekezdése megköveteli a tagállamoktól, hogy bizonyos ügyleteket mentesítsenek a hía alól, ideértve különösen a következőket:

„j) épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével;

k) beépítetlen földterület értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett építési telkek kivételével;

l) az ingatlanok bérbe- és haszonbérbe adása.”(28)

55. Az első kérdés az, hogy a meglegházak a 2006/112 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint épületnek minősülnek-e, tehát megfelelnek-e a 12. cikk (2) bekezdése szerinti fogalomnak, amely szerint épület „minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény”. Ezt természetesen a nemzeti bíróságnak kell eldöntenie, hiszen e minősítés az építmény konkrét jellegétől függhet. Nem tűnik azonban valószínűtlennek, hogy a meglegházak megfeleljenek e fogalomnak, legalábbis amennyiben azok acélvázások.

56. Amennyiben a meglegházak épületnek minősülnek, minden ügyletet egy egységes értékesítésként kell kezelni, mivel a hía szempontjából az épületek vagy épületrészek és a hozzátartozó telkek nem választhatók el egymástól.(29)

57. Ebben az esetben a következő kérdés az, hogy a telek és az épületek értékesítése az „első használatbavétel eltti” történt-e, vagy megfelelt-e a nemzeti jogban esetlegesen elírt más hasonló szempontnak a 12. cikk (2) bekezdésének harmadik albekezdésében elírt két-, illetve ötéves időtartamon belül. E tekintetben relevánsnak tűnik, hogy a Proadinvest a nemzeti bíróság eltti azzal érvelt, hogy a meglegházakat már több mint harminc éve használták.

58. Amennyiben az értékesítés az „első használatbavétel előtt” történt, vagy megfelelt más érvényesen alkalmazandó szempontnak, az a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontja alapján adókötelesnek tekinthető. Amennyiben nem, a 135. cikk (1) bekezdésének j) pontja alapján mentesíteni kell az ügyletet az adózás választására irányuló lehetőség mellett.
59. Amennyiben a meglegházak a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontja alapján nem minősülnek épületnek, akkor is meg kell vizsgálni, hogy az ügyleteket elkülönült ügyletekként kell-e kezelni, amelyek héa szempontból való kezelését is elkülönülten kell megítélni, vagy pedig több részből álló, de egyetlen összetett ügyletként.
60. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint amennyiben valamely ügylet több részből áll, valamennyi körülmény figyelembevételével kell meghatározni, hogy két vagy több elkülönült értékesítésről van-e szó, vagy egy egységes értékesítésről. Bár általában minden ügyletet elkülönülten és önállóan kell megítélni, a gazdasági szempontból egyetlen értékesítésnek minősülő ügyletet nem lehet mesterségesen felosztani annak érdekében, hogy a héarendszer működése ne torzuljon. Egységes értékesítésről van szó különösen, amennyiben az értékesítés két vagy több része annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet képeznek, amelynek a felosztása mesterséges lenne, illetve amennyiben egy vagy több rész jelenti a fűszolgáltatást, míg a többi rész járulékos. A nemzeti bíróságra hárul annak vizsgálata, hogy az alapügyben ez a helyzet áll-e fenn.(30)
61. Amennyiben a nemzeti bíróság ez alapján úgy ítéli meg, hogy elkülönült telekértékesítési és más ügyletekről van szó, az adóhatóság álláspontja helyesnek bizonyulna.
62. Amennyiben azonban úgy határoz, hogy minden értékesítés egyetlen összetett ügylet részét képezte, amelyet egy fűszolgáltatás és több járulékos szolgáltatás jellemez, valószínűleg tényleg, hogy a telekértékesítés minősül a fűszolgáltatásnak, és a héa szempontjából ezen értékesítés alapján kell kezelni az ügyletet.
63. Ezen esetek mindegyikében meg kell továbbá határozni, hogy a telek építési teleknek minősül-e a tagállam által a 2006/112 irányelv 12. cikkének (3) bekezdése alkalmazásában elfogadott meghatározás szerint. Amennyiben igen, az értékesítés a 12. cikk (1) bekezdésének b) pontja értelmében adóköteles. Amennyiben nem, a 135. cikk (1) bekezdésének k) pontja értelmében adómentes ügyletnek minősül, ebben az esetben is az adózás választására irányuló lehetőség mellett.

II. MELLÉKLET

Lásd a jelen indítvány 55. és azt követő pontjait

1 – Eredeti nyelv: angol.

2– A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.).

3– Korábban a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1977. június 13., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; többször módosítva; a továbbiakban: hatodik irányelv) 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja.

4 – Ezek a cikkek az adóalap megállapítására vonatkozó különös szabályokat határoznak meg valamely termék vállalkozásból történő kivonása vagy megtartása, a vállalkozás vagyonát képező termékek vagy szolgáltatások magánszükségletek kielégítésére történő felhasználása, más tagállamba történő termékátvitel, illetve az adóalany által a saját vállalkozása részére történő szolgáltatásnyújtás esetén.

5 – A 167–169. cikk az adóalanynak az adóköteles tevékenységéhez felhasznált termékek és szolgáltatások után elzárva felszámított hiva levonására vonatkozó jogával, a 170. és 171. cikk a határokon átnyúló ügyletek esetében a hiva visszatérítésével, a 173–175. cikk az adóköteles termékek és szolgáltatások egyidejűleg adólevonási joggal járó és azzal nem járó ügyletekhez történő felhasználása esetén alkalmazandó arányos levonási rendszerrel, a 176. és 177. cikk pedig az elzárva felszámított hiva egyes kategóriáinak le nem vonhatóságával foglalkozik.

6 – A 132., 135. és 136. cikk egyes tevékenységek hiva mentességéről rendelkezik (az elzárva felszámított adó levonása nélkül) valamennyi tagállam vonatkozásában (lásd a lenti 54. pontot is); a többi hivatkozott cikk az egyes tagállamok számára lehetővé teszi bizonyos más mentességek alkalmazásának eltérés útján történő fenntartását.

7 – 2006-ban, lásd a hatodik irányelv 11. cikke A. részének (6) bekezdését, lásd a 77/388/EGK irányelvnek a hozzáadottértékadó kivetésére vonatkozó eljárás egyszerűsítése, illetve az adókiadás vagy adókikerülés megakadályozására szolgáló egyes intézkedések tekintetében történő módosításáról, valamint egyes, eltéréseket biztosító határozatok hatályaon kívül helyezéséről szóló, 2006. július 24-én 2006/69/EK tanácsi irányelv (HL L 221., 9. o.) 1. cikkének (3) bekezdését. Lásd a 2006/69 irányelv (1) és (3) preambulumbekkezdését, amelyek kifejtik az irányelv arra irányuló célját, hogy az egyes tagállamoknak biztosított egyes eltéréseket általános szabállyal váltsa fel; a tagállamok számára lehetővé kell tenni meghatározott, korlátozott esetekben a beavatkozást a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás és beszerzés értékét illetően annak biztosítására, hogy a kapcsolt felek közötti, adóelőny elérését célzó ügyletek miatt ne keletkezzen adókiesés. Lásd továbbá az irányelvre vonatkozó javaslatot kísérő indokolást (COM(2005) 89 végleges), különösen pedig annak 5. és 6. pontját.

8 – A 2006/112 irányelv 167. és 168. cikke szerint lényegében az adóalany a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezésének időpontjában jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni az adóköteles tevékenységéhez általa felhasznált termékek és szolgáltatások után felszámított vagy megfizetett hiva. A hiva ezért teljesen semleges az érintett kereskedők számára (lásd továbbá a C-174/08. sz. NCC Construction Denmark ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10567. o.] 39. és azt követő pontjait, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

9 – Mivel a 2006/112 irányelv 167. és 168. cikke szerinti levonási jog olyan esetekben alkalmazható, amikor a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használják fel, az adómentes tevékenységhez felhasznált termékek és szolgáltatások nem jogosítanak levonásra. Amennyiben a beszerzett termékek és szolgáltatások felhasználását nem lehet az egyidejűleg adóköteles és adómentes tevékenységeket is folytató adóalany egy bizonyos tevékenységéhez kötni, a 2006/112 irányelv 173. és azt követő cikkei arányos levonást írnak elő, amelyet az adóköteles és adómentes termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások aránya határoz meg.

10 – Itt meg kell jegyezni, hogy a tulajdonjoggal kapcsolatos ügyletek (adásvétel, lízing vagy bérlet) a 135. cikk (1) bekezdésének j)–l) pontjából és a 137. cikk (1) bekezdésének b)–d) pontjából kifolyólag adókötelesek vagy adómentesek is lehetnek – lásd a lenti 54. pontot.

11 – A bolgár leva értéke a tényállás idején körülbelül az euró felének felelt meg.

12 – Amiből levezethető, hogy az ügylet nem volt adómentes a 135. cikk (1) bekezdésének j) vagy k) pontja alapján, illetve hogy a 137. cikk (1) bekezdésének b) vagy c) pontja szerinti adóztatási lehetőséggel éltek.

13 – Mivel a vonatkozó héamérték 20%.

14 – Ezen cikkek vonatkozásában a „korrekció” kifejezés használata talán nem a legszerencsésebb, mivel a hivatkozott cikkek az arányos levonással és a levonási jog korlátozásával foglalkoznak – lásd a fenti 5. lábjegyzetet.

15– Lásd a fenti 14. lábjegyzetet.

16– Lásd a C-412/03. sz. Hotel Scandic Gåsabäck ügyben 2005. január 20-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-743. o.) 21. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-285/10. sz. Campsa Estaciones de Servicio ügyben 2011. június 9-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-5059. o.] 28. pontját.

17– Lásd például a C-41/09. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2011. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-831. o.] 58. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

18– Lásd a 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését.

19 – Az alábbi indokolás rövid összefoglalását táblázatos formában lásd ezen indítvány I. mellékletében.

20 – Lásd például a C-395/08. és C-396/08. sz., Bruno and Pettini és társai egyesített ügyekben 2010. június 10-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-5119. o.] 74. pontját.

21 – Lásd ebben az értelemben a 14/83. sz., Von Colson and Kamann ügyben 1984. április 10-én hozott ítélet [EBHT 1984., 1891. o.] 26. és 27. pontját.

22 – Lásd például a fenti 20. lábjegyzetben hivatkozott Bruno and Pettini és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 74. pontját.

23– Lásd a C-62/00. sz. Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6325. o.) 47. pontját.

24– Lásd a fenti 16. lábjegyzetben hivatkozott Campsa Estaciones de Servicio ügyben hozott ítélet 40. pontját.

25 – Lásd például a C-227/09. sz., Accardo és társai ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-10273. o.] 44–47. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. Az ilyen lehetőség kihasználása érdekében a tagállamoknak élniük kell azzal annak érdekében, hogy arra hivatkozassanak (lásd a C-180/10. és C-181/10. sz., Saby and Kuş egyesített ügyekben 2011. szeptember 15-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-8461. o.] 33. pontját).

26 – Lásd például a C-150/99. sz. Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-493. o.] 30. és 31. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

27 – Lásd például a C-155/11. PPU. sz. Mohammed Imran-ügyben 2011. június 10-én hozott végzés [EBHT 2011., I-5095. o.] 21. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

28 – Az adómentesség követelménye ezekben az esetekben nem abszolút, mivel a 137. cikk (1) bekezdésének b)–d) pontja szerint a tagállamok engedélyezhetik adóalanyaiknak az adózás lehetőségének választását ezen esetek mindegyikében. Az alábbi indokolás rövid összefoglalását táblázatos formában lásd a jelen indítvány II. mellékletében.

29– A C-400/98. sz. Breitsohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4321. o.) 50. pontja.

30 – Lásd például a C-497/09., C-499/09., C-501/09. és C-502/09. sz., Bog és társai ügyben 2011. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-1457. o.] 51. és azt követő pontjait, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.