

A termék feletti tulajdonosként való rendelkezési jog átruházása

tulajdonjog-fenntartás

 [Nyomtatóbarát változat](#)

Dátum:

2014. június 10.

Kfv.V.35.194/2013/6.szám

A Kúria nem adott helyt a felperes elzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésére irányuló kérelemének, alaposnak találta az alperes felülvizsgálati kérelmét, ezért a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A Kúria ítéletében azt állapította meg, hogy a felek nyilatkozatai – amit a rendelkezésre álló adatok is alátámasztanak - megegyeznek a következőkben:

A felperes a máltai cég részére számlái szerint három gépet értékesített, amelyek ellenértéke átutalással kiegyenlítésre került. A számlákon azt tüntette fel, hogy ezek adómentes Közösségen belüli termékértékesítések, és ezeket az összesítő nyilatkozatában és bevallásában is így szerepeltette. A gépeket az átvevő máltai cég eladta egy osztrák társaságnak, amely a részére történt értékesítést követően a gépeket lízingbe adta egy másik külföldi cégnek. A felek azonosan jelölték meg azt is, hogy a gépek mindvégig a felperes használatában maradtak, nem kerültek kiszállításra egy Közösségen belüli másik tagállamba.

A felperes elismerte, hogy az ügyletek, illetve az általa kibocsátott számlák nem felelnek meg az adómentes Közösségen belüli termékértékesítés feltételeinek, mivel a termékek nem hagyták el Magyarország területét. A számlákkal, bevallással és egyéb adókötelezettséggel kapcsolatos adatok tekintetében a felperes alaptalanul hivatkozott adminisztratív tévedésre, jogkövetkezmenyt nem eredményeztethető hibára, hiszen saját eladása szerint is hosszú ideje folytat gazdasági tevékenységet, végez adómentes Közösségen belüli értékesítést, ezért ismerte az erre vonatkozó nemzeti és uniós jogot. Az alperesnek megállapításait továbbá nem a felperes alá nem támasztott eladása alapján, hanem a bevallás adataihoz képest kellett megtennie, és nem a lízing ügyletek, hanem a bevallásban adómentesként feltüntetett termékértékesítés tekintetében kellett ténybeli és jogkövetkeztetéseket levonnia, amely során minden rendelkezésére álló adat, tény, körülmény értékelését jogszerűen végezte el a jogalap és a jogkövetkezmények tekintetében is.

Az Európai Unió Bírósága (EUB) már több ügyben megállapította, hogy „a termékértékesítés fogalma nem a tulajdon átruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban elírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzen, mintha tulajdonosa lenne”.(C-118/11. sz. ítélet 39. pontja, C-320/88.sz ítélet 7. pontja, C-185/01.sz. ítélet 32. pontja, C-78/12.sz. ítélet 33. pontja C-435/03. sz. ítélet 35. pontja, C-

237/09. sz. ítélet 24. pontja, C-25/03. ítélet 64. pontja.) Ebből következik, hogy akkor minősül valamely ügylet a 2006/112/EK irányelv 14. cikk (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek, ha, azáltal az adóalany oly módon ruház át materiális javakat, amely feljogosítja a másikat, hogy azokkal úgy rendelkezzenek, mintha tulajdonos lenne, anélkül, hogy az érintett javak feletti tulajdonjog megszerzésének formája befolyásoló lenne e tekintetben. Az EUB ítéletek rögzítik azt is, hogy „a nemzeti bíróság feladata minden egyes esetben az adott tényállástól függően meghatározni, hogy az érintett termék feletti tulajdonosként való rendelkezés joga átruházásra került-e”. (C-320/88. sz. ítélet 13. pontja, C-78/12. sz. ítélet 34. pontja, C-118/11. sz. ítélet 41. pontja.)

Jelen ügyben a rendelkezésre álló, felek által nem vitatott adatokból, egyértelműen megállapítható, hogy a máltai céget tulajdonosként való rendelkezésre jogosította a közte és a felperes között létrejött ügylet, mivel a gazdasági társaság a megszerzett gépeket eladta az osztrák társaságnak, mely utóbbi a részére történő értékesítést követően szintén tulajdonosként rendelkezett a gépekkel, mivel ezeket lízingbe adta tovább egy másik külföldi cégnek. Az a tény, hogy a gépek értékesítésére kétszer is sor került, de a gépek a felperes használatában maradtak, a felperes és a máltai cég közötti termékértékesítés tényét nem befolyásolja. A felperes álláspontjával ellentétben az ügyletek nem minősíthetők egyetlen ügyletnek, mivel önálló és különböző jogalanyok között jöttek létre, egymástól eltérő tartalommal és jogalappal. Ezeknek az ügyleteknek továbbá a visszlízingszerzővel ellentétben négy szereplője van, és a felperes nem attól a jogalanytól bérelte a gépeket, aki részére értékesítette, tehát nem valósult meg a visszlízingszerzővel szemben az az követelmény sem, mely szerint ugyanazon jogügyletben, ugyanazon felek vonatkozásában a termék eladója és lízingbevevője megegyezik. A felperesi eljárással szemben az alperes határozatában, továbbá a perben tett nyilatkozataiban sem kizárólag a tulajdonjog átadásának tényére hivatkozott, hanem arra, hogy tulajdonosként való rendelkezési jog, tehát a termékértékesítés megvalósult azzal, hogy a felperes vevé továbbértékesítette az általa vásárolt gépeket, tehát ténylegesen tulajdonosként rendelkezett ezekkel, mivel más jogalany tulajdonába adta át a gépeket. Ez utóbbi társaság ugyancsak rendelkezett ezekkel, mégpedig a bérleti szerződésnek nevezett megállapodásban, amely tartalmát tekintve zártvég pénzügyi lízingszerződésnek felel meg. Alapvetően hivatkozott a felperes ezért arra, hogy a tulajdonosi jogosítványok és kötelezettségek mindvégig nála maradtak, és arra is, hogy az ügyletek hitelnyújtási szolgáltatás igénybevételére irányultak, továbbá a számviteli bizonylatokon (szerződéseken, számlák, összesítő nyilatkozat, bevallás) sem ez szerepel. Nem fogadható el a felperes kérése körültekintő magatartás tanúsítására vonatkozó eljárási kérelme sem. Az általa e körben eladottak ugyanis az alperesi határozat jogalapját vitató jogügylettel kapcsolatos felperesi álláspontra utalnak, tehát lényegében a jogalapot vitató érvelés körébe tartozó adatoknak minősülnek. A felperes továbbá tisztában volt azzal, hogy a gépek nem hagyták el az ország területét, az ügyletet mégis adómentes Közösségen belüli értékesítésként kezelte, ezért nem a tényleges elvárható körültekintéssel járt el, és semmilyen ésszerű intézkedés nem tett meg annak érdekében, hogy esetében az adóbírság mérséklésére sor kerülhessen. Az alperes tehát jogszerűen minősítette a felperes értékesítését belföldi adóköteles termékértékesítésnek, a felperes terhére jogszerűen állapított meg jogosulatlan visszaigénylést és adóbírságot.

Budapest, 2014. június 10.

A Kúria Sajtótájékoztatója



[Kezd lap](#) > [Keres](#) > [A keresés eredménye](#) > **Dokumentumok**



[Nyomtatás indítása](#)

A dokumentum nyelve :

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2013. július 18.(*)

„2006/112/EK irányelv – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Termékértékesítés – Fogalom – Levonási jog – Megtagadás – Adóköteles ügylet tényleges teljesülése – 1760/2000/EK rendelet – Szarvasmarhák azonosítási és nyilvántartási rendszere – Füljelz k”

A C-78/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott el zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Sofia-grad (Bulgária) a Bírósághoz 2012. február 14-én érkezett, 2012. február 6-i határozatával terjesztett el az el tte

az „**Evita-K**” EOOD

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lév eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök (el adó), G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev és J. L. da Cruz Vilaça bírák,

f tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezet : A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ k által el terjesztett észrevételeket:

– az „Evita-K” EOOD képviselőjében A. Kashkina,

- a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite képviselőtében A. Georgiev, meghatalmazotti minőségben,
- a bolgár kormány képviselőtében Y. Atanasov, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőtében L. Lozano Palacios és D. Roussanov, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f tanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szőlő, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 14. cikke (1) bekezdésének, 178. cikke a) pontjának, 185. cikke (1) bekezdésének, 226. cikke 6. pontjának és 242. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az „Evita-K” EOOD (a továbbiakban Evita-K) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság szófiái jogorvoslati és végrehajtási igazgatóságának igazgatója, a továbbiakban: Direktor) között, a vágásra szánt borjak értékesítéséről kiállított számlákkal kapcsolatos, hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) adójóváírás formájában történő levonásához való jog megtagadásának tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2006/112 irányelv

3 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

4 Ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésének értelmében:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

5 Ugyanezen irányelv 168. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

[...]"

6 Ugyanezen irányelv 178. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalanyoknak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]"

7 A 2006/112 irányelv 184. cikke értelmében az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.

8 Ezen irányelv 185. cikkének szövege a következőképpen:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a HÉA-bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérően nem kerülhet sor korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése vagy ellopása esetében, valamint a 16. cikkben említett kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

Részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetében azonban a tagállamok megkövetelhetik a korrekciót.”

9 Az említett irányelv 186. cikke értelmében a 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.

10 Ugyanezen irányelv 220. cikke az alábbiakat írja elő:

„Minden adóalany köteles biztosítani, hogy az alábbi esetekben saját maga, vagy az, akinek részére a terméket értékesíti, illetve a szolgáltatást nyújtja, vagy egy, az adóalany nevében és megbízásából eljáró harmadik fél számlát bocsásson ki:

1. másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]"

11 A 2006/112/EK irányelv 226. cikke értelmében:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a HÉA megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

[...]

6. az értékesített termékek mennyisége és jellege, vagy a nyújtott szolgáltatás mértéke és jellege;

[...]”

12 Ezen irányelv 242. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Minden adóalany megfelelő részletes nyilvántartást vezet a HÉA alkalmazásának és adóhatóság általi ellenőrzésének lehetővé tétele érdekében.”

13 Az említett irányelv 273. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első bekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek elírására felhasználni.”

Az 1760/2000/EK rendelet

14 A 2006. november 20-i 1791/2006/EK tanácsi rendelettel (HL L 363., 1. o.) módosított, a szarvasmarhák azonosítási és nyilvántartási rendszerének létrehozásáról, továbbá a marhahús és marhahústermékek címkézéséről, valamint a 820/97/EK tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2000. július 17-i 1760/2000/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL L 204., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 30. kötet, 248. o., a továbbiakban: az 1760/2000 rendelet) (12) preambulumbekzdése értelmében:

„A szarvasmarhák azonosítására és nyilvántartására vonatkozó jelenlegi szabályozást az állatok azonosításáról és nyilvántartásáról szóló, 1992. november 27-i 92/102/EGK tanácsi irányelv [(HL L 355., 32. o.; magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 13. kötet, 232. o.)] és a [szarvasmarhák azonosítási és nyilvántartási rendszerének létrehozásáról, továbbá a marhahús és marhahústermékek címkézéséről szóló, 1997. április 21-i] 820/97/EK rendelet [(HL L 117., 1. o.)] állapítja meg. A tapasztalat azt mutatta, hogy a 92/102/EGK irányelv végrehajtása a szarvasmarhákra vonatkozóan nem volt teljesen kielégítő, és továbbfejlesztése szükséges. Ezért a szarvasmarhákra vonatkozóan különös szabályokra van szükség az említett irányelv rendelkezéseinek megerősítésére.”

15 Az 1760/2000 rendelet 1. cikkének (1) bekezdése értelmében minden tagállam létrehoz egy, a szarvasmarhák azonosítására és nyilvántartására szolgáló rendszert e rendelet I. címének megfelelően.

16 Az említett rendelet 3. cikkének első albekezdése szerint:

„A szarvasmarhafélék azonosítási és nyilvántartási rendszere az alábbi elemekből áll:

- a) füljelzők az állatok egyedi megjelölésére;
- b) számítógépes adatbázisok;
- c) marhalevelek;
- d) egyedi nyilvántartások minden gazdaságon.”

17 Ugyanezen rendelet 4. cikke így rendelkezik:

„(1) Minden, egy adott gazdaságon található állatot, amely 1997. december 31. után született, vagy amelyet 1998. január 1-je után kívánnak Közösségen belüli kereskedelmi forgalomba hozni, az illetékes hatóság által jóváhagyott füljelzővel kell megjelölni, mindkét fülén. [...] A Bulgáriában vagy Romániában a gazdaságban tartott valamennyi olyan állatot, amely a csatlakozás időpontját követően született, vagy amelyet ezen időpontot követően a Közösségen belüli kereskedelmi forgalomba kívánnak bocsátani, mindkét fülén az illetékes hatóság által jóváhagyott füljelzővel kell ellátni. Mindkét füljelzőn ugyanannak az egyedi azonosító kódoknak kell szerepelnie, lehetővé téve minden egyes állat egyedi azonosítását, a gazdasággal együtt, amin született. [...]

[...]

(2) A füljelzőt az állat születése után egy, a tagállam által meghatározott időtartamon belül kell az állat fülébe rögzíteni, de mindenképpen még azelőtt, hogy az állat elhagyná a gazdaságot, ahol született. [...]

[...]”

Az 1725/2003/EK rendelet

18 Az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról szóló, 2003. szeptember 29-i 1725/2003/EK bizottsági rendelettel (HL L 261., 1. o., magyar nyelvű különkiadás 13. fejezet, 32. kötet, 4. o.) elfogadásra került az annak mellékletét képező, IAS 41 „Mezőgazdaság” nemzetközi számviteli standard (a továbbiakban: IAS 41 standard).

19 E standard célja a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó számviteli eljárások, pénzügyi kimutatásokban történő bemutatások és közzétételek előírása.

20 Az IAS 41 standard 10. és 11. bekezdésének szövege a következő:

„10. A gazdálkodónak egy biológiai eszközt vagy mezőgazdasági terméket akkor, és csak akkor kell megjelenítenie, ha:

- a) a gazdálkodó múltbeli események következtében ellenőrzi az eszközt;

b) valószínű, hogy az eszközzel összefüggésben jövőbeni gazdasági hasznok fognak befolyyni a gazdálkodóhoz; és

c) az eszköz valószínű értéke vagy bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.

11. A mezőgazdasági tevékenység során az ellenrész bizonyítható például a szarvasmarha jogszerű tulajdonjogával és a szarvasmarhának a vásárlás, a születés vagy az elválasztás időpontjában történő megbilllogozásával vagy egyéb jelölésével. A jövőbeni gazdasági hasznok rendszerint a lényeges fizikai jellemzők értékelésével becsülhetők fel.”

A bolgár jog

21 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost) alapügyben alkalmazandó változata (DV 63. sz., 2006. augusztus 4.; a továbbiakban: ZDDS) 70. cikkének (5) bekezdése értelmében nem gyakorolható az ellenrészre felszámított hálélevonáshoz való jog, ha a hálét jogellenesen tüntették fel a számlán.

Az alapeljárás és az ellenrész döntéshozatalra elterjesztett kérdések

22 Az Evita-K a bolgár jog alá tartozó társaság, amelynek fő gazdasági tevékenysége az állatkereskedelem.

23 E társaság kilenc, 2007. szeptember és október folyamán az „Ekspertis-7” EOOD (a továbbiakban: Ekspertis-7) által, vágásra szánt borjak értékesítéséről kiállított számlát vallott be, az e számlákkal kapcsolatos, adójóváírás formájában történő hálélevonás érdekében.

24 Egyébiránt az Evita-K azt nyilatkozta, hogy ugyanezen hónapok során él borjakat exportált Albánia felé, ezek megvásárlását az említett számlákkal igazolta, és vámárnyilatkozatokat, az állatok füljelzítését feltüntető állat-egészségügyi bizonyítványokat, valamint állatok belföldi szállításához kiállított állat-egészségügyi igazolásokat mutatott be.

25 A szóban forgó állatok megszerzésének igazolására az Evita-K az Ekspertis-7 által kiállított kilenc számlán túl súlytanúsítványokat és e számlák megfizetésével kapcsolatos bankszámlakivonatokat mutatott be, és benyújtotta az Ekspertis-7-tel a borjak értékesítése tárgyában kötött szerződést.

26 Az Evita-K-nál adóellenrészre került sor 2007 szeptembere és októbere vonatkozásában. Ennek alkalmával a bolgár adóhatóság arra kérte az Ekspertis-7-et, hogy szolgáltasson adatokat az Evita-K-nak kiszámlázott értékesítésekkel kapcsolatban.

27 Tekintettel arra, hogy e hatóságok szerint az Ekspertis-7 által adott válaszokból ez utóbbi könyvelésének és a – többek között az állatok tulajdonjogával és azok füljeleivel kapcsolatos – állat-egészségügyi formalitások megtartásának bizonyos hiányosságai tettek ki, az említett hatóságok úgy ítélték meg, hogy a kérdéses értékesítések tényleges teljesülése nem állapítható meg, és hogy következésképpen az Evita-K nem volt jogosult hálélevonásra ezen értékesítések tekintetében.

28 Ekképpen a bolgár adóhatóság 2009. november 26-i adóellenrész határozatával megtagadta az Evita-K adójóváírás formájában történő adólevonáshoz való jogát az Ekspertis-7 által kibocsátott számlák tekintetében.

29 Az Evita-K közigazgatási jogorvoslati kérelemmel élt ez ellen a levonást elutasító határozat ellen a Direktornál, aki 2010. április 29-i határozatával helybenhagyta azt.

30 Az Evita-K ezt követően jogorvoslattal élt a 2009. november 26-i adóellenőrzési határozat ellen a kérdést elterjeszt bíróságnál. Ez utóbbi elítelt többek között úgy érvelt, hogy az általa szolgáltatott adatok elégségesek voltak az Ekspertis-7 által kiszámlázott értékesítések valódiságának bizonyítására, illetve hogy ez utóbbi bármilyen esetleges szabálytalanságot követett is el, mert a bolgár jog szerint jóhiszemű tulajdonszerzésnek kell tekinteni, és a héalevonási jog kérdése független a megszerzett dolgok tulajdonának és eredetének kérdésétől.

31 E körülmények között az Administrativen sad Sofia-grad úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, [2006/112] irányelv [EUMSZ] 345. [cikk] összefüggésben értelmezett 14. cikkének (1) bekezdése szerinti »termékértékesítés« fogalmát, hogy az az alapeljárás körülményei között lehetővé teszi, hogy a megrendelő a termékek (csak fajta szerint meghatározott ingó dolgok) feletti rendelkezési jogot azáltal szerezzék meg, hogy az említett termékek feletti tulajdonjogot ellenérték fejében történő jóhiszemű birtokbavétel útján nem tulajdonostól szerzik meg, amire a tagállam nemzeti joga szerint lehetőség van, minek körében figyelembe kell venni, hogy a nemzeti jog szerint az ilyen dolgok feletti tulajdonjog azok átadása révén száll át?

2) Feltételét képezi-e a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti »termékértékesítés« teljesítése – valamely konkrét számla tekintetében [ezen] irányelv 178. cikkének a) pontja szerinti, az említett számlán feltüntetett, ténylegesen megfizetett adó levonásához való jog gyakorlásával összefüggésben történő – bizonyításának, hogy a megrendelő igazolja az értékesítő tulajdonjogát, ha az értékesítés tárgyát fajta szerint meghatározott ingó dolgok képezik, és az azok feletti tulajdonjog a tagállam nemzeti joga szerint azok átadása révén száll át, minek körében a nemzeti jog szerint az ilyen dolgok feletti tulajdonjognak nem tulajdonostól, ellenérték fejében történő jóhiszemű birtokbavétel útján történő megszerzésére is lehetőség van?

Bizonyítottoknak tekintendő-e a »termékértékesítés« a [2006/112] irányelv értelmében vett adólevonás szempontjából, ha a megrendelő az alapeljárás körülményei között ugyanazon termékeket (azonosítási kötelezettség hatálya alá tartozó állatok) vámáru nyilatkozat benyújtása mellett kivitel útján később újra értékesítette, és nincs bizonyíték arra, hogy harmadik személyek e termékekre igényt támasztottak?

3) Abból kell-e kiindulni a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti »termékértékesítés« teljesítésének – valamely konkrét számla tekintetében [ezen] irányelv 178. cikkének a) pontja szerinti, az említett számlán feltüntetett, ténylegesen megfizetett adó levonásához való jog gyakorlásával összefüggésben történő – bizonyítása szempontjából, hogy a mezőgazdasági termelőknek nem minősül értékesítő és megrendelő rosszhiszemű, ha a termékek átvételekor nem mutattak be az elz tulajdonostól származó, az állatok füljelzítését az európai uniós [állat-egészségügyi] jogszabályok követelményeivel összhangban tartalmazó okmányt, és az állatok füljelzítését nem szerepelnek a közigazgatási hatóság által kiállított és az állatokat a konkrét értékesítés teljesítése céljából történő szállításuk során kísérő állat-egészségügyi bizonyítványokon?

Abból kell-e kiindulni abban az esetben, ha az értékesítő és a megrendelő egymástól függetlenül jegyzéket készített a részére értékesített állatok füljelzéséről, hogy megfeleltek az említett uniós állat-egészségügyi jogszabályok követelményeinek, amennyiben a közigazgatási hatóság az állatokat az értékesítésük esetén kísérő állat-egészségügyi bizonyítványban nem tüntette fel az állatok füljelzéséről?

4) Kötelező-e az alapeljárás mezőgazdasági terméknek nem minősülő értékesítője és megrendelője a 2006/112 irányelv 242. cikkéje alapján arra, hogy az értékesítés tárgyát (azonosítási kötelezettség hatálya alá tartozó állatok, illetve »biológiai eszközök«) az [IAS 41] standardot alkalmazva feltüntesse a könyvelésében, és az említett standarddal összhangban bizonyítsa, hogy az eszközök az ellenőrzése alatt állnak?

5) Szükség van-e a 2006/112 irányelv 226. cikkének 6. pontja alapján arra, hogy az alapeljárásban vitatotthoz hasonló héaszámlákon azon állatok füljelzéséről is feltüntessék, amelyekre az uniós állat-egészségügyi jogszabályok szerint azonosítási kötelezettség vonatkozik, és amelyek az értékesítés tárgyát képezik, ha a tagállam nemzeti joga az ilyen állatok feletti tulajdonjog átruházásához nem ír elő kifejezetten ilyen követelményt, és az értékesítés felelősei nem mezőgazdasági termelők?

6) Lehetséges van-e a 2006/112 irányelv 185. cikkének (1) bekezdése alapján arra, hogy olyan nemzeti rendelkezés alapján, mint amely az alapeljárásban szerepel, helyesbítsék az adólevonást azon következtetés miatt, hogy az értékesítés tárgyát képező termékek értékesítőjének tulajdonjogát nem bizonyították, ha az értékesítést a résztvevők egyike sem hiúsította meg, a megrendelő ugyanazon termékeket később újra értékesítette, nincs bizonyíték arra, hogy harmadik személyek a szóban forgó termékekre (azonosítási kötelezettség hatálya alá tartozó állatok) igényt támasztottak, nem állítják a megrendelő rosszhiszemőségét, és az ilyen, csak fajta szerint meghatározott termékek feletti tulajdonjog a nemzeti jog szerint azok átadása révén száll át?

Az elzárta döntéshozatalra el terjesztett kérdésekről

Az első három kérdésről

32 A kérdést elterjesztő bíróság első három kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv rendelkezéseit, hogy a héalevonási jog gyakorlásával összefüggésben a „termékértékesítés” fogalma alapján, illetve az ilyen értékesítés tényleges teljesítésének bizonyításához szükséges-e, hogy az érintett termékek értékesítőjének e termékek feletti tulajdonjogát formálisan igazolja, vagy e termékek tulajdonjogának jóhiszemű birtoklás útján történő megszerzése elégséges-e e tekintetben.

33 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélezési gyakorlata értelmében a termékértékesítés fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezék, mintha azok tulajdonosa lenne (lásd a C-320/88. sz., *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. pontját, a C-435/03. sz., *British American Tobacco és Newman Shipping* ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7077. o.] 35. pontját, valamint a C-237/09. sz. *De Fruytier*-ügyben 2010. június 3-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-4985. o.] 24. pontját).

34 Ebben az összefüggésben a nemzeti bíróság feladata minden egyes esetben az adott tényállástól függően meghatározni, hogy az érintett termék feletti tulajdonosként való rendelkezés joga átruházásra került-e (lásd a fent hivatkozott Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben hozott ítélet 13. pontját).

35 Ebből következően akkor minősül valamely ügylet a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerinti „termékértékesítésnek”, ha azáltal az adóalany oly módon ruház át materiális javakat, amely feljogosítja a másik felet, hogy azokkal úgy rendelkezzen, mintha a tulajdonosuk lenne, anélkül hogy az érintett javak feletti tulajdonjog megszerzésének formája befolyásoló lenne e tekintetben.

36 Ugyanígy az ilyen termékértékesítés tényleges teljesítésének bizonyítása – amely a levonáshoz való jog feltételét képezi – nem függhet az érintett termékek tulajdonjoga megszerzésének módjától.

37 Egyébiránt, amennyiben kitart az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy a bolgár adóhatóság abból az okból tagadta meg az Evita-K-tól az alapeljárásban szóban forgó termékértékesítésekkel kapcsolatos héalevonási jogot, hogy ez utóbbiak tényleges teljesülését nem igazolták, és amennyiben az Evita-K vitatja, hogy e teljesülés nem történt meg, emlékeztetni kell rá egyrészt, hogy annak kell bizonyítania, hogy megfelel az igénybevételhez előírt feltételeknek, aki a héalevonást kérelmezi (lásd a C-230/94. sz. Enkler-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4517. o.] 24. pontját), és másrészt, hogy a nemzeti bíróság feladata, hogy a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint az alapügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze annak meghatározása érdekében, hogy az Evita-K élhet-e levonási joggal az említett termékértékesítések alapján (lásd ebben az értelemben a C-273/11. sz. Mecsek-Gabona ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 53. pontját, a C-285/11. sz. Bonik-ügyben 2012. december 6-án hozott ítélet 32. pontját és a C-643/11. sz. LVK – 56 ügyben 2013. január 31-én hozott ítélet 57. pontját).

38 Ezen átfogó értelmezés keretében az említett bíróság figyelembe vehet az alapeljárásban szóban forgó ügyleteknél korábbi vagy későbbi ügyletekre vonatkozó adatokat, valamint ezekhez kapcsolódó dokumentumokat, például az érintett állatok szállítása vagy exportálása során kiállított tanúsítványokat vagy igazolásokat.

39 Ebben az összefüggésben, a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkoztak (lásd a C-439/04 és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 55. pontját; a C-80/11. és C-142/11. sz., Mahagében és Dávid egyesített ügyekben 2012. június 21-én hozott ítélet 42. pontját; a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 37. pontját, valamint a fent hivatkozott LVK – 56 ügyben hozott ítélet 59. pontját).

40 Ez az eset áll fenn, ha maga az adóalany követeli adókiutasítást, vagy ha tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy beszerzésével héakijátszást megvalósító ügyletben vesz részt (lásd a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 38. és 39. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

41 Az említett irányelvben el írt levonási jog rendszerével azonban nem egyeztethető össze az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héakijátszást valósít meg (lásd a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 52. és 55. pontját; a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 45., 46. és 60. pontját; a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 47. pontját; a fent hivatkozott Bonik-ügyben hozott ítélet 41. pontját, valamint a fent hivatkozott LVK – 56 ügyben hozott ítélet 60. pontját).

42 Ezenkívül a Bíróság már korábban is úgy ítélte meg, hogy az adóhatóság általános jelleggel nem követelheti meg a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, hogy rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetve hogy héabevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy továbbá, hogy e vonatkozásban megfelelő okiratokkal rendelkezzen (lásd a fent hivatkozott Mahagében és Dávid egyesített ügyekben hozott ítélet 61. pontját, valamint a fent hivatkozott LVK – 56 ügyben hozott ítélet 61. pontját). Ugyanígy az említett hatóság nem kötelezheti ezt az adóalanyt e számla kibocsátójától származó, az 1760/2000 rendelet által bevezetett azonosítási és nyilvántartási rendszer alá tartozó állatok füljelzői feltüntetési dokumentumok benyújtására.

43 Ilyen feltételek mellett az első három kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a héalevonási jog gyakorlásával összefüggésben a „termékértékesítés” ezen irányelv szerinti fogalma, illetve az ilyen értékesítés tényleges teljesítésének bizonyítása nincs az érintett termékek feletti tulajdonjog megszerzésének formájához kötve. A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint az előtte folyamatban lévő ügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze annak meghatározása érdekében, hogy az alapeljárásban szóban forgó termékértékesítések ténylegesen teljesültek-e, és hogy adott esetben ezek alapján gyakorolható-e a levonási jog.

A negyedik kérdésről

44 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 242. cikkét, hogy az azt írja elő a mezőgazdasági termelőknek nem minősülő adóalanyok számára, hogy amennyiben állatokról van szó, tüntessék fel a könyvelésükben az általuk végzett termékértékesítés tárgyát, és bizonyítsák, hogy az állatok felett az IAS 41 standardnak megfelelő ellenőrzést gyakoroltak.

45 E tekintetben elegendő megállapítani, hogy ez a 242. cikk nem írja elő, hogy az adóalanyoknak meg kell felelniük az IAS 41 standardnak, hanem csupán azt követeli meg tőlük, hogy megfelelően részletes nyilvántartást vezessenek a héa alkalmazásának és adóhatóság általi ellenőrzésének lehetővé tétele érdekében.

46 Ebből következően az a körülmény, hogy az Ekspertis-7 és az Evita-K könyvelése az említett standardnak meg nem felelő adatokat tartalmaz, nem releváns a héa szempontjából, amennyiben ezek az adatok az említett 242. cikk szerint megfelelően részletesek.

47 Ilyen körülmények között azt a választ kell adni a negyedik kérdésre, hogy úgy kell értelmezni a 2006/112 irányelv 242. cikkét, hogy az nem írja el a mez gazdasági termel nek nem min sül adóalanyok számára, hogy amennyiben állatokról van szó, tüntessék fel a könyvelésükben az általuk végzett termékértékesítés tárgyát, és bizonyítsák, hogy az állatok felett az IAS 41 standardnak megfelel ellen rzést gyakoroltak.

Az ötödik kérdésr l

48 Ötödik kérdésével a kérdést el terjeszt bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 226. cikkének 6. pontját, hogy az azt írja el az 1760/2000 rendelet által bevezetett azonosítási és nyilvántartási rendszer alá tartozó állatokat értékesít adóalany számára, hogy tüntesse fel ezen állatok füljelz it a kérdéses értékesítésekkel kapcsolatos számlákon.

49 E tekintetben emlékeztetni kell rá, hogy a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontja értelmében az említett irányelv 168. cikkének a) pontjában említett adólevonási jog gyakorlásának feltétele a számlával való rendelkezés. Az említett irányelv 220. cikke 1. pontjának megfelelő en tehát az adóalany által más adóalany részére teljesített valamennyi termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás esetében számlát kell kibocsátani (lásd a C-368/09. sz. Pannon Gép Centrum ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-7467. o.] 39. pontját és a C-280/10. sz. Polski Trawertyn ügyben 2012. március 1-jén hozott ítélet 41. pontját).

50 A 2006/112 irányelv 226. cikke pontosítja, hogy az említett irányelv rendelkezéseinek sérelme nélkül a 220. cikk értelmében kiállított számlákon a héa megállapítása céljából kizárólag a korábban említett cikkben szerepl adatokat kell kötelez en feltüntetni (lásd a fent hivatkozott Pannon Gép Centrum ügyben hozott ítélet 40. pontját és a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítélet 41. pontját).

51 **A fentiekb l következik, hogy a tagállamok a héalevonási jog gyakorlását nem köthetik a számlák tartalmára vonatkozó olyan feltételek tiszteletben tartásához, amelyeket a 2006/112 irányelv rendelkezései kifejezetten nem írnak el .** Ezen értelmezést er síti az említett irányelv 273. cikke, amelyik úgy rendelkezik egyrészt, hogy a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, másrészt azonban e lehet séget nem lehet a – különösen az említett irányelv 226. cikkében – meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek el írására felhasználni (lásd a fent hivatkozott Pannon Gép Centrum ügyben hozott ítélet 41. pontját és a fent hivatkozott Polski Trawertyn ügyben hozott ítélet 42. pontját).

52 A 2006/112 irányelv 226. cikke 6. pontjának megfelelő en a héa megállapítása céljából az értékesített termékek mennyiségét és jellegét, vagy a nyújtott szolgáltatás mértékét és jellegét kötelez en fel kell tüntetni a számlán.

53 **Következésképpen meg kell állapítani, hogy az említett rendelkezés nem kötelezi az 1760/2000 rendelet által bevezetett azonosítási és nyilvántartási rendszer alá tartozó állatokat értékesít adóalanyt, hogy tüntesse fel ezen állatok füljelz it a kérdéses értékesítésekkel kapcsolatos számlákon.**

54 Ilyen feltételek mellett azt a választ kell adni az ötödik kérdésre, hogy úgy kell értelmezni a 2006/112 irányelv 226. cikkének 6. pontját, hogy az nem írja el az 1760/2000 rendelet által bevezetett azonosítási és nyilvántartási rendszer alá tartozó állatokat ékesít adóalany számára, hogy tüntesse fel ezen állatok füljelz it a kérdéses értékesítésekkel kapcsolatos számlákon.

A hatodik kérdésr l

55 Hatodik kérdésével a kérdést el terjeszt bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 185. cikkének (1) bekezdését, hogy az alapján lehet ség van arra, hogy olyan nemzeti rendelkezés alapján, mint a ZDDS 70. cikkének (5) bekezdése, helyesbítsék a héalevonást azon okból, hogy az értékesítés tárgyát képez termékek értékesít jének tulajdonjogát nem bizonyították.

56 Kit nik az el zetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy az említett bíróság azért teszi fel ezt a kérdést, mert úgy értékeli, hogy a ZDDS 70. cikkének (5) bekezdése a 2006/112 irányelv 184. és 185. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabálynak min sül ez utóbbi 186. cikke értelmében.

57 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az említett 184. cikk értelmében az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.

58 Ami az el zetesen megfizetett héa levonásának korrekciójára vonatkozó esetleges kötelezettség keletkezését illeti, az említett 185. cikk (1) bekezdésében megfogalmazott elv szerint az ilyen korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az említett adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez k a héabevallás benyújtása után módosultak (a C-257/11. sz. Gran Via Moine ti ügyben 2012. november 29-én hozott ítélet 40. pontja).

59 Következésképpen a 2006/112 irányelv 184. cikkét és 185. cikkének (1) bekezdését csak akkor lehet alkalmazni, ha az adóköteles ügyletre vonatkozó héát eredetileg levonták, tehát csak abban az esetben, ha az érintett adóalany korábban héalevonásra volt jogosult ezen irányelv 168. cikkének a) pontja szerint.

60 Ebb l következ en, amennyiben a ZDDS 70. cikkének (5) bekezdése értelmében nem gyakorolható a héa levonásához való jog, ha a héát jogellenesen tüntették fel a számlán, ez a rendelkezés nem képezheti az említett 185. cikk szerinti korrekció alapját, mivel az *per definitionem* olyan helyzetre vonatkozik, amikor az adóalanynak nincsen ilyen joga.

61 Ilyen feltételek mellett azt a választ kell adni a hatodik kérdésre, hogy úgy kell értelmezni a 2006/112 irányelv 185. cikkének (1) bekezdését, hogy az alapján csak akkor van lehet ség a héalevonás helyesbítésére, ha az érintett adóalany korábban héalevonásra volt jogosult ezen irányelv 168. cikkének a) pontja szerint.

A költségekr l

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

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel** szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a héalevonási jog gyakorlásával összefüggésben a „termékértékesítés” ezen irányelv szerinti fogalma, illetve az ilyen értékesítés tényleges teljesítésének bizonyítása nincs az érintett termékek feletti tulajdonjog megszerzésének formájához kötve. A kérdést elterjesztő bíróság feladata, hogy a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint az eljárási folyamatban lévő ügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze annak meghatározása érdekében, hogy az alapeljárásban szóban forgó termékértékesítések ténylegesen teljesültek-e, és hogy adott esetben ezek alapján gyakorolható-e a levonási jog.
- 2) **Úgy kell értelmezni a 2006/112 irányelv 242. cikkét, hogy az nem írja elő a mezőgazdasági termelők számára, hogy amennyiben állatokról van szó, tüntessék fel a könyvelésükben az általuk végzett termékértékesítés tárgyát, és bizonyítsák, hogy az állatok felett az IAS 41 „Mezőgazdaság” nemzetközi számviteli standardnak megfelelő eljárást gyakoroltak.**
- 3) **Úgy kell értelmezni a 2006/112 irányelv 226. cikkének 6. pontját, hogy az nem írja elő a 2006. november 20-i 1791/2006/EK tanácsi rendelettel módosított, a szarvasmarhák azonosítási és nyilvántartási rendszerének létrehozásáról, továbbá a marhahús és marhahústermékek címkézéséről, valamint a 820/97/EK tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről** szóló, 2000. július 17-i 1760/2000/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet által bevezetett azonosítási és nyilvántartási rendszer alá tartozó állatokat értékesítő adóalany számára, hogy tüntesse fel ezen állatok füljelét a kérdéses értékesítésekkel kapcsolatos számlákon.
- 4) **Úgy kell értelmezni a 2006/112 irányelv 185. cikkének (1) bekezdését, hogy az alapján csak akkor van lehetőség a héalevonás helyesbítésére, ha az érintett adóalany korábban héalevonásra volt jogosult ezen irányelv 168. cikkének a) pontja szerint.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.



InfoCuria - A Bíróság ítélkezési gyakorlata

[Kezdőlap](#) > [Keresés](#) > [A keresés eredménye](#) > Dokumentumok



[Nyomtatás indítása](#)

A dokumentum nyelve :

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2012. február 16. (*)

„Héa – 2006/112/EK irányelv – 168. és 176. cikk – Levonási jog – Termékeknek és szolgáltatásoknak az adóköteles ügyletek érdekében történő felhasználására vonatkozó feltétel – A levonáshoz való jog keletkezése – Gépjármű bérleti szerződés – Lízingszerződés – A munkaadó által munkavállalójának a lakóhelye és munkahelye közötti ingyenes szállítására használt gépjármű ”

A C-118/11. sz. ügyben

az EUMSZ 267. cikk értelmében benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Varna (Bulgária) a Bírósághoz 2011. március 7-én érkezett, 2011. február 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Eon Aset Menidjmont OOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök (előadó), U. Løhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev és C. G. Fernlund bírák,

első tanácsnok: V. Trstenjak,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a bolgár kormány képviseletében T. Ivanov és D. Drambozova, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és D. Roussanov, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f. tanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f. tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szöveg, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 168., 173. és 176. cikkének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet az Eon Aset Menidjmont OOD (a továbbiakban: Eon Aset) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság varnai jogorvoslati és végrehajtási igazgatóságának igazgatója) között az Eon Asettel szemben adólevonási joga gyakorlása megtagadása folytán hozzáadottértékadó-fizetési (a továbbiakban: hea) kötelezettséget megállapító adóellenőrzési határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében:

„»Gazdasági tevékenység« a termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelés-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

4 Ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„»Termékértékesítés«: a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

5 A szóban forgó irányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) pontja értelmében a termékértékesítés a „termék olyan szerzés alapján történő birtokbaadása, amely a termék határozott időre szóló bérletéről vagy részletvételéséről szól, azzal a kikötéssel, hogy a tulajdonjogot legkésőbb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg.”

6 Ugyanezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése előírja:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

7 A héairányelv 26. cikke értelmében:

„(1) Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülnek a következő ügyletek:

a) a vállalkozás vagyonát képező termék használata, felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen termékek HÉÁ-ja teljesen vagy részben levonható volt;

b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.

(2) A tagállamok eltérhetnek az (1) bekezdésben foglaltaktól, amennyiben ezen eltérés nem eredményezi a verseny torzulását.”

8 Ezen irányelv 63. cikke kimondja, hogy „[a]z adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

9 A szóban forgó irányelv 64. cikkének (1) bekezdése el írja:

„Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor, a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás mindig azon időszakon belül teljesítettnek, amelyre ezen elszámolások vagy fizetések vonatkoznak, kivéve a 14. cikk (2) bekezdésének b) pontja alá tartozó azon termékértékesítést, mely a termék meghatározott időszakra vonatkozó bérletből vagy részletvétélből áll.”

10 A héairányelv 167. cikke értelmében „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

11 Ezen irányelv 168. cikke értelmében:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

[...]”

12 A szóban forgó irányelv 173. cikkének (1) bekezdése el írja:

„Amennyiben az adóalany egyidejűleg használ fel termékeket és szolgáltatásokat olyan ügyletekhez, amelyek esetében a 168., 169. és 170. cikk értelmében adólevonási jog illeti meg, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joga, akkor az elzetesen felszámított HÉA összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az elző említett ügyletekhez köthet .

A levonási hányadot a 174. és 175. cikknek megfelelően az adóalany által lebonyolított összes ügyletre kell meghatározni.”

13 A héairányelv 176. cikke ekképp rendelkezik:

„A Tanács a Bizottság javaslata alapján egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadások nem jogosítanak a HÉA levonására. Semmiképpen nem lehet adólevonást alkalmazni az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadások esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek.

Az első bekezdésben említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan korlátozást, amelyet az 1979. január 1-jén, vagy – a Közösséghez az említett

id pontot követően csatlakozó tagállamok esetében – a csatlakozás időpontjában hatályos nemzeti jogszabályaik elírtnak.”

A nemzeti jog

14 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, a DV. 2006. augusztus 4-i 63. száma; a továbbiakban: ZDDS) 6. cikkének (3) bekezdése értelmében ellenérték fejében végzett termékértékesítés „valamely termék elkülönítése vagy rendelkezésre bocsátása személyes használatra az adóalany, a tulajdonos, az alkalmazottai vagy munkavállalói, illetve harmadik személyek számára, azon feltétel mellett, hogy az értékesítés, behozatala vagy megszerzése során az ellenértékesen felszámított adót részben vagy egészében levonták.”

15 A ZDDS 9. cikke (3) bekezdésének 1. pontja értelmében ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül a „valamely természetes személy adóalany személyes használatára, illetve valamely tulajdonos, alkalmazottai vagy munkavállalói, illetve harmadik személyek számára nyújtott szolgáltatás, azon feltétel mellett, hogy a szolgáltatásnyújtás során olyan termék került felhasználásra, amelynek tekintetében az értékesítés, behozatala vagy megszerzése során az ellenértékesen felszámított adót részben vagy egészében levonták.”

16 A 9. cikk (3) bekezdésétől eltérően a ZDDS 9. cikke (4) bekezdésének 1. pontja úgy rendelkezik, hogy nem minősül ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak, ha „a munkaadó a lakóhelyük és a munkahelyük között ingyenes oda-vissza szállítási szolgáltatást nyújt az alkalmazottnak vagy munkavállalóknak, a megbízási szerződéssel rendelkezőket is beleértve, amennyiben ezt az adóalany gazdasági tevékenysége érdekében végzi.”

17 A ZDDS 69. cikkének (1) bekezdése elírja:

„Ha a termékeket és szolgáltatásokat a nyilvántartásba vett adóalany által teljesített adóköteles ügyletek céljára használják fel, ezen adóalany az alábbiakat vonhatja le:

1. a számára az értékesítő, illetve a szolgáltató – aki szintén e törvény szerint nyilvántartásba vett adóalany – által értékesített vagy nyújtott, illetve értékesítendő vagy nyújtandó termékeket és szolgáltatásokat terhelő adót;

[...]”

18 A ZDDS 70. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Még a 69. vagy 74. cikk szerinti feltételek teljesülése esetén sem áll fenn az adólevonás joga, amennyiben:

[...]

2. a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől eltérő tevékenységekhez kívánják felhasználni;

[...]”

19 A ZDDS 70. cikkének (3) bekezdése értelmében:

„Az (1) bekezdés 2. pontja nem alkalmazandó a következőkre:

[...]

2. az alkalmazottak és munkavállalók – a megbízási szerződéssel foglalkoztatottakat is ideértve – munkáltatójuk általi szállítása lakóhelyük és munkahelyük között, ha e szállítási szolgáltatást a munkáltató gazdasági tevékenysége céljából ingyenesen végzi;

[...]”

Az alapeljárás és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdések

20 Az Eon Aset Bulgáriában letelepedett, különböző területeken gazdasági tevékenységeket végző társaság.

21 A 2008. július 1-je és 2009. október 31-e közötti időszakra vonatkozó adóellenőrzés során a hatáskörrel rendelkező hatóságok megállapították, hogy az Eon Aset egyrészt gépjárműbérleti szerződést kötött egy társasággal a 2008. október 1-je és 2009. március 1-je közötti időszak tekintetében, másrészt pedig 48 hónap időtartamú lízingszerződést kötött egy másik társasággal egy másik gépjármű vonatkozásában.

22 Az Eon Aset levonta az azon adómegállapítási időszakban kibocsátott valamennyi számlán felszámított héát, amelynek során e számlákat kézhez kapta.

23 A szóban forgó hatóságok úgy ítélték meg, hogy a vonatkozó bizonyítékok hiányában úgy kellett tekinteni, hogy a járműveket nem az Eon Aset gazdasági tevékenységéhez használták.

24 Az Eon Asettől megtagadták a vonatkozó héa levonásához való jogot a ZDDS 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontja értelmében.

25 Az Eon Aset közigazgatási keresettel megtámadta a vele szemben hozott adóellenőrzési határozatot a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite elneve.

26 Mivel ez utóbbi részben helyben hagyta a szóban forgó adóellenőrzési határozatot, az Eon Aset keresetet nyújtott be az Administrativen sad Varnához (várnai közigazgatási bíróság).

27 Keresetének alátámasztására az Eon Aset arra hivatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó gépjárműveket a társaság ügyvezetőjének lakóhelye és munkahelye közötti szállítására használták. A ZDDS 70. cikke (3) bekezdésének 2. pontjára hivatkozva az Eon Aset azt állítja, hogy a levonáshoz való jognak a ZDDS 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontjában elírt kizárása nem vonatkozik a személyzet tagjainak lakóhelyük és munkahelyük közötti, a munkaadó általi ingyenes szállítására.

28 Az Eon Aset azt is vitatja, hogy a ZDDS 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontja összeegyeztethető az uniós joggal.

29 E körülmények között az Administrativen sad Varna az eljárás felfüggesztéséről határozott, és az alábbi kérdéseket terjesztette elzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„1) Miként kell értelmezni a [héa]irányelv 168. cikkében a »használja fel« fordulattal jelzett feltételt, és ami az adólevonási jog keletkezésének értékelését illeti, mely időpontban kell e feltételnek teljesülnie: már a termékek beszerzésének vagy a szolgáltatások teljesítésének időpontja szerinti adómegállapítási időszakban, vagy elegendő, ha az valamely jövőbeli adómegállapítási időszakban teljesül?

2) A [héa]irányelv 168. és 176. cikkére tekintettel megengedhető-e a [ZDDS] 70. cikkének (1) bekezdésének 2. pontjához hasonló olyan jogi szabályozás, amely lehetővé teszi, hogy a f szabály szerint kizárják az »ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől eltérő tevékenységekhez [...] felhasználni [kívánt]« termékeket és szolgáltatásokat az adólevonás rendszeréből?

3) Ha a második kérdésre igenlő választ kell adni: úgy kell-e értelmezni a [héa]irányelv 176. cikkét, hogy az a tagállam, amely élni kíván a számára biztosított azon lehetőséggel, hogy az adólevonás jogát bizonyos termékek és szolgáltatások esetében kizárja, teljesítette-e azt a feltételt, hogy a termékek és szolgáltatások kategóriáit kell pontosan jelölje meg, vagyis hogy e termékeket és szolgáltatásokat azok jellege alapján határozza meg, ha a szóban forgó kiadások kategóriáit a következőképpen határozta meg: a [ZDDS] 70. cikkének (3) bekezdése szerinti eseteket kivéve olyan termékek vagy szolgáltatások, amelyeket ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől eltérő tevékenységekhez kívánnak felhasználni?

4) A harmadik kérdésre adandó választól függően, miként kell értékelni az adóalany által beszerzett termékek vagy szolgáltatások célját (felhasználását, illetve jövőbeli felhasználását) a [héa]irányelv 168. és 173. cikkére tekintettel: az adólevonási jog keletkezésének feltételeként vagy a levont összeg korrekciójára okot adó tényezőként?

5) Amennyiben a cél (a felhasználás) a levont összeg korrekciójára okot adó tényezőként értékelendő, miként kell értelmezni a [héa]irányelv 173. cikkének szerinti rendelkezést: az azokban az esetekben is korrekció elvégzését rendeli-e el, amelyekben a termékeket és szolgáltatásokat először nem adóköteles tevékenységhez használják fel, illetve amelyekben azokat beszerzésüket követően egyáltalán nem használják fel, azonban a vállalkozás rendelkezésére állnak, és a beszerzésüket követően [adómegállapítási] időszakok valamelyikében azokat az adóalany adóköteles tevékenységének körébe vonják?

6) Amennyiben úgy kell értelmezni a [héa]irányelv 173. cikkét, hogy az előírt korrekció azon esetekre is vonatkozik, amelyekben a termékeket és szolgáltatásokat a beszerzésüket követően először nem adóköteles tevékenységhez használják fel, illetve amelyekben azokat egyáltalán nem használják fel, később azonban azokat az adóalany adóköteles tevékenységének körébe vonják, úgy – a [ZDDS] 70. cikkének (1) bekezdésének 2. pontja szerinti korlátozásra és azon körülményre tekintettel, hogy a [ZDDS] 79. cikkének (1) és (2) bekezdésének értelmében a korrekciót csak azon esetekben kell elvégezni, amelyekben azokat a termékeket, amelyek eredeti felhasználása megfelel az adólevonás feltételeinek, később az e feltételeknek nem megfelelő módon használják fel – abból kell-e kiindulni, hogy a tagállam teljesítette arra vonatkozó kötelezettségét, hogy az adólevonás jogát minden adóalany szempontjából a lehető legmegbízhatóbb és legméltányosabb módon szabályozza?

7) Az el z kérdésekre adandó válaszoktól függ en: abból kell-e kiindulni, hogy a [ZDDS] alapján nyilvántartásba vett adóalany az adólevonási jog korlátozása, illetve a levont adó összegének korrekciója tekintetében a hozzáadottérték-adóról szóló törvényben rögzített szabályozás szerint az alapügyéhez hasonló körülmények között és a [héa]irányelv 168. cikkére tekintettel jogosult a részére más adóalany által teljesített termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást terhel el zetesen felszámított adót abban az [adómegállapítási] id szakban levonni, amelyben részére a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesítették, és amelyben az adófizetési kötelezettség keletkezésére sor került?”

Az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdésekr l

Az els , negyedik és hetedik kérdésr l

30 Els , negyedik és hetedik kérdésével, amelyeket célszer együtt vizsgálni, a kérdést el terjeszt bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 168. cikkének a) pontja mely feltételekkel teszi lehetővé az adóalany számára, hogy levonja az egyrészt egy gépjárm bérleti szerz dés, másrészt pedig egy lízingszerz dés alapján történ gépjárm bérlet jogcímén megfizetett héát, és e feltételeknek mikor kell teljesülniük a levonáshoz való jog keletkezése tekintetében.

El zetes megállapítások

31 A héairányelv 168. cikke értelmében az adóalany akkor rendelkezik a héa levonásához való joggal, ha a termékeket és a szolgáltatásokat az adóalany az adóköteles tevékenységéhez használja fel. Következésképpen az alapügyben szóban forgó tevékenységeket el zetesen min síteni kell az adóköteles tevékenység fogalma tekintetében.

32 A héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében „»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem min sül termékértékesítésnek”, mivel a termékértékesítés fogalma ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében megköveteli „a birtokba vehet dolog átengedés[ét], amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

33 Mivel a gépjárm bérlet nem termékértékesítés, f szabály szerint szolgáltatásnyújtásnak kell min síteni a szóban forgó irányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében (lásd ebben az értelemben a C-155/0. sz. Cookies World ügyben 2003. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-8785. o.] 45. pontját, valamint a C-425/06. sz. Part Service ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-897. o.] 61. pontját).

34 A lízingszerz dés alapján történ gépjárm bérlet ugyanakkor a tárgyi eszköz beszerzéséhez hasonló jellegzetességeket mutathat.

35 Amint azt a Bíróság megállapította egy olyan rendelkezés vonatkozásában, amely lehetővé tette, hogy a tagállamok a tárgyi eszközöket egy átmeneti id szak során kizárják a héalevonás rendszeréb l, a tárgyi eszközök fogalmába azon termékek tartoznak, amelyeket valamely gazdasági tevékenységhez használnak, és tartós jellegüknel, valamint értéküknel fogva megkülönböztethet k, ami révén a megszerzés költségei általában nem folyó, hanem több gazdasági év során amortizálódó kiadásoknak min sülnek (lásd ebben az értelemben az 51/76. sz. Verbond van Nederlandse Ondernemingen ügyben 1977. február 1-jén hozott ítélet [EBHT 1977., 113. o.] 12. pontját, és a C-98/07. sz., Nordania Finans és BG Factoring ügyben 2008. március 6-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1281. o.] 27. és 28. pontját).

36 Ezenfelül a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének b) pontja termékértékesítésnek min sítí valamely termék olyan szerz és alapján történ birtokbaadását, amely a termék határozott id re szóló bérletér l szól, azzal a kikötéssel, hogy a tulajdonjogot legkés bb az utoljára esedékes részlet kiegyenlítésével szerzik meg.

37 Lízingszerz és esetében nem szükségszer en a termék megszerzésér l van szó, mivel az ilyen szerz és el írhatja, hogy a lízingbe vev a bérleti id szak végén olyan döntést is hozhat, hogy nem szerzi meg a szóban forgó terméket.

38 Ugyanakkor, amint az a lízingszerz ésekre vonatkozó IAS 17 nemzetközi számviteli standardból következik – amely az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról szóló 2008. november 3-i 1126/2008/EK bizottsági rendeletben (HL L 320., 1. o.) szerepel –, különbséget kell tenni az operatív és a pénzügyi lízingszerz és között, mivel ez utóbbit az eszköz tulajdonlásával járó összes kockázatnak és haszonnak a lízingbevev re történ átruházása jellemzi. Azon tények, hogy rögzítik-e a tulajdonjog átszállását a szerz és lejártával, vagy hogy az esedékes részletek aktualizált értéke gyakorlatilag azonos-e a termék forgalmi értékével, önmagukban vagy együttesen olyan kritériumoknak min sülnek, amelyek lehet vé teszik annak meghatározását, hogy egy szerz és pénzügyi lízingszerz ésnek min sül-e.

39 Amint azt a Bíróság már megállapította, a termékértékesítés fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban el írt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezék, mintha annak tulajdonosa lenne (lásd a C-320/88. sz. Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. pontját és a C-185/01. sz. Auto Lease Holland ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-1317. o.] 32. pontját).

40 Következésképpen, amennyiben a gépjárm re vonatkozó lízingszerz és a szóban forgó gépjárm tulajdonjogának a szerz és lejártakor a lízingbevev részére történ átruházását, illetve egyaránt azt is el írja, hogy a lízingbevev rendelkezik a szóban forgó gépjárm tulajdonjogának valamennyi alapvet részjogosítványával, különösen az annak tulajdonlásával járó összes kockázatot és hasznot rá ruházták, és az esedékes részletek aktualizált értéke gyakorlatilag azonos a termék forgalmi értékével, az ügyletet tárgyi eszköz beszerzésének kell tekinteni.

41 A nemzeti bíróság feladata annak meghatározása az ügy körülményeire tekintettel, hogy a jelen ítélet el z pontjában felsorolt feltételek fennállnak-e.

A levonáshoz való jog feltételeir l

42 A héarendelet 168. cikkének a) pontjából az következik, hogy az adóalany levonhatja a termékeket vagy szolgáltatásokat terhel , el zetesen felszámított héát, amennyiben azokat gazdasági tevékenységéhez használja fel.

43 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a szóban forgó irányelv által bevezetett levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerül , esedékes vagy megfizetett héa terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös héarendszer tehát biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhét illet en a tőkéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve, hogy e

tevékenységek maguk f szabály szerint héakötelesek (lásd többek között a C-515/07. sz. Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-839. o.] 27. pontját).

44 Ha az adóalany által beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az elzetesen felszámított adó levonására (lásd a C-184/04. sz. Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3039. o.] 24. pontját és fent hivatkozott Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ügyben hozott ítélet 28. pontját).

45 A terméknek vagy a szolgáltatásnak a vállalkozás gazdasági tevékenység körébe tartozó ügylet érdekében történő felhasználásán alapuló kritérium aszerint változik, hogy szolgáltatás vagy tárgyi eszköz megszerzéséről van szó.

46 Az olyan ügyletet illetően, amelynek lényege valamely szolgáltatás megszerzése, mint például egy gépjármű bérlete, a konkrét beszerzési ügyletnek f szabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a héa levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen (a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10413. o.] 57. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben az igénybe vett szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen szolgáltatások ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 58. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Mindkét, a jelen ítélet 46. és 47. pontjában említett esetben a közvetlen és azonnali kapcsolat létezése azt feltételezi, hogy az igénybe vett szolgáltatások költségeit beépítik az egyes értékesítési ügyletek, illetve az adóalany által a gazdasági tevékenysége körében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árába (a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 60. pontja).

49 Noha a kérdést elterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy közvetlen és azonnali kapcsolat áll-e fenn az alapügyben szóban forgó gépjármű bérlet és az Eon Aset gazdasági tevékenysége között, a Bíróság feladata az, hogy hasznos útmutatásokat adjon a bíróságnak az uniós jog tekintetében.

50 A jelen ügyben az Eon Aset a kérdést elterjesztő bíróság előtt azt állította, hogy a bérleti szerződés, illetve a lízingszerződés értelmében bérelt gépjárműveket arra használták, hogy biztosítsák ügyvezetjük szállítását munkahelye és lakóhelye között.

51 A Bíróság már megállapította, az, hogy a lakóhelyről a munkahelyre történő utazás a munkában való jelenlét, és így a munka elvégzésének szükséges feltétele, nem meghatározó annak megállapításában, hogy a munkavállaló szállítása lakóhelye és munkahelye között nem a munkavállaló magánérdekeit szolgálja a héairányelv 26. cikkének (1) bekezdése értelmében. E rendelkezés céljával ugyanis ellentétes lenne, ha az ilyen közvetett kapcsolat önmagában

elegendő lenne annak kizárásához, hogy a szállítás ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősüljön (lásd ebben az értelemben a C-258/95. sz. Fillibeck-ügyben 1997. október 16-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-5577. o.] 27. pontját).

52 Ezzel szemben különleges körülmények között a vállalkozás érdekei megkövetelhetik, hogy a munkaadó maga biztosítsa a munkavállalók szállítását lakóhelyük és munkahelyük között, ily módon a szállításnak a munkaadó általi megszervezése olyan célokból történik, amelyek nem idegenek a vállalkozástól (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Fillibeck-ügyben hozott ítélet 29. és 30. pontját).

53 Az olyan, lízingszerződésen alapuló gépjármű bérletet illetően, amely olyan ügyletnek tekinthető, amely részben vállalkozásidegen, részben pedig vállalkozási használatra szánt tárgyi eszköz megszerzésében áll, az adóalany választhat. A hiva vonatkozásában ezt az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonhatja, vagy teljes egészében magánvagyonára körében tarthatja, és ezzel teljesen kizárhatja a hiva rendszeréből, vagy megteheti, hogy csak a tényleges vállalkozási használattal érintett hányadot viszi be a vállalkozásába (lásd ebben az értelemben az C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2775. o.] 20. pontját, valamint a C-434/03. sz., Charles és Charles-Tijmens ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7037. o.] 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

54 Ha az adóalany úgy dönt, hogy a részben vállalkozási célra, részben vállalkozásidegen célra használt eszközt a vállalkozás vagyonára körébe vont eszköznek tekinti, jogosult teljes mértékben és azonnal levonni az eszköz beszerzése után elzetesen felszámított héát. E körülmények között, amennyiben a vállalkozás vagyonára körébe vont tárgyi eszköz után lehetőség van az elzetesen felszámított hiva teljes vagy részleges levonására, a tárgyi eszköznek az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy vállalkozásidegen célokra történő felhasználása a hiva irányelv 26. cikke (1) bekezdésének értelmében ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 24. és 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a fent hivatkozott Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ügyben hozott ítélet 37. pontját).

55 Ha az adóalany úgy dönt, hogy a részben vállalkozási célra, részben vállalkozásidegen célra használt eszközt a magánvagyonára körébe vont eszköznek tekinti, az eszköz beszerzése után elzetesen fizetett vagy felszámított héát egyáltalán nem vonhatja le (a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1831. o.] 27. pontja). Ebben az esetben ezen eszköz vállalkozási célú használata nem hiva köteles (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bakcsi-ügyben hozott ítélet 31. pontját).

56 Végül, ha az adóalany úgy dönt, hogy az eszköznek csak a tényleges vállalkozási használattal érintett hányadát viszi be vállalkozása vagyonába, az eszköznek a vállalkozás vagyonába nem tartozó része nem tartozik a vállalkozás eszközei közé, következésképpen nem tartozik a hiva rendszer hatálya alá (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Armbrecht-ügyben hozott ítélet 28. pontját).

57 Azt is meg kell állapítani, hogy a hiva rendszer, következésképpen a levonási mechanizmus alkalmazását az határozza meg, hogy az eszközt az adóalany e minőségében eljárva szerezte-e meg. Az eszköz felhasználása vagy tervezett felhasználása csak azon kezdeti levonás mértékét határozza meg, amelyhez az adóalannak joga van (lásd ebben az

értelemben a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3795. o.] 15. pontját).

58 Annak kérdése, hogy az adóalany e min ségében eljárva szerezte-e meg az eszközt, tehát a héairányelv 9. cikkének értelmében a gazdasági tevékenységei érdekében, ténybeli kérdés, amelyet az ügy valamennyi adatára figyelemmel kell értékelni, amelyek közé tartozik az érintett eszköz jellege, valamint a megszerzése és az adóalany gazdasági tevékenysége céljából történ felhasználása között eltelt idő (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bakcsi-ügyben hozott ítélet 29. pontját).

59 Adott esetben a kérdést el terjeszt bíróság feladata annak értékelése, hogy a lízingszerz és alapján bérelt gépjárm vet a vállalkozás vagyonaiba vonták-e, illetve a levonáshoz való jog terjedelmének meghatározása, amellyel abban az esetben élhet a vállalkozás, ha csak részben vonta vállalkozási vagyonaiba a gépjárm vet.

A levonáshoz való jog keletkezése

60 A héairányelv 167. cikke értelmében az adó levonására vonatkozó jog azon idő pontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

61 E rendelkezés fényében kell olvasni ezen irányelv 63. cikkét, amely szerint az adófizetési kötelezettség abban az idő pontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

62 A szóban forgó irányelv 64. cikke értelmében, mivel a gépjárm bérletet egymást követ fizetésekkel járó szolgáltatásnyújtás jellemzi, az adólevonáshoz való jog azon idő szak lejártakor keletkezik, amelyre ezen egyes fizetések vonatkoznak, és figyelembe kell venni a bérelt gépjárm és az adóalany gazdasági tevékenysége közötti közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását.

63 Amennyiben tárgyi eszközről van szó, az az adóalany, amely ezen eszköz egészét vállalkozása vagyonaiba vonja, a héa azonnali levonásához való joggal rendelkezik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 24. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlatot).

64 A fenti megfontolásokból az következik, hogy a héairányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy:

– a bérelt gépjárm akkor min sül az adóalany adóköteles ügyletei érdekében felhasználnak, ha közvetlen és azonnali kapcsolat van a járm használata és az adóalany gazdasági tevékenysége között, az adólevonáshoz való jog pedig azon idő szakok lejártakor keletkezik, amelyekre az egyes fizetések vonatkoznak, és a fent említett kapcsolat fennállását is ezen idő szakok lejártakor kell figyelembe venni;

– a lízingszerz és alapján bérelt és tárgyi eszköznek min sül gépjárm vet akkor lehet adóköteles ügyletek érdekében felhasználnak tekinteni, ha ezt az eszközt az adóalany e min ségében eljárva szerzi be, és teljes egészében vállalkozása vagyonaiba vonja, mivel az el zetesen felszámított héa levonása teljes és azonnali, és mivel a szóban forgó eszköz bármely, a vállalkozó vagy alkalmazottai általi magáncélú, vagy vállalkozásidegen használata ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak min sül.

A második és harmadik kérdésr l

65 Második és harmadik kérdésével a kérdést el terjeszt bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a ZDDS 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontja, amely lehet vé teszi a levonáshoz való jog kizárását, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységét l idegen tevékenységekhez kívánják felhasználni, összeegyeztethet -e a héairányelv 168. és 176. cikkével.

66 El zetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróságnak az EUMSZ 267. cikk szerinti el zetes döntéshozatali eljárás keretében nincs hatásköre arra, hogy a nemzeti törvényi vagy rendeleti rendelkezéseket értelmezze, sem pedig arra, hogy döntsön e rendelkezéseknek az uniós joggal való összeegyeztethet ségér l. Ugyanakkor útmutatást adhat a kérdést el terjeszt bíróságnak a közösségi jog értelmezéséhez, amely lehet vé teszi számára az el tte lév jogkérdés megválaszolását (lásd többek között a C-124/99. sz. Borawitz-ügyben 2000. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-7293. o.] 17. pontját, valamint a C-385/09. sz. Nidera Handelscompagnie ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-10385. o.] 32. pontját).

67 E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy a szóban forgó kérdésekkel a kérdést el terjeszt bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelv 168. és 176. cikkével ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, amely el írja a levonáshoz való jog kizárását, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységét l idegen tevékenységekhez kívánják felhasználni.

68 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a levonásra vonatkozó jogosultság a héarendszer elválaszthatatlan része, és f szabály szerint nem korlátozható, valamint az adóköteles ügyletekre el zetesen felszámított adó egészére vonatkozik (lásd a C-62/93. sz. BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 18. pontját és a C-437/06. sz. Securenta-ügyben 2008. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1597. o.] 24. pontját).

69 A héairányelv 168. cikkének a) pontjából, valamint a jelen ítélet 43. és ezt követ pontjaiban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a levonáshoz való jog fennállása azt feltételezi, hogy az adóalany a terméket vagy szolgáltatást e min ségében eljárva szerzi be, és azt gazdasági tevékenysége szükségleteire használja fel.

70 Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás kizár bármely levonáshoz való jogot, amennyiben a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységét l idegen tevékenységekhez kívánják felhasználni.

71 Az ilyen szabályozás kizárja a héa levonásához való jogot akkor is, ha az e jog fennállásához szükséges feltételek nem teljesülnek.

72 Tehát a héairányelv 176. cikkének értelmében a ZDDS 70. cikkének (1) bekezdése nem korlátozza a levonáshoz való jogot.

73 Meg kell mindazonáltal állapítani, hogy valamely tagállam azoktól az adóalanyoktól, akik a mind vállalkozás, mind saját szükséglet kielégítése céljára szánt tárgyi eszközöket teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vonták, nem tagadhatja meg a tárgyi eszköz beszerzésével kapcsolatban el zetesen felszámított héa teljes és azonnali levonásának a jelen

ítélet 63. pontjában hivatkozott állandó ítélkezési gyakorlat révén elismert jogát (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 28. pontját).

74 Következésképpen a második és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 168. és 176. pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely el írja a levonáshoz való jog kizárását, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységét l idegen tevékenységekhez kívánják felhasználni, feltéve hogy a tárgyi eszközöknek min sül termékeket nem vonták be a vállalkozás vagyonába.

Az ötödik és hatodik kérdésr l

Az elfogadhatóságról

75 A bolgár kormány és a Bizottság azt állítja, hogy az ötödik és hatodik kérdésre nem szükséges válaszolni, mivel ezek olyan tényállásra vonatkoznak, amely nincs kapcsolatban az alapüggyel.

76 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikkben említett eljárás keretében, amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul, az ügy konkrét tényállásának megítélése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik. Ugyancsak kizárólag az ügyben eljáró és a bírósági döntésért felel sséggel tartozó nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy sajátosságaira figyelemmel megítélje mind az el zetes döntéshozatal szükségességét ítéletének meghozatala szempontjából, mind pedig a Bíróság elé terjesztend kérdések jelent ségét. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések a közösségi jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság f szabály szerint köteles határozni (lásd különösen a C-415/93. sz. Bosman-ügyben 1995. december 15-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-4921. o.] 59. pontját, valamint a C-450/06. sz. Varec-ügyben 2008. február 14-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-581. o.] 23.pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

77 A Bíróság mindazonáltal azt is kimondta, hogy kivételes esetekben jogosult saját hatáskörének megállapítása céljából megvizsgálni azokat a körülményeket, amelyek mellett a nemzeti bíróság hozzá fordult. A Bíróság csak akkor utasíthatja el a határozathozatalt a nemzeti bíróság által el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdésr l, ha a közösségi jog kért értelmezése nyilvánvalóan nem áll kapcsolatban az alapjogvita tényeivel vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azon ténybeli és jogi körülmények, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a feltett kérdésekre hasznos módon válaszolhasson (lásd különösen a fent hivatkozott Bosman-ügyben hozott ítélet 61. pontját és a fent hivatkozott Varec-ügyben hozott ítélet 24. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

78 A jelen ügyben ez a helyzet. Az el zetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis nem következik, hogy a megszerzett javakat gazdasági jelleggel nem rendelkező tevékenységekhez használták fel, mielőtt gazdasági tevékenységet végeztek volna ezekkel, illetve hogy ezeket soha nem használták volna. Következésképpen az e kérdésekben szereplő tényállás nincs kapcsolatban a jogvita tárgyával.

79 Következésképpen az ötödik és hatodik kérdést elfogadhatatlannak kell min síteni.

A költségekr l

80 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel** szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy:

– a bérelt gépjármű akkor minősül az adóalany adóköteles ügyletei érdekében felhasználatnak, ha közvetlen és azonnali kapcsolat van a jármű használata és az adóalany gazdasági tevékenysége között, az adólevonáshoz való jog pedig azon időszakok lejártakor keletkezik, amelyekre az egyes fizetések vonatkoznak, és a fent említett kapcsolat fennállását is ezen időszakok lejártakor kell figyelembe venni;

– a lízingszerződés alapján bérelt és tárgyi eszköznek minősülő gépjárművet akkor lehet adóköteles ügyletek érdekében felhasználatnak tekinteni, ha ezt az eszközt az adóalany a minőségében eljárva szerzi be, és teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonja, mivel az előzetesen felszámított hűlevonása teljes és azonnali, és mivel a szóban forgó eszköz bármely, a vállalkozó vagy alkalmazottai általi magáncélú, vagy vállalkozásidegen használata ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül.

2) A 2006/112 irányelv 168. és 176. cikkével nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja a levonáshoz való jog kizárását, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől idegen tevékenységekhez kívánják felhasználni, feltéve hogy a tárgyi eszközöknek minősülő termékeket nem vonták be a vállalkozás vagyonába.

Aláírások

*Az eljárás nyelve: bolgár.



InfoCuria - A Bíróság ítélezési gyakorlata

[Kezdőlap](#) > [Keresés](#) > [A keresés eredménye](#) > Dokumentumok



[Nyomtatás indítása](#)

[PDF formátum](#)

A dokumentum nyelve :

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2005. július 14.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – 2. cikk és a 27. cikk (5) bekezdése – Forgalmi adó – Hatály – Adóköteles esemény és adóalap – Ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés – Áruk adóraktárból történő eltulajdonítása”

A C-435/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hof van Beroep te Antwerpen (Belgium) a Bírósághoz 2003. október 14-én érkezett, 2003. október 7-i határozatával terjesztett el az el tte

a **British American Tobacco International Ltd,**

a **Newman Shipping & Agency Company NV**

és

a **Belgische Staat**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (el adó) és J. Malenovský bírák,

f tanácsnok: M. Poiares Maduro,

hivatalvezet : R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ k által el terjesztett észrevételeket:

- a British American Tobacco International Ltd képviseletében S. Crosby solicitor megbízásából M. Houben advocaat,
- a Newman Shipping & Agency Company NV képviseletében G. Huyghe és P. Hoogmartens advocaten,
- a belga kormány képviseletében kezdetben: D. Haven, meghatalmazotti min ségben, kés bb: M. Wimmer, meghatalmazotti min ségben, segít jük: M. van der Woude avocat,
- a görög kormány képviseletében S. Spyropoulos és M. Tassopoulou, meghatalmazotti min ségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében L. Ström van Lier és A. Weimar, meghatalmazotti min ségben,

a f tanácsnok indítványának a 2005. május 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzeter döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: az irányelv), különösen a 2., 5. és 27. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a British American Tobacco International Ltd (a továbbiakban: BATI), illetve a Newman Shipping & Agency Company NV (a továbbiakban: Newman) társaság és a Belgische Staat közötti, az adóraktárban tárolt és lopást követően hiányzónak nyilvánított dohánygyártmányok utáni hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) megfizetése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 Az irányelv 2. cikkének értelmében:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;
2. a termékimport.”

4 Az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint:

„»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.”

5 Az irányelv 10. cikkének (1) és (2) bekezdései ekként rendelkeznek:

„(1) a) »adóköteles esemény«: olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei megvalósulnak;

b) az adó »felszámíthatósága« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet.

(2) Az adóköteles esemény és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik. [...]

6 Az irányelv 11. cikke szerint termékértékesítés esetén adóalap minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó ezért az értékesítésért az átvevőtől, a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap, vagy kapnia kell.

7 Az irányelv „Egyszer sítési szabályozások” elnevezés 27. cikke értelmében:

„(1) A Tanács a Bizottság javaslatára egyhangúlag minden tagállamot felhatalmazhat arra, hogy ezen irányelvtől eltérően különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszer sítésére vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására. Az adókivetés egyszer sítésére szolgáló intézkedések a végső fogyasztás stádiumában esedékes adó összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.

(2) Azon tagállam, amely az (1) bekezdésben megjelölt intézkedéseket be kívánja vezetni, tájékoztatja ezeket a Bizottságot, és minden szükséges adatot közöl a Bizottsággal.

[...]

(5) Azon tagállamok, amelyek 1977. január 1-jén a fenti (1) bekezdésben meghatározott típusú különös intézkedéseket alkalmaztak, fenntarthatják azokat, amennyiben erről a Bizottságot 1978. január 1. [1-je] előtt értesítik, továbbá azzal a feltétellel, hogy e különös intézkedések – amennyiben az adókivetést egyszer sítési intézkedésekről van szó – a fenti (1) bekezdésben megállapított követelménynek megfelelnek.”

8 A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) a 3. cikkének (1) bekezdése folytán a dohánygyártmányokra is vonatkozik.

9 A 92/12 irányelv 6. cikkének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„A jövedéki adó a szabadforgalomba bocsátáskor vethető ki, vagy olyan hiány megállapítása esetén, amely a 14. cikk (3) bekezdése értelmében jövedékiadó-köteles.

Jövedéki termékek szabadforgalomba bocsátása a következőket jelenti:

a) az adófelfüggesztési eljárásból való kilépés, ideértve a szabálytalan kilépést is

[...]”.

A nemzeti szabályozás

10 A belga HÉA-kódex 58. cikke (1) bekezdésének rendelkezései szerint:

„A Belgiumba importált, ott a 25.b cikknek megfelelően megszerzett vagy ott előállított dohánygyártmányok tekintetében az adót minden olyan esetben ki kell vetni, amikor a dohány jövedéki rendszerére vonatkozó jogi vagy közigazgatási rendelkezések értelmében jövedéki adót kell fizetni. [...]

[...]

Az ily módon kivetett adó kiváltja a behozatalt, a Közösségen kívüli termékbeszerzést és a dohánygyártmányok értékesítését terhelő adót.

A Király meghatározza a dohánygyártmányokra vonatkozó adó kivetésének részletszabályait és az ezen adó fizetésére köteles személyek körét.”

11 A HÉA-kódex 58. cikkének (1) bekezdése hatályban volt az irányelv elfogadásának idején. Az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján a Belga Királyság 1977. december 19-én értesítette a Bizottságot az 58. cikk 1. Az értesítés szövege a következő volt:

„B. Az adó elzetes szakaszban történő megfizetése.

1. Dohánygyártmányok

A HÉA-beszedés ellenrzésének ezen ágazatban történő megkönnyítése érdekében az behozatal és dohánygyártmányok értékesítése után fizetendő adót ugyanakkor kell kivetni, mint a jövedéki adót. A HÉA-t a gyártó vagy az importáló az adójegy megvásárlása alkalmával valójában a fogyasztói ár után fizeti meg. E szakaszt követően semmilyen HÉA kivetésére nem kerül sor, és értelemszerűen semmilyen levonás nem érvényesíthető. Az értékesített dohánytermékeket az adót tartalmazó áron kell kiszámlázni [...]”.

12 A dohánygyártmányok hozzáadottérték-adó rendszeréről szóló, 1992. december 29-i, 13. sz. királyi rendelet (*Belgisch Staatsblad*, 1992. december 31., 28086. o., a továbbiakban: a 13. sz. királyi rendelet) 1. cikke értelmében:

„A dohánygyártmányok [...] utáni hozzáadottérték-adó ugyanabban az időpontban esedékes, mint a jövedéki adó.

[...]”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

13 A Newman adóraktárt üzemeltet Antwerpenben, ahol olyan dohánygyártmányokat raktározta, amelyeket a BATI – e termékek tulajdonosa – állított el és csomagolt Belgiumban. A termékekre nem ragasztottak adójegyet.

14 A raktárból 1995. december 4-én és 1996. január 29-én, valamint 1998. június 14-ről június 15-re virradó éjjel cigarettákat loptak el. A lopásokat jelentették a rendőrségnek.

15 A belga Vám- és Jövedékiadó-hivatal adókötelezettséget megállapító határozatot bocsátott ki, amelyben kötelezte a Newmant, hogy a HÉA-kódex 58. cikkének (1) bekezdésével bevezetett rendszernek megfelelően fizesse meg a hiányzó cigaretták utáni jövedéki adót. Sikertelen fellebbezést követően a Newman a HÉA-ra vonatkozó összes jogának fenntartásával megfizette a követelt összegeket. A BATI teljes egészében megtérítette ezen összegeket a Newman számára.

16 A Newman és a BATI keresetet indítottak a Belgische Staat ellen a Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen előtt a megfizetett összegek visszatérítése iránt.

17 A fenti bíróság 2001. április 4-i ítéletével elutasította a keresetet. A Rechtbank van eerste aanleg úgy ítélte meg, hogy a lopás miatt hiányzó áruk után jövedéki adót kell fizetni, és ezért a HÉA-kódex 58. cikke (1) bekezdésének és a 13. sz. királyi rendelet 1. cikkének értelmében a HÉA ezen áruk tekintetében is követelhető. E bíróság nézete szerint e

rendeletek célja az adóbeszedés egyszer sítése, és e rendeletek összhangban állnak az irányelv 27. cikkével.

18 Az alapügy felperesei 2001. május 7-én fellebbezést nyújtottak be ezen ítélet ellen a Hof van Beroep te Antwerpen el tt.

19 A jövedéki adót illet en e bíróság megállapította, hogy a felek ügyletet kötöttek egymással, amelyet teljesítettek, és ezzel lezárták a jövedéki adó követelhet ségére vonatkozó vitát.

20 A HÉA-t illet en a Hof van Beroep te Antwerpen kiemelte, hogy ha a Vám- és Jövedékiadó-hivatalnak az els fokú bíróság által osztott álláspontját fogadjuk el, nem szükséges azt vizsgálni, hogy az áruk eltulajdonítását „termékértékesítésnek” lehet-e min síteni. A HÉA-t keletkeztet adóköteles esemény ugyanis nem a termékértékesítés vagy a termékimport, hanem a jövedéki adó kivetése.

21 Mivel úgy ítélte meg, hogy komolyan meg kell fontolni a felpereseknek a HÉA-kódex 58. cikkének (1) bekezdésével és a 13. sz. királyi rendelet 1. cikkével bevezetett rendszer, valamint az irányelv közötti összhang hiányára alapított érvét, a Hof van Beroep te Antwerpen felfüggesztette az eljárást, és el zetes döntéshozatal céljából a következ kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Járhat-e az [...] irányelv szerinti termékértékesítés azzal a következménnyel, hogy a [HÉA] kivethet :

- anélkül, hogy bármilyen ellenértékkel vagy elszolgáltatással járó ügylet megvalósulna?
- anélkül, hogy a javak feletti tulajdonjog átszállna?
- abban az esetben, ha a javakat nem lehetett jogszer en forgalomba hozni, mivel lopott termékekr l vagy csempészett árucikkekr l van szó?

2) Más választ kell-e adni az els kérdésre akkor, ha jövedéki termékekr l, és különösen dohánygyártmányokról van szó?

3) Ha a jövedéki termékekre egyáltalán nem vetnek ki jövedéki adót, összeegyeztethet -e az [...] irányelv rendelkezéseivel az, ha hasonló esetben [HÉA]-t vetnek ki?

4) Kiegészíthetik-e a tagállamok a [HÉA] alá tartozó tevékenységek körét az [...] irányelv 27. cikkének (2) vagy (5) bekezdése szerinti értesítés megküldésével annak érdekében, hogy a jövedéki termékek adóraktárból történ eltulajdonítását nemzeti szinten a [HÉA] alá vonják, vagy az [...] irányelv 2. cikke kimerít meghatározást tartalmaz?

5) Jogosult-e a tagállam a [HÉA] alá tartozó tevékenységek körét oly módon kiegészíteni, hogy például [HÉA] fizetését írja el , ha adóraktárból jövedéki termékeket loptak el, abban az esetben, ha az [...] irányelv 27. cikkének (5) bekezdése szerinti értesítésben kizárólag a [HÉA]-nak az el zetes szakaszban adójegyek útján történ megfizetésér l van szó?”

Az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdések relevanciájáról

22 El zetesen választ kell adni a belga kormány azon felvetésére, miszerint az el terjeszt bíróság által feltett kérdések irrelevánsak, és teljesen át kell fogalmazni ket.

23 A belga kormány el adja, hogy a kérdések a HÉA-kódex 58. cikke (1) bekezdésének téves értelmezésén alapulnak, amely rendelkezések hatályának fenntartására a Tanács az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján felhatalmazást adott.

24 E rendelkezések egyedüli célja az, hogy még az adóköteles esemény bekövetkezése el tt megkönnyítsék a HÉA beszedését, és így nem hoznak létre új, az irányelvben nem említett adóztatott ügylettípust. Az ily módon megfizetett HÉA-t az állam csak akkor szerzi meg végleg, ha a kés bbiekben HÉA alá tartozó ügylet rendelhet ezen el zetesen jelentkez HÉA-teherhez.

25 Ha e hozzárendelés kés bbi adózás alá es ügylet hiányában végül nem végezhet el, az adóalany a HÉA-kódex 77. cikkének és a 13. sz. királyi rendelet 5. és 11. cikkének megfelelő en kérheti a HÉA összegének visszatérítését. Ez abban az esetben fordulhat el , ha – az alapügyben felmerültekhez hasonló körülmények között – a vállalkozás megállapítja, hogy a hiányzó árukat valójában ellopták, és nem értékesítették. Az 1977. december 19-i értesítésben írt szabályok semmiben nem érintik az irányelv 2. cikke szerinti „termékértékesítés” fogalmát, és ennek folytán az el zetes döntéshozatalra el terjesztett negyedik és ötödik kérdés az alapügy megoldása szempontjából közömbös. Ebb l kifolyólag az els , a második és a harmadik kérdés szintén irreleváns.

26 A belga kormány érvelése alapján azonban nem állapítható meg, hogy az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdések az el terjeszt bíróság számára közömbösek lennének.

27 Egyfel l az el zetes döntéshozatalra utaló határozat szövegéb l nem derül ki, hogy jövedéki termékek eltulajdonítása esetén lehetséges-e az el zetes fázisban megfizetett HÉA visszatérítése.

28 Másfel l – még annak feltételezése esetén is, hogy a nemzeti szabályozás ilyen esetben biztosítja a fenti lehet séget – a visszatérítéshez való jog bizonyításához el írt feltételek csak ritkán teljesülnek. A Bíróságnak a bizonyítási körülményekre vonatkozó írásbeli kérdésére adott belga válaszból ugyanis kit nik, hogy a lopás áldozata csak abban az esetben kérheti a HÉA visszatérítését, ha sikerül bizonyítania, hogy el ször is az árukat ténylegesen ellopták, másodsor hogy a lopást követ en az árukat nem hozták forgalomba. Ezen el írás, amely bizonyos esemény hiányára vonatkozó, az áldozat számára egyébként kideríthetetlen tény bizonyításáról rendelkezik, ellehetetleníti a visszatérítéshez f z d jog gyakorlását (e tekintetben, a közösségi jog megsértésével bevezetett adók visszatérítésével kapcsolatban lásd a 199/82. sz. San Giorgio-ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet [EBHT 1983., 3595. o.] 14. pontját és a C-343/96. sz. Dilexport-ügyben 1999. február 9-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-579. o.] 48. pontját).

29 Az el zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit nik, hogy az alapügyben a szóban forgó dohánytermékeket ténylegesen ellopták. Az a körülmény, hogy a jövedéki termékek utáni HÉA megfizetését éppen a lopást követ en kérték, jól szemlélteti, hogy maga a lopás váltotta ki az adókötelezettséget. E tekintetben a dönt körülmény nem valamely kés bbi esemény volt, mint például az, hogy az árukat a tolvajok kereskedelmi forgalomba hozták. Ezért a belga adóhatóság a HÉA tekintetében magát a lopást tekintette az adóköteles eseménynek.

30 Ilyen feltételek mellett meg kell vizsgálni az elterjeszt bíróság által feltett kérdéseket.

Az első, a második és a harmadik kérdésről

31 Az elterjeszt bíróság e kérdéseivel, amelyeket érdemes együttesen vizsgálni, azt kívánja megtudni, hogy egyfelől az áruk eltulajdonítását lehet-e az irányelv 2. cikke szerinti „ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek” tekinteni, és ennek következtében az áruk eltulajdonítása a HÉA alá tartozik-e, másfelől az az alapügyben is felmerült tény, miszerint e termékek jövedékiadó-köteles termékek, befolyásolja-e ennek eldöntését.

32 Egyfelől – amint arra az alapügy felperesei és a Bizottság joggal mutat rá – a lopás fogalmából következően az áruk eltulajdonításából semmilyen pénzbeli ellenérték nem keletkezik az áldozat számára. Ezért a lopást önmagában nem lehet az irányelv 2. cikke szerinti „ellenszolgáltatás fejében” teljesített termékértékesítésnek tekinteni (lásd e tekintetben a C-16/93. sz. Tolsma-ügyben 1994. március 3-án hozott ítélet [EBHT 1994., I-743. o.] 14. pontját).

33 Ezenfelül az áruk eltulajdonítása nem tartozik az irányelv szerinti „termékértékesítés” alá.

34 Az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése alapján „[t]ermékértékesítés»: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”.

35 E rendelkezés szövegéből következően a termékértékesítés fogalma nem a tulajdon átruházásra az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban elírt formákra utal, hanem magában foglalja az anyagi javak átruházásának az egyik fél általi lebonyolítását is, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal úgy rendelkezék, mintha annak tulajdonosa lenne. Ez az elképzelés, amely többek között arra irányul, hogy a közös HÉA-rendszert az adóztatott ügyletek egységes definíciójára alapítsák, összhangban áll az irányelv célkitűzésével (a C-320/88. sz., Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. és 8. pontja).

36 Az áruk eltulajdonításával az elkövető pusztán birtokossá válik. A lopás nem jogosítja fel az elkövetőt arra, hogy a tulajdonossal azonos feltételek mellett rendelkezék az áruval. A lopás tehát nem valósíthatja meg a lopás áldozata és a jogsértés elkövetője között az irányelv idézett rendelkezése szerinti átruházást.

37 Végül – a belga és a görög kormány állításával ellentétben – az adósemlegesség elvéből egyáltalán nem következik, hogy a termékek eltulajdonítását termékértékesítésnek kell tekinteni, és ez az elv nem ellentétes azon következtetéssel, miszerint a lopás nem minősül a HÉA alá tartozó ügyletnek.

38 Kétségtelen, hogy a jelen ügy tárgyát képező dohánygyártmányhoz hasonló, nem természetüknél fogva vagy különös jellemzőik miatt tiltott termékek illegális behozatala vagy értékesítése a HÉA alá tartozik, mivel e termékek bekerülhetnek a legális kereskedelmi forgalomba és a gazdaság körforgásába. Ezenfelül az adósemlegesség elvével ellentétes a legális és az illegális ügyletek általános megkülönböztetése (e tekintetben lásd a C-455/98. sz., Salumets és társai ügyben 2000. június 29-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-4993. o.] 19. és 20. pontját).

39 Ezekben az esetekben azonban a HÉA felszámítható, mivel a lopást követően termékimport vagy termékértékesítés formájában adóköteles esemény valósul meg, és ezen ügylet ellenértéke, amely az adó alapját képezi, jól meghatározható.

40 Azonban – amint arra a Bizottság felhívja a figyelmet – e megállapítást nem lehet magára a lopásra alkalmazni, amely önmagában nem minősül adóköteles eseménynek. A megállapítást azt sem igazolhatja, hogy a lopott áruk forgalomba hozatalának megfelelő kereskedelmi ügyletet, még ha az valószínűleg megtörtént is, a lopás áldozatának kell tulajdonítani, amely személy nem esik egybe az áruk importálásával vagy eladójával. Ezenfelül ha a lopást az adósemlegesség elve alapján adóköteles eseménynek lehetne tekintetni – bármilyen behozataltól vagy értékesítéstől és így meghatározható ellenértéktől függetlenül –, pusztán fikatív adóalapról lehetne szó.

41 A kérdést elterjesztő bíróságnak adandó válasz szempontjából érdektelen az a körülmény, hogy – az alapügyben felmerültekhez hasonlóan – jövedéki termékekről van szó. Ugyanis a HÉA felszámíthatóságát az irányelv egyetlen rendelkezése sem köti a jövedéki adóhoz. A HÉA tekintetében az adóköteles esemény, amelynek bekövetkezésével teljesülnek az adó felszámíthatóságához szükséges jogszabályi feltételek, a termék értékesítése vagy behozatala, és nem pedig a jövedéki adónak a termékre való kivetése.

42 Következésképpen az első, a második és a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az áruk eltulajdonítása nem minősül az irányelv 2. cikkében szerinti „ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek”, és így önmagában nem tartozhat a HÉA hatálya alá. E megállapítás szempontjából érdektelen az a körülmény, hogy a termékek – ahogy a jelen ügyben is – jövedéki termékek.

A negyedik és az ötödik kérdésről

43 E kérdéssel az elterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy valamely tagállam, amely az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján felhatalmazást kapott arra, hogy megállapítsa az elterjesztés szakaszban adójegyek útján történő HÉA-fizetés részletszabályait, ugyanezen felhatalmazás alapján jogosult-e arra, hogy a HÉA-t az adóraktárból ellopott jövedéki termékekre alkalmazva a HÉA hatálya vonjon az irányelv 2. cikkében meghatározott tevékenységektől eltérő tevékenységeket.

44 Amint azt a Bíróság kimondta: az irányelv 27. cikkének (5) bekezdésében az „adó kivetés egyszerűsítés[e] vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozás[a]” érdekében engedélyezett eltérő tagállami intézkedéseket megszorítóan kell értelmezni (e tekintetben lásd a 324/82. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1984. április 10-én hozott ítélet [EBHT 1984., 1861. o.] 29. pontját). Ezen intézkedések csak az e cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el az irányelv 11. cikkében a HÉA adóalapjára vonatkozóan elterjesztett rendelkezésektől (a C-63/96. sz. Skripalle-ügyben 1997. május 29-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-2847. o.] 24. pontja). Az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján adott felhatalmazás nem mehet túl azon a célon, amelyre hivatkozva a felhatalmazást kérték (e tekintetben lásd a Skripalle-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 30. pontját).

45 Ugyanis – amint azt a belga kormány elismeri – a Belga Királyság által az irányelv 27. cikkének (5) bekezdésében foglalt felhatalmazás alapján hatályában fenntartott intézkedések egyedüli célja – amely intézkedések biztosították, hogy a HÉA kivetésére a jövedéki adóval egy időben, az adóköteles esemény bekövetkezése előtt kerüljön sor – a

„HÉA-beszédés ellen rzésének [...] megkönnyítése” volt. Ezen intézkedések a HÉA felszámíthatóságának id pontjáról rendelkeznek, oly módon, hogy azt a jövedéki adó kivetésének id pontjával egyez en határozzák meg. Nem foglalkoznak a HÉA alá tartozó tevékenységek meghatározásának szabályaival, és így nem hozhatnak létre új, az irányelvben nem említett adóztatott ügylettípust.

46 Amint az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése szerinti értesítésben foglaltakból (a „HÉA-beszédés ellen rzésének [...] megkönnyítése”) kiderül, kétségtelen, hogy az intézkedések hatályának fenntartását a Tanács az adókivetés egyszer sítése, valamint az adókijátszások és az adókikerülések elleni küzdelem érdekében engedélyezte. Azonban az a körülmény, hogy a felhatalmazás az adókijátszások és az adókikerülések elleni küzdelem jegyében is történt, nem jogosítja fel a Belga Királyságot arra, hogy a HÉA hatálya alá vonjon egyéb, az irányelv 2. cikkében meghatározottaktól eltér tevékenységeket.

47 Mindenesetre – a görög kormány állításával ellentétben – a HÉA-hatálya alá sorolt, azonban az irányelv 2., illetve 10. cikke alá nem tartozó ügylettípusok létrehozását nem lehet az adókijátszások és az adókikerülések elleni küzdelem érdekében feltétlenül szükséges eltér intézkedésnek tekinteni, és ebb l következ en nem jogszer ezen intézkedéseknek az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján történ elfogadása vagy hatályban tartása (e tekintetben, a HÉA alapjának túl általános terjedelm módosításával kapcsolatban lásd a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 31. pontját, a C-131/91. sz., „K” Line Air Service Europe ügyben 1992. július 9-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-4513. o.] 24. és 25. pontját, valamint a Skripalle-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 26. és 31. pontját).

48 Ezért a Belga Királyság részére az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján adott felhatalmazás semmiképpen nem jogosítja fel e tagállamot arra, hogy a HÉA hatályát kiterjessze a dohánygyártmányok eltulajdonítására.

49 A negyedik és az ötödik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján a tagállam részére a HÉA-beszédés ellen rzését megkönnyít intézkedések megállapítására vonatkozóan biztosított felhatalmazás nem jogosítja fel a tagállamot arra, hogy ezen adó hatálya alá vonjon egyéb, az irányelv 2. cikkében meghatározottaktól eltér tevékenységeket. Az ilyen felhatalmazás így nem nyújthat jogalapot arra, hogy valamely nemzeti szabályozás a HÉA hatályát kiterjessze az áruk adóraktárból történ eltulajdonítására.

A költségekr l

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

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

1) Az áruk eltulajdonítása nem min sül a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv 2. cikke szerinti „ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek”, és így önmagában nem tartozhat a hozzáadottérték-adó hatálya alá. E megállapítás

szempontjából érdektelen az a körülmény, hogy a termékek – ahogy a jelen ügyben is – jövedéki termékek.

2) A 77/388 hatodik irányelv 27. cikkének (5) bekezdése alapján a tagállam részére a hozzáadottérték-adó beszedésének ellen részét megkönnyít intézkedések megállapítására vonatkozóan biztosított felhatalmazás nem jogosítja fel a tagállamot arra, hogy ezen adó hatálya alá vonjon egyéb, az irányelv 2. cikkében meghatározottaktól eltér tevékenységeket. Az ilyen felhatalmazás így nem nyújthat jogalapot arra, hogy valamely nemzeti szabályozás a HÉA hatályát kiterjessze az áruk adóraktárból történ eltulajdonítására.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.



InfoCuria - A Bíróság ítélkezési gyakorlata

[Kezd lap](#) > [Keres](#) > [A keresés eredménye](#) > Dokumentumok



[Nyomtatás indítása](#)

A dokumentum nyelve :

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. június 3.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 13. cikk A. része (1) bekezdésének d) pontja – Közhasznú tevékenységek adómentessége – Emberi szervek, vér és anyatej értékesítése – Emberi eredet szervek és minták kórházak és laboratóriumok számára önálló vállalkozóként végzett szállításának tevékenysége – A »termékértékesítés« és a »szolgáltatásnyújtás« fogalma – Megkülönböztetési kritériumok”

A C-237/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott el zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Cour de cassation (Belgium) a Bírósághoz 2009. július 1-jén érkezett, 2009. június 18-i határozatával terjesztett el az el tte

az **État belge**

és

Nathalie De Fruytier

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

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

f tanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- N. De Fruytier képviselőjében E. Traversa ügyvéd,
- a belga kormány képviselőjében M. Jacobs, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviselőjében K. Georgiadis, I. Bakopoulos és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f tanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes 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 irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése d) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Nathalie De Fruytier és az État belge között annak tárgyában folyó jogvitában terjesztették elő, hogy az érdekelt által önálló vállalkozóként emberi eredetű szövetek és minták kórházak és laboratóriumok számára végzett szállításának tevékenysége hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) köteles tevékenységnek minősül-e.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében a „termékértékesítés” a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

4 A hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében „szolgáltatásnyújtásnak” minősül minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.

5 A hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„[...] az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

d) az emberi szerv, vér és anyatej adása [helyesen: értékesítése];

[...]”

A nemzeti jog

6 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (a továbbiakban: CTVA) 10. és 18. cikke ülteti át a termékértékesítésnek és a szolgáltatásnyújtásnak a hatodik irányelv 5. cikke (1) bekezdésében, illetve 6. cikke (1) bekezdésében szereplő meghatározását.

7 A CTVA 10. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1. § Termékértékesítés: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése. Ez különösen átruházást vagy jognyilatkozatot tartalmazó szerződés végrehajtásaként javaknak a szerző vagy a kedvezményezett rendelkezésére bocsátását jelenti.

[...]”

8 A CTVA 18. cikke értelmében:

„1. § Szolgáltatásnyújtásnak minősül minden olyan tevékenység, amely jelen törvény szerint nem minősül termékértékesítésnek.

[...]”

9 A CTVA 44. cikke, amely a hatodik irányelv 13. cikkének a bizonyos közhasznú tevékenységek HÉA-mentességére vonatkozó A. részét ülteti át, a következőképpen rendelkezik:

„1. § Mentések az adó alól azok a szolgáltatások, amelyeket szokásos tevékenységük végzésének keretében a következő személyek nyújtanak:

[...]

(2) az orvosok, a fogorvosok, a gyógytornászok, a szülésznők, az ápolók és ápolónők, a gondozók és gondozónők, a betegápolók, a gyógymasszők és –masszők, akiknek a

személyek gondozására irányuló szolgáltatása szerepel a kötelező betegség- és rokkantsági biztosítás szolgáltatásainak nomenklatúrájában;

2. § Mentésülnek továbbá az adó alól:

(1) azok a szorosan kapcsolódó szolgáltatások és termékértékesítések, amelyeket szokásos tevékenységük végzése során kórházi és pszichiátriai intézmények, klinikák és rendel intézetek nyújtanak: betegek és sérültek szállítása speciálisan e célra felszerelt szállítóeszközökkel;

[...]

(1b) emberi szervek, emberi vér és anyatej értékesítése;

[...]”

Az alapeljárás és az elzáró döntéshozatalra terjesztett kérdés

10 N. De Fruytier önálló vállalkozóként emberi eredetű szervek és minták kórházak és laboratóriumok számára végzett szállításának tevékenységét végzi.

11 A belga adóügyi igazgatás HÉA-t vetett ki a N. De Fruytier által végzett tevékenységre.

12 Mivel úgy ítélte meg, hogy tevékenysége mentes a HÉA alól, N. De Fruytier keresetet nyújtott be. A namuri első fokú bíróság 2006. június 1-jén hozott ítéletében, majd a liège-i fellebbviteli bíróság 2007. október 26-i ítéletében helyt adott a keresetnek, és elrendelte a vonatkozó mentesítést.

13 Ítéletében a liège-i fellebbviteli bíróság lényegében a következő érvelés alapján megállapította, hogy az emberi eredetű szervek és minták szállításának N. De Fruytier által végzett tevékenysége a CTVA 44. cikke 2. §-a (1b) bekezdésének értelmében adómentes.

14 A belga jogban az emberi eredetű szervek és minták kereskedelme tilos. Következésképpen, a CTVA 44. cikke 2. §-a (1b) bekezdése hatékony érvényesülésének biztosítása céljából az e rendelkezésekben az emberi szervekkel, vérral és anyatejjel kapcsolatban szereplő közhasznú tevékenység nem jelentheti ezek értékesítését a CTVA 10. cikkében meghatározott „termékértékesítés” értelmében, mivel az ilyen „értékesítés” elméletileg kizárt, tekintve hogy a törvény tiltja. A CTVA 44. cikke 2. §-ának (1b) bekezdése szerinti „értékesítést” ily módon úgy kell tekinteni, mint amely bizonyos javak tényleges értékesítésének tevékenységéhez kapcsolódik, amelynek megfelelnek az N. De Fruytier által végzett szállítási szolgáltatások.

15 Az État belge felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a szóban forgó ítélet ellen.

16 Felülvizsgálati kérelmének alátámasztására azt állítja, hogy a CTVA 44. cikke 2. §-ának (1b) bekezdése szerinti „értékesítést” a CTVA 10. cikke szerinti értelemben kell érteni, tehát materiális javak egyik félről a másikra történő átruházásának mindegyikeként, amely utóbbi fél már jogosult a dolog felett tulajdonosként vagy tulajdonosi minőségben rendelkezni. Következésképpen, mivel az N. De Fruytier által végzett szállítási tevékenység

nem a CTVA 10. cikke szerinti „értékesítésnek” tekintend , hanem szolgáltatásnyújtásnak, nem tartozik a CTVA 44. cikke 2. §-ának (1b) bekezdésében el írt mentesség alá.

17 E körülmények között a Cour de cassation az eljárást felfüggesztette, és el zetes döntéshozatal céljából a következ kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Az emberi szervek és minták kórházak és laboratóriumok részére történ szállítására irányuló, önálló vállalkozóként végzett tevékenység emberi szerv, vér és anyatej értékesítésének min sül-e, amely a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének d) pontja alapján mentes a [HÉA] alól?”

Az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdésr l

18 Kérdésével a kérdést el terjeszt bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének d) pontját, amely mentesíti a HÉA alól „az emberi szerv, vér és anyatej értékesítését”, úgy kell-e értelmezni, hogy ezt az emberi eredet szervek és minták kórházak és laboratóriumok részére történ szállítására irányuló, önálló vállalkozóként végzett tevékenységre is alkalmazni kell.

19 El ször is emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv tágan határozza meg a HÉA alkalmazási körét, amely magában foglal valamennyi gyártási, kereskedelmi és szolgáltatási tevékenységet. Az irányelv 13. cikke azonban bizonyos közhasznú tevékenységeket (13. cikk, A rész) és egyéb tevékenységeket (13. cikk, B. rész) mentesít a HÉA alól (lásd a C-253/07. sz., Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ügyben 2008. október 16-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-7821. o.] 15. pontját, valamint a C-473/08. sz. Eulitz-ügyben 2010. január 28-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 24. pontját).

20 Továbbá, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 13. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a f szabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után HÉA-t kell fizetni. Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közös HÉA-rendszer lényegéb l következ adósemlegesség elvének követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy a 13. cikk szerinti adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd a C-434/05. sz. Horizon College ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4793. o.] 16. pontját; a C-445/05. sz. Haderer-ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4841. o.] 18. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a C-461/08. sz. Don Bosco Onroerend Goed ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

21 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek az uniós jog autonóm fogalmai, és céljuk a HÉA-rendszer egyes tagállamokban történ eltér alkalmazásának elkerülése (lásd különösen a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-973. o.] 15. pontját, a fent hivatkozott Horizon College ügyben hozott ítélet 15. pontját és a C-242/08. sz. Swiss Re Germany Holding ügyben 2009. október 22-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 33. pontját). Következésképpen a hatodik irányelv rendelkezéseiben szerepl ,

jelentésükre és tartalmukra vonatkozóan a tagállamok jogára egyetlen kifejezett utalást sem tartalmazó kifejezéseket az Unió egészében általában önállóan és egységesen kell értelmezni (lásd a C-497/01. sz. Zita Modes ügyben 2003. november 27-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-14393. o.] 34. pontját és a C-25/03. sz. HE-ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3123. o.] 63. pontját).

22 A fenti megfontolásokból következik, hogy a „termékértékesítés” kifejezést, amelyre a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének d) pontja „az emberi szerv, vér és anyatej értékesítése” vonatkozásban utal, az Unió jogára sajátosan jellemző, önálló és egységes értelmezéssel kell felruházni.

23 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (1) bekezdésének szövege szerint „»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése” (lásd a C-111/05. sz. Aktiebolaget NN ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2697. o.] 31. pontját). Továbbá a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdéséből az következik, hogy a „szolgáltatásnyújtás” fogalma minden olyan ügyletet magában foglal, amely az ezen irányelv 5. cikke szerint nem minősül termékértékesítésnek (lásd a C-88/09. sz. Graphic Procédé ügyben 2010. február 11-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 17. pontját).

24 Másfelől a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a termékértékesítés fogalma nem a tulajdon átruházásra az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban elírt formákra utal, hanem magában foglalja az anyagi javak átruházásának az egyik fél általi lebonyolítását is, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal úgy rendelkezzen, mintha annak tulajdonosa lenne (lásd ebben az értelemben a C-320/88. sz. Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. és 8. pontját; a C-291/92. sz. Armbrrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2775. o.] 13. és 14. pontját; a C-185/01. sz. Auto Lease Holland ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-1317. o.] 32. és 33. pontját, valamint a fent hivatkozott Aktiebolaget NN ügyben hozott ítélet 32. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

25 Márpedig, ha az emberi eredetű szervek és minták szállításának olyan tevékenysége, mint az alapügyben szereplő, a szállító számára pusztán azon tényből áll, hogy az érintett termékeket ténylegesen az egyik helyről a másikra szállítja kórházak és laboratóriumok számára, az ilyen tevékenység nem minősülhet a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti „termékértékesítésnek”, mivel e tevékenység nem jogosítja fel a másik felet, hogy a szóban forgó termékekkel úgy rendelkezzen, mintha ezek tulajdonosa lenne.

26 Következésképpen, e tevékenység nem tartozik a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének d) pontjában „az emberi szerv, vér és anyatej értékesítése” tekintetében elírt HÉA-mentesség kedvezménye alá.

27 E tekintetben, még ha az elzáró döntéshozatalra utaló végzésből az is derül ki, hogy Belgiumban az emberi eredetű szervek és minták forgalomképtelenek, és még ha az 1997. április 4-én Oviedóban megkötött, a biológia és a gyógyászat alkalmazása tekintetében az emberi jogok és az emberi méltóság védelméről szóló egyezmény: az emberi jogokról és a biogógyászatról szóló egyezménynek „A haszon tilalma” című 21. cikke elírja is, hogy az emberi test és részei mint ilyenek nem képezhetik haszon forrását, e tényezők önmagukban nem minősíthetők olyanoknak, mint amelyek megfosztják hatékony érvényesülését a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének d) pontját. Ezen egyezményt ugyanis, amely

alíráásra megnyitott többek között egyrészt az Európa Tanács tagállamai, másrészt pedig az Európai Unió számára, amint az annak 33. cikke (1) bekezdéséből következik, az Unió nem írta alá. Továbbá jelenleg a tagállamoknak csak csekély többsége ratifikálta ezt az egyezményt.

28 Ebből következik, hogy nem zárható ki, hogy a Belga Királyságtól eltérő más tagállamokban az ilyen ügyletek, különösen az anyatejre vonatkozóak, megengedettek, és következésképpen alkalmasak arra, hogy ezekre a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének d) pontjában említett mentesség vonatkozzon.

29 A fenti megfontolásokra figyelemmel az említett terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelvnek „az emberi szerv, vér és anyatej értékesítését” a HÉA alól mentesíti 13. cikke A. része (1) bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy ez nem alkalmazható az emberi eredetű szervek és minták kórházak és laboratóriumok részére történő szállítására irányuló, önálló vállalkozóként végzett tevékenységre.

A költségekről

30 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést említett bíróság említett folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének d) pontját, amely mentesíti az adó alól „az emberi szerv, vér és anyatej értékesítését”, úgy kell értelmezni, hogy ez nem alkalmazható az emberi eredetű szervek és minták kórházak és laboratóriumok részére történő szállítására irányuló, önálló vállalkozóként végzett tevékenységre.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.



InfoCuria - A Bíróság ítélezési gyakorlata

[Kezdőlap](#) > [Keresés](#) > [A keresés eredménye](#) > **Dokumentumok**



[Nyomtatás indítása](#)

[PDF formátum](#)

A dokumentum nyelve :

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2005. április 21.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Lakáscélú ingatlan gazdasági tevékenységet nem folytató vagyonszövetségben álló házastársak általi építése – Helyiségnek az egyik tulajdonostárs általi, szakmai célra történő használata – Adóalanyi minőség – Adólevonási jog – A joggyakorlás módja – A számlával szemben támasztott követelmények”

A C-25/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2003. január 23-án érkezett, 2002. augusztus 29-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Bergisch Gladbach**

és

a **HE**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, R. Silva de Lapuerta, R. Schintgen (előadó), G. Arestis és J. Klučka bírák

f tanácsnok: A. Tizzano,

hivatalvezető: K. Sztranc tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. szeptember 23-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Finanzamt Bergisch Gladbach képviselőjében A. Eich, meghatalmazotti minőségben,
- HE képviselőjében C. Fuhrmann Rechtsanwalt és K. Korn Steuerberater,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében E. Traversa és K. Gross, meghatalmazotti minőségben,

a f tanácsnok indítványának a 2004. november 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya 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 nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 2., 4., 17., 18. és 22. cikkének értelmezése mind eredeti, mind a fiskális határok megszüntetésére való tekintettel a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) által módosított változatában (a továbbiakban: hatodik irányelv).

2 Ezt a kérelmet a Finanzamt Bergisch Gladbach (a továbbiakban: Finanzamt) és HE között folyamatban lévő eljárásban terjesztették el, amelynek tárgya annak megállapítása, hogy milyen mértékben jogosult az említett ingatlan építését terhelő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonására HE, aki házastársával résztulajdonosa egy lakáscélú ingatlandnak, amelynek egyik helyiségét kizárólag szakmai tevékenység céljából használja.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv II. címét („Alkalmazási kör”) képez 2. cikk értelmében:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;
2. a termékimport.”

4 Az ugyanezen irányelv IV. címét („Adóalanyok”) képez 4. cikk így rendelkezik:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelési ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

[...]

5 A hatodik irányelv V. címének („Adóköteles tevékenységek”) „Termékértékesítés” alcím 5. cikke (1) bekezdésében kimondja:

„»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”

6 A hatodik irányelv IX. címe („Adólevonás”) alá tartozó 17. cikk („Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre”) értelmében:

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

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

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

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

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

[...]”

7 Az alapügyben releváns időszak folyamán hatályba lépett a 91/680 irányelv, amely 3. cikkében kötelezi a tagállamokat azon rendelkezések elfogadására, amelyek az ezen irányelvben meghatározottakhoz igazodó intézkedések 1993. január 1-jén hatálybalépéséhez szükségesek. A 91/680 irányelv által módosított 17. cikk (2) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

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

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy fog teljesíteni;

[...]”

8 A hatodik irányelv ugyanezen, XI. címének részét képező, „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” alcímű 18. cikk így szól:

„(1) Ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak:

a) a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási joghoz a 22. cikk (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]”

9 A hatodik irányelv XIII. címe („Az adó fizetésére kötelezett személyek kötelezettségei”) alá tartozó „Kötelezettségek a belföldi forgalomban” alcím 22. cikknek megfelel en:

„[...]

(3) a) Minden adóalany a más adóalanyok részére teljesített termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról számlát vagy azt helyettesítő bizonylatot állít ki, és annak másodpéldányát megőrzi.

[...]

b) A számlán elkülönítve szerepel az adó nélküli ár és az egyes hozzáadottérték-adó mértékéhez kapcsolódó adóösszeg, valamint adott esetben fel kell tüntetni az adómentességet.

c) A tagállamok megállapítják azon követelményeket, amelyek alapján egy bizonylatot számlának lehet tekinteni.

[...]

(8) [...] a tagállamok további kötelezettségeket is előírhatnak, amelyeket szükségesnek tartanak az adó helyes megállapítása és beszedése, továbbá az adókijátszás elkerülése érdekében.

[...]”

10 A fent idézett 22. cikket az alábbiak szerint módosította 91/680 irányelv:

„[...]

(3) a) Minden adóalany a más adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek részére teljesített termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról számlát vagy azt helyettesítő bizonylatot állít ki [...] Az adóalany megőrzi egy példányt minden kiadott okmányról.

[...]

b) A számlán elkülönítve szerepel az adó nélküli ár és az egyes hozzáadottérték-adó mértékéhez kapcsolódó megfelelő adóösszeg, valamint adott esetben fel kell tüntetni az adómentességet.

[...]

c) A tagállamok állapítják meg azon követelményeket, amelyek alapján egy bizonylatot számlának lehet tekinteni.

[...]

8. A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, azon követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által végrehajtott belföldi és tagállamok

közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem idéznek el a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki elírásokat.

[...]

A nemzeti szabályozás

11 A forgalmi adóról szóló német törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: UStG) vonatkozó rendelkezései, az alapeljárás tárgyát képező 1991–1993 közötti adóévekben hatályos változataikban (BGBl. 1991. I., 351. o. és BGBl. 1993. I., 566. o.) a következőképpen rendelkeznek:

„14. § Számlakibocsátás

(1) Amikor az 1. § (1) bekezdésének 1. és 3. pontja szerint adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesít, az adóalany, amennyiben ezen ügyleteket egy másik adóalany vállalkozása számára végzi, ez utóbbi kérésére számlát kell kibocsátania, amelyben a következők megállapítható az adó összege. A számlának a következőket kell tartalmaznia:

1. a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végző adóalany neve és címe;
2. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettjének neve és címe;
3. az átruházott termék mennyisége és szokásos kereskedelmi megnevezése vagy a szolgáltatás jellege és terjedelme;
4. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás időpontja;
5. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás díja (10. §) és
6. a díjat terhelő adó összege (5. pont).

[...]

15. § A felszámított adó levonása

(1) Az adóalany a felszámított adó összegéből levonhatja:

1. valamennyi, vállalkozása számára termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során a 14. § alapján más adóalanyok által kiállított számlán szereplő külön-külön szereplő adót;

[...]

12 Mivel a Bundesfinanzhof az előzetes döntéshozatalra utaló végzésében utalt a vonatkozó, Osztrák Köztársaságban fennálló jogi helyzetre, pontosítás végett meg kell említeni, hogy ebben a tagállamban a hozzáadottérték-adóról szóló 1994-es törvény 12. §-a (2) bekezdésének 2. pontja (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 663/1994.) az alábbi módon rendelkezik:

„Nem lehet vállalkozás céljából végrehajtottnak tekinteni az olyan termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást vagy behozatalt,

a) amelynek díja elsődlegesen nem tartozik a levonható kiadások (költségek) körébe a személyi jövedelemadóról szóló 1998-as törvény (Einkommensteuergesetz, BGBl. 100/1988.) 20. §-a (1) bekezdésének 1-5. pontja értelmében

[...]

13 Ezen utóbbi rendelkezés a következőket is kimondja:

„A különféle bevételekből nem vonhatók le:

[...]

2. [...]

d) a lakóhelyiségben található irodával, valamint berendezésével, illetve berendezési eszközeivel kapcsolatos kiadások vagy költségek. Ha a lakóhelyiségben található iroda az adóalany vállalkozása és egész szakmai tevékenysége központját képezi, az erre vonatkozó kiadások és költségek levonhatók, beleértve a berendezés költségeit.”

Az alapeljárásról és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

14 Az alapügy irataiból kiderül, hogy 1990 folyamán HE telket vásárolt feleségével megosztott közös tulajdonban egynegyed (HE javára) és háromnegyed (a feleség javára) tulajdoni hányad arányában. Ezt követően az említett házastársak számos vállalkozást bízott meg a telken lakás céljára szolgáló épület építésével. A Bíróság tárgyalásán HE képviselője pontosította, hogy az említett épület tulajdonjoga is egynegyed-háromnegyed arányban oszlik meg közöttük. Az épület építésével kapcsolatos valamennyi számlát a HE házaspár részére állították ki, anélkül hogy feltüntették volna rajtuk a tulajdonostársakat tulajdonrészeik arányában terhelő egyes részösszegeket.

15 Nem vitatott, hogy HE e háznak egyik helyiségét irodaként használta, ahol alkalmazotti tevékenységével párhuzamosan szakírói kiegészítő tevékenységet is folytatott.

16 Az 1991-es, 1992-es és 1993-as adóévre vonatkozó HÉA-bevallásában HE az építéssel kapcsolatban kiállított számlák alapján arányos adólevonást hajtott végre, levonható részként az iroda alapterületének és a ház lakható alapterületének arányát, 12%-ot alapul véve.

17 A Finanzamt ugyanakkor elutasította ezeket a levonásokat azon okból, hogy az építkezés megrendelője és címzettje a HE házaspár által alkotott vagyonszövetség, és nem csupán HE.

18 A HE által e határozat ellen benyújtott fellebbezésnek első fokon részben helyt adott a Finanzgericht.

19 E bíróság álláspontja szerint polgári jogi szempontból HE csupán egynegyed részben volt megrendelője és címzettje az irodára vonatkozó építési munkáknak. Egyéb tényezők hiányában e bíróság az ingatlanulajdon két házastárs közötti megosztásából indult ki.

Tekintetbe véve, hogy a házastárs tulajdoni hányada háromnegyed rész, a Finanzgericht csupán az irodára vonatkozó HÉA egynegyed részére, azaz a levonandó adó teljes összegének 12%-ára ismerte el HE adólevonási jogát. E bíróság álláspontja szerint ebben az összefüggésben nincs relevanciája annak a körülménynek, hogy a számlákat megkülönböztetés nélkül a két házastárs nevére állították ki.

20 Ezen ítélet ellen mind a Finanzamt, mind HE felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz.

21 A Finanzamt álláspontja szerint különbséget kell tenni között, hogy az alapeljárásban érintett szolgáltatásokat a vagyonközösségnek vagy a házastársak egyikének nyújtották. Ha a megrendelésben nem derül ki egyértelműen a megrendelő személye, a vagyonközösséget kell a munkálatok címzettjének tekinteni. HE úr és HE asszony viszonya az ingatlan tulajdonának vonatkozásában nem bír relevanciával. Mindenesetre az, hogy nincs feltüntetve a felszámított HÉA összegének tulajdonostársak szerinti megoszlása, valamint hogy a számlákat megkülönböztetés nélkül a két házastárs nevére állították ki, ellentétes azzal, hogy HE bármilyen adólevonásra jogosult legyen.

22 HE ellenben úgy véli, hogy miután kizárólagos használati joggal bír az ingatlan iroda céljára szolgáló részére, nem kell ezen ingatlanrész építési munkái vonatkozásában az egyedüli megrendelőnek tekinteni. Álláspontja szerint az igényelt adólevonás csupán nemzeti polgári jog alapján történő megtagadása összeegyeztethetetlen a HÉA közösségi rendszerével. Ellentétben az első fokú bíróság döntésével, az adólevonási jognak az iroda építését terhelő HÉA teljes összegére, azaz a házra vonatkozó HÉA teljes összegének 12%-ára kell kiterjednie.

23 A Bundesfinanzhof úgy véli, hogy a német jog alkalmazásában, miután a megbízást együttesen adta több, nem önálló jogi személyként – személy- vagy vagyonegyesítő társaságként –, hanem egyszer, tényleges vagyonközösségben álló személy, e közösség minden tagja a szolgáltatás címzettje az illető tulajdoni hányad arányában. Az alapügyben a vagyonközösség mint olyan nem lépett fel a HÉA vonatkozásában, ezért úgy kell tekinteni, hogy a szóban forgó szolgáltatás címzettje a két házastárs.

24 Ez a bíróság szintén megállapítja, hogy a Finanzgericht megállapítása szerint csakis HE végzett szakmai tevékenységet a közösen épített ingatlanban található irodában. Ítélezési gyakorlatának megfelelően egy ingatlan vagyonközösség általi megszerzése esetén adólevonási joggal élhet a vagyonközösségen belüli tulajdoni hányada arányában az ingatlan szakmai célból megszerző valamennyi vállalkozó. Olyan esetben, amikor házastársak szakmai rendeltetés helyiségeket béreltek, amelyeket csak egyikük használt vállalkozása céljából, a Bundesfinanzhof egyéb tényező hiányában a német polgári törvénykönyv (Bürgerliches Gesetzbuch) 742. §-a alapján döntött, amelynek értelmében a jogok és kötelezettségek a vagyonközösség tagjai között fele-fele arányban oszlanak meg, és úgy határozott, hogy az említett, az eszközt szakmai célból felhasználó tag eredményének adólevonási joga is csakis a levonandó adó teljes összegének felére illeti meg.

25 Pontosán erre az eredményre jutott a jelen ügy vonatkozásában a Finanzgericht, amely jogosan állapította meg, hogy ezt az érvelést nem teszi kétségesse az a körülmény, hogy a számlákat a két házastárs nevére állították ki.

26 A Bundesfinanzhof ugyanakkor felteszi a kérdést, hogy ez a megoldás összeegyeztethető-e a hatodik irányelvvel.

27 Először is, nem lehet bizonyossággal választ adni arra, hogy egy lakás céljára szolgáló, irodát magában foglaló ingatlan építési szolgáltatásait HE-nek „adóalanyként” és „adóköteles tevékenysége céljából” nyújtották-e hatodik irányelv a 17. cikkének (2) bekezdése értelmében, vagy pedig lakáscélú magánszükségletei céljából, annál is inkább, hogy például az osztrák hatóságok ilyen esetre kizárják az adólevonási jogot.

28 Ebben az összefüggésben azt is meg kell határozni, hogy a lakásban lévő iroda építésére vonatkozó költségek „üzleti tevékenységhez szorosan kapcsolódók”-e, vagy sem, és amennyiben ez utóbbi eset áll fenn, azok ki vannak-e zárva az adólevonási jog alól a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második mondata értelmében.

29 Feltételezve, hogy ilyen esetben fennáll a levonási jog, ezt követően arról kell döntenie, hogy e levonási jog milyen módon gyakorolható a közösségi jog értelmében valamely tárgyi eszköz vagyონmegosztás vagy nem adóalanyként eljáró házastársi vagyónközösség általi megszerzése esetén.

30 Végül a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontjában és 22. cikke (3) bekezdésének a) és c) pontjában foglalt feltételek alkalmazása kétséget ébreszt a nemzeti ítélkezési gyakorlat vonatkozásában, amelynek értelmében a vonatkozó tulajdoni hányadok további feltüntetése másodlagos jellegű.

31 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„1) Lakás céljára szolgáló ingatlan vásárlása vagy építése esetében az ingatlant vásárló vagy építő személy adóalanyként jár-e elő, amennyiben ezen ingatlan egy részét önálló, kiegészítő tevékenység végzésére szolgáló irodaként kívánja használni?

2) Az 1. kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

Valamely tárgyi eszköznek olyan vagyónközösségben álló személyek általi megrendelése esetén, amely vagyónmegosztás vagy a házasságkötés következtében és önmagában nem vállalkozási tevékenység folytatása céljából jött létre, úgy kell-e tekinteni, hogy a beszerzést nem-adóalany hajtotta végre, akinek nincs joga a beszerzést terhelő hozzáadottérték-adó levonásához, vagy pedig az egyes résztulajdonosok a szolgáltatás címzettjei?

3) A 2. kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

Olyan tárgyi eszköz közös tulajdonban való megszerzése esetén, amelyet csak az egyik társtulajdonos használ vállalkozása céljaira, a megfizetett adó levonásának joga

a) az említett tulajdonostársat csak a tulajdoni hányadának megfelelő adó összegére, vagy pedig

b) az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében azon adóösszeg arányában illeti meg, amely az általa vállalkozási célból használt ingatlanrésznek összességében

megfelel (feltéve, hogy teljesül a számlára vonatkozó, negyedik kérdésben említett követelmény)?

4) A 18. cikkben szabályozott adólevonási jog gyakorlásához az irányelv 22. cikkének (3) bekezdése értelmében szükség van-e az illető házastárs, illetve tulajdonostárs nevére kiállított számlára, amelyen megjelölésre került az illető tulajdoni hányadának megfelelő ár- és adóhányad, vagy elégséges a házastársak, illetve tulajdonostársak részére a fenti megjelölés nélkül kiállított számla?”

Elzetes észrevételek

32 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy az ügy irataiból az alábbiak derülnek ki:

- a HE házastársak vagyontársaságban vásároltak teleket, amelyre közös tulajdonban lakáscélú ingatlan építettek;
- a HE házastársak között a házasságkötés következtében létrejött vagyontársaságban mind a telek, mind a ház vonatkozásában a férj tulajdoni hányada egynegyed, a feleségé pedig háromnegyed rész;
- alkalmazotti tevékenysége mellett HE kiegészítő jelleggel önálló szakírói szakmai tevékenységet folytat;
- ezen utóbbi tevékenység céljából kizárólagos jelleggel használja a közös ház egyik helyiségét irodaként; nem vitatható, hogy ez a helyiség az ingatlan lakható összterületének 12%-át teszi ki;
- HE házastársa nem folytat semmilyen gazdasági tevékenységet a hatodik irányelv értelmében, és soha egyetlen percig sem használta férje irodáját;
- a HE házastársak házasságkötésük következtében létrejött vagyontársasága sem folytat gazdasági tevékenységet a hatodik irányelv értelmében, továbbá nem bír jogi személyiséggel, annál is inkább, mert nem bír önálló cselekvőképességgel sem;
- miután ezáltal sem HE házastársa, sem az említett vagyontársaság nem bír adóalanyisággal, a hatodik irányelv alkalmazásában nem élhetnek adólevonási joggal;
- a ház építéséhez kapcsolódó számlákat a HE házaspár részére megkülönböztetés nélkül állították ki, és nem tüntették fel rajtuk a tulajdonközösségben a házastársakat megillető tulajdoni hányadnak megfelelő ár- és HÉA-hányadokat;
- HE a felszámított HÉA levonását az általa kizárólag szakmai célra használt iroda egészére, azaz 12%-ra igényli, ugyanakkor az ingatlanon fennálló közös tulajdon 25%-ával rendelkezik.

33 Az alapügy e jellemzőinek fényében kell az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdéseket megválaszolni.

34 Hozzá kell tenni, hogy e válaszok tekintetében nem kell különbséget tennünk a hatodik irányelv 17. és 22. cikkei rendelkezéseinek eredeti és a 91/680 irányelv által módosított

változata között, mivel hogy ezek tartalmát a Bíróság által jelen ügyben adandó értelmezés szempontjából lényegében azonosnak kell tekinteni.

Az els kérdésr l

35 Els kérdésével a kérdést el terjeszt bíróság lényegében arra vár választ, hogy az a magánszemély, aki lakáscélra ingatlant épít vagy vásárol, adóalanyként jár-e el a hatodik irányelv 17. cikke alkalmazásában, ha az ingatlan egy részét ugyanezen irányelv 2. és 4. cikke értelmében önálló kiegészít szakmai tevékenység céljából irodaként használja.

36 Ebben a vonatkozásban rögtön emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv a HÉA közös, az adóköteles tevékenység egységes meghatározásán alapuló rendszerét állítja föl (lásd a C-305/01. sz., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6729. o.] 38. pontját).

37 Az említett irányelv HÉA alkalmazási körét megállapító 2. cikkének és ugyanezen irányelv 4. cikkének együttes olvasatából következik, hogy csak azok a tevékenységek tartoznak ezen adó alá, amelyek gazdasági jelleg ek, és amennyiben azokat a tagállamon belül, adóalanyként eljáró személy végzi.

38 A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében adóalany az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

39 A „gazdasági tevékenység” fogalmát az említett (2) bekezdés akként határozza meg, hogy az magában foglalja a termel k, a keresked k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, különösen a materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását bevétel elérése érdekében. A „hasznosítás” fogalma, a közös HÉA-rendszer semlegessége követelményének megfelelő en, minden ügyletre vonatkozik, tekintet nélkül azok jogi formájára (lásd a C-8/03. sz. BBL-ügyben 2004. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-10157.. o.] 36. pontját).

40 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a hatodik irányelv 4. cikke meglehetősen széles alkalmazási kört jelöl ki a HÉA számára, beleértve a termelés, a forgalmazás és a szolgáltatásnyújtás valamennyi szakaszát (lásd különösen a C-186/89. sz. Van Tiem-ügyben 1990. december 4-én hozott ítélet [EBHT 1990., I-4363. o.] 17. pontját és a fent hivatkozott MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben hozott ítélet 42. pontját).

41 Márpedig az említett irányelv 4. cikkében foglalt, az adóalanyi min ség értékelése szempontjából kizárólagos kritériumok alapján (lásd a fent hivatkozott Van Tiem-ügyben hozott ítélet 25. pontját és a fent hivatkozott BBL-ügyben hozott ítélet 36. pontját), a HE-hez hasonló személyt úgy kell tekinteni, mint aki rendelkezik ezen adóalanyi min séggel.

42 Az ügy irataiból megállapítható, hogy az alapügy tárgyát képez 1991. és 1993. közötti id szakban az érdekelt ténylegesen folytatott – még ha csupán kiegészít jelleggel is – önálló gazdasági tevékenységet az említett 4. cikk értelmében.

43 Továbbá a 17. cikk (2) bekezdéséb l következik, hogy amennyiben az adóalany – e min ségében eljárva – az eszközt az adózott tevékenységéhez használja, jogosult az ilyen eszközre vonatkozóan esedékes vagy megfizetett HÉA levonására. Ezzel ellentétben, ha az

eszközt az adóalany nem a 4. cikk szerinti gazdasági tevékenységéhez, hanem magánfogyasztásra használja, semmiféle adólevonási joga nem keletkezhet (lásd ebben a vonatkozásban a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3795. o.] 8. és 9. pontját).

44 E tekintetben az ügy irataiból kiderül, hogy az alapügy tárgyát képező idő szak folyamán HE önálló szakírói gazdasági tevékenysége céljából kizárólagos jelleggel használta a feleségével együtt építtetett ingatlan egyik helyiségét, amelynek résztulajdonosa.

45 Nem bír relevanciával az a körülmény, hogy a jelen ügyben az érdekelt gazdasági tevékenysége céljára ezen ingatlanok csupán egyetlen helyiségét használta.

46 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a szakmai, valamint magánhasználat céljából egyaránt használt tárgyi eszköz esetén az érdekeltnek a HÉA vonatkozásában lehetősége van választani, hogy ezt az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyoni körébe vonja, vagy teljes egészében magántulajdona körében tartja, ezzel teljesen kizárva a HÉA rendszeréből, vagy akár – az alapügyhöz hasonlóan – csak a tényleges szakmai használattal érintett hányadot viszi be a vállalkozásába (lásd ebben a vonatkozásban különösen a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1831. o.] 24–34. pontját és a C-269/00. sz. Seeling-ügyben 2003. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-4101.o.] 40. és 41. pontját).

47 Ez utóbbi esetben úgy kell tehát tekinteni, hogy az eszköz szakmai felhasználásának korlátai között az érintett piaci szereplő adóalanyként járt el az ingatlan megszerzésekor vagy építtetésekor, amelyet így a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében ezen adóalany adóköteles tevékenysége céljából használt eszköznek kell tekinteni.

48 A fenti értelmezést támasztja alá a semlegesség elve, amelynek értelmében az érintett személy akkor köteles a HÉA-terhet viselni, amennyiben az olyan eszközöket vagy szolgáltatásokat sújt, amelyeket magánfogyasztásra és nem adóköteles gazdasági tevékenység céljára használ.

49 Tehát, ahogyan azt az Európai Közösségek Bizottsága jogosan hangsúlyozta, nem megalapozottak a kérdést előterjesztő bíróság által arra vonatkozóan kifejezett kételyek, hogy az alapügyben szereplő hasonló tevékenység a hatodik irányelv alkalmazási körébe tartozik-e.

50 Hiszen az a körülmény, hogy valamely másik tagállam (mint jelen esetben az Osztrák Köztársaság) kizárja az adólevonási jog alól a lakásban lévő irodát, nem bír relevanciával a HÉA-rendszer közös jellege, valamint az általa megvalósítandó harmonizációs cél fényében, és következésképpen az adólevonási joggal kapcsolatos eltérések csakis a hatodik irányelv által kifejezetten szabályozott esetekben megengedettek, annak biztosítására, hogy ennek alkalmazása a tagállamok mindegyikében azonos legyen.

51 Másrészt, noha a kérdést előterjesztő bíróság a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésére alapozza véleményét, meg kell állapítani, hogy a közösségi jog jelen állása szerint nem létezik olyan tanácsi aktus, amely kizárja az adólevonási jog alól a nem szigorúan szakmai jellegű költségeket, mint például a luxus-, a szórakozási vagy a reprezentációs költségeket. Továbbá az említett irányelv hatálybalépésekor alkalmazandó német szabályozás egyáltalán nem zárta ki a lakásban lévő irodát az adólevonási jog alól. És végül a

Németországi Szövetségi Köztársaság nem hagyta jóvá az ezen irányelvtől eltérő különös intézkedések bevezetését annak 27. cikke értelmében.

52 A fenti megfontolásokra tekintettel az első elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a lakás céljára szolgáló házat saját és családja lakhatása céljából megszerző vagy építtető személy adóalanyként jár el, tehát élhet a hatodik irányelv 17. cikke szerinti adólevonási joggal, ha ezen ingatlan egyik helyiségét ugyanezen irányelv 2. és 4. cikke értelmében független – akár csupán kiegészítő jellegű – gazdasági tevékenység céljából irodaként használja, és az ingatlan e részét vállalkozása vagyonához rendeli.

A második kérdésről

53 A második kérdés lényegében arra irányul, hogy abban az esetben, amikor házasságkötés alapján létrejött, jogi személyiséggel nem rendelkező, gazdasági tevékenységet a hatodik irányelv értelmében nem folytató vagyonközösség megrendelést ad valamely tárgyi eszközre, az említett közösséget alkotó tulajdonosokat kell-e az irányelv alkalmazásában a tevékenység címzettjeinek tekinteni.

54 E vonatkozásban a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kiderül, hogy a HE házastársak – házasságkötésük alapján fennálló – vagyonközössége maga nem folytat gazdasági tevékenységet jogi személyiséggel rendelkező magánjogi társaság formájában, vagy olyan jogalanyként, amely ha nem is bír jogi személyiséggel, önállóan járhat el. Hiszen az említett házastársak a tényállás szerint csupán a telek megvételekor és az ingatlan építtetésekor jártak el közösen.

55 Az említett vagyonközösség tehát az alapügyben érintett tevékenységek során a HÉA vonatkozásában nem adóalanyként lépett fel a hatodik irányelv értelmében, és ennél fogva nem is lehet adóalanynak tekinteni.

56 Ilyen körülmények között és egyéb érdemi tényező hiányában úgy kell tekinteni, hogy a HE házastársak a tárgyi eszköz feletti résztulajdonosi minőségükben ezen eszköz értékesítésének címzettjei a hatodik irányelv alkalmazásában.

57 Ez a megoldás megfelel a semlegesség elvének is. Mivel az ilyen vagyonközösség nem adóalany, és e ténynél fogva nem vonhatja le a felszámított hozzáadottérték-adót, az ilyen levonási jognak a házastársakat külön-külön kell megilletnie, amennyiben azok adóalanyi minőséggel bírnak.

58 A második elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy valamely tárgyi eszköz házasságkötés alapján létrejött, jogi személyiséggel nem rendelkező és önmagában a hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységet nem folytató vagyonközösség által történő megrendelése esetén az említett vagyonközösségben álló tulajdonosokat a hatodik irányelv értelmében ezen ügylet címzettjeinek kell tekinteni.

A harmadik kérdésről

59 E kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy amikor a házasságkötésük következtében vagyonközösségben álló házastársak beszereznek valamely tárgyi eszközt, amelynek egy részét az egyik tulajdonos kizárólagos jelleggel szakmai célokra használja, ez a tulajdonos a vállalkozása céljára használt ingatlanrész

terhel teljes HÉA összegét jogosult levonni, vagy csupán a HÉA-nak azon részét, amely az ingatlanon fennálló tulajdoni hányadának megfelel.

60 E kérdés megválaszolása kapcsán emlékeztetni kell arra, hogy az els fokú nemzeti bíróság megállapította, német polgári jogi szempontból HE nem címzettje az egynegyed részben tulajdonát képez irodára vonatkozó építési munkáknak. A bíróság e tekintetben a házastárs-tulajdonostársak közötti telektulajdon megosztására alapozta döntését, amely tulajdonközösségben a férj hányada csupán 25%. E bíróság tehát HE úr számára csak a vállalkozása céljára használt irodát terhel adó egynegyed részének levonását, tehát a felszámított HÉA 12%-ának egynegyed részét ismerte el.

61 Ezzel szemben HE úgy véli, hogy a hatodik irányelv értelmében megilleti t az ingatlan általa szakmai célra használt részének egészét terhel HÉA, tehát a felszámított adó 12%-a levonásának joga.

62 E vonatkozásban rögtön emlékeztetni kell arra, hogy amint az már a hatodik irányelv címéb l is következik, annak célja a közös hozzáadottértékadó-rendszer kialakítása az adóalap egységes, a közösségi jogszabályok szerint történ megállapításával (lásd jelen ítélet 36. pontját, valamint a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

63 Továbbá az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a hatodik irányelv rendelkezéseiben szerepl , jelentésükre és tartalmukra vonatkozóan a tagállamok jogára egyetlen kifejezett utalást sem tartalmazó kifejezéseket a Közösség egészében általában önállóan és egységesen kell értelmezni a HÉA-rendszer alkalmazásának egyes tagállamok közötti eltéréseinek elkerülése érdekében. (lásd a C-497/01. sz., Zita Modes ügyben 2003. november 27-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-14393. o.] 34. pontját).

64 Ami pedig kifejezetten a hatodik irányelv 5. cikke (1) bekezdését illeti, amely értelmében termékértékesítésnek a materiális javak feletti tulajdonjog átengedését kell tekinteni, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a termékértékesítés fogalma nem korlátozódik az alkalmazandó nemzeti jogszabályok által a tulajdon átruházására el írt formákra, hanem magában foglalja az anyagi javak átruházásának egyik fél általi lebonyolítását is, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal úgy rendelkezzen, mintha annak tulajdonosa lenne. Az említett irányelv célja megghiúsulhatna, ha a termékértékesítés meghatározása, amely a három adóztatható ügylet egyike, a tagállamok polgári joga által el írt változó feltételek megvalósításától függne (lásd ebben a vonatkozásban a C-320/88. sz., Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. és 8. pontját, a C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2775. o.] 13. és 14. pontját, valamint a C-185/01. sz., Auto Lease Holland ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-1317. o.] 32. és 33. pontját).

65 Következésképpen nem lehet osztani sem az els fokú nemzeti bíróság álláspontját, amely a német tulajdonjog rendjére alapozza okfejtését, sem a Bizottság írásbeli észrevételeiben védett álláspontot, amely szerint HE kérelmének nem lehet helyt adni, ha a házasságra vonatkozó nemzeti jogszabályok értelmében ez utóbbit nem illeti meg a tárgyi eszköz egésze feletti rendelkezési jog.

66 Egyébiránt nem bír relevanciával az el terjesztett kérdésre adandó válasz szempontjából az a körülmény, hogy melyik társtulajdonos fizette ténylegesen az ingatlan

építtetésével kapcsolatos számlákat, mivel a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjából következik, hogy az ellenértéket harmadik személy is megfizetheti.

67 A harmadik kérdés megválaszolásához éppen ellenkezőleg arra kell emlékeztetni, hogy jelen ügyben HE a lakás céljára szolgáló ingatlanban lévő irodát személyesen és 100%-ban gazdasági tevékenysége céljából használja, és hogy ezt a helyiséget teljes egészében a vállalkozásához szándékozik rendelni. Úgy is történik, hogy az érdekelt ténylegesen tulajdonosként rendelkezik ezzel a helyiséggel, tehát eleget tesz a jelen ítélet 64. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatban foglalt feltételnek.

68 Ehhez még hozzá kell tenni, hogy HE a felszámított HÉA-ból az általa kizárólag szakmai célokra használt ingatlanrésznek megfelelő HÉA-összeg levonását kéri, és úgy döntött, hogy ezt a helyiséget vállalkozásának eszközeként kezeli.

69 Mindent összevetve az alapügyéhez hasonló körülmények között az iroda nem keletkeztethet adólevonási jogosultságot HE-től eltérő piaci szereplő részére, tehát a jelen ügyben nem áll fenn adókijátszás vagy visszaélés kockázata.

70 HE kérelmét az irodát terhelő teljes HÉA-összeg levonására ilyen körülmények között úgy kell tekinteni, mint amely megfelel az adólevonások rendjének, amelynek célja, hogy a vállalkozókat teljes egészében mentesítse a HÉA alól minden gazdasági tevékenységük körében. A HÉA közös rendszere valamennyi gazdasági tevékenység adóterhe tekintetében, azok céljától és eredményétől függetlenül biztosítja a semlegességet, amennyiben azok elvileg HÉA-kötelesek (lásd különösen a fent hivatkozott Zita Modes ítélet 38. pontját).

71 Ebből következően a piaci szereplő, aki HE-hez hasonlóan az irodának használt helyiséget teljes egészében vállalkozásához rendelte, élhet levonási jogával az ingatlan részére vonatkozó áralkotó tényezők költségeit közvetlenül terhelő teljes HÉA tekintetében. Ha az e teljes egészében adóköteles tevékenység céljára használt helyiség után az általa megfizetett HÉA-nak csupán egy, az ingatlan feletti tulajdon egészében t megillető hányad arányában meghatározott részét vonhatná le, akkor az említett piaci szereplő nem mentesülne a gazdasági tevékenysége céljából használt eszközt terhelő adó egésze alól, ami ellentmond a semlegesség elve által támasztott követelményeknek.

72 A fenti értelmezés összhangban van a semlegesség elvének folyományát képező egyenlő bánásmód elvével is.

73 Így azonos bánásmód illet meg két adóalanyt, akik objektíve ugyanabban a helyzetben vannak, amennyiben mindkettő kizárólagosan használja irodaként valamely ingatlan ugyanolyan arányú részét, amelyet vállalkozásukhoz rendeltek: a levonandó HÉA-ból ugyanakkora összeget vonhatnak le. Ugyanakkor figyelembe véve a helyzetüket jellemző körülményeket – egyikük az ingatlan kizárólagos tulajdonosa, míg a másik csak bizonyos hányad tulajdonosa –, az első a levonandó HÉA 100%-ának levonási jogával élhet, amennyiben úgy dönt, hogy a vegyes használatú ingatlant teljes egészében vállalkozásához rendeli, míg a másik, sohasem mentesülhet az általa ténylegesen megfizetett HÉA-t (azaz az alapügy esetében 25%-ot) meghaladó HÉA-összeg alól.

74 A fenti megfontolások összességének fényében a harmadik elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy amennyiben a házasságkötés

következtében egymással vagyonszövetségben álló házastársak szereznek meg valamely tárgyi eszközt, amelynek egy részét az egyik tulajdonos kizárólagos jelleggel szakmai célokra használja, ez utóbbi tulajdonos a vállalkozása céljára használt ingatlanrészre teljes HÉA összegét jogosult levonni, amennyiben a levont összeg nem terjed túl az adóalany az említett ingatlanon megillet vagyonszövetség határain.

A negyedik kérdés I

75 Ez a kérdés lényegében annak meghatározására irányul, hogy a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja, valamint 22. cikkének (3) bekezdése el írják-e, hogy az alapügyéhez hasonló körülmények esetén az adólevonási jog gyakorlásához az adóalany saját nevére kiállított számlával rendelkezzen, amelyen fel vannak tüntetve a tulajdoni hányadának megfelelő ár- és HÉA-hányadok, vagy e célból elegendő a vagyonszövetséget alkotó házastársak nevére együttesen kiállított számla.

76 Ebben a vonatkozásban különösen a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdésének b) pontjából következik, mind eredeti változatában, mind a 91/680 irányelv által módosított változatban, hogy az adólevonási jog gyakorlásához a számlán egyértelműen fel kell tüntetni az adó nélküli árat és a valamennyi adómértékhez kapcsolódó adóösszeget, adott esetben a mentességet is.

77 Ebből következik, hogy eltekintve a minimumkövetelményektől, a hatodik irányelv nem írja el olyan egyéb adatok kötelező feltüntetését, mint amilyenek a negyedik elzetes döntéshozatalra el terjesztett kérdésben szerepel.

78 Bizonyos, hogy az irányelv 22. cikke (3) bekezdésének c) pontja értelmében a tagállamok megállapítják azon követelményeket, amelyek alapján valamely bizonylatot számlának lehet tekinteni, és ugyanezen cikk (8) bekezdésének alkalmazásában a tagállamok további kötelezettségeket is el írhatnak, amelyeket szükségesnek tartanak az adó helyes megállapítása és beszedése, továbbá az adókijátszás elkerülése érdekében.

79 A Németországi Szövetségi Köztársaság élt ez utóbbi lehetőséggel. E tagállamban az UStG úgy is rendelkezik, hogy a számlákon többek között fel kell tüntetni a tevékenység címet, az értékesített eszközök szokásos kereskedelmi rendeltetését vagy a szolgáltatásnyújtás jellegét és terjedelmét, valamint a tevékenység díját.

80 Ugyanakkor, ahogyan erre a Bizottság felhívta a figyelmet, az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében arra kell korlátozódnia az adólevonási jog gyakorlása tekintetében a számlán a hatodik irányelv 22. cikk (3) bekezdésének b) pontjában felsoroltakon kívül egyéb adatok szerepeltetése elírásának, ami a HÉA megállapítása és beszedése, valamint adóhatóság általi ellenőrzéshez szükséges. Továbbá ezen adatok nagy száma vagy a feltüntetés módja nem teheti a gyakorlatban lehetetlenné vagy túlságosan nehezzé az adólevonási jog gyakorlását (lásd a 123/87. és 330/87. sz., Jeunehomme és EGI egyesített ügyekben 1988. július 14-én hozott ítélet [EBHT 1988., 4517. o.] 17. pontját). Azon intézkedések, amelyeket a tagállamoknak lehetőségük van elfogadni ugyanezen irányelv 22. cikkének (8) bekezdése értelmében az adó pontos megállapítása és beszedése, valamint az adókijátszás elkerülése végett, szintén nem mutathatnak túl az e célok eléréséhez szükséges mértéken. Tehát nem lehet ezeket úgy alkalmazni, hogy kockáztassák a HÉA semlegességét, amely a HÉA közösségi szabályozás által bevezetett közös rendszerének egyik alapelvét képezi. (lásd a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000.

március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 52. pontját és a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.] 59. pontját).

81 Az alapügyhöz hasonló esetben nem áll fenn adókijátszás vagy visszaélés veszélye, mivel az meglehetősen különleges típusú vagyonközösséget, a házastársak közötti tulajdonközösséget érinti, amely önmagában nem bír jogalanyisággal, és amelyen belül csak az egyik házastárs folytat gazdasági tevékenységet, tehát kizárt, hogy a számlákat, noha azokat „HE úr és asszony” nevére állították ki a vagyonhányadoknak megfelelő HÉA-összegek feltüntetése nélkül, a nem-adóalany házastárs vagy a vagyonközösség felhasználhassa ugyanazon HÉA-összeg újbóli levonása céljából.

82 Ilyen körülmények között nem lenne összeegyeztethető az arányosság elvével az adóalany házastárs adólevonási jogának elutasítása azon egyszerű oknál fogva, hogy a számlák nem tartalmazzák az alkalmazandó nemzeti jog által előírt adatokat.

83 Következésképpen a negyedik előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja, valamint 22. cikkének (3) bekezdése nem írja elő, hogy az alapügyben felmerültekhez hasonló körülmények között az adólevonási jog gyakorlásához az adóalany saját nevére kiállított számlával rendelkezzen, amelyen fel vannak tüntetve a tulajdoni hányadának megfelelő ár- és HÉA-hányadok. E célból elegendő a vagyonközösségben álló házastársak nevére együttesen kiállított, tételes felosztás nélküli számla.

A költségekről

84 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet mind eredeti, mind a fiskális határok megszüntetésére való tekintettel a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK irányelv által módosított változatában az alábbi módon kell értelmezni:

- a lakás céljára szolgáló házat saját és családja lakhatása céljából megszerző vagy építtető személy adóalanyként jár el, tehát élhet a 77/388 hatodik irányelv 17. cikke szerinti adólevonási joggal, ha ezen ingatlan egyik helyiségét ugyanezen irányelv 2. és 4. cikke értelmében független – akár csupán kiegészítő jellegű – gazdasági tevékenység céljából irodaként használja, és az ingatlan e részét vállalkozása vagyonához rendeli;
- valamely tárgyi eszköz házasságkötés alapján létrejött, jogi személyiséggel nem rendelkező és önmagában a 77/388 hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységet nem folytató vagyonközösség által történő megrendelése esetén az említett

vagyonközösséget alkotó tulajdonostársakat ezen irányelv értelmében ezen ügylet címzettjeinek kell tekinteni;

– **ha házasságkötés következtében vagyonközösségben álló házastársak szereznek meg valamely tárgyi eszközt, amelyet az egyik tulajdonostárs kizárólagos jelleggel szakmai célokra használ, ez utóbbi tulajdonostárs a vállalkozása céljára használt ingatlanrészt terhel teljes hozzáadottérték-adó összegét jogosult levonni, amennyiben a levont összeg nem terjed túl az adóalanyt az említett ingatlanon megillető vagyonhányad határain;**

– **a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja, valamint 22. cikkének (3) bekezdése nem írja elő, hogy az alapügyben felmerültekhez hasonló körülmények között az adólevonási jog gyakorlásához az adóalany a saját nevére kiállított számlával rendelkezzen, amelyen fel vannak tüntetve a tulajdoni hányadának megfelelő ár- és hozzáadottértékadó-hányadok. E célból elegendő a vagyonközösségben álló házastársak nevére együttesen kiállított, tételes felosztás nélküli számla.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.