JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2005. március 17. [1]

I — Bevezetés

1. A High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division a 77/388/EGK hatodik HÉA-irányelv [2] (a továbbiakban: hatodik irányelv) rendelkezéseinek értelmezésére kéri a Bíróságot. Az alapügyben a Central Lancashire Higher Education Corporation Egyetem (a továbbiakban: Egyetem) által építtetett épületre, a Harrington Buildingre vonatkozó ügyletsorozatot kell adóügyi vonatkozásban megítélni.

2. Mivel az Egyetem nagyrészt a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alól mentes szolgáltatásokat nyújt, az épület felépítésének költségeire vonatkozó hozzáadottérték-adót csak nagyon kis részben tudta levonni. Az épület átruházására és bérbeadására ezért több részletben került sor az Egyetem és olyan magánjogi társaságok – köztük az alapeljárás fellebbezője – között, amelyek egyedüli részvényese közvetlenül vagy közvetve az Egyetem. Hogy ezek az ügyletek mégis az adó levonásának lehetőségéhez vezetnek-e, alapvetően a hatodik irányelv 20. cikke (3) bekezdésének értelmezésétől függ, amely egy bizonyos időszakra vonatkozóan szabályozza az adólevonás módosítását a tárgyi eszközök elidegenítésének esetére (a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése és 5. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „teljesítés", illetve „termékértékesítés").

3. A Bíróság előtt jelenleg folyamatban lévő három másik eljáráshoz [3] kapcsolódva a Bizottság ebben az eljárásban is azt javasolta, hogy a joggal való visszaélés alapelvét alkalmazzák.

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás, 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

3 — A C-255/02. sz. Halifax-ügy, a C-419/02. sz., BUPA Hospitals ügy és a C-223/03. sz., University of Huddersfield ügy.

II — Jogi háttér

A — *A hatodik irányelv vonatkozó előírásai*

4. A 2. cikk 1. pontja alapján HÉA-köteles „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás".

5. A 4. cikk (3) bekezdése lehetőséget nyújt a tagállamoknak arra, hogy azokat a személyeket is adóalanyoknak tekintse,

„[...] amelyek a (2) bekezdésben megnevezett ügyletek valamelyikét alkalmankénti jelleggel folytatják, és különösen a következő ügyletek valamelyikét végzik:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítése. A tagállamok megállapíthatják ezen ismérv alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre és a hozzátartozó telekre vonatkozóan.

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

6. A termékértékesítés fogalmát az 5. cikk (1) bekezdése így határozza meg: „a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése". A tagállamok az 5. cikk (3) bekezdése alapján a következő jogokat is materiális javaknak tekinthetik:

„a) az ingatlanokkal kapcsolatos meghatározott jogok;

b) olyan dologi jogok, amelyek birtokosuk számára használati jogot biztosítanak az ingatlan felett;

c) részvények vagy ezzel egyenértékű érdekeltségek, amelyek az ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak".

7. A 13. cikk a belföldi adómentességek átfogó listáját tartalmazza:

— A 13. cikk A. része (1) bekezdésének i) pontja szerint a felsőfokú oktatás, beleértve az ehhez kapcsolódó szolgáltatások nyújtását, mentességet élvez.

— A 13. cikk B. részének b) pontja mentességet nyújt az ingatlanok bérbeadása és haszonbérbe adása esetére, fenntartva bizonyos kivételeket, amelyekhez a tagállamok még továbbiakat csatolhatnak.

— A 13. cikk B. részének g) pontja mentességet biztosít „épületek vagy épületrészek és a hozzájuk tartozó telkek értékesítése [esetére], a 4. cikk (3) bekezdésének a) pontjában megjelöltek kivételével".

8. A 13. cikk C. része megengedi a tagállamoknak, hogy meghagyják azt a lehetőséget az adóalanyoknak, hogy bizonyos adómentes tevékenységeket, különösen az ingatlanok bérbeadását és haszonbérbeadását mégis adózásnak vessék alá.

9. Az adólevonást a 17. cikk szabályozza, amely kivonatosan a következőképpen hangzik:

„(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;

[...]

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik.

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

[...]"

10. A jelen esetet tekintve alapvető jelentőségűek a 20. cikknek a tárgyi eszközökkel kapcsolatos adólevonás módosítására vonatkozó rendelkezései:

„(2) A tárgyi eszközök esetén olyan módosítás történik, amely ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azon évet is, amelyben a javakat előállították vagy beszerezték. Az éves módosítás csak egyötödét érinti azon adónak, amely e javakat terheli. A módosítás a következő években az adólevonási jogosultság változásainak figyelembevételével történik, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerezték vagy előállították.

Az előző albekezdéstől eltérően a tagállamok a módosítás alapjára megállapíthatnak egy olyan időszakot, amely öt teljes évből áll, és amely az eszközök első használatbavételével kezdődik.

A tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében a módosítási időszakot legfeljebb húsz évre meg lehet hosszabbítani.[4]

(3) A tárgyi eszközök módosítási időszak alatt történő teljesítése esetén a tárgyi eszközöket úgy kell tekinteni, mint ha azokat a módosítási időszak lejártáig továbbra is az adóalany gazdasági tevékenységéhez használták volna fel. Az ilyen gazdasági tevékenységek akkor minősülnek teljes mértékben adókötelesnek, ha az adott tárgyi eszközök teljesítése adóköteles; és teljesen adómentesnek minősülnek akkor, ha teljesítésük adómentes. A módosítás ezen esetekben az egész fennmaradó módosítási időszakra egyszerre történik.

[...]"

B — *A nemzeti jog*

11. A vonatkozó nemzeti rendelkezések a VAT Act 1994-ben (az 1994. évi hozzáadottérték-adóról szóló törvény) és a VAT Regu-

4 — A lehetőséget, hogy az épületek esetében a módosítási időszakot 20 évre meghosszabbítsák, először a 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó területén további egyszerűsítési intézkedések bevezetéséről – bizonyos adómentességek érvényességi területéről és végrehajtásuk gyakorlati kérdéseiről szóló, 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelv (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) vezette be. Azt megelőzően a hatodik irányelvben csak tíz év szerepelt.

lations 1995-ben (SI 1995/2518; hozzáadott-érték-adóról szóló rendelet, a továbbiakban: HÉA-rendelet) találhatóak. A HÉA-rendelet XV. része (99–111. cikk) az adóra és a részleges mentességre vonatkozik, a XVI. rész (112–116. cikk) az adólevonás módosítását szabályozza. Az olyan ingatlanokra, mint az alapügyben érintett, a 114. cikk 10 éves módosítási időszakot ír elő. A módosítás részleteit a hatodik irányelv 20. cikke előírásainak megfelelően a 115. cikk tartalmazza.

III — A tényállás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés és az eljárás

12. Az Egyetem felépíttette a Harrington Buildinget (a továbbiakban: Harrington-épület). Ez az ingatlan később különböző, az Egyetem és az ahhoz kötődő magánjogi társaságok közötti ügyletek tárgya lett. Az Egyetem részesedései a következőképpen épülnek fel: az Egyetem egyedüli részvényese a Centralan Holding Ltd-nek. Ez a társaság a maga részéről két leányvállalattal rendelkezik, az egyik a Centralan Properties Ltd (a továbbiakban: Centralan), amely az alapügy fellebbezője, a másik pedig az Inhoco 546 Ltd (a továbbiakban: Inhoco).

13. 1994. szeptember 14-én az Egyetem eladta a Harrington-épületet a Centralannak 6,5 millió GBP plusz 1 370 500 GBP összegű HÉA áron. Az elidegenítés a hatodik irányelv 4. cikkének (3) bekezdése értelmében adóköteles ügylet, amely nem mentesül a hatodik irányelv 13. cikke B. részének g) pontja szerint. A Centralan bérbe adta az épületet az Egyetemnek húsz évre, 300 000 GBP plusz HÉA éves bérleti díjért. [5]

14. Később a Centralan elidegenítette az épületet két, eleve egymással összefüggésben tervezett ügylet révén. Először 1996. november 22-étől 999 éves időtartamra (*999 year lease*) bérbe adta az épületet az Inhocónak 6 370 000 GBP és egy névleges összegű bérleti díj ellenében, amelyet csak felhívásra kell fizetni. Ez a második bérbeadás érintetlenül hagyta az Egyetemmel fennálló húszéves bérleti viszonyt. Az Inhoco megszerezte tehát a bérleti díjakra, valamint az épület használatára vonatkozó jogosultságot a 21. évtől a 999. évig. Ezért ezt az ügyletet *reversionary lease*-nek is hívják. Habár maga a Centralan az épület bérbeadásának adózását választotta, a *999 year lease* adómentes volt, mert a Centralan és az Inhoco a VAT Act 1994 2. cikke 3. A) bekezdésének 10. pontja értelmében kapcsolt jogi személyek. [6]

15. Három nappal később, 1996. november 25-én a Centralan átruházta az épületen fennálló (maradvány-)tulajdonjogát (*freehold*

5 — A Centralan a hatodik irányelv 13. cikkének C. része értelmében vett választási lehetőséget használta ki úgy, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjától eltérően a bérbeadás nem volt adómentes.

6 — Ez a szabályozás csak 1994. november 30. és 1996. november 26. között volt hatályban.

reversion) 1000 GBP plusz HÉA áron az Egyetemnek. Erre az ügyletre nem vonatkozott a kapcsolt vállalkozások adómentessége. Inkább új épületnek a hatodik irányelv 4. cikke (3) bekezdése értelmében vett adóköteles értékesítéséről volt szó; az Egyesült Királyság szabályozása alapján ugyanis a három évnél nem régebbi épület még újnak számít.

16. A Centralan és a Commissioners of Customs & Excise (a továbbiakban: Customs) között az épület elidegenítése után nézeteltérések alakultak ki az adólevonás módosítására vonatkozóan. A Customs úgy vélte, hogy a mérvadó értékesítés a *999 year lease*, a (maradvány-)tulajdon azt követő átruházását, mint jelentéktelen eseményt, figyelmen kívül kell hagyni. Másodlagosan a Customs javasolta, hogy végezzék el a két ügylet érték szerinti felosztását. Az első szempont szerint a Centralan 796 250 GBP-tal, a második szerint 796 090 GBP-tal tartozik a Customsnak. A Centralan ezzel szemben azt a nézetet képviselte, hogy a Harrington-épületre vonatkozó teljes részesedését egyedül a tulajdonjog átruházásával idegenítette el, tehát legfeljebb 943,93 GBP-tal tartozik.

17. A VAT and Duties Tribunal megerősítette a Customs által képviselt második megoldást. E döntés ellen a Centralan fellebbezett a High Court of Justice-hoz (Chancery Division), amely a Bírósághoz 2004. február 13-án érkezett 2003. január 23-i határozatával az EK 234. cikk alapján a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„Amennyiben a hatodik hozzáadottértékadó-irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében megállapított módosítási időn belül az adóalany tárgyi eszköznek minősülő építményt értékesít, és az építmény adásvételére két termékértékesítés útján kerül sor, mégpedig i) 6 000 000 GBP összegű díj ellenében az építmény 999 éves időtartamú bérbeadása révén (amely a [hatodik] irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében adómentes ügylet), majd három nappal később ii) a *„freehold reversion"* [maradvány-tulajdonjog] 1000 [GBP] plusz HÉA vételárért történő eladása révén (amely a [hatodik] irányelv 13. cikke B. részének g) pontja és 4. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében adóköteles ügylet), amelyeket vagy előre elhatároztak, vagy nem, mindenesetre nem volt valószínű, hogy ha az első ügyletet megkötötték, a másodikra ne kerüljön sor,

a hatodik HÉA irányelv 20. cikkének (3) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy:

a) a tárgyi eszközt úgy kell tekinteni a módosítási időszak elteltéig, mint ha azt teljes egészében adóköteles gazdasági tevékenységhez használták volna fel;

b) a tárgyi eszközt úgy kell tekinteni a módosítási időszak elteltéig, mint ha azt teljes egészében adómentes gazdasági tevékenységhez használták volna fel; vagy

c) a tárgyi eszközt úgy kell tekinteni a módosítási időszak lejártáig, mint ha azt részben adóköteles, részben adómentes gazdasági tevékenységhez használták fel, a »*freehold reversion*« adóköteles adásvétele és az adómentes 999 éves időtartamú bérlet értékének arányában?"

18. 2005. február 16-án került sor a Bíróság előtt a tárgyalásra. Ezen a tárgyaláson a Centralan az írásbeli eljárás újbóli megnyitását kérte arra az esetre, ha a Bíróság a joggal való visszaélés elvét alkalmazná az ügyre. A kérdést előterjesztő bíróság ezt az elvet nem említette. Az eljárás során ezt először a Bizottság vetette fel írásbeli észrevételeiben.

IV — A felek érvei

19. Az eljárásban a Centralan, az Egyesült Királyság Kormánya és a Bizottság tett észrevételt.

20. A *Centralan* úgy véli, hogy a hatodik irányelv 20. cikke (3) bekezdésének egyértelmű szövege alapján a módosítás szempontjából egyedül a maradvány-tulajdon átruházása számít. Az adóalany csak ezen második ügylet alapján adta fel teljes mértékben a termékre vonatkozó jogait. Nincs helye olyan megfontolásnak, amely több egymást követő, különböző vevők részére történő értékesítés alkalmával a gazdasági jelentőségre összpontosít, és valamely ügyletet jelentéktelenség címén figyelmen kívül hagy. A rendelkezés szerint csak két alternatíva lehetséges: adóköteles vagy adómentes ügylet. Az elidegenítés jellege szerint az adót vagy teljes mértékben, vagy egyáltalán nem lehet levonni. Több ügylet arányos figyelembevételét nem alapozza meg a 20. cikk (3) bekezdése.

21. Az *Egyesült Királyság Kormánya* azon az álláspontón van, hogy az arányos szemléletmód (*apportionment*) magától adódik, ha valamely terméknek a hatodik irányelv 20. cikke (3) bekezdése értelmében vett teljesítése – amint azt előre elhatározták – két lépésben történik, amelyek közül az egyik adóköteles, a másik adómentes. A Centralan által képviselt megoldás ahhoz vezetne, hogy az elidegenítés összességében adókötelesnek tekintendő lenne, habár a *freehold reversion* átruházása a termék értékének kevesebb mint 0,02%-át teszi ki.

22. A *Bizottság* álláspontja szerint a 999 éves időtartamra történő bérbeadást nem lehet a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése értelmében vett tárgyi eszköz teljesítésének tekinteni. Az angol jog szerint először a *freehold reversion* átruházása biztosítja a megszerzőnek azt a jogot, hogy tulajdonosként rendelkezzék az ingatlan fölött. Gyakorlati nehézségekhez vezetne, ha a két ügyletet egy értékesítés részeinek tekintenénk, különösen, ha a két ügyletet nem a módosítási időszak azonos szakasza alatt hajtják végre. A Bizottság azonban úgy véli, hogy meg kell vizsgálni, joggal való visszaélésről van-e szó.[7] Habár a hatodik irányelv nem tartalmaz rendelkezést joggal való visszaélés esetére, a közösségi jog számos területén elismert alapelvről van szó. Eszerint figyelmen kívül kell hagyni azon ügyleteket, amelyeket az adóalanyok egy csoportja gazdasági indok nélkül, kizárólag olyan mesterséges helyzet létrehozása céljából valósított meg, amely lehetővé teszi az adólevonást.[8]

V — A jogkérdésről

23. Azt a kérdést kell tisztázni, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése alapján hogyan kerüljön sor az adólevonás módosítására, ha valamely ingatlant először egyszeri kifizetés ellenében bérbe adnak 999 éves időtartamra, majd három nappal később az ingatlanra vonatkozó tulajdonjogot egy másik személyre ruházzák át, ahol is az első ügylet hozzáadottértékadó-mentes, a második pedig hozzáadottértékadó-köteles.

24. A kérdést előterjesztő bíróság a következő három lehetséges értelmezést terjesztette elő a Bíróságnak: az utolsó (adóköteles) ügylet egyedüli figyelembevétele (a), a gazdaságilag egyedül jelentős első (adómentes) ügylet egyedüli figyelembevétele (b), mindkét ügyletnek az ügyletek értékének megfelelő, arányos figyelembevétele (c). Annak vizsgálata előtt, hogy e változatok közül melyik felel meg legjobban az irányelv előírásainak, röviden fejtsük ki az adólevonás módosítására vonatkozó szabályokat.

A — *Az adólevonás módosítására vonatkozó szabályokról szóló előzetes észrevétel*

25. Az adólevonás joga a HÉA mechanizmusának szerves része.[9] Az adólevonásra vonatkozó szabályozás által a vállalkozót

7 — A Bizottság a joggal való visszaélés kérdésével kapcsolatban a hozzáadottérték-adó területén folyamatban lévő (a 3. lábjegyzetben hivatkozott) ügyekre utal.

8 — A Bizottság elsősorban a joggal való visszaélés fogalmára támaszkodik, amelyet a Bíróság a C-110/99. sz., Emsland-Stärke ügyben 2000. december 14-én hozott ítéletének (EBHT 2000., I-11569. o.) 52. és 53. pontjában fejtett ki. Ez az ítélet azonban mezőgazdasági termékek export-visszatérítéseire vonatkozik.

9 — Lásd különösen a C-62/93. sz., BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-1883. o.) 18. pontját, a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1577. o.) 43. pontját és a C-90/02. sz. Bockemühl-ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-3303. o.) 38. pontját.

teljes mértékben mentesíteni kell a gazdasági tevékenysége keretei között fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adótól. A közösségi hozzáadottértékadó-rendszer ezért biztosítja, hogy minden gazdasági tevékenységet céljától és eredményétől függetlenül semleges módon terheljen az adó, amennyiben ezek a tevékenységek maguk is a HÉA-kötelesek (a hozzáadottérték-adó semlegességének alapelve). [10]

26. A levonási jog tehát azt feltételezi, hogy az érintett adóalanynak minősül a hatodik irányelv értelmében, és hogy a kérdéses termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenysége céljaihoz használták fel. [11] A jog nem korlátozható, és az igénybe vett, teljesített tevékenységeket terhelő, előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. [12] A hatodik irányelv 10. cikkének (2) bekezdése szerint adólevonási jogosultság akkor keletkezik, amikor a termék vagy szolgáltatás nyújtása megtörténik. [13]

27. Amennyiben valamely terméket csak részben használnak fel adóköteles tevékenységre, a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése a 19. cikkel együtt kerül alkalmazásra. Ezen rendelkezések alapján levonható hányadot kell számolni, amely tükrözi az érintett adóköteles ügyleteinek arányát. A beszerzéseket e szabály értelmében csak arányosan számítják hozzá az adóköteles tevékenységekhez, tehát csak arányos adólevonási jogosultság áll fenn. A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése és 19. cikke ily módon messzemenő összhangot állít fel a gazdasági tevékenység terjedelme és az adólevonási jogosultság között. [14]

28. Az adólevonási jogosultság igen korai időpontban keletkezik, nevezetesen közvetlenül a beszerzést képező termékértékesítéskor, illetve a szolgáltatásnyújtás megtörténtekor. Ez alapján utóbb a hatodik irányelv 20. cikkének megfelelően szükséges lehet az adólevonás módosítása, ha a vállalkozás adóköteles ügyleteinek aránya a beszerzés időpontjához képest megváltozott.

29. A módosítás igénye különösen nagymértékben áll fenn tárgyi eszközök esetén, mert

10 — Lásd különösen a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontját, a C-37/95. sz., Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-1. o.) 15. pontját, valamint a Gabalfrisa-ügyben hozott, a 9. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 44. pontját és a Bockemühl-ügyben hozott, a 9. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 39. pontját.

11 — A C-137/02. sz. Faxworld-ügyben 2004 április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5547. o.) 24. pontja.

12 — Lásd a 9. lábjegyzetben hivatkozott ítéleteket, valamint a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-3795. o.) 27. pontját és a C-409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-81. o.) 42. pontját, valamint a C-152/02. sz., Terra-Baubedarf ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5583. o.) 35. pontját.

13 — Lásd a C-400/98. sz. Breitsohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4321. o.) 36. pontját és a Terra-Baubedarf ügyben hozott, a 12. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 31. pontját.

14 — Lásd Lenz főtanácsnok C-306/94. sz., Régie dauphinoise ügyre vonatkozó, 1996. február 15-i indítványának (EBHT 1996., I-3695. o.) (1996. július 11-én hozott ítélet, EBHT 1996., I-3697. o.) 37. pontját.

ezek hosszabb idő keresztül tulajdonban maradnak. [15] Ezért a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdése e javakra előírja, hogy öt éven keresztül a felhasználás minden egyes évére újból ki kell számítani, hogy a javakat olyan mértékben használták-e fel adóköteles célokra, mint ahogy azt a beszerzéskor feltételezték. Ingatlanok esetén a tagállamok a módosítási időszakot meghosszabbíthatják 20 évre. Ha eltérésre kerül sor a beszerzési évben és a tárgyévben történt adóköteles tevékenységekre vonatkozó felhasználás mértéke között, az adólevonást módosítják. Az esettől függően tehát az adóalanynak az adót a vonatkozó évre arányosan meg kell térítenie, vagy további részt vonhat le.

30. A hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése azt a különleges helyzetet szabályozza, amelyben valamely tárgyi eszközt a módosítási időszak alatt értékesítenek harmadik személy részére, tehát az kikerül a tulajdonból. Az éves módosítás helyébe ekkor a fennmaradó módosítási időszakra vonatkozó egyszeri módosítás lép. Az adólevonás szempontjából ebben az esetben az a mérvadó, hogy a harmadik személy részére történt értékesítés adóköteles volt-e, vagy sem.

15 — Lásd a második hozzáadottérték-adó irányelv megfelelő rendelkezései kapcsán az 51/76. sz., Verbond van Nederlandse Ondernemingen ügyben 1977. február 1-jén hozott ítélet (EBHT 1977., 113. o.) 12–13. pontját.

31. Összefoglalóan azt lehet megállapítani, hogy az adólevonásra vonatkozó szabályok biztosítani hivatottak azt, hogy a beszerzések adómentesek maradjanak, amennyiben adóköteles szolgáltatások nyújtását szolgálják. A teljes hozzáadott értéket így csak egyszer, a fogyasztó részére történő értékesítés alkalmával adóztatják meg. Nem szabad, hogy sor kerüljön a beszerzések kiegészítő megadóztatására. De az adókieséseket is el kell kerülni olyan esetekben, ahol az adólevonást olyan termékekre biztosítják, amelyeket valójában nem (teljes egészében) adóköteles ügyletek céljából használnak fel.

32. Az arányos adólevonásra és az adólevonás módosítására vonatkozó szabályok arra irányulnak, hogy a lehető legteljesebb mértékben biztosítsák a hozzáadottérték-adó semlegességét – akár az egyszeri adóztatás alapelvéről is beszélhetnénk. A Centralan képviselőjének szavaival élve: e szabályok növelik az adólevonás pontosságát.

33. Másrészt az adólevonásra vonatkozó szabályoknak világosaknak és könnyen alkalmazhatóaknak kell lenniük. Így például nem veszik figyelembe, hogy az egyes termékeket milyen terjedelemben használják fel az adóköteles ügyletekhez. Inkább az adóalany összes tevékenységére vonatkozóan számítják ki az adólevonás szempontjából mérvadó arányt, és alkalmazzák azután egységesen az összes beszerzésre vonatkozó adólevonásra.

Az adólevonással beszerzett termék felhasználását is csupán a tárgyi eszközöknél figyelik meg hosszabb időszakon keresztül, az adólevonás módosítására tekintettel.

B — *A hatodik irányelv 20. cikke (3) bekezdésének értelmezése*

34. Az adólevonásra és annak módosítására vonatkozó szabályok imént kifejtett céljainak figyelembevételével most azt kell vizsgálni, hogy az értelmezési változatok melyike felel meg a legjobban e céloknak. A kiindulópont e tekintetben a rendelkezés szövege.

1. Az értékesítés fogalma

35. A hatodik irányelv 20. cikke (3) bekezdése alkalmazásának feltétele először is az, hogy a tárgyi eszközt a módosítási időszak alatt harmadik személy részére *értékesítik*. A Centralan és a Bizottság álláspontja szerint csak a *freehold reversion* átruházása képez értékesítést. Ha ez igaz lenne, a b) és c) értelmezési változatok már eleve kiesnének. Ezek ugyanis arra a feltevésre épülnek, hogy a *999 year lease* szintén teljesítést képez a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése értelmében.

36. A termékértékesítést a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése úgy határozza meg, mint „a materiális javak feletti tulajdonjog átengedését". A Bizottság – az angol jogra való hivatkozással – úgy véli, hogy csak a *freehold reversion* átruházása jár tulajdonosi jogosultságok átengedésével.

37. Ezt az álláspontot nem lehet elfogadni. Amint azt a Bíróság a Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben hozott ítéletben megállapította, a hatodik irányelv 5. cikke (1) bekezdésének szövegéből az következik,

„hogy a »termékértékesítés« fogalma nem korlátozódik a tulajdon-átruházásnak az alkalmazandó nemzeti jog által előírt módjaira, hanem magában foglalja a materiális javak bármely módon történő átruházását, amely a másik felet feljogosítja, hogy a dologgal tulajdonosként rendelkezzék". [16]

38. Ebben az ügyben a jelen esethez nagyon hasonló konstrukció szolgált alapul. Először a kérdéses ingatlan feletti korlátlan rendelkezés jogát (ún. gazdasági tulajdont) ruházták át. A (jogi) tulajdon később, a gazdasági

16 — 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. Lásd még a C-185/01. sz., Auto Lease Holland ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-1317. o.) 32. pontját.

tulajdontól függetlenül szállt át. A Bíróság már a gazdasági tulajdon átruházását is a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében vett értékesítésnek tekintette.

39. Ennek következtében már az Inhoco részére 999 éves időtartamra történő bérbeadás is értékesítésnek számíthat, ha az Inhoco ezzel megszerzi a jogosultságot, hogy tulajdonosként rendelkezzék az ingatlan felett. Emellett szól, hogy az Inhoco egyszeri fizetés ellenében nagyon hosszú időtartamra megkapta a használat jogot, valamint az Egyetemmel kötött húszéves bérleti szerződésből járó bérleti díjakra való jogosultságot. A 999 éves időtartamra történő bérbeadás ezért igen közel áll a gazdasági tulajdon átruházásához, amelyről a Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben szó volt. Mindenesetre ennek megállapítása az alapeljárásban hatáskörrel rendelkező kérdést előterjesztő bíróság feladata.

40. Kérdéses továbbá, hogy nem csupán a *999 year lease* tekinthető-e értékesítésnek, mivel a *freehold reversion*-nel olyan mértékben kiüresített tulajdont ruháznak át, hogy már nem lehet szó valódi tulajdonosi jogosultságokról. Akkor egyedül a (b) értelmezési változat jöhetne számításba. Mindazonáltal ez ellen szól, hogy alig lehet határvonalat húzni az olyan esetek között, amelyekben a tulajdon már olyannyira ki van üresítve, hogy az értékesítés nem jön számításba, és azon esetek között, ahol még elegendő lényegi tulajdon áll rendelkezésre. Hol kell meghúzni a bérbeadás és a haszonbérbeadás közötti határt: 99 évnél 199 évnél vagy 999 évnél? Hogy elkerüljük az önkényes elhatárolást, olyan ügyben is, mint a jelenlegi, a (maradvány-)tulajdon átruházását alapvetően még értékesítésnek kell tekinteni.

41. Marad a Bizottság azon kifogása, hogy valamely dolgon nem biztosíthatók két személy részére tulajdonosi jogosultságok. Ez a kifogás azonban nem helytálló. Ugyanis egy dolgot például több személy közös tulajdonába is át lehet ruházni. Így szereznek lakástulajdonosok rendszeresen közös tulajdoni részarányt a ház közösen használt részein, mint például a lépcsőházakon és folyosókon, valamint eszmei hányadot a telken, amelyre a ház épült. Ha tehát több személy akár egyidejűleg is rendelkezhet ugyanarra a tárgyra vonatkozó tulajdonosi jogosultságokkal, akkor ez még inkább lehetséges, ha a különböző jogi pozíciók időben fokozatosan keletkeznek. Hiszen mindenekelőtt az Inhoco jogosult a bérletből származó jogokra 999 éven keresztül. Csak annak lejártát követően lesznek aktuálisak a *freehold reversion*-ből származó jogok, amelyek lényegileg a bérleti szerződés lejárta után az ingatlan feletti dologi jogi uralom kiadása iránti igényre korlátozódnak.

42. Köztes eredményként rögzíteni kell tehát, hogy az első ügylet – a *999 year lease* – csakúgy, mint a második ügylet – a *freehold reversion* átruházása – értékesítést valósíthat meg a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében. Mivel fel kell tételeznünk, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése számára ugyanaz az értékesítés-fogalom szolgál alapul, mindkét ügyletet figyelembe lehet venni az adómódosítás keretei között. Ezzel az értelmezési változatok egyike sincs kizárva kizárólag azért, mert az ügyletek egyike nem felel meg az ezen rendelkezés értelmében vett értékesítéssel szemben támasztott követelményeknek.

2. A mérvadó ügylet több értékesítés esetén

43. Marad annak tisztázása, hogy melyik értékesítés mérvadó az adólevonás módosítását tekintve, ha a terméket több ügyletben különböző személyeknek értékesítik. A következő lehetőségek vannak: az utolsó ügylet, amellyel az adóalany véglegesen feladja érdekeltségét a terméken, a gazdasági értelemben legjelentősebb ügylet, illetve az összes ügylet együttvéve.

44. Úgy tűnik, a jogszabályszövegnek az a feltevés szolgált alapul, hogy csak egyetlen értékesítésre kerül sor. A gazdasági tevékenység ugyanis adókötelesnek minősül, „ha az adott tárgyi eszközök *teljesítése* adóköteles; és teljesen adómentesnek minősül [...] akkor, ha teljesítés[e] adómentes" [17].

45. Ebből a megfogalmazásból azonban nem következik, hogy csak egyetlen ügyletet vesznek figyelembe, ha valamely értékesítés több lépésben történik. Az irányelv megalkotói inkább azon átlagos esetet tartották szem előtt, hogy a terméket egyetlen lépésben értékesítik. Ha azt akarták volna mondani ezzel a megfogalmazással, hogy a több ügyletből álló értékesítéseknél csak egyetlen ügylet a mérvadó, akkor közölni kellett volna, hogy ez esetben ez melyik ügylet. Valószínűbb inkább, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése joghézagot tartalmaz olyan esetekre vonatkozóan, amelyekben az értékesítés több lépésben történik. Ez a joghézag kiküszöbölhető a rendelkezésnek a szabályozási összefüggés és a szöveg értelmének figyelembevételével végzett kiterjesztő értelmezésével.

46. Az adólevonásra vonatkozó szabályok azt célozzák, hogy lehetőleg éppen abban a mértékben tegyék adómentessé a beszerzéseket, amennyiben azok az adóköteles szolgáltatások nyújtásához szükségesek. Ez a cél

17 — Kiemelés tőlem.

legjobban a (c) értelmezési változattal érhető el. Az adólevonás módosításának keretei között mindkét ügylet arányos figyelembevétele képezi le legpontosabban a termék adómentes, illetve adóköteles használatát.

47. A másik két értelmezési változat nem éri el ugyanilyen mértékben ezt a célt. Igaz, a (b) változatnál legalább – helyesen – figyelembe veszik a felhasználás jelentőségét. Hogy a *freehold reversion* adóköteles átruházását nem veszik tekintetbe, az a jelen esetben az ügylet csekély értéke miatt nem jelentős. Mégis pontatlanság rejlik ebben az eljárási módban, amely más helyzetben, ahol az ügyleti értékek nem esnek ennyire messze egymástól, zavaros eredményekhez vezethet.

48. Az a) értelmezési változat azonban eltéveszti a célt, vagyis azt, hogy összefüggést állítson fel az adólevonás és az érintett termék adóköteles ügyletek érdekében történő felhasználásának terjedelme között. Jóllehet a *freehold reversion* adóköteles átruházása csupán valamely, az épületre vonatkozó elhanyagolható jogot jelent, az a) változat teljes adólevonáshoz vezetne.

49. Hogy bizonyos helyzetekben az arányos szemléletmód a helyénvaló, akkor is, ha a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezésének szövege azt kifejezetten nem írja elő, a joggyakorlat következő példái mutatják.

50. Az Armbrecht-ügyben hozott ítéletben a Bíróság megállapította, hogy az adóalany olyan termék eladásakor, amelynek egy részét magánhasználatra visszatartotta, ezen rész tekintetében nem a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint vett adóalanyként jár el.[18] A Bíróság a 2. cikk 1. pontját akképpen értelmezte, hogy valamely értékesítés annyiban adóköteles, *amennyiben* azt az adóalany e minőségében valósítja meg. A szöveg mindazonáltal csak olyan értékesítésekre vonatkozik, *amelyeket* az adóalany e minőségében valósít meg.

51. Az Enkler-ügyben hozott ítéletben[19] a Bíróságnak részben vállalkozási, részben magáncélból használt lakóautóval összefüggésben kellett kérdésekre válaszolnia. A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti adóalap meghatározására a lakóautóra vonatkozó kiadások arányos, a vállalkozásidegen felhasználás időbeli terjedelmének megfelelő figyelembevételét követelte meg.[20]

18 — A C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2775. o.) 24. pontja.

19 — A C-230/94. sz. Enkler-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4517. o.).

20 — Az Enkler-ügyben hozott, a 19. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 37. pontja.

52. A Centralan azt veti fel a c) értelmezési változattal szemben, hogy az épület csak a *freehold reversion*-nel kerül ki teljes mértékben a tulajdonból. Álláspontja szerint először ebben az időpontban kell elvégezni a módosítást.

53. A hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdéséből tehát az következik, hogy a módosítást az értékesítés időpontjában kell végrehajtani. A rendelkezés viszont nem tartalmaz fogódzót arra, hogy két, egymást időben szorosan követő ügyletnél, amelyek közül mindkettőt értékesítésnek lehet minősíteni, csak az utolsó ügylet lenne mérvadó az adólevonás módosítását illetően.

54. Az utolsó értékesítési ügylet kizárólagos figyelembevétele inkább teljesen önkényes eredményekhez vezethet, amint azt az Egyesült Királyság Kormánya egy szántóföldi ingatlan példáján bemutatta; ezt az ingatlant először adólevonással megszerezték, később két részre osztották, aztán ismét értékesítették. Itt feltételezzük, hogy az egyik rész eladása adóköteles, mert ezt a részt időközben építési területté alakították át, míg a másik, továbbra is mezőgazdasági területként használt rész eladása adómentes. Ha visszautasítjuk az átruházási ügyletek összességben való figyelembevételét, és ehelyett csak az utolsó ügyletet vesszük figyelembe, úgy az adóalany tetszés szerint befolyásolhatja az adólevonás módosítását úgy, hogy az egyik vagy másik üzletet köti meg előbb. Az utolsó értékesítési ügylet kizárólagos figyelembevétele olyan helyezkedési lehetőséget teremtene az adóalanynak, amely ütközik az irányelv céljaival.

55. Ezt mutatja a jelen eset is. Bár az épületet nagyrészt adómentes értékesítéssel (*999 year lease*) emelték ki a Centralan vagyonából, az adólevonás teljes mértékben megmaradna, ha csupán a második ügyletre, a már csak szimbolikus *freehold reversion* átruházására összpontosítanánk.

56. Végezetül a Centralan és a Bizottság azokra a gyakorlati nehézségekre hivatkozik, amelyeket állítólag a (c) értelmezési változat idéz elő. Azonban nem érthető, hogy a gyakorlatban az adólevonás módosítása alkalmával miért ne lehetne arányosan figyelembe venni az adóköteles értékesítést. A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése és 19. cikke alapján történő arányos adólevonás kiszámításakor mindenesetre igényesebb számításokat kell végezni. Egyébként a módosítást csak olyan tárgyi eszközöknél kell megejteni, amelyeket a módosítási időszak alatt értékesítenek.

57. A Centralan és a Bizottság álláspontja szerint különleges problémák adódnak továbbá, ha az arányosan figyelembe veendő értékesítésekre nem mind ugyanabban az időszakban kerül sor. Ez azonban olyan feltevésen alapul, amely az alapeljárásban nem áll fenn.

58. Mindettől eltekintve valóban még ilyen esetben sincsenek elháríthatatlan nehézségek. Ha az egyik évben valamely tárgyi eszköz értékesítés révén részben kiválik a tulajdonból, akkor az adólevonás végleges módosítását a fennmaradó módosítási időszakra a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése értelmében erre a részre tekintettel kell elvégezni. A megmaradó részre – amelynek értékét arra alkalmas módszerekkel ki lehet számítani – arányosan folytatják a már folyamatban lévő módosítást az elkövetkező időszakokban a 20. cikk (2) bekezdése alapján addig, amíg ezt a részt a (3) bekezdés értelmében vett újabb teljesítés során kiemelik, és ebben a tekintetben is sor kerül a végleges módosításra.

59. Eszerint a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdését a jelen helyzetben úgy kell értelmezni, hogy a tárgyi eszközt a módosítási időszak lejártáig úgy tekintik, mint ha azt olyan gazdasági tevékenységekhez használták volna fel, amelyek a *freehold reversion* adóköteles eladása és a 999 éves időtartamra történt adómentes bérbeadás értékrészének megfelelően részben adókötelesek, részben pedig adómentesek.

C — *A joggal való visszaélésről*

60. E megoldásra tekintettel nem kell azt vizsgálni, hogy létezik-e, és ha igen, menynyiben a joggal való visszaélés tilalma a hozzáadottérték-adó szabályozás területén, továbbá hogy milyen feltételek mellett lép közbe ez a tilalom, és milyen jogi következményekkel jár. Az írásbeli eljárás újbóli megnyitása sem indokolt.

61. Jóllehet az ügyletek valóban színleltnek tűnnek, és olyannak, amelyek egyedül azt célozták, hogy az Egyetem számára lehetővé tegyék a Harrington-épület építésekor kifizetett HÉA levonását, noha az Egyetem elsősorban adómentes szolgáltatásokat nyújt. A hatodik irányelv itt képviselt értelmezése mindenesetre kizárja, hogy ezek a színlelt ügyletek olyan adómentességhez vezessenek, amely ütközik az irányelv céljaival, és amelyet – a joggal való visszaélés tilalmához hasonló íratlan alapelvekhez való visszanyúlással – orvosolni kellene.

VI — Végkövetkeztetések

62. Az előbbi megfontolások alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a következőképpen válaszoljon a High Court of Justice (Chancery Division) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre:

„Valamely épület két előre elhatározott és egymással összekapcsolódó értékesítése, azaz az épület 999 éves időtartamra történő adómentes bérbeadása, illetve három nappal később a *freehold reversion* adóköteles eladása útján történő elidegenítése esetén a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 20. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tárgyi eszközt a módosítási időszak lejártáig úgy kell tekinteni, mint ha olyan gazdasági tevékenységekhez használták volna fel, amelyek a *freehold reversion* adóköteles eladása és a 999 éves időtartamra történt adómentes bérbeadás értékrészének megfelelően részben adókötelesek, részben pedig adómentesek."