# A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2005. április 26.*

A C-376/02. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2002. október 21-én érkezett, 2002. október 18-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Stichting „Goed Wonen"**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (előadó), R. Silva de Lapuerta és A. Borg Barthet tanácselnökök, N. Colneric, S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, P. Kūris, Juhász E., G. Arestis és M. Ilešič bírák,

* Az eljárás nyelve: holland.

főtanácsnok: A. Tizzano,
hivatalvezető: M.-F. Contet főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. október 26-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

— a Stichting „Goed Wonen" képviseletében G. Vos belastingsadviseur,

— a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster és S. Terstal, meghatalmazotti minőségben,

— a svéd kormány képviseletében A. Kruse, meghatalmazotti minőségben,

— az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében E. Traversa és D. W. V. Zijlstra, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2004. december 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

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: a hatodik irányelv) 17. és 20. cikkeinek, valamint a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet egy holland alapítvány, a Stichting „Goed Wonen" és a Staatssecretaris van Financiën (Pénzügyi Államtitkárság) között az adóhatóság által kibocsátott adómegállapító felszólítást és az 1995. április 1-je és június 30-a közötti időszakra az alapítvány által bevallott hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében nyújtották be. E jogvitában szintén a Hoge Raad által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben a Bíróság már egyszer hozott döntést (a C-326/99. sz., „Goed Wonen"-ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6831. o.]).

## Jogi háttér

### *A közösségi szabályozás*

3 A hatodik irányelv 17. cikke ekként rendelkezik:

„Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre

(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, 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.

[...]"

4 A hatodik irányelv 20. cikkének szövege szerint:

„Az adólevonások módosítása

(1) Az eredetileg elszámolt adólevonás módosítása a tagállamok által megállapított részletszabályok szerint történik, különös tekintettel amikor:

a) az elszámolt adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt;

b) azon tényezők, amelyeket az adólevonás meghatározása során figyelembe vettek, a bevallás benyújtása után megváltoztak, különös tekintettel a meg-

hiúsult vásárlások vagy kedvezmények esetén; a módosítást nem lehet elvégezni az olyan ügyleteknél, amelynél nem történt fizetés vagy részleges fizetés történt, amelynél a dolog megsemmisült, vagy amelynél megfelelően bizonyították vagy igazolták, hogy azt elvesztették vagy ellopták, valamint az 5. cikk (6) bekezdése szerinti kis értékű ajándékok és termékminták esetén. A tagállamok azonban megkövetelhetik a módosítást olyan ügyletek esetén, amelyek megfizetése nem vagy csak részben történt meg, valamint lopás esetén.

(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 öt évtől tíz évre lehet növelni.

[...]

(4) A (2) és (3) bekezdés rendelkezéseinek alkalmazása céljából az egyes tagállamok a következőket tehetik:

— megállapítják a tárgyi eszközök fogalmát,

— megállapítják azon adóösszeget, amelyet a módosítás során figyelembe kell venni,

— meghoznak minden megfelelő intézkedést, annak biztosítása érdekében, hogy a módosításból indokolatlan előnyök ne származzanak,

— lehetővé tesznek igazgatási jellegű egyszerűsítéseket.

[...]

(6) Amennyiben az adóalany az általános szabályozásról különös szabályozásra tér át, vagy fordítva, a tagállamok megtehetik a szükséges intézkedéseket annak biztosítására, hogy az adóalanynak se indokolatlan előnyei, se indokolatlan hátrányai ne keletkezzenek."

*A nemzeti szabályozás*

5 Az ingatlanok területén tapasztalt visszaélésszerű pénzügyi gyakorlat elleni harc céljából az 1995. december 18-i Wet houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény módosításáról, az egyes jogi ügyleteket terhelő adóról és egyes egyéb, az ingatlanokra vonatkozó visszaélések elleni harccal kapcsolatos törvények módosításáról szóló törvény) (Stbl., 1995., 659. o., a továbbiakban: a módosító törvény) módosította a Wet op de Omzetbelasting 1968-at (a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény, a továbbiakban: a Wet OB 1968).

6 A hatodik irányelv 5. cikkének (3) bekezdése b) pontjában foglalt felhatalmazásnak megfelelően a holland jogalkotó a Wet OB 1968 3. cikkének (2) bekezdésében arról rendelkezett, hogy „termékértékesítésnek" minősül az ingatlan feletti jog átengedése. A módosító törvény azonban e minősítés körében egy kivételt vezet be, amelynek következtében a haszonélvezeti jog az ingatlanok bérbeadásával azonos elbírálásban részesül abban az esetben, ha e jog forgalmi adóval növelt ellenértéke az ingatlan piaci értékénél alacsonyabb.

7 A Wet OB 1968 11. cikke (1) bekezdése b) pontja 5. alpontjának módosításából ugyanakkor az következik, hogy az ingatlanok bérbeadása elvben mentes a HÉA alól, és az „ingatlan bérbeadása" alatt az ingatlanok használati célból történő rendelkezésre bocsátásának valamennyi olyan formáját is érteni kell, amely nem valósítja meg ezen eszközök értékesítését.

8 A módosító törvény 1995. december 29-én lépett hatályba. E törvény azonban akként rendelkezik, hogy 1995. március 31-én 18 órától, vagyis attól az időponttól hatályos, amikor a leendő törvény szövegét sajtóközlemény útján bejelentették.

9 A kérdést előterjesztő bíróság által adott pontosítások szerint a Staatssecretaris van Financiën már az 1995. március 31-i és április 3-i keltezésű sajtóközleményeiben bejelentette, hogy a Miniszterek Tanácsa a Wet OB 1968, különösen e törvény 3. cikke (2) bekezdésének és 11. cikke (1) bekezdése b) pontja 5. alpontjának módosítására vonatkozóan tervezetet kíván benyújtani a holland parlament részére. A Staatssecretaris van Financiën ugyancsak jelezte a Miniszterek Tanácsa azon álláspontját, miszerint a Wet OB 1968 1995. március 31-én 18 órától, a tervezett módosítások hatálybalépését követően a módosító törvény által megállapított szövege alapján értelmezendő.

## Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

10 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapeljárás felperese, a Stichting „Goed Wonen" a Woningbouwvereniging „Goed Wonen" (a „Goed Wonen" lakásépítési egyesület, a továbbiakban: a GW egyesület) jogutódja.

11 1995. április 28-án kelt közjegyzői okirattal a GW egyesület megalapította a „De Goede Woning" alapítványt (a továbbiakban: a GW alapítvány). Ugyanezen a napon az egyesület három lakáscélú épületegyüttesre vonatkozóan azok bekerülési értékénél alacsonyabb ellenérték fejében tíz évre szóló haszonélvezeti jogot alapított

az alapítvány javára. A lakások egy része még építés alatt állt. Eddig az időpontig az alapeljárás felperese nem helyezte levonásba a lakások beszerzésével vagy építésével kapcsolatban részére kiszámlázott adót.

12 Az 1995. április 1-je és június 30-a közötti időszakra vonatkozó adóbevallásában a GW egyesület feltüntette egyfelől a haszonélvezeti jog nyújtásával kapcsolatban a GW alapítvány részére kiszámlázott HÉA-t, azaz 645 067 NLG-t, másfelől a részére a lakások építésével összefüggésben kiszámlázott HÉA összegét, azaz 1 285 059 NLG-t, amelyet előzetesen felszámított adóként levonásba helyezett. Ezen adóbevallás alapján a GW egyesület módosítás címén 639 992 NLG összegű visszatérítést kapott.

13 Figyelembe véve a módosító törvényben foglaltakat, az adóhatóság ezt követően a GW egyesület által levonásba helyezett összegre vonatkozóan adómegállapító felszólítást bocsátott ki. Az e felszólításban foglaltakat helybenhagyta az 1996. december 12-i határozat, amelyet a GW egyesület a Gerechtshof te Arnhem előtt megtámadott. 1997. február 14-i határozatával azonban az adóhatóság a felszólításban foglalt összeget hivatalból 639 992 NLG-re csökkentette, amely megfelelt annak az összegnek, amelyet az adóhatóság a GW alapítvány részére az adóbevallása alapján visszatérített.

14 Jogi formáját megváltoztatva a GW egyesület 1997. augusztus 21-én alapítvánnyá alakult át, és neve Stichting „Goed Wonenre" változott.

15 1998. május 20-i ítéletével a Gerechtshof te Arnhem helybenhagyta az adóhatóság által időközben lecsökkentett összeget feltüntető adómegállapító határozatban foglaltakat. Ezen ítélet ellen a Stichting „Goed Wonen" a kérdést előterjesztő bírósághoz fordult felülvizsgálati kérelemmel.

16 A Bíróság elé terjesztett első ügyben feltett kérdések a hatodik irányelv értelmezésére vonatkoztak annak megállapítása céljából, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (3) bekezdésének b) pontjával, 13. cikke B részének d) pontjával és C részének a) pontjával ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen a módosító törvény, amelynek következtében a törvényben meghatározott feltételek mellett a haszonélvezeti jog nyújtása a HÉA alól mentes bérbeadással azonos elbírálásban részesül. A fent hivatkozott Goed Wonen-ügyben hozott ítéletben a Bíróság kimondta:

1. A [...] hatodik irányelv 5. cikke (3) bekezdésének b) pontját akként kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, mint a [...] Wet OB 1968 3. cikke, amely az ingatlanokat terhelő dologi jogok alapításának, átruházásának, módosításának, megszüntetésének vagy azokról való lemondásnak „termékértékesítésként" történő minősítését attól a feltételtől teszi függővé, hogy az e tevékenységek ellenértékeként fizetett, a forgalmi adót is magában foglaló összeg legalább egyenlő legyen azon ingatlan piaci értékével, amelyre e jogok vonatkoznak.

2. A [hatodik] irányelv 13. cikke B részének b) pontját és C részének a) pontját akként kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, mint a fenti módosított [...] 1968. június 28-i törvény 11. cikk (1) bekezdése b) pontjának 5. alpontja, amely a hozzáadottérték-adó alóli mentesség alkalmazása során lehetővé teszi, hogy a jogosult számára ingatlan használatát biztosító olyan dologi jognak, mint a jelen ügyben tárgyalt haszonélvezeti jognak a jogosult részére meghatározott időre és ellenérték fejében történő alapítása az ingatlanok bérbe- és haszonbérbeadásával azonos elbírálásban részesüljön.

17 A Gerechtshof 1998. május 20-i határozatában többek között kimondta, hogy a módosító törvény visszaható hatálya a hatodik irányelv egyetlen rendelkezésével sem

összeegyeztethetetlen. E tekintetben a Stichting „Goed Wonen" felülvizsgálati kérelmében előadta, hogy e módosító törvény 1995. március 31. 18 órára vonatkozó visszaható hatálya ellentétes a közösségi joggal. A szóban forgó módosító törvény legfeljebb csak a törvénytervezet holland parlamentben történt benyújtásának időpontjára, vagyis 1995. május 23-ra vonatkozóan rendelkezhet visszaható hatállyal.

18 Az első ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseit tartalmazó, 1999. augusztus 24-i határozatában a Hoge Raad úgy vélte, hogy a Stichting „Goed Wonen" által előadott jogi érv nem fogadható el, és a Gerechtshof álláspontja megalapozott volt.

19 A jelen ügyben hozott előzetes döntéshozatalra utaló határozatában a Hoge Raad előadja, hogy az előző határozatában kifejtett álláspont a Bíróság C-396/98. sz. Schlossstraße-ügyben 2000. június 8-án hozott azon ítélete (EBHT 2000., I-4279. o.) óta vitathatóvá vált, amelyben kimondta, hogy „a [...] hatodik irányelv 17. cikke akként értelmezendő, hogy nem sérül az adóalanynak azon joga, hogy a részére értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások után fizetett hozzáadottérték-adót egyes bérbeadásra vonatkozó tevékenységek megvalósítása érdekében levonja, ha e termékek értékesítését vagy szolgáltatások nyújtását követő, azonban a fenti tevékenységek megkezdését megelőző törvénymódosítás megfosztja e jogalanyt azon jogától, hogy ezek adómentességéről lemondjon".

20 A kérdést előterjesztő bíróság a következőképpen magyarázza, hogy a Stichting „Goed Wonen" 1995. április 28-a előtt miért nem vonta le az építési munkákkal összefüggő HÉA-t:

„6.3.1. A jelen ügyben az érdekelt 1995. április 28-a előtt lakásokat építtetett. Eredeti terve szerint bérbe kívánta a lakásokat adni azok elkészültekor. E

bérbeadás a [Wet OB 1968] 11. cikke (1) bekezdésének b) pontja (a hatodik irányelv 13. cikke B részének b) pontja) értelmében adómentes, amelytől eltérés nem lehetséges. Az érdekelt elméletileg jogosult volt az építkezés alatt az ezzel kapcsolatban részére kiszámlázott adó levonására. Amikor ezt követően bérbeadásra került sor, a törvény 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja értelmében termékértékesítés valósult meg (a holland jogalkotó ugyanis élt a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjában a részére biztosított azon lehetőséggel, hogy e tevékenységet értékesítésnek tekintse). Ezen értékesítés miatt a törvény 8. cikkének (3) bekezdésében (a hatodik irányelv 11. cikk A része (1) bekezdésének b) pontja) meghatározott adóalap szerint az érdekeltnek adófizetési kötelezettsége keletkezett.

6.3.2. Egy miniszteri rendelet értelmében a lakásépítéssel foglalkozó társaságoknak mint érdekelteknek lehetőségük van arra, hogy ne alkalmazzák a törvény 3. cikke (1) bekezdésének h) pontját. E rendelkezés, valamint a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja e társaságokra nem alkalmazandó, ha a lakások építése során kifejezik erre vonatkozó szándékukat azzal, hogy a részükre kiszámlázott adót a miniszteri rendeletben foglalt feltételek szerint nem vonják le. A lakások építése alatt az érdekelt e szabály alapján nem érvényesített adólevonást.

6.3.3. 1995. április 28-án az érdekelt lakásai tekintetében a törvénynek a hatodik irányelv 5. cikke (3) bekezdésének b) pontján alapuló (az akkor hatályban lévő szövege szerinti) 3. cikke (2) bekezdésének értelmében értékesítés valósult meg. Ezen értékesítés nem volt mentes a forgalmi adó alól. Következésképpen a törvény – a hatodik irányelv 17. cikke és 20. cikke (1) bekezdésének a) pontján alapuló — 15. cikkének (4) bekezdése értelmében az általa eddig nem érvényesített adólevonás figyelembevétele érdekében ekkor az érdekelt jogosulttá vált az adólevonás módosítására. A szóban forgó haszonélvezeti jog alapítását megelőző időre [visszaható hatályú módosító] törvény ugyanis megfosztotta őt e jogától."

21 A Hoge Raad az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 6.3.4. pontjában a következőképpen fejtette ki az alapügy körülményei és a fent hivatkozott Schlossstraße-ügyben hozott ítéletben figyelembe vett körülmények közötti különbséget:

„A Schlossstraße-ügyben érintett törvénymódosítás – bármilyen visszaható hatály fennállása nélkül is — a megszerzett adólevonási jog elvesztését eredményezte abban az esetben, ha azon tevékenységek végzésére, amelyeken az adólevonási jog fennállása múlik, a módosítás hatálybalépését követően került sor, és a korábban irányadó helyzettel ellentétben e tevékenységek adólevonási jogot kizáró adómentes tevékenységekké váltak.

A jelen ügy annyiban is különböző, hogy mind az adólevonási jog keletkezése (az érdekelt korábban adólevonási joggal egyáltalán nem rendelkezett), mind az e jogot biztosító tevékenység egy időben történt, és a törvénymódosítás ezen időpontot követően lépett hatályba. Ezzel kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy a tervezett módosítást ezen időpontot megelőzően közölték a sajtóval, és többek között egy nem visszaható hatályú törvénymódosítás bejelentésének tulajdonított nemkívánatos hatásokra hivatkozva jelezték, hogy a módosításnak, amennyiben az a tárgyhoz tartozik, visszaható hatállyal 1995. március 31-én 18 órakor kell életbe lépnie."

22 Ilyen feltételek mellett a Hoge Raad der Nederlanden akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A fenti 6.3.4. pontban ismertetett feltételek mellett – abban az esetben, ha a Bíróság Schlossstraße-ügyben hozott ítéletének 50. és 51. pontja szerinti értelemben sem adókijátszás, sem visszaélés nem állapítható meg, és az eszköz használatára vonatkozó tervet nem módosítják — a hatodik irányelv 17. és 20. cikkével vagy a bizalomvédelemre és a jogbiztonságra vonatkozó közösségi jogi elvekkel ellentétes-e,

hogy az adóalany által le nem vont, eredetileg bérbeadásra (a HÉA alól mentes tevékenységre) szánt, azonban ezt követően HÉA-köteles tevékenységre (a jelen esetben haszonélvezeti dologi jog alapítására) felhasznált eszköz (ingatlan) részére történő értékesítésekor már megfizetett HÉA módosítása pusztán azon okból minősüljön semmisnek, hogy törvénymódosítást követően, amely a szóban forgó tevékenység megvalósulásának időpontjában még nem lépett hatályba, e tevékenységet visszamenőlegesen az adólevonást kizáró adómentes tevékenységnek kell tekintetni?"

23 A kérdést előterjesztő bíróság határozatában a C-487/01. sz., Gemeente Leusden és C-7/02. sz., Holin Groep egyesített ügyekre hivatkozott, amelyekben e bíróság ugyanazon rendelkezésekre vonatkozó kérdést terjesztett elő előzetes döntéshozatal céljából. Mivel a C-487/01. sz., Gemeente Leusden és C-7/02. sz., Holin Groep egyesített ügyekben 2004. április 29-én ítélet született (EBHT 2004., I-5337. o.), ezen ítéletet azzal a kérdéssel küldték meg a fenti bíróság részére, hogy még mindig szükség van-e a jelen ügyben feltett kérdés megválaszolására. A Hoge Raad 2004. június 3-i levelével jelezte a Bíróságnak, hogy kérelmét fenntartja.

## Az ügy érdeméről

24 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 17. és 20. cikkei vagy a bizalomvédelemre és a jogbiztonságra vonatkozó közösségi jogi elvekkel ellentétes-e, hogy az ingatlan dolog beszerzése során megfizetett HÉA levonásához való jognak az ezen ingatlan adóköteles tevékenységre való felhasználása időpontjában történt gyakorlása alapján érvényesített HÉA-módosítás semmisnek minősüljön az annak érvényesítését követően elfogadott olyan törvény alapján, amely megszünteti a tevékenység adóköteles jellegét és a nemzeti jogalkotó döntése alapján az ingatlan adóköteles tevékenységre való felhasználását, és az adólevonási jog keletkezését megelőző időpontban lép hatályba.

25 Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló végzés indokolásából kitűnik, a fenti kérdést annak ellenőrzése érdekében terjesztették elő, hogy a Bíróság által a fent hivatkozott Schlossstraße-ügyben hozott ítéletben levezetett megoldás alkalmazható-e az alapeljárás tényállására.

26 Előzetesen ki kell emelni, hogy az adó levonására vonatkozó szabályozás célja, hogy a vállalkozót teljes mértékben mentesítse a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő, illetve megfizetett HÉA alól. A közös HÉA-rendszer következésképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét tekintve biztosítja a tökéletes semlegességet, tekintet nélkül azok céljára vagy eredményére, feltéve hogy az adott tevékenység maga is a HÉA-köteles (az 50/87. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1998. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1988., 4797. o.] 15. pontja).

27 A Schlossstraße-ügyben hozott ítélet 53. pontjában a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelv 17. cikkét akként kell értelmezni, hogy nem sérül az adóalanynak azon joga, hogy a részére értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások után fizetett hozzáadottérték-adót egyes bérbeadásra vonatkozó tevékenységek megvalósítása érdekében levonja, ha e termékek értékesítését vagy szolgáltatások nyújtását követő, azonban a fenti tevékenységek megkezdését megelőző törvénymódosítás megfosztja e jogalanyt azon jogától, hogy ezek adómentességéről lemondjon.

28 Ki kell emelni azonban, hogy a jelen ügyben az alapeljárás felperesének helyzete eltér a Schlossstraße-ügyben hozott ítélet 18. pontjában bemutatott helyzettől, amely szerint az adóalany a törvénymódosítás hatálybalépését megelőzően vonta le a megfizetett HÉA-t. Az alapeljárás felperese a termékértékesítés során megfizetett HÉA-t csak 1995. április 28-án, tehát a módosító törvény 1995. december 18-i elfogadása előtt, azonban – a kifejezetten visszaható hatályt biztosító nemzeti jogalkotói döntésnek megfelelően — annak 1995. március 31-i hatálybalépését követően helyezte levonásba.

29 Minthogy a módosító törvény a visszaható szabályozásnak köszönhetően azelőtt hatályba lépett, hogy az adóalany az adólevonást érvényesíthette volna, az előterjesztő bíróság által feltett kérdés megválaszolása érdekében nem szükséges hivatkozni a hatodik irányelv 17. cikkére.

30 Ami a hatodik irányelv 20. cikkét illeti, úgy tűnik, hogy az előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra irányuló kérdése az irányelv 17. cikke mellett e cikkre annak érdekében vonatkozik, hogy ellenőrizze, hogy azt akként kell-e értelmezni, hogy az az alapeljárás tényállásának keretei között azzal ellentétes az érvényesített adólevonásra vonatkozó módosítás semmissé nyilvánítása. Az előző pontban kifejtett okok miatt nem a 20. cikkre figyelemmel kell elbírálni azt, hogy a módosító törvény visszaható hatálya ellentétes-e a közösségi joggal.

31 A fentiekkel szemben a közösségi jog általános elveit és különösen a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvét kell megvizsgálni annak eldöntése érdekében, hogy ezen elvekkel ellentétes-e az, ha valamely törvény visszaható hatálya megsemmisíti az érvényesített adólevonás módosítását.

32 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a bizalomvédelem és a jogbiztonság elve a közösségi jogrend részét képezi. Ennélfogva ezen elveket a közösségi intézményeknek (a 74/74. sz., CNTA kontra Bizottság ügyben 1975. május 14-én hozott ítélet [EBHT 1975., 533. o.]), azonban a közösségi irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak is tiszteletben kell tartaniuk (a fent hivatkozott Gemeente Leusden és Holin Groep ügyben hozott ítélet 57. pontja).

33 Jóllehet a jogbiztonság elve általában nem teszi lehetővé, hogy valamely közösségi aktus időbeli hatályának kezdő időpontját az aktus megjelenése előtti időpontban állapítsa meg, kivételesen ettől eltérő megoldás is lehetséges, ha azt közérdekű cél követeli meg, és ha az érdekeltek jogos bizalmát megfelelően tiszteletben tartják (lásd e tekintetben a C-368/89. sz. Crispoltoni-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3695. o.] 17. pontját, valamint a fent hivatkozott Gemeente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben hozott ítélet 59. pontját; lásd továbbá az EJEB, 1997. október 23-i National & Provincial Building Society kontra Egyesült Királyság ítéletet, Ítéletek és Határozatok Tára, 1997-VII, 80. §).

34 A nemzeti jogalkotónak a közösségi jogon alapuló jogszabály meghozatala során ugyanezen elvet kell alkalmaznia.

35 A Stichting „Goed Wonen" előadja, hogy a módosító törvény visszaható hatályára nem is volt szükség, mivel a holland kormány már évek óta tisztában volt azzal a gyakorlattal, amelyet ők is folytattak. Egyébként pedig sem visszaélés, sem adókijátszás nem történt, mivel a törvényt betartották.

36 A holland kormány ezzel szemben előadja, hogy amint arra a Staatssecretaris van Financiën közleménye is rámutatott, a visszaható hatályt azon aggodalom indokolta, hogy a visszaélések a törvény módosításáról született döntés időpontja és annak hatálybalépése között jelentős méretet öltenek. A törvénytervezetről alkotott véleményében a Raad van State (Államtanács) a visszaható hatály alkalmazását indokoltnak találta. A visszaható hatályt egyébként a holland parlament mindkét kamarája elfogadta, jóllehet Hollandiában a jogszabályok visszaható hatályú módosítása kevéssé elfogadott.

37 A holland kormányt e tekintetben a svéd kormány is támogatja. Ez utóbbi kormány kifejti, hogy annak ellenére, hogy Svédországban a bizalomvédelem és a jogbiztonság elveinek tiszteletben tartására nagy figyelmet fordítanak, a svéd alkotmány úgy rendelkezik, hogy az adóelkerülések elszaporodásának megakadályozása érdekében a svéd parlament akként határozhat, hogy még mielőtt az ennek megakadályozását előirányozó törvény hatályba lépne, új adótörvény alkalmazandó attól a naptól kezdődően, amikor a svéd kormány a törvény módosítására vonatkozó szándékáról levelet küld e szerv számára.

38 E tekintetben az 1995. március 31-i sajtóközlemény szövegéből kitűnik, hogy a módosító törvény visszaható hatályát nem az évek óta folyó visszaélésszerű adózási gyakorlat felszámolása feletti, hanem azon aggodalom indokolta, hogy a visszaélések a törvény módosításáról született döntés időpontja és annak hatálybalépése között jelentős méretet öltenek.

39 Az ilyen aggodalom nem tűnik alaptalannak, és a fenti visszaélések megelőzése közérdeken alapul, amely indokolja, hogy a tagállam kivételesen valamely törvény visszaható hatályának eszközét alkalmazza, feltéve ha az adózók jogos bizalmát megfelelően tiszteletben tartják. Az ügy körülményeit legjobban ismerő nemzeti bíróságra hárul annak elbírálása, hogy az adózási visszaéléseknek ezen időszak alatt létrejött kockázata kellőképpen jelentős-e ahhoz, hogy igazolja a törvény visszaható jellegét.

40 A piaci szereplők jogos bizalmát illetően a Stichting „Goed Wonen" előadja, hogy tőlük nem várható el, hogy a hatóságok valamennyi sajtóközleményéről tudomással bírjanak, vagy feltételezzék, hogy valamennyi bejelentett javaslatot ténylegesen végre is hajtanak. Egyébként a sajtóközlemény túlságosan tömör és pontatlan is volt. A tervezett módosítások teljes szövege csak 1995. május 23-án, a törvényjavaslat parlamentben történő benyújtásakor vált ismertté.

41 A holland kormány kiemeli, hogy a sajtóközleményt megelőzően a szóban forgó intézkedés bejelentése céljából a Staatssecretaris van Financiën számos alkalommal felszólalt a holland parlamentben. Másfelől pedig a közlemény világos volt, és kifejezetten arra az adózási gyakorlatra vonatkozott, amelyet az alapeljárás felperese is folytatott. A tervezet az törvényhozási eljárás során módosításokon esett át, azonban azok csak a törvénytervezet elveinek alkalmazása alóli egyes olyan kivételek pontosítását szolgálták, amelyek az alapeljárás felperesének helyzete szempontjából nem bírtak jelentőséggel.

42 A svéd kormány úgy véli, hogy az egyes tagállamok jogalkotási hagyományai fényében kell megválaszolni azt a kérdést, hogy a jogos bizalmat tiszteletben tartották-e. A svéd alkotmányban kifejezésre juttatott hagyomány azt kívánja meg, hogy a visszaható hatály attól a naptól vegye kezdetét, amikor a kormány a törvénytervezet benyújtásáról levélben értesíti a parlamentet. Az alapeljárásban a holland jogalkotási hagyományok figyelembevételével kell azt elbírálni, hogy a piaci szereplők jogos bizalmát tiszteletben tartották-e.

43 Mivel a jelen ügyben nemzeti szabályozásról van szó, e tekintetben a szabályt elfogadó tagállam által rendszerint alkalmazott tájékoztatási csatornákra és az ügy körülményeire tekintettel *in concreto* kell elbírálni, hogy az e szabály által érintett piaci szereplők jogos bizalmát megfelelően tiszteletben tartották-e.

44 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Staatssecretaris van Financiën hivatalosan az 1995. március 31-i és áprilisi 3-i keltezésű sajtóközlemé-

nyeiben jelentette be, hogy a Miniszterek Tanácsa a Wet OB 1968, különösen e törvény 3. cikke (2) bekezdésének és 11. cikke (1) bekezdése b) pontja 5. alpontjának módosítására vonatkozóan tervezetet kíván benyújtani a holland parlament részére, és a módosító törvény hatályát 1995. március 31. 18 órától kezdődően határozta meg. A kérdést előterjesztő bíróság feladata azonban annak ellenőrzése, hogy ezek megfogalmazása kellőképpen világos-e ahhoz, hogy a tárgyalt törvényben említett gazdasági tevékenységet végző gazdasági szereplő képes legyen felmérni a tervezett törvénymódosítás hatását az általa végzett tevékenységekre.

45 A fenti megfontolások összességére tekintettel a feltett kérdésre a következő választ kell adni:

„Nem ellentétes a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvével, ha valamely tagállam kivételesen és annak érdekében, hogy a jogalkotási eljárás során megakadályozza a módosító törvény által visszaszorítani szándékozott, a HÉA-teher csökkentését célzó adózási gyakorlat jelentős méretekben történő folytatását, e törvényt visszaható hatállyal ruházza fel, feltéve hogy az alapeljárásban tárgyaltakhoz hasonló körülmények mellett a törvény által említett gazdasági tevékenységet végző és az által érintett piaci szereplőket oly módon értesítették e törvény várható elfogadásáról és visszaható hatályáról, hogy képesek felmérni a törvénymódosítás hatását az általuk végzett tevékenységekre.

Ha e törvény ingatlanokra vonatkozó, korábban HÉA-köteles gazdasági tevékenységet adómentességben részesít, ez járhat azzal a következménnyel, hogy semmisnek minősüljön a HÉA-módosítás, amelyet az ingatlan értékesítésekor megfizetett hozzáadottérték-adó levonására vonatkozó jognak az ingatlan ezen időpontban adókötelesnek tekintett tevékenység céljára való felhasználásakor történt gyakorlása miatt érvényesítettek."

## A költségekről

46 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 (nagytanács) a következőképpen határozott:

**Nem ellentétes a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvével, ha valamely tagállam kivételesen és annak érdekében, hogy a jogalkotási eljárás során megakadályozza a módosító törvény által visszaszorítani szándékozott, a hozzáadottértékadó-teher csökkentését célzó adózási gyakorlat jelentős méretekben történő folytatását, e törvényt visszaható hatállyal ruházza fel, feltéve hogy az alapeljárásban tárgyaltakhoz hasonló körülmények mellett a törvény által említett gazdasági tevékenységet végző és az által érintett piaci szereplőket oly módon értesítették annak várható elfogadásáról és visszaható hatályáról, hogy képesek felmérni a törvénymódosítás hatását az általuk végzett tevékenységekre.**

**Ha e törvény ingatlanokra vonatkozó, korábban hozzáadottértékadó-köteles gazdasági tevékenységet adómentességben részesít, ez járhat azzal a következménnyel, hogy semmisnek minősüljön a hozzáadottértékadó-módosítás, amelyet az ingatlan értékesítésekor megfizetett hozzáadottértékadó levonására vonatkozó jognak az ingatlan ezen időpontban adókötelesnek tekintett tevékenység céljára való felhasználásakor történt gyakorlása miatt érvényesítettek.**

Aláírások