A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2012. december 13.*

„Adózás — Hatodik héairányelv — 2004/290/EK határozat — Eltérő intézkedés alkalmazása valamely tagállam által — Engedélyezés — 2. cikk, 1. pont — Az »építési tevékenység« fogalma — Értelmezés — A termékértékesítés bennfoglaltsága — Ezen eltérés részleges alkalmazásának lehetősége — Korlátozások”

A C-395/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2011. július 27-én érkezett, 2011. június 30-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH**

és

a **Finanzamt Lüdenscheid**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, M. Ilešič, E. Levits, M. Safjan és M. Berger (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

– a finn kormány képviseletében H. Leppo, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében F. Erlbacher és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2012. szeptember 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: német.

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 21. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazásának Németország részére történő engedélyezéséről szóló, 2004. március 30-i 2004/290/EK tanácsi határozat (HL L 94., 59. o.) 2. cikke 1. pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (a továbbiakban: BLV) és a Finanzamt Lüdenscheid (a továbbiakban: Finanzamt) között, a más vállalkozás által valamely épületnek a BLV részére történő megépítése után az utóbbit terhelő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 1967. L 71., 1303. o.) – amely időbeli hatálya folytán nem alkalmazható a jelen ügyben – 5. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdésének e) pontja előírta:

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

(2) Az (1) bekezdés értelmében értékesítésnek minősülnek továbbá a következők:

[...]

e) az építési munka teljesítése, ideértve az ingó dolog ingatlanba való beépítését is.

[...]”

A hatodik héairányelv

4 A 2004. január 20-i 2004/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 27., 44. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 7. o.) módosított, 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 héairányelv) 5. cikkének (1) és (5) bekezdése előírja:

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

[...]

(5) A tagállamok az (1) bekezdés értelmében vett értékesítésnek tekinthetik a következőket: […] meghatározott építési tevékenységek teljesítése.”

5 A hatodik héairányelv 6. cikkének (1) bekezdése előírja:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.”

6 Ezen irányelv 21. cikke (1) bekezdése a) pontjának első mondata szerint:

„(1) A belföldi forgalomban a hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett személy a következő:

a) azon adóalany, aki adóköteles termékértékesítést vagy adóköteles szolgáltatásnyújtást végez […]”

7 Az említett irányelv 27. cikkének (1) bekezdése előírja:

„(1) A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag eljárva, bármelyik tagállamot felhatalmazhatja arra, hogy ezen irányelv rendelkezéseitől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszerűsítésére, vagy az adókijátszások és adókikerülések egyes fajtáinak megakadályozására. [...]”

A 2004/290 határozat

8 A 2004/290 határozat (2) preambulumbekezdésének szövege a következő:

„Az építőiparban és az épülettakarítás területén jelentős héakiesést tapasztalnak amiatt, hogy a számlákon felszámítják a héát, azt azonban elmulasztják befizetni az államnak, miközben a megrendelő él a levonási jogával. A tisztességtelen piaci résztvevőket vagy nem lehet azonosítani, vagy az azonosítás idején már nem lehet visszakövetelni tőlük a héát. Időközben olyan gyakran merül fel ilyen eset, hogy az jogi intézkedéseket tesz szükségessé. A tervezett fordított adózás nem magánszemélyeket érint, hanem kizárólag levonási joggal rendelkező adóalanyokat. Két olyan meghatározott iparágra korlátozódik, ahol tarthatatlan mértékeket öltött a héakiesés. [...]”

9 E határozat (4) preambulumbekezdése szerint:

„Ez az eltérés biztosítja a fogyasztás végső szakaszában esedékes héa befizetését és nincs negatív hatással az Európai Közösségek héából származó saját forrásaira […]”

10 Az említett határozat 1. cikke kimondja:

„A Németországi Szövetségi Köztársaság 2004. április 1-jével kezdődő hatállyal engedélyt kap arra, hogy a [hatodik] irányelv 21. cikke (1) bekezdése a) pontjá[tól] […] eltérve azt az adóalanyt jelölje meg a héa megfizetésére kötelezett személynek, aki az e határozat 2. cikkében említett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások címzettje.”

11 A 2004/290 határozat 2. cikkének 1. pontja értelmében:

„A termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettjeit a következő esetekben lehet megjelölni héa megfizetésére kötelezett személyeknek:

1) valamely adóalany részére végzett épülettakarítás, amennyiben a megrendelő legfeljebb kettő lakást ad bérbe, vagy építési tevékenység végzése adóalany részére”.

A német jog

12 A forgalmi adóról szóló 2005. évi német törvény (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, 386. o., a továbbiakban: UStG) alapügyre alkalmazandó változata 3. §-ának (4) bekezdése előírja:

„Amennyiben a vállalkozás egy dolog megmunkálását vagy feldolgozását vállalja, és ehhez saját maga által beszerzett anyagot használ fel, akkor az ügylet értékesítésnek minősül (vállalkozói mű létrehozására irányuló szolgáltatás) abban az esetben, ha az anyag nem csak alkatrész vagy járulékos összetevő. Ez érvényes abban az esetben is, amikor a dolgot a földhöz rögzítették vagy a földben létesítették. [...]”

13 Az UStG-nek a 2004/290 határozaton alapuló 13b. §-a (1) bekezdésének 4. pontja és (2) bekezdésének második mondata előírja:

„(1) A következő adóköteles tevékenységek tekintetében a [héa]kötelezettség a számla kiállításával, legkésőbb azonban a szolgáltatás teljesítését követő hónap lejártával keletkezik:

[...]

4. valamely dolog létrehozására irányuló és egyéb olyan ügylet, amely az építmény létrehozására, javítására, karbantartására, átalakítására és lebontására szolgál, a tervezési és felügyeleti ügyletek kivételével. [...]

(2) […] Az (1) bekezdés első mondata 4. pontjának első mondatában megjelölt esetekben a szolgáltatás címzettje köteles az adót megfizetni, amennyiben az UStG (1) bekezdése első mondata 4. pontjának első mondatában megjelölt ügyleteket végző vállalkozás. […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 A BLV földterületek vételével, közművesítésével és beépítésével foglalkozó vállalkozás. A hatodik héairányelv 4. cikke szerint „adóalanynak” minősül.

15 2004 szeptemberében a BLV azzal bízta meg a Rolf & Co. OHG-t (a továbbiakban: Rolf & Co.), hogy átalányáron hatlakásos lakóházat építsen. E munka ellentételezéseképpen a Rolf & Co. 2005. november 17-én olyan végszámlát állított ki, amelyen nem tüntette fel a héát, és a szolgáltatás címzettjeként a BLV-t nevezte meg adófizetésre kötelezett személyként.

16 Először a BLV bejelentette az adóhatóságnak, hogy a 2005. adóévben teljesített ezen ügyletet illetően ő a héa megfizetésére kötelezett személy. Mindazonáltal ezt követően úgy érvelt, hogy az adótartozás keletkezésére vonatkozó feltételek nem teljesülnek a tekintetében, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság az olyan ügylet esetében, mint amilyen a szóban forgó ügylet, az uniós jog szerint nem volt jogosult a szolgáltató helyett a címzettet megjelölni a héa megfizetésére kötelezett személyként. A Finanzamt nem osztotta viszont e véleményt, hanem úgy vélte, hogy a BLV volt a héa megfizetésére kötelezett személy. A BLV e kérdés vonatkozásában a közigazgatási bírósághoz fordult.

17 A Finanzamt, az alapügy alperese álláspontja szerint az UStG 13b. §-a (1) bekezdésének első mondata 4. pontjának és (2) bekezdésének második mondatának megfelelően az alapügy felperese a héa megfizetésére kötelezett személy. Ezen ügy keretében a Bundesfinanzhof úgy ítéli meg, hogy a jogvita eldöntése a 2004/290 határozat értelmezésétől függ.

18 E körülményekre tekintettel a Bundesfinanzhof felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A 2004/290[…] határozat 2. cikkének 1. pontja szerinti építési tevékenység fogalma a szolgáltatásnyújtás mellett magában foglalja-e az értékesítést is?

2) Amennyiben a fordított adókivetést elrendelő határozat az értékesítésre is kiterjed:

A határozattal érintett tagállamnak jogában áll-e a határozatot csak részben alkalmazni az építési tevékenységek egyes fajtáinak meghatározott alcsoportjaira, valamint meghatározott megrendelőkkel kapcsolatos ügyletekre?

3) Amennyiben a tagállam létrehozhat alcsoportokat: Az alcsoportok létrehozása során fennáll a tagállam tekintetében korlátozás?

4) Amennyiben a tagállam általában véve (lásd a fenti 2. kérdést) vagy a korlátozások figyelmen kívül hagyása miatt (lásd a fenti 3. kérdést) nem hozhat létre alcsoportokat:

a) Milyen jogkövetkezménnyel jár az alcsoportok tiltott létrehozása?

b) Az alcsoportok tiltott létrehozása eredményezheti azt, hogy a nemzeti jog előírása egyáltalán nem vagy csak egyes adóalanyok vonatkozásában alkalmazható?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

19 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2004/290 határozat 2. cikkének 1. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezésben szereplő „építési tevékenység” fogalma magában foglalja a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdésében foglalt meghatározás szerinti szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenységeken kívül az ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek minősülő tevékenységeket is.

20 Ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint, ha a 2004/290 határozat lehetővé tette a Németországi Szövetségi Köztársaság számára, hogy az építési tevékenységet illetően kizárólag akkor jelölje meg a héa megfizetésére kötelezett személyként az ügylet címzettjét (ún. fordított adózási rendszer), ha az építési tevékenység szolgáltatásnyújtás, nem pedig termékértékesítés formáját ölti, a BLV bizonyára a héa megfizetésére kötelezett személy lenne az UStG 13b. §-a alapján, a 2004/290 határozat szerint azonban nem.

21 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy a 2004/290 határozat nem tartalmazza az „építési tevékenység” fogalmának meghatározását.

22 Továbbá meg kell állapítani, hogy a hatodik héairányelv – amelyre a 2004/290 határozat az 1. cikkében utal – német változatának kivételével egy nyelvi változat sem említi az „építési tevékenység” (travaux de construction) fogalmát. Ugyanis a hatodik héairányelv, különösen az 5. cikkének (5) bekezdésében csak meghatározott „építési tevékenységeket” (travaux immobiliers) említ.

23 Mindazonáltal még ha feltételezzük is, hogy a hatodik héairányelvben szereplő „építési tevékenységek” (travaux immobiliers) fogalma átfedi a 2004/290 határozatban használt „építési tevékenység” (travaux de construction) fogalmát, az előbbi fogalmat sem határozta meg a hatodik héairányelv. Ugyanis nem vitatott, hogy a 67/228 második irányelv az A. mellékletének 5. pontjával összefüggésben értelmezett

5. cikke (2) bekezdésének e) pontjában példálózó jelleggel tartalmazta az „építési tevékenységek” (travaux immobiliers) fogalmát, és – egyébként kifejezetten – előírta, hogy a tevékenységek „termékértékesítésnek minősülnek”. Mindazonáltal a hatodik héairányelvet illetően, az nem tartalmaz ilyen meghatározást.

24 Ebből következik, hogy amikor az uniós jogalkotó a hatodik héairányelv 27. cikkének (1) bekezdésére alapítva a 2004/290 határozat által engedélyezte a Németországi Szövetségi Köztársaság számára, hogy a héa vonatkozásában eltérő intézkedést írjon elő különösen az „építési tevékenységet” illetően, nem hivatkozott az uniós jog e területén már létező és pontosan meghatározott fogalomra.

25 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az „építési tevékenység” fogalma meghatározásának hiányában e kifejezés jelentését és terjedelmét azon általános összefüggések figyelembevételével, amelyekben használják őket és a mindennapi nyelv szerinti általános jelentésük szerint kell meghatározni (lásd ebben az értelemben ítélet a C-431/04. sz. Massachusetts Institute of Technology ügyben 2006. május 4-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-4089. o.] 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Egyébiránt valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez a szabályozás célkitűzéseit és annak nemcsak annak szövegét, hanem annak szövegkörnyezetét, és annak hatékony érvényesülését kell figyelembe venni (lásd ebben az értelemben különösen a C-19/08. sz. Petrosian-ügyben 2009. január 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-495. o.] 34. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

26 Először is, az „építési tevékenység” fogalmának általános jelentését illetően meg kell állapítani, hogy az olyan ügyletek, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, úgymint többek között egy épület megépítése, vitathatatlanul e fogalom alá tartoznak. Ennek érdekében nemcsak az nem bír jelentőséggel, hogy az ezen építést végrehajtó vállalkozás a tulajdonosa-e a beépített területnek vagy a felhasznált anyagoknak, de az sem, hogy az érintett ügyletet „szolgáltatásnyújtásnak” vagy termékértékesítésnek kell-e minősíteni.

27 Ami másodszor az általános összefüggéseket és a szabályozás célkitűzéseit illeti, a 2004/290 határozat a (2) preambulumbekezdésében megállapítja, hogy Németországban „[a]z építőiparban […] jelentős héakiesést tapasztalnak amiatt, hogy a számlákon felszámítják a héát, azt azonban elmulasztják befizetni az államnak, miközben a megrendelő él a levonási jogával. […] Időközben olyan gyakran merül fel ilyen eset, hogy az jogi intézkedéseket tesz szükségessé.” Következésképpen e határozat 1. cikke szerint „[a] Németországi Szövetségi Köztársaság […] engedélyt kap arra, hogy […] azt az adóalanyt jelölje meg a héa megfizetésére kötelezett személynek, aki az e határozat 2. cikkében említett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások címzettje”.

28 Márpedig a 2004/290 határozat 2. cikke 1. pontjának – amely előírja, hogy „[a] termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettjeit […] meg [lehet] jelölni héa megfizetésére kötelezett személyeknek építési tevékenység […]adóalany részére [történő] végzése [esetében]” – abban az értelemben korlátozó értelmezése, hogy e rendelkezés nem foglalja magában a hatodik héairányelv 5. cikke (1) bekezdésének meghatározása szerinti termékértékesítést, egyértelműen ellentétes a 2004/290 határozat említett 2. cikke 1. pontjának céljával.

29 Egyébiránt nem vitatott, hogy valamely adott ügylet „termékértékesítésnek” vagy „szolgáltatásnyújtásnak” minősítése átfogó értékelést jelent, amely főszabály szerint, amint azt a főtanácsnok az indítványa 30. és azt követő pontjaiban kiemeli, eseti vizsgálaton alapul (lásd továbbá ebben az értelemben a C-497/09., C-499/09., C-501/09. és C-502/09. sz., Bog és társai egyesített ügyekben 2011. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-1457. o.] 61. és azt követő pontjait).

30 Ebben az összefüggésben semmi sem utal arra, hogy az uniós jogalkotó a 2004/290 határozat 2. cikke 1. pontjának elfogadásával e rendelkezés alkalmazását csak azokra az esetekre kívánta korlátozni, amelyekben ezen átfogó értékelés véglegesen arra vezet, hogy a szóban forgó ügyletet „szolgáltatásnyújtásnak” kell minősíteni.

31 Emellett az alapügyben szereplő ügylet minősítése nem bír jelentőséggel a 2004/290 határozat által követett cél teljesítése tekintetében, mivel a „jelentős héakiesés” veszélye ugyanúgy fennáll, ha ezen ügyletet „szolgáltatásnyújtásnak” kell minősíteni, mint amikor „termékértékesítésnek” kell tekinteni.

32 A fentiek azon értelmezés felé mutatnak, hogy a 2004/290 határozat 2. cikkének 1. pontjában szereplő „építési tevékenység” fogalma nemcsak a szolgáltatásnyújtásokat, hanem a termékértékesítéseket is magában foglalja.

33 E következtetést nem kérdőjelezheti meg az a tény, hogy e rendelkezést a hatodik héairányelv 21. cikke (1) bekezdése a) pontjának első mondatában előírt általános szabály alóli eltérésként megszorítóan kell értelmezni. Ugyanis, bár az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a héa vonatkozásában a főszabály alóli eltérést jelentő rendelkezéseket ily módon kell értelmezni, figyelni kell arra, hogy ezen eltérést ne fosszák meg a hatékony érvényesülésétől (a fent hivatkozott Bog és társai ügyben hozott ítélet 84. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint ebben az értelemben a C-540/09. sz. Skandinaviska Enskilda Banken ügyben 2011. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-1509. o.] 20. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Márpedig meg kell állapítani, hogy a termékértékesítéseknek a 2004/290 határozat 2. cikke 1. pontjának hatálya alóli kizárása megkérdőjelezheti e rendelkezés hatékony érvényesülését. Ugyanis ezen értelmezés azzal a következménnyel járna, hogy többek között valamely épület megépítését ki lehetne zárni 2004/290 határozat által engedélyezett eltérő intézkedés alkalmazása alól. Márpedig ezen ügylet természeténél fogva az „építési tevékenység” alá tartozik, és olyan ügyletcsoportot jelent, amely, amint azt a német kormány az észrevételeiben jogosan kiemeli, a szóban forgó ügyletek jelentős részét képezi.

35 Következésképpen az első kérdésre azt kell válaszolni, hogy a 2004/290 határozat 2. cikkének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy az ebben a rendelkezésben szereplő „építési tevékenység” fogalma a hatodik irányelv 6. cikke (1) bekezdésének meghatározása szerinti szolgáltatásnyújtásnak tekintendő ügyleteken kívül magában foglalja az ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek minősülő ügyleteket is.

A második és a harmadik kérdésről

36 Az együttesen vizsgálandó második és a harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2004/290 határozatot úgy kell-e értelmezni, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaságnak jogában áll e határozatot csak részben alkalmazni bizonyos alcsoportokra, mint például az építési tevékenység egyes fajtáira és meghatározott megrendelőkkel kapcsolatos ügyletekre, és hogy e tagállam tekintetében adott esetben az ilyen alcsoportok létrehozása során korlátozás áll fenn.

37 E bíróság azt kérdezi tehát, hogy, ha feltételezzük, hogy építési tevékenységgel kapcsolatos értékesítésre vonatkozó ügylet esetében a 2004/290 határozat megengedte a Németországi Szövetségi Köztársaság számára, hogy a címzettet jelölje meg a héa megfizetésére kötelezett személyként, e tagállam a 2004/290 határozat 2. cikkének 1. pontja értelmében köteles-e ezen fordított adókivetést az ezen értékesítésre vonatkozó teljes ügylet, és így az összes adóalanyoknak teljesített értékesítés tekintetében elrendelni.

38 Ugyanis egyrészt az UStG 13b. §-a a címzettet nem a valamennyi szóban forgó értékesítés, hanem az UStG 3. cikkének (4) bekezdése szerinti, kizárólag a valamely dolog létrehozására irányuló ügylet tekintetében jelölte meg adófizetésre kötelezett személyként, másrészt pedig a német szabályozás szerint csak azon adóalanyok a héa megfizetésére kötelezett személyek, akik maguk végzik el az „építési” munkákat, nem pedig ezen ügyletek valamennyi címzettje.

39 Egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi a Bíróságtól, hogy ha feltételezzük, hogy az érintett tagállam felhatalmazást kapott alcsoportok felállítására, korlátozások vonatkoznak-e rá, különösen ami a jogbiztonság elvének e tagállam általi tiszteletben tartását illeti.

40 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata, amely szerint a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése által többek között „az adókijátszások [vagy] adókikerülések megakadályozás[a]” érdekében engedélyezett eltérő intézkedéseket megszorítóan kell értelmezni, és az általuk kitűzött konkrét cél megvalósításához szükségeseknek és arra alkalmasaknak kell lenniük, és csak a lehető legkisebb mértékben érinthetik a hatodik irányelv céljait és elveit (lásd a C-489/09. sz. Vandoorne-ügyben 2011. január 27-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-225. o.] 27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

41 Emellett, és amint arra a Bíróságnak már volt alkalma más összefüggésben pontosítani, a héára vonatkozó általános szabály alóli kivétel alkalmazásának konkrét és különleges szempontokra történő korlátozása összeegyeztethető azon elvvel, amely szerint a kivételeket és az eltéréseket megszorítóan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben a C-384/01. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2003. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-4395. o.] 28. pontját), a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett (a C-442/05. sz., Zweckverband zur Trinkwasserversorgung és Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien ügyben 2008. április 3-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1817. o.] 43. pontja, valamint ebben az értelemben a C-94/09. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott 2010. május 6-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-4261. o.] 30. pontja).

42 Ezen ítélkezési gyakorlat, amely szintén a tagállamok azon lehetőségére vonatkozik, hogy kivételesen eltérjenek a héára vonatkozó valamely általános szabály alól, úgymint annak az elvétől, hogy ugyanazon héamértéket alkalmazzanak valamennyi termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra, szintén alkalmazható az olyan ügyben, mint amilyen az alapeljárásban szerepel. Következésképpen a Németországi Szövetségi Köztársaság a határozatot jogosan alkalmazta csak részben, meghatározott alcsoportokra, mint például az építési tevékenységek egyes fajtáira, valamint meghatározott megrendelőkkel kapcsolatos ügyletekre, feltéve mindazonáltal, hogy tiszteletben tartotta az adósemlegesség elvét, valamint amennyiben az érintett tagállam végrehajtotta az uniós jogot, e jog általános elveit.

43 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy amint azt a 2004/290 határozat a (4) preambulumbekezdésében kiemeli, e határozat felhatalmazza a Németországi Szövetségi Köztársaságot arra, hogy olyan eltérő intézkedést írjon elő, amely nem befolyásolja a fogyasztás végső szakaszában esedékes héa összegét, és nincs negatív hatással az Unió héából származó saját forrásaira. Az ezen az alapon elfogadott konkrét intézkedéseket illetően, alkalmazásuk azokra az esetekre volt korlátozott, amikor a szóban forgó ügyletek címzettje önmaga adóalany a hatodik héairányelv szerint az építőipari ágazatban, jogosult tehát levonni az előzetesen felszámított esedékes héát, vagy adott esetben kérheti ezen adó visszatérítését. Így azon tény mellett, hogy ezen intézkedések nem befolyásolták a fogyasztás végső szakaszában esedékes héa összegét, nem hoztak létre pénzügyi terhet az általuk közvetlenül érintett személyek vonatkozásában sem. Nem tűnik tehát úgy, hogy a szóban forgó német szabályozás megszegte a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvét.

44 Másodszor, ami a Németországi Szövetségi Köztársaság által az általános uniós elveknek azon ügyletcsoportok és címzettek megállapításakor való tiszteletben tartását illeti, amelyekre az alapügyben szóban forgó intézkedést alkalmazandó, a kérdéses szabályozás első látásra csak az arányosság és a jogbiztonság elve tekintetében vet fel kételyeket.

45 Az arányosság elvét illetően meg kell állapítani, hogy az iratok nem tartalmaznak olyan tényt, amely alkalmas megkérdőjelezni a 2004/290 határozat alapján a Németországi Szövetségi Köztársaság által elfogadott eltérő intézkedések arányosságát. Amint arra a jelen ítélet 46. pontjában emlékeztettünk, ezen intézkedések egyrészt bizonyos ügyletek vonatkozásában fordított adózási rendszer előírására

korlátozódtak, és főszabály szerint nem sújtották pénzügyi teherrel az ezen intézkedés által érintett személyeket, jóllehet másrészt jelentős héabevétel-kiesés elkerülését tették lehetővé. Egyéb különleges körülmények hiányában, amelyek egyébiránt nem tűnnek ki az aktából, az ilyen intézkedés nem tekinthető aránytalannak. Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak adott esetben történő vizsgálata, hogy fennállnak-e ilyen más különleges körülmények.

46 Ami a jogbiztonság elvét illeti, a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás azzal a következménnyel járhat, hogy az adóalanyok nehezen határozzák meg az adófizetésre kötelezett személyt, ha nem ismerik a címzett helyzetét. Ugyanis az építési tevékenység során csak akkor lehet az ügylet címzettje az adóköteles, ha többek között az utóbbi előző évi „világpiaci forgalmának” legalább 10%-a ilyen építési tevékenységből származik. Márpedig, amint az az alapügyben is szerepelt, a felperes először feltételezheti, hogy átlépte ezt a határt, mielőtt megállapítja, hogy nem ez a helyzet.

47 E tekintetben emlékeztetni kell először is arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az uniós jognak biztosnak, alkalmazásának pedig a jogalanyok számára kiszámíthatónak kell lennie. A jogbiztonság e követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét (a C-288/07. sz., Isle of Wight Council és társai ügyben 2008. szeptember 16-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-7203. o.] 47. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A jogbiztonság elvének tiszteletben tartása minden, az uniós jogot alkalmazó tagállami hatóság kötelessége (lásd a C-347/06. sz. ASM Brescia ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5641. o.] 65. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

48 Ugyanis bár a szóban forgó szabályozás általában nem sújtja pénzügyi teherrel az adóalanyokat a fent hivatkozott Isle of Wight Council és társai ügyben hozott ítélet értelmében, ugyanakkor amint az az olyan ügyben előfordulhat, mint amilyen az alapügy, az ilyen pénzügyi teher következhet az illetékes nemzeti hatóságok általi alkalmazásból, ha ezen alkalmazás, legalábbis átmenetileg, nem teszi lehetővé az érintett adóalanyok számára, hogy pontosan megismerjék a héára vonatkozó kötelezettségeik terjedelmét.

49 A kérdést előterjesztő bíróság feladata tehát, hogy valamennyi jogi és ténybeli körülményt figyelembe véve vizsgálja, hogy ez az eset áll-e fenn a jelen ügyben, és hogy adott esetben meghozza a szükséges intézkedéseket a szóban forgó rendelkezések alkalmazásából, a jogbiztonság elvnek sérelme okán eredő hátrányos következmények orvoslása érdekében.

50 Következésképpen azt kell válaszolni a második és a harmadik kérdésre, hogy a 2004/290 határozatot úgy kell értelmezni, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaságnak jogában áll e határozatot csak részben alkalmazni bizonyos alcsoportokra, mint például az építési tevékenység egyes fajtáira és meghatározott megrendelőkkel kapcsolatos ügyletekre. Ezen alcsoportok létrehozása során e tagállam köteles tiszteletben tartani az adósemlegesség elvét, valamint az uniós jog általános elveit, többek között az arányosság és a jogbiztonság elvét. A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy valamennyi vonatkozó jogi és ténybeli körülményt figyelembe véve vizsgálja, hogy ez az eset áll-e fenn a jelen ügyben, és hogy adott esetben meghozza a szükséges intézkedéseket az arányosság és a jogbiztonság elvével ellentétes szóban forgó rendelkezések alkalmazásából eredő hátrányos következmények orvoslása érdekében.

A negyedik kérdésről

51 A második és a harmadik kérdésre adott válasz ismeretében nem szükséges megválaszolni a negyedik kérdést.

A költségekről

52 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

1) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 21. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazásának Németország részére történő engedélyezéséről szóló, 2004. március 30-i 2004/290/EK tanácsi határozat 2. cikkének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy az ebben a rendelkezésben szereplő „építési tevékenység” fogalma a 2004. január 20-i 2004/7/EK irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 6. cikke (1) bekezdésének meghatározása szerinti szolgáltatásnyújtásnak tekintendő ügyleteken kívül magában foglalja az ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek minősülő ügyleteket is.**

2) **A 2004/290 határozatot úgy kell értelmezni, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaságnak jogában áll e határozatot csak részben alkalmazni bizonyos alcsoportokra, mint például az építési tevékenység egyes fajtáira és meghatározott megrendelőkkel kapcsolatos ügyletekre. Ezen alcsoportok létrehozása során e tagállam köteles tiszteletben tartani az adósemlegesség elvét, valamint az uniós jog általános elveit, többek között az arányosság és a jogbiztonság elvét. A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy valamennyi vonatkozó jogi és ténybeli körülményt figyelembe véve vizsgálja, hogy ez az eset áll-e fenn az alapügyben, és hogy adott esetben meghozza a szükséges intézkedéseket az arányosság és a jogbiztonság elvével ellentétes szóban forgó rendelkezések alkalmazásából eredő hátrányos következmények orvoslása érdekében.**

Aláírások