A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2006. szeptember 14. *

A C-72/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht München (Németország) a Bírósághoz 2005. február 15-én érkezett, 2005. február 1-jei határozatával terjesztett elő az előtte

a **Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny**

és

a **Finanzamt Landshut**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (előadó) és E. Levits bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: P. Léger,
hivatalvezető: K. Sztranc-Sławiczek főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. március 30-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– A Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny képviseletében J. Wollny és H. Wollny,

– a Finanzamt Landshut képviseletében D. Baumann Regierungsdirektor,

– a német kormány képviseletében U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében R. Hill barrister,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. június 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatali iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. 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 irányelv) 11. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az adóalany által a teljes egészében a vállalkozása eszközének minősülő ingatlan egy része saját szükségleteinek kielégítésére való felhasználását terhelő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) adóalapjának meghatározására vonatkozó jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja HÉA-nak veti alá „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés[t] és szolgáltatásnyújtás[t]".

4 A hatodik irányelv 6. cikk (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősíti „a vállalkozás eszközeinek felhasználás[át] az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított [HÉA] teljes vagy részleges levonására jogosítanak".

5 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja értelmében az adóalap „a 6. cikk (2) bekezdésében említett értékesítés esetében az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása".

6 A hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szerint:

„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 [HÉA], amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]"

7 A hatodik irányelv 20. cikke szerint:

„(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 meghiúsult vásárlások vagy kedvezmények 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 legfeljebb 20 évre meg lehet hosszabbítani.

(3) A tárgyi eszközök módosítási időszak alatt történő teljesítése [helyesen: értékesítése] esetén a tárgyi eszközöket úgy kell tekinteni, mintha 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.

[...]"

A nemzeti szabályozás

8 A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz [BGBl. 1993. I, 565. o., a továbbiakban: UStG]) 3. §-a (9a) bekezdésének 1. pontja ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősíti a vállalkozás eszközeinek az adóalany által vállalkozásidegen célokra történő felhasználását, amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított adó teljes vagy részleges levonására jogosítanak.

9 Az említett 3. § (9a) bekezdésének 1. pontjában hivatkozott szolgáltatásnyújtás adóalapját az UStG 10. §-a határozza meg. Az említett 10. § a 2004. június 30-ig hatályos változatában rögzítette, hogy e szolgáltatásnyújtások esetében az adóalap „az adóalany ezen ügyletek teljesítése érdekében felmerült költségei, amennyiben azok az előzetesen felszámított adó teljes vagy részleges levonására jogosítanak".

10 Az UStG 10. §-a (4) bekezdésének 2. pontja a 2004. július 1-jén hatályba lépett változatában a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalap [...] az ezen ügyletek teljesítése érdekében felmerült kiadások összege, amennyiben azok az előzetesen felszámított adó teljes vagy részleges levonására jogosítanak. E kiadások magukban foglalják a tárgyi eszköz beszerzésének vagy előállításának költségeit is, ha utóbbi a vállalkozás eszközének minősül, és ha ezen egyéb szolgáltatások nyújtásához használják. A legalább 500 euróig terjedő beszerzési vagy előállítási költségek a tárgyi eszközre alkalmazandó, a 15a. §-ban említett módosítási időszaknak megfelelő időszakra egyenlően kerülnek elosztásra."

11 Az UStG 15a. §-a az adólevonások módosítására vonatkozik. Az (1) bekezdésben rögzíti:

„Amikor azon tényezők, amelyeket az eredeti adólevonás meghatározása során figyelembe vettek, megváltoznak a tárgyi eszközök első használatbavételét követő öt éven belül, az e módosításoknak megfelelő visszatérítést minden naptári évben végre kell hajtani azon adók levonásának módosítása útján, amelyek a beszerzési vagy előállítási költségeket terhelték. Ami az ingatlanokat – beleértve lényeges alkotóelemeiket is –, az ingatlanokra vonatkozó polgári jogi rendelkezések által szabályozott módosításokat, valamint az idegen telken álló épületeket illeti, a tízéves határidőt ötéves határidő váltja fel."

12 A jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz) 7. §-a (4) bekezdése 2. pontjának a) alpontja a lakáscélú és 1925. január 1-je után kivitelezett épületekre vonatkozóan úgy rendelkezik, hogy „az épületekre alkalmazandó értékcsökkenési ráta a teljes értékcsökkenésig: [...] évente 2%".

A jogvita alapját képező tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13 2003-ban Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, a J. Wollny és S. Wollny alkotta lakóközösség (a továbbiakban: lakóközösség) ingatlant építtetett, amelyet teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vont. Ebben az épületben található az említett lakóközösség két tagjának magánlakása, valamint egy adótanácsadó iroda helyiségei, amelyet az említett tagok egyikének adnak bérbe. A bérbe adott rész az ingatlan 20,33%-ának felel meg. E bérbeadás HÉA-köteles.

14 A lakóközösség a 2003. december és 2004. január–március hónapokra vonatkozó előzetes HÉA-bevallásában a teljes HÉA-t levonta, amelyet az ingatlan építési költségeiről részére kiszámláztak. Az EStG 7. §-a (4) bekezdése 2. pontjának a) alpontjában az ingatlanokra meghatározott értékcsökkenési rátákra hivatkozva a lakóközösség úgy vélte, hogy az ingatlan 79,67%-os saját célú használatának adóalapja az e magáncélokra használt részre vonatkozó építési költségek 2%-ának 1/12-ed részével egyenlő havi összegnek felel meg.

15 A Finanzamt Landshut a Bundesministerium für Finanzen (a német pénzügyminisztérium) 2004. április 13-i (BStBl. I 2004., 468. o.) levele alapján úgy vélte, az említett adóalapot a HÉA-levonás módosítási időszakának az UStG 15a. §-ában előírt időtartamára hivatkozással kell megállapítani, azaz tíz évben. Korrigálta tehát a lakóközösség számítását, és az épület egy részének saját célú használata után az e részre vonatkozó építési költségek 10%-ának 1/12-ed részében állapította meg a HÉA havi adóalapját.

16 Mivel a Finanzamt Landshut elutasította az előző pontban kifejtett számításnak megfelelően kibocsátott előzetes adómegállapító határozatok ellen a lakóközösség által benyújtott panaszokat, utóbbi keresetet nyújtott be a Finanzgericht Münchenhez.

17 E bíróság úgy véli, hogy az elé terjesztett jogvita eldöntése a teljes egészében a lakóközösség vállalkozása eszközének minősülő ingatlan saját célú használatára vonatkozó adóalap meghatározásától függ. Megállapítva, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja nem határozza meg „a kiadás" fogalmát, az e fogalomnak tulajdonítható jelentést vizsgálja.

18 E tekintetben megállapítja, hogy a Bíróság C-230/04. sz. Enkler-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélete (EBHT 1996., I-4517. o.) és C-269/00. sz. Seeling-ügyben 2003. május 8-án hozott ítéletének (EBHT 2003., I-4101. o.) 54. pontja olyan elemeket tartalmaz, amelyek közül egyesek az alperes, mások a német adóhatóság feltevésének igazolására alkalmasak.

19 Ilyen körülmények között a Finanzgericht München úgy határozott, felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Hogyan kell értelmezni a [hatodik irányelv] 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában írt »kiadás« fogalmát? A teljes egészében a vállalkozás eszközének minősülő épületben lévő magáncélra használt lakással kapcsolatban felmerült kiadás magában foglalja-e (a folyó ráfordítások mellett) a mindenkori nemzeti jogszabályok alapján megállapított, az épületek elhasználódása utáni éves értékcsökkenési leírást és/vagy a beszerzési és előállítási költségeknek a mindenkori tagállami adólevonás-módosítási időszakhoz igazodva kiszámított éves levonási hányadát is, amelyek adólevonásra jogosítottak?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

20 Előzetesen fel kell idézni, hogy a hatodik irányelv által felállított rendszer logikájából következően szükségképpen levonható az adóalany által az adóköteles tevékenységei érdekében felhasznált termékeket és szolgáltatásokat terhelő adó. Az előzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással. Ha a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles értékesítési ügyletekhez használják fel, a kettős adóztatás elkerülése érdekében szükségszerűen levonható az előzetesen felszámított adó. Ugyanakkor, amennyiben az adóalany által beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a HÉA hatálya alá nem tartozó tevékenység érdekében használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az előzetesen felszámított adó levonására (lásd a C-184/04. sz., Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3039. o.] 24. pontját).

21 Amennyiben tárgyi eszközöket mind vállalkozási, mind vállalkozásidegen célra használnak, az adóalanynak lehetősége van a HÉA vonatkozásában választani, hogy ezt az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonja, vagy teljes egészében magántulajdona körében tartja, ezzel teljesen kizárva a HÉA rendszeréből, vagy akár csak a tényleges szakmai használattal érintett hányadot viszi be a vállalkozásába (a C-434/03. sz., Charles és Charles-Tijmes ügyben 2005.július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7037. o.] 23. pontja).

22 Ha az adóalany úgy dönt, hogy a részben adóköteles üzleti tevékenység céljára, részben magáncélra használt tárgyi eszközt a vállalkozás vagyona körébe vont terméknek tekinti, jogosult teljes mértékben és azonnal levonni a termék beszerzése után előzetesen felszámított adót (lásd a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet 41. pontját, valamint a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 24. pontját).

23 A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja alapján, amennyiben a vállalkozás vagyonának körébe vont tárgyi eszköz után az áthárított

HÉA teljes vagy részleges levonására van lehetőség, ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül az ilyen eszköz felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra. Az ilyen, a fenti irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szerinti adóköteles ügyletnek minősülő felhasználás esetén a 11. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja szerint az adó alapja az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült költsége (a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 25. pontja).

24 Következésképpen azon adóalany, aki úgy dönt, hogy az épületet teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vonja, és ezen épület egy részét saját szükségleteinek kielégítésére használja, joga van egyrészt az említett épület teljes építési költségére előzetesen felszámított HÉA levonására, valamint másrészt köteles ennek megfelelően HÉA-t fizetni az említett használat során felmerült kiadások alapján (a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet 43. pontja).

25 Ezzel összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés arra vonatkozik, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti „a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadás" fogalmát hogyan kell értelmezni? A fenti bíróság lényegében azt kérdi, hogy ezen összeget az épületek elhasználódása utáni értékcsökkenési leírásra alkalmazandó nemzeti jogszabályokra hivatkozással, vagy a HÉA-levonás módosítási időszakának a hatodik irányelv 20. cikkével összhangban a nemzeti jogszabályban megállapított időtartamára tekintettel kell-e meghatározni.

26 A kérdéses fogalom olyan közösségi jogi rendelkezésben szerepel, amely nem utal a tagállamok jogára annak jelentése és terjedelme meghatározása érdekében. Ebből következik, hogy e fogalom értelmezését általánosságban nem lehet az egyes tagállamok mérlegelésére bízni (lásd ebben az értelemben az 51/76. sz., Verbond van Nederlandse Ondernemingen ügyben 1977. február 1-jén hozott ítélet [EBHT 1977., 113. o.] 10. és 11. pontját).

27 E fogalom általában azon kiadásoknak felel meg, amelyek magához az eszközhöz kapcsolódnak (lásd a fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítélet 36. pontját). Magában foglalja az olyan kiadásokat, mint például az említett eszköz beszerzési és előállítási költségei, amelyek a HÉA levonására jogosítanak, és amelyek nélkül a szóban forgó saját célú használat nem valósulhatott volna meg.

28 Mivel azonban a hatodik irányelv nem tartalmazza az érintett kiadások összegének meghatározására szolgáló szabályok egységes és pontos fogalmához szükséges utalásokat, el kell fogadni, hogy a tagállamok bizonyos mérlegelési lehetőséggel rendelkeznek e szabályokat illetően, feltéve, hogy nem hagyják figyelmen kívül a kérdéses rendelkezés célját és a hatodik irányelv rendszerében elfoglalt helyét (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Verbond van Nederlandse Ondernemingen ügyben hozott ítélet 16. és 17. pontját).

29 A jelen esetben tehát meg kell vizsgálni, hogy az említett kiadások összegének meghatározása céljából a nemzeti jogszabályok által a hatodik irányelv 20. cikkével összhangban megállapított adólevonás-módosítási időszak időtartamára történő utalás összeegyeztethető-e a fenti irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdése c) pontjának céljával és annak az irányelv rendszerében elfoglalt helyével.

30 Az utóbbi rendelkezés tárgya az adóalany által az említett vállalkozás vagyonának körébe vont eszköz saját célú használata – vagy általánosabban vállalkozásidegen célú használata – adóalapjának meghatározása, amely a HÉA alá tartozik, mivel az említett irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja az ilyen használatot ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősíti.

31 E minősítésnek annak megakadályozása a célja, hogy azon adóalany, aki levonhatta a vállalkozás vagyonának körébe vont termék beszerzési és előállítási költségeire vonatkozó HÉA-t, mentesüljön ezen adó megfizetése alól, amennyiben e terméket vagy annak egy részét saját céljaira használja (lásd az 50/88. sz. Kühne-ügyben 1989. június 27-én hozott ítélet [EBHT 1989., 1925. o.] 8. pontját).

32 Amint azt a német kormány és a tárgyaláson az Egyesült Királyság Kormánya hangsúlyozta, e mechanizmus révén egyrészt az adóalany és a végső fogyasztó közötti egyenlő elbánás biztosításáról van szó, megakadályozva, hogy az első jogtalan előnyben részesüljön a terméket megvásárló, HÉA-t fizető másodikkal szemben (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítélet 33 és 35. pontját, valamint a C-412/03. sz., Hotel Scandic Gåsabäck ügyben 2005. január 20-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-743. o.] 23. pontját).

33 Másrészt a hatodik irányelv által felállított rendszer logikájának (lásd a jelen ítélet 20. pontját) megfelelően az előzetesen felszámított HÉA levonása és az áthárított adó beszedése közötti összefüggés biztosítása a cél (ebben az értelemben lásd Jacobs főtanácsnok fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyre vonatkozó indítványának 60. pontját).

34 Bár alkalmazási köre nem esik teljesen egybe a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontjáéval, az említett irányelv 20. cikke által felállított rendszer – akárcsak a fent hivatkozott rendelkezés – alkalmazható az olyan helyzetekre, amelyben a terméket az adólevonásra jogosító használatát követően adólevonásra nem jogosító tevékenységre használják (lásd a fent hivatkozott Uudenkaupungin kaupunki ügyben hozott ítélet 30. pontját). Amint azt a főtanácsnok indítványa 98. pontjában megállapította, a hatodik irányelvnek mind a 6. cikke (2) bekezdése, mind a 20. cikke olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben a terméket egyszerre használják az üzleti tevékenység céljára és saját célra.

35 Továbbá a módosítási rendszer célja azonos a tárgyi eszköz saját célú használata utáni HÉA-felszámítás céljával. Egyrészt ugyanis annak elkerüléséről van szó, hogy az adóalany jogtalan előnyt szerezzen a végső fogyasztóval szemben, azáltal, hogy olyan adólevonásoknak megfelelő összegek fizetésére kötelezik, amelyekre nem volt jogosult (lásd ebben az értelemben a C-487/01. és C-7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5337. o.] 90. pontját, valamint a fent hivatkozott Uudenkaupungin kaupunki ügyben hozott ítélet 30. pontját).

36 Másrészt az előzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése közötti összefüggés biztosításáról van szó (lásd Jacobs főtanácsnok fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyre vonatkozó indítványának 60. pontját).

37 E közös célra, valamint a 6. és 20. cikk által e rendelkezéseknek a hatodik irányelv rendszerében szánt kiegészítő szerepre tekintettel a tagállam nem hagyhatja figyelmen kívül azon mérlegelési lehetőséget, amellyel akkor él, amikor a vállalkozás eszköze saját célú használata adóalapjának meghatározása céljából az adólevonás-módosításra vonatkozó szabályok alkalmazását írja elő.

38 Amint azt a német kormány a tárgyaláson hangsúlyozta, és a főtanácsnok indítványa 95. pontjában megállapította, e megoldás egyébiránt hozzájárul azon adóelőny csökkentéséhez, amelyet a megosztott HÉA-teher a vállalkozási eszközt saját célokra használó adóalanynak juttat a végső fogyasztóhoz képest, aki a teljes HÉA-terhet köteles viselni az ilyen ingatlan megszerzése vagy építése során.

39 Továbbá amint ugyancsak e kormány, valamint a tárgyaláson az Egyesült Királyság Kormánya hangsúlyozta, e megoldás lehetővé teszi az adólevonás-módosítási időszak végén az ingatlan HÉA-mentes átruházása esetén előforduló adómentes végső fogyasztási helyzetek elkerülését. E megoldás ugyanis azáltal, hogy az érintett ingatlan saját célú használatára vonatkozó HÉA-teher megoszlását egybeveti az említett időszak tartamával, e használatra vonatkozóan biztosítja ezen adó teljes összegének beszedését a HÉA alól mentes ingatlannak az ezen időszak lejártakor felmerülő esetleges viszonteladása előtt előzetesen számolt adólevonásnak megfelelően.

40 Az előzőekből következik, hogy az érintett nemzeti jogszabály által elfogadott megoldás megfelel a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése céljának.

41 Amint azzal a lakóközösség érvelt, való igaz, hogy a fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítélet 36. pontjában a 6. cikk (2) bekezdésével és a 11. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontjával összefüggésben a Bíróság „az eszköz elhasználódása utáni értékcsökkenéshez hasonló" kiadásokra hivatkozott.

42 E megállapítást azonban nem lehet úgy magyarázni – nehogy figyelmen kívül maradjon azon mérlegelési lehetőség, amellyel a tagállamok e tekintetben rendelkeznek – mint ami azt mutatja, hogy utóbbiaknak a vállalkozás ingatlanának saját célú használata utáni HÉA adóalapja meghatározása érdekében nincs más választásuk, mint az ingatlanok elhasználódása utáni értékcsökkenésre vonatkozó nemzeti jogszabályok alkalmazása, minden egyéb olyan módot kizárva, ami pedig a kérdéses nemzeti jogszabályhoz hasonlóan összeegyeztethető lenne a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének céljával.

43 A lakóközösség állításával ellentétben a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet sem olyan jellegű, hogy megkérdőjelezné a fenti megállapításokat.

44 Az ezen ítélet alapjául szolgáló és szintén az adóalany vállalkozása eszközének minősülő ingatlan vegyes használatára vonatkozó ügyben a német kormány az ezen ingatlan saját célú használatának a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja alapján HÉA-mentes, és következésképp az előzetesen felszámított HÉA levonására nem jogosító ingatlan-bérbeadáshoz való hasonlítását javasolta. Feltevése alátámasztására többek között azzal érvelt, hogy az ingatlan teljes építési költségeire felszámolt adó levonásának megengedéséből és az ingatlan saját célú használatáért megosztott módon való adóztatásból álló megoldástól eltérően az általa javasolt megoldás olyan jellegű, hogy kizárja az adómentes végső fogyasztási helyzeteket az ingatlannak a hatodik irányelv 20. cikkében előírt módosítási időszak lejártát követő HÉA-mentes vizsonteladása esetén.

45 A Bíróság azonban úgy vélte, hogy az ilyen saját célú használat nem minősül a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja szerinti bérbeadásnak (fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet 49–52. pontja).

46 Ilyen összefüggésben állapította meg a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet 54. pontjában, hogy bár azon tény, hogy engedélyezik az adóalany számára, hogy az épületet teljes egészében a vállalkozás vagyonának körébe vonja, és következésképp levonja a teljes építési költségek után előzetesen járó HÉA-t, azon következménnyel járhat, hogy a végső fogyasztást nem adóztatják meg, mert a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt módosítási időszak csak részlegesen korrigálhatja az épület építése idején előzetesen felszámított HÉA levonását, ez a közösségi jogalkotó szándékos választásának eredménye, és nem követelheti meg a fenti irányelv 13. cikke B. része b) pontjának kiterjesztő értelmezését.

47 Ezzel a Bíróság megállapította, hogy a hatodik irányelv 20. cikkében előírt módosítási időszak tartama korlátozottan volt alkalmas az adómentes végső fogyasztási helyzetek kizárására abban az esetben, ha a vállalkozás ingatlanjának saját célú használata utáni HÉA felszámításának elosztását az említett módosítási időszaknál hosszabb időtartamra engedélyezték.

48 Amint azzal a német kormány érvelt, és ahogyan a főtanácsnok az indítványa 90. pontjában hangsúlyozta, e megállapítást mégsem lehet úgy olvasni, mint ami megfosztja a tagállamokat azon lehetőségtől, hogy az ilyen saját célú használat adóalapjának meghatározása érdekében olyan módszerhez folyamodjanak, amely – mint például az említett adónak a levonás-módosítási időszaknak megfelelő időtartamra való elosztása – az adóalanyok és a végső fogyasztók közötti egyenlőségre törekedve lehetővé teszi, amennyire lehetséges, az adómentes végső fogyasztási helyzetek elkerülését a termék adóalany általi adómentes átruházása esetén.

49 Végül ahhoz, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak hasznos választ lehessen adni egy, a bizonyos írásbeli észrevételekben, valamint a tárgyaláson felvetett kérdésre, tovább kell pontosítani – amint azzal az Európai Közösségek Bizottsága, valamint a német kormány és az Egyesült Királyság Kormánya érveltek –, hogy abban az esetben, ha azon telek megszerzési költségei, amelyre a részben saját célokra használt ingatlant emelték, a HÉA alá tartoztak, és ha az adóalany – azzal, hogy ezt a telket a vállalkozása vagyonának körébe vonta – elérte ezen adó levonását, az említett költségeket bele kell vonni a saját célú használat utáni HÉA adóalapjába.

50 Egyrészt ugyanis az adóalany részéről a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadás fogalmát a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja értelmében úgy kell érteni, mint amely lefedi az e célból felmerült valamennyi kiadást, beleértve a terület megszerzéséhez kapcsolódókat is, amelyek nélkül a kérdéses saját célú használatra nem kerülhetett volna sor.

51 Másrészt a telek megszerzési költségeinek – amelyek egyébként a HÉA levonására jogosítottak volna – a HÉA adóalapjából való kizárása megszakítaná az előzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése közötti összefüggést.

52 A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megítélése, hogy azon telek alperes általi megszerzése, amelyre a kérdéses épületet emelték, a HÉA alá tartozott-e, és hogy ez utóbbi levonta-e ezen adót.

53 Az előző megállapításokra tekintettel, a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy az adóalany által teljes egészében a vállalkozása vagyona körébe vont ingatlan egy részének saját célú használata utáni HÉA adóalapját az ingatlan megszerzési vagy építési költségei olyan részében állapítják meg, amely a HÉA-levonás módosítási időszakának az említett irányelv 20. cikkével

összhangban előírt időtartamára figyelemmel kerül meghatározásra. Ennek az adóalapnak magában kell foglalnia azon telek megszerzésének költségeit, amelyre az épületet emelték, amennyiben a megszerzés adóköteles volt, és az adóalany ezt az adót levonta.

A költségekről

54 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:

Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi 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 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy az adóalany által teljes egészében a vállalkozása vagyona körébe vont ingatlan egy részének a saját célú használata utáni hozzáadott-értékadó adóalapját az ingatlan megszerzési vagy építési költségei olyan részében állapítják meg, amely a hozzáadottértékadó-levonás módosítási időszakának az említett irányelv 20. cikkével összhangban előírt időtartamára figyelemmel kerül meghatározásra.

Ennek az adóalapnak magában kell foglalnia azon telek megszerzésének költségeit, amelyre az épületet emelték, amennyiben a megszerzés adóköteles volt, és az adóalany ezt az adót levonta.

Aláírások