A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2006. március 30. *

A C-184/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Korkein hallinto-oikeus (Finnország) a Bírósághoz 2004. április 19-én érkezett, 2004. április 16-i határozatával terjesztett elő

az **Uudenkaupungin kaupunki**

által indított eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

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

főtanácsnok: C. Stix-Hackl,
hivatalvezető: H. von Holstein hivatalvezető-helyettes,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. június 22-i tárgyalásra,

* Az eljárás nyelve: finn.

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Uudenkaupungin kaupunki képviseletében M. Pikkujämsä asianajaja,

– a finn kormány képviseletében T. Pynnä és E. Bygglin, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Gentili avvocato dello Stato,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében L. Ström van Lier és I. Koskinen, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. szeptember 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal 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: a hatodik irányelv) 13. cikke C. része második bekezdésének, 17. cikke (6) bekezdése második albekezdésének és 20. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelem lényegében azt kérdést veti fel, hogy a hatodik irányelv alapján biztosítani kell-e a lehetőséget a tárgyi eszközök után előzetesen felszámított hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) levonásának módosítására abban az esetben, ha valamely ingatlant először adómentes tevékenységhez, majd a hatodik irányelv 13. cikkének C. részében biztosított választási jog gyakorlását követően adóköteles tevékenységhez használtak.

3 A kérelmet az Uudenkaupungin kaupunki (Uusikaupunki város, Finnország, a továbbiakban: Uusikaupunki) által a Helsingin hallinto oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) azon határozata ellen benyújtott fellebbezés elbírálása keretében terjesztették elő, amelyben e bíróság elutasította Uusikaupunki által a Lounais-Suomen verovirastnak (dél-nyugat finnországi adóigazgatóság) az Uusikaupunki adólevonásmódosításra és HÉA-visszatérítésre irányuló kérelmét elutasító határozata ellen benyújtott keresetet.

Jogi háttér

A hatodik irányelv

4 A hatodik irányelv 5. cikkének (6) és (7) bekezdése szerint:

„(6) Az ellenérték fejében történő teljesítéssel egy tekintet alá tartozik, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, vagy ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót teljesen vagy részben levonták [helyesen: az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljesen vagy részben levonható volt]. Az üzleti célú termékmintákra vagy kis értékű ajándékokra azonban ez nem vonatkozik.

(7) A tagállamok az ellenérték ellenében történő értékesítéssel azonos elbírálás alá vonhatják a következőket:

a) az adóalany által üzletvitele keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott termékek üzleti célra történő felhasználása, amennyiben az ilyen terméknek egy másik adóalanytól való megszerzése nem jogosítaná fel a hozzáadottérték-adó teljes levonására [helyesen: amennyiben ezen termék valamely másik adóalanytól történő beszerzése utáni előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó nem lenne teljesen vagy részben levonható];

b) a terméknek az adóalany által egy nem adóköteles tevékenységhez történő felhasználása, ha e termék beszerzése vagy felhasználása – az a) pontnak megfelelően – az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes vagy részleges levonására jogosította [helyesen: ha ezen termék beszerzése vagy az a) pontnak megfelelő felhasználása után az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljesen vagy részben levonható volt];

c) a (8) bekezdésben meghatározott esetek kivételével, a termékek valamely adóalany vagy jogutódja által történő megtartása az adóköteles gazdasági tevékenység folytatásának megszüntetése után, ha e termékek beszerzése vagy felhasználása – az a) pontnak megfelelően – teljes vagy részleges adólevonásra jogosította [helyesen: ha ezen termékek beszerzése vagy az a) pontnak megfelelő felhasználása után az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljesen vagy részben levonható volt].”

5 A hatodik irányelv 6. cikkének (2) és (3) bekezdése ekként rendelkezik:

„(2) Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes vagy részleges levonására jogosítanak [helyesen: amennyiben ezen termékek után az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljesen vagy részben levonható];

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

A tagállamok eltérhetnek az e bekezdésben foglaltaktól, amennyiben ezen eltérések nem eredményezik a verseny torzulását.

(3) A verseny torzulásának elkerülése érdekében a tagállamok – a 29. cikk szerinti konzultációval összhangban – az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatással azonos elbírálásban részesíthetik az adóalany saját vállalkozása részére nyújtott szolgáltatását azon esetben, ha azt egy másik adóalany végezte volna, és e szolgáltatásnyújtás nem jogosította volna az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes levonására [helyesen: amennyiben e szolgáltatásnyújtás után az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó nem lett volna teljes mértékben levonható abban az esetben, ha azt egy másik adóalany végezte volna].”

6 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja alapján a tagállamok mentesítik az ingatlanok bérbeadását a HÉA alól. Az irányelv 13. cikke C. részének értelmében a tagállamok biztosíthatják az adóalanyaik részére, hogy az adózást válasszák az ingatlanok bérbeadása tekintetében. E cikk második bekezdése szerint azonban a tagállamok korlátozhatják e választási lehetőség terjedelmét, és meghatározzák gyakorlásának módjait.

7 A hatodik irányelvnek az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre című 17. cikke ekként rendelkezik:

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

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

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

[...]

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

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

8 Tekintettel arra, hogy a Tanácson belül nem tudtak megegyezni azon költségek köréről, amelyek után kizárható lenne az adólevonásra vonatkozó jog, a mai napig nem fogadták el a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének első albekezdésében említett közösségi szabályokat.

9 A hatodik irányelv 18. cikkének (1) és (2) bekezdése meghatározza az adólevonási jog gyakorlásának bizonyos feltételeit. E cikk (3) bekezdése szerint a tagállamok megállapítják azon feltételeket és eljárási módokat, amelyek alapján az adóalany számára engedélyezni lehet az olyan jellegű adólevonást, amelyet az (1) és (2) bekezdés alapján nem gyakorolt.

10 A hatodik irányelv „adólevonások módosítása" című 20. cikkének rendelkezései 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; 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 öt éves 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.

(5) Ha valamely tagállamban a (2) és a (3) bekezdés alkalmazásának gyakorlati következményei jelentéktelennek bizonyulnak, a tagállam a 29. cikk szerinti konzultáció fenntartásával az érintett tagállamon belüli összes adózási következmény és a fölösleges igazgatási munkák elkerülése érdekében lemondhat ezen bekezdések alkalmazásáról, feltéve, hogy ez nem vezet a verseny torzulásához.

[...]"

11 A hatodik irányelv 29. cikke bevezette a tagállamok és a Bizottság képviselőiből álló „hozzáadottérték-adó bizottságot", amely megvizsgálhatja a hozzáadottérték-adó körébe tartozó közösségi rendelkezések alkalmazását érintő kérdéseket.

A nemzeti szabályozás

12 A HÉA-ról szóló törvény (arvonlisäverolaki, 1501. sz. törvény, 1993. december 30., a továbbiakban: AVL) 27–30. cikke tartalmazza az ingatlanok bérbeadására vonatkozó adózási szabályokat. Az AVL 27. cikkének első bekezdése értelmében az ingatanok bérbeadása mentes a HÉA alól. Az AVL 30. cikkének első bekezdése alapján az adóalanyok jogosultak az adózást választani az ingatlanok bérbeadása tekintetében,

feltéve hogy az ingatlant az állam használja, vagy annak használata folyamatosan adólevonásra jogosító, azaz adóköteles tevékenységek érdekében történik.

13 Az AVL 33. cikke alapján az ingatlan építése vagy felújítása során végzett építési szolgáltatásokat még akkor is saját használatra teljesített értékesítésnek kell tekinteni, ha a vállalkozás az ingatlant értékesíti, vagy azt az adólevonásra jogosító tevékenységtől eltérő tevékenységre használja, feltéve hogy az építési szolgáltatások, illetve az ingatlan beszerzése után az adó levonható volt, vagy magát az építési szolgáltatást adólevonásra jogosító tevékenység keretében végezték.

14 Az AVL 102–118. cikke tartalmazza az adólevonási jogra vonatkozó rendelkezéseket. Az AVL-nek az adólevonási jog általános feltételeit szabályozó 102. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szerint az adóalany levonhatja az adóköteles tevékenysége keretében valamely másik adóalanytól beszerzett eszközt vagy igénybe vett szolgáltatást terhelő adót. Az AVL-nek az építési szolgáltatásokat terhelő adó levonását szabályozó 106. cikke értelmében az az ingatlantulajdonos, aki e törvény 30. cikkének megfelelően a hozzáadottérték-adózást választotta, a 102. cikknek megfelelően gyakorolhatja adólevonási jogát az általa az ingatlan adóköteles bérbeadása érdekében beszerzett eszközök, illetve igénybe vett szolgáltatások tekintetében.

15 Az adókötelezettség választását megelőzően végzett ingatlanberuházásokat terhelő HÉA azonban csak akkor vonható le, ha a választás jogát az adott beruházás üzembe helyezését követő hat hónapon belül gyakorolják. Amennyiben az ingatlant az adóköteles tevékenység céljából történő felhasználást megelőzően eredetileg adómentes tevékenység céljából vették használatba, az AVL az ingatlan felújítása, építése és beszerzése tekintetében nem teszi lehetővé az adólevonások módosítását vagy kijavítását az adóalany javára abban az esetben, ha az adókötelezettség iránti kérelmet a fenti határidő lejártát követően nyújtották be.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16 Uusikaupunki felújította a tulajdonában álló ingatlant, és annak egyes helyiségeit részben 1995. június 1-jétől, részben 1995. szeptember 1-jétől bérbe adta a finn államnak. Uusikaupunki 1995. augusztus 31-től szintén bérbe adta az általa saját használatra épített ipari csarnokot valamely adóköteles társaság részére. E két projekt költségében foglalt HÉA elérte a 2 206 224 FIM-t.

17 Uusikaupunki 1996. április 4-én kérelmet nyújtott be a Turun lääninverovirastóhoz (turkui regionális adóigazgatóság) az AVL 30. cikke alapján, amelyben az adózást választotta a fent említett két ingatlan bérbeadása tekintetében. Az adóhatóság a kérelmet benyújtásának napjával kezdődő hatállyal fogadta el, mivel azt az AVL 106. cikkében foglaltakkal szemben nem az ingatlan használatbavételét követő hat hónapon belül nyújtották be.

18 Uusikaupunki két, 1998. szeptember 8-i és 2000. március 30-i kérelmében a hatodik irányelv 20. cikkére hivatkozva kérte a Lounais-Suomen verovirastótól az adólevonások módosítását és az 1996-1999. évek során végzett építési és felújítási munkákkal kapcsolatban megfizetett HÉA egy részének visszatérítését. A visszaigényelt összeg a törvényes kamatokkal együtt elérte az 1 651 653 FIM-t.

19 A Lounais-Suomen verovirasto 2000. május 3-i határozataival elutasította a kérelmeket azon okból, hogy az építési és felújítási munkákkal kapcsolatban megfizetett HÉA levonása az AVL 106.cikke alapján csak akkor lehetséges, ha az adókötelezettség választásának jogát az ingatlanok használatbavételétől számított hat hónapon belül gyakorolják.

20 Uusikaupunki keresetet nyújtott be a Helsingin hallinto oikeus-hoz e határozatok hatályon kívül helyezése iránt, amelyet az elutasított. Az alapügy felperese így fellebbezett ezen határozat ellen a Korkein hallinto oikeus-nál (legfelsőbb közigazgatási bíróság).

21 A Korkein hallinto-oikeus azt kérdezi, hogy ellentétesek-e a hatodik irányelvvel az AVL által az adólevonási jog gyakorlásával szemben meghatározott feltételek a tekintetben, hogy a finn jog kizárja a HÉA levonásának módosítását az olyan ingatlan bérbeadása tekintetében, amelyet az adóköteles tevékenység céljából történő felhasználást megelőzően eredetileg adómentes tevékenység érdekében vettek használatba, kivéve akkor, ha az ingatlan használatbavételét követő hat hónapon belül a bérbeadásra vonatkozóan kérelmet nyújtottak be az adókötelezettség választása iránt.

22 A kérdést előterjesztő bíróság szerint kétségtelen, hogy Uusikaupunki a szóban forgó felújítási és építési munkákkal kapcsolatban végzett beszerzései során adóalanyként járt el, és e beszerzések az alapügy felperesének gazdasági érdekeit szolgálták.

23 Ilyen körülmények között a Korkein hallinto-oikeus akként határozott, hogy felfüggeszti eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [hatodik] irányelv 20. cikkét – amennyiben e cikk (5) bekezdéséből más nem következik – úgy kell-e értelmezni, hogy köteles a tagállam az e cikkben említett adólevonásokra vonatkozó módosításra a tárgyi eszközök tekintetében?

2) A [hatodik] irányelv 20. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az e cikkben említett, az adólevonásokra vonatkozó módosítást alkalmazni kell abban az esetben is, ha

a tárgyi eszköz – az adott esetben ingatlan – először adómentes tevékenységre szolgált, ahol az adólevonás eredetileg teljesen kizárt volt, és csak később, a módosítási időszak alatt használták azt HÉA-köteles tevékenységhez?

3) A [hatodik] irányelv 13. cikke C. részének második bekezdését lehet-e úgy értelmezni, hogy a tagállamok korlátozhatják az adólevonási jogot az ingatlanberuházásokkal kapcsolatos beszerzések tekintetében – a HÉA-ról szóló finn törvényben előírt módon – úgy, hogy e jogot kizárják az olyan esetekben, mint amelyek a jelen ügyben felmerültek?

4) A [hatodik] irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdését lehet-e úgy értelmezni, hogy a tagállamok korlátozhatják az adólevonási jogot az ingatlanberuházásokkal kapcsolatos beszerzések tekintetében – a HÉA-ról szóló finn törvényben előírt módon – úgy, hogy e jogot kizárják az olyan esetekben, mint amelyek a jelen ügyben felmerültek?"

Az első kérdésről

24 Előzetesen fel kell idézni, hogy a hatodik irányelv által felállított rendszer logikájából következően szükségképpen levonható az adóalany által az adóköteles tevékenységeihez felhasznált eszközöket és szolgáltatásokat terhelő adó. Az előzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással. Ha az adóalany által beszerzett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a HÉA hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az előzetesen felszámított adó levonására. Ugyanakkor, amennyiben az eszközöket és a szolgáltatásokat adóköteles értékesítési ügyletekhez használják fel, a kettős adóztatás elkerülése érdekében szükségszerűen levonható az előzetesen felszámított adó.

25 A hatodik irányelv 20. cikke szerinti adólevonás-módosításra meghatározott határidő segítségével elkerülhetők az adóalany számára az adólevonás összegének kiszámítása során jelentkező pontatlanságok, valamint az indokolatlan előnyök és hátrányok, különösen abban az esetben, ha az adóbevallást követően megváltoznak a levonás összegének meghatározása során eredetileg figyelembe vett körülmények. A módosítások bekövetkezésének valószínűsége különösen a gyakran több évig tartó időszakon át használt tárgyi eszközök esetén nagy, mivel ezen időszak során megváltozhat ezen eszközök felhasználása. A hatodik irányelv így öt éves – az ingatlanok esetén húsz évre meghosszabbítható – határidőt állapít meg, amely során eltérhet az egymást követően érvényesített adólevonások összege.

26 Az adólevonások módosítására vonatkozó szabályok lényeges szerepet töltenek be a hatodik irányelv rendszerében a tekintetben, hogy azok célja az adólevonás pontos összegének, és így az adó semlegességének biztosítása. A hatodik irányelv 20. cikkének az alapügyben felmerült tárgyi eszközökre vonatkozó (2) bekezdésének megfogalmazása kétséget sem hagy a rendelkezés kötelező jellege felől.

27 Az állandó ítélkezési gyakorlatból egyébiránt az következik, hogy mivel valamennyi tagállamban hasonló módon kell alkalmazni az adólevonási jog korlátait, és így az adólevonások módosításait, ezektől eltérni csak a hatodik irányelvben kifejezetten említett esetekben lehet (lásd e tekintetben a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3795.o] 27. pontját). Tovább erősíti e rendelkezés kötelező jellegét az, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (5) bekezdése igen pontosan meghatározza azon feltételeket, amelyek teljesülése esetén valamely tagállam lemondhat e cikk (2) bekezdésének alkalmazásáról. Ezzel összefüggésben hangsúlyozni kell, hogy a tárgyalás során nézeteltérés bontakozott ki a finn kormány és a Bizottság között azt illetően, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (5) bekezdésének megfelelően sor került-e a 29. cikk által felállított bizottsággal való konzultációra, és mi volt annak az eredménye. Mindazonáltal a nemzeti bíróság által feltett kérdések nem kifejezetten annak vizsgálatára irányulnak, hogy a jelen esetben teljesülnek-e az eltérést engedő fenti rendelkezés alkalmazásának feltételei.

28 Ami a finn kormány azon érvét illeti, miszerint a hatodik irányelv 20. cikkének (4) bekezdése megengedi a tagállamok számára, hogy meghatározzák a „tárgyi eszközök" fogalmát, és az építési szolgáltatások nem szükségszerűen tartoznak e fogalom alá, elegendő arra utalni, hogy e kormány elismeri, hogy a finn jogban semmilyen meghatározás nem létezik e kifejezésre, tekintve hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (2)–(5) bekezdését nem ültették át a nemzeti jogba. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következően ugyanis az a tagállam, amely nem tett eleget valamely irányelv rendelkezéseinek átültetésére vonatkozó kötelezettségének, nem hivatkozhat a közösségi polgárokkal szemben azon korlátozásokra, amelyeket e rendelkezések alapján bevezethetett volna (lásd e tekintetben a C-6/90. és C-9/90. sz., Francovich és társai egyesített ügyekben 1991. november 19-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-5357. o.] 21. pontját és a C-142/04. sz. Aslanidou-ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7181. o.] 35. pontját).

29 Ezenfelül a finn kormány előadásával ellentétben az előzetesen felszámított adó levonásának a hatodik irányelv 20. cikkében biztosított módosítása nem a termék kivonásának, illetve az adóalany által a saját célokra végzett szolgáltatások adóztatására vonatkozó 5. cikk (6) bekezdésének, illetve 6. cikk (2) bekezdésének egyszerű alternatívája, tehát a tagállamok semmiképpen nem választhatnak a módosítási, illetve a saját célokra végzett ügyletre vonatkozó szabályok átültetése között, mivel mindkettő alkalmazása kötelező.

30 Jóllehet mind a 20. cikk, mind az 5. és a 6. cikk fő szabályként alkalmazható az olyan helyzetre, amelyben az eszközt az adólevonásra jogosító használatát követően adólevonásra nem jogosító tevékenységre használják, és jóllehet e két szabály működési mechanizmusának e helyzetben ugyanazok a gazdasági hatásai (lásd e tekintetben 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), nem ez a helyzet abban az ellenkező és az alapügyben irányadó esetben, amikor az eszközt az adólevonásra nem jogosító használatát követően adólevonásra jogosító tevékenységre használják fel. A jelen ügyben irányadó második esetben az adóalany nem a hatodik irányelv 5. és 6. cikke, hanem kizárólag az irányelv 20. cikke alapján

gyakorolhatja az adólevonások módosításának jogát. Ennek megfelelően e helyzetekben elengedhetetlen az irányelv 20. cikkének alkalmazása, függetlenül attól, hogy a nemzeti jogba átültették-e az irányelv 5. és 6. cikkét.

31 Még akkor is, ha figyelembe vesszük azon helyzeteket, amikor valamely eszköz felhasználása úgy változik meg, hogy az előbb adólevonásra jogosító tevékenységet, majd arra nem jogosító tevékenységet szolgál, és ennek következtében a fent említett rendelkezések együttesen alkalmazhatók, ezekből a finn kormány előadásával ellentétben semmilyen olyan ellentmondás nem adódik, amely alátámaszthatná az irányelv 20. cikkében rögzített adólevonások módosítására vonatkozó eljárás alkalmazásának mellőzését.

32 A finn kormány a tárgyalás során annak az adóköteles tevékenység folytatása során beszerzett ingatlannak a példáját említette, amelyet egy évvel a beszerzést követően négy éven át adómentes tevékenységhez használnak. A finn kormány előadja, hogy elvben mind a hatodik irányelv 20. cikke, mind az 5. cikkének (6) bekezdése és 6. cikkének (2) bekezdése alkalmazandó e helyzetre, e rendelkezések azonban különböző és egymással összeegyeztethetetlen eredményre vezetnek. A 20. cikk (2) bekezdése alapján a vételárban foglalt HÉA levonásának a második évtől kezdődő módosítása a levonható adót az adó összegének 1/5-ére korlátozná, amely hányad megfelel az ingatlan első évi használatára eső adónak. Ezzel szemben az irányelv 5. cikke (6) bekezdésének és 6. cikke (2) bekezdésének alkalmazása következtében az ingatlan a teljes érték után adózik a felhasználás megváltoztatásának időpontjában.

33 E tekintetben mindenekelőtt hangsúlyozni kell, hogy az 5. cikk (6) bekezdése és a 6. cikk (2) bekezdése kizárólag akkor alkalmazandó, ha az adott eszköz felhasználása nem az adómentes tevékenység, hanem saját használat folytatása érdekében módosul.

34 A szóban forgó egyes rendelkezések alkalmazása attól függ, hogy az adóalany valóban saját célra kívánja-e folyamatosan használni a szóban forgó ingatlant, vagy ezzel szemben azt tervezi, hogy a jövőben a vállalkozása érdekében használja azt, és így döntése szerint az ingatlan az eszközei között marad. Az első esetre a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése és 6. cikkének (2) bekezdése, míg a másodikra a 20. cikk lesz alkalmazandó. Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a hatodik irányelv alkalmazása szempontjából az adóalany választhat, hogy bevonja-e, vagy sem vállalkozási tevékenységébe a saját célra használt eszközök egy részét (lásd különösen a C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2775. o.] 20. pontját és a C-434/03. sz., Charles és Charles-Tijmens ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7037. o.] 23. pontját). A finn kormány által említett esetek között tehát nincs ellentmondás.

35 Tekintettel a fenti megfontolásokra, az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 20. cikkét – amennyiben e cikk (5) bekezdéséből más nem következik – akként kell értelmezni, hogy e cikk alapján a tagállamok kötelesek lehetővé tenni a HÉA levonásának módosítását a tárgyi eszközök tekintetében.

A második kérdésről

36 A második kérdés arra vonatkozik, hogy érinti-e az adólevonás módosítását az a körülmény, hogy a szóban forgó tevékenység eredetileg adómentes volt, aminek folytán adólevonás egyáltalán nem volt lehetséges.

37 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 36. és 37. pontjában megjegyezte, az adólevonás-módosítás mechanizmusának alkalmazása attól függ, hogy keletkezett-e adólevonási jog a hatodik irányelv 17. cikke alapján.

38 A hatodik irányelvnek „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre" című 17. cikke (1) bekezdésének értelmében az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik. Következésképpen kizárólag annak alapján dönthető el, hogy fennáll-e az adólevonási jog, hogy ezen időpontban a személy milyen minőségben jár el (a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 8. pontja).

39 A Bíróság ezenkívül kimondta, hogy a tárgyi eszköz felhasználásának módja kizárólag az adóalany részére a hatodik irányelv 17. cikkében általában biztosított adólevonási jog és a későbbi időszakok alatti esetleges adólevonás-módosítás terjedelmét határozza meg, azonban nem érinti az adólevonási jog keletkezését. Ebből következően az adólevonás módosítására vonatkozó rendszer alkalmazásának nem feltétele, hogy az eszköz felhasználása közvetlenül az adóköteles tevékenység keretében történjen (a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 15. és 16. pontja).

40 Végül az olasz kormány előadásával ellentétben az adólevonásoknak a hatodik irányelv 20. cikke alapján történő módosítása szükségképpen akkor is alkalmazandó, ha az adólevonási jog módosítása – a hatodik irányelv 13. cikkének C. részében biztosított választási jog gyakorlásához hasonlóan – az adózó saját választásától függ. A választás jogának gyakorlása semmiben nem érinti az adólevonási jog keletkezését, amelyet a fent kifejtetteknek megfelelően a hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése szabályoz. Mivel az ingatlan bérbeadása az adózás választását követően adóköteles, a beszerzések kettős adóztatásának elkerülése érdekében szükséges az adólevonások módosítása, függetlenül attól, hogy az adókötelezettség az adóalany saját választásának következménye-e.

41 A hatodik irányelv 18. cikkének az olasz kormány által hivatkozott (3) bekezdése irreleváns e tekintetben, mivel e cikk arra az esetre vonatkozik, amikor az adóalany elmulasztotta azon adólevonás érvényesítését, amelyre jogosult lett volna, ami azonban nem fordulhat elő a hatodik irányelv 13. cikke C. részében biztosított választási jog gyakorlása előtt. Ugyanis, mivel az adólevonás terjedelme eredetileg nulla, az adólevonási jog csak azt követően kap valódi értéket, hogy az adóalany gyakorolta ezen, az adólevonást megalapozó jogát.

42 A második kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 20. cikkét akként kell értelmezni, hogy azt egyaránt alkalmazni kell arra az esetre, amikor a tárgyi eszközt először adólevonásra nem jogosító adómentes tevékenységre, majd a módosítási időszak alatt HÉA-köteles tevékenységre használták.

A harmadik kérdésről

43 A kérdést előterjesztő bíróság a harmadik kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke C. részének második bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy az a tagállam, amely az adóalanyok számára lehetővé teszi az adókötelezettség választását az ingatlanok bérbeadása tekintetében, jogosult kizárni a választási jog gyakorlása előtt megvalósított ingatlanberuházások után megfizetett HÉA levonását abban ez esetben, ha az ezen jog gyakorlása iránti kérelmet nem az ingatlan használatbavételétől számított hat hónapon belül nyújtották be.

44 A jelen ítélet 24. pontjában írt megállapításoknak megfelelően a hatodik irányelv által felállított rendszer logikájából következően szükségképpen levonható az adóalany által az adóköteles tevékenységeihez felhasznált eszközöket és szolgáltatásokat terhelő adó. Következésképpen, amennyiben az adóalanyok a hatodik irányelv 13. cikke C. részének első bekezdése szerint az ingatlan bérbeadására az adózást választhatják, a választási jog gyakorlása nemcsak a bérbeadási tevékenység adózását, hanem szükségképpen az említett ingatlant terhelő előzetesen felszámított adó levonását is eredményezi.

45 Kétségtelen, hogy a tagállamok meghatározhatják az adólevonási jog gyakorlásának eljárási feltételeit, így ennek keretében előírhatják, hogy az adózás csak a kérelem benyújtását követően veszi kezdetét, és az előzetesen felszámított adó levonása csak ezen időpontot követően lehetséges (a C-269/03. sz. Vermietungsgesellschaft Objekt

Kirchberg ügyben 2004. szeptember 9-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-8067. o.] 23. pontja). E szabályok azonban nem eredményezhetik az adóköteles tevékenységhez kapcsolódóan érvényesíthető adólevonási jog korlátozását abban az esetben, ha az előírásoknak megfelelően szabályszerűen gyakorolták az adólevonási jogot. Ennek keretében a nemzeti eljárási szabályok különösen nem korlátozhatják a hatodik irányelvben az adólevonások módosítása tekintetében meghatározottnál rövidebb időszakra azt az időt, amely során adólevonás érvényesíthető.

46 Ráadásul az adóköteles tevékenységekhez kapcsolódó adólevonásnak a választási jog gyakorlását követően történő korlátozása nem a hatodik irányelv 13. cikke C. részének második bekezdésében rögzített választási jog „terjedelmét", hanem e jog gyakorlásának következményeit érinti. E rendelkezés tehát nem engedi meg a tagállamok számára, hogy korlátozzák a hatodik irányelv 17. cikkében írt adólevonási jogot és az adólevonás hatodik irányelv 20. cikke szerinti módosításának lehetőségét.

47 A feltett kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke C. részének második bekezdését akként kell értelmezni, hogy az a tagállam, amely az adóalanyok számára lehetővé teszi az adókötelezettség választását az ingatlanok bérbeadása tekintetében, e rendelkezés alapján nem jogosult kizárni a választási jog gyakorlása előtt megvalósított ingatlanberuházások után megfizetett HÉA levonását abban az esetben, ha az ezen jog gyakorlása iránti kérelmet nem az ingatlan használatbavételétől számított hat hónapon belül nyújtották be.

A negyedik kérdésről

48 A kérdést előterjesztő bíróság a negyedik kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy az a tagállam, amely az adóalanyok számára lehetővé teszi az

adókötelezettség választását az ingatlanok bérbeadása tekintetében, jogosult kizárni a választási jog gyakorlása előtt megvalósított ingatlanberuházások után megfizetett HÉA levonását abban az esetben, ha az ezen jog gyakorlása iránti kérelmet nem az ingatlan használatbavételétől számított hat hónapon belül nyújtották be.

49 A hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének eredetére irányuló vizsgálat feltárja, hogy e rendelkezés második bekezdése kizárólag az adólevonás olyan kizárásainak fenntartására vonatkozik, amelyek az eszközök és szolgáltatások jellege, nem pedig a beszerzett eszközök, illetve igénybe vett szolgáltatások felhasználása vagy felhasználásának módja alapján meghatározott költségtípusokra alkalmazandóak (lásd e tekintetben a C-305/97. sz., Royscot és társai ügyben 1999. október 5-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6671. o.] 21–25. pontját).

50 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 79. pontjában kifejtette, úgy tűnik, hogy az AVL 102. cikke (1) bekezdésének első albekezdése bizonyos feltételek mellett kifejezetten megengedi az ingatlanberuházás olyan költségeit terhelő HÉA levonását, mint az építés vagy az ingatlanokhoz kapcsolódó beszerzések miatt felmerült kiadások. Az adózás választásának gyakorlását megelőzően felmerült költségek kizárása tehát nem tartozik a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése alá.

51 A negyedik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az a tagállam, amely az adóalanyok számára lehetővé teszi az adókötelezettség választását az ingatlanok bérbeadása tekintetében, e rendelkezés alapján nem jogosult kizárni a választási jog gyakorlása előtt megvalósított ingatlanberuházások után megfizetett HÉA levonását abban az esetben, ha az ezen jog gyakorlása iránti kérelmet nem az ingatlan használatbavételétől számított hat hónapon belül nyújtották be.

Az ítélet időbeli hatályának korlátozása

52 A finn kormány azt kérte, hogy érveinek elutasítása esetén a Bíróság oly módon korlátozza ítéletének időbeli hatályát, hogy azt az ítélet kihirdetésének napjával kezdődően állapítja meg.

53 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon értelmezés, amelyet a Bíróság valamely közösségi jogszabály kapcsán fejt ki az EK 234. cikkben ráruházott hatáskör gyakorlása során, megmagyarázza és pontosítja e szabály hatályát és jelentését, amely szerint azt a hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna. Ebből következik, hogy az így értelmezett szabályt a bíróságok alkalmazhatják és alkalmazniuk kell az értelmezés iránti kérelemről határozó végzés előtt keletkezett és létrejött jogviszonyokra, ha az említett szabály alkalmazásával kapcsolatos pernek a hatáskörrel rendelkező bíróság előtti megindításához egyébként adottak a feltételek (lásd különösen a 24/86. sz. Blaizot-ügyben 1988. február 2-án hozott ítélet [EBHT 1988., 379. o.] 27. pontját és a C-415/93. sz., Bosman-ügyben 1995. december 15-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-4921. o.] 141. pontját).

54 Szintén az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a magánszemélyek joggal kérhetik a közösségi jog szabályainak megsértésével beszedett adók visszatérítését (lásd különösen a 199/82. sz. San Giorgio-ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet [EBHT 1983., I-3595. o.] 12. pontját és a C-192/95–C-218/95. sz., Comateb és társai egyesített ügyekben 1997. január 14-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-165. o.] 20. pontját).

55 A Bíróság csakis kivételes esetben, a jogbiztonságnak a közösségi jogrendben gyökeredző elve alapján folyamodhat ahhoz, hogy korlátozza valamennyi érdekelt azon lehetőségét, hogy a jóhiszeműen létrejött jogviszonyok megkérdőjelezése végett hivatkozzanak a Bíróság által értelmezett valamely rendelkezésre. Az ilyen

korlátozáshoz két feltételnek kell teljesülnie, az érintetteknek jóhiszeműeknek kell lenniük, valamint súlyos nehézségek veszélyének kell fennállnia (lásd különösen a C-57/93. sz. Vroege-ügyben 1994. szeptember 28-án hozott ítélet [EBHT 1994., I-4541. o.] 21. pontját és a C-402/03. sz., Skov és Bilka ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-199. o.] 51. pontját).

56 A főtanácsnok indítványának a 87. pontjában kifejtettekkel egyezően meg kell állapítani, hogy a finn kormány e tekintetben kizárólag gyakorlati nehézségekre hivatkozik, amelyekre abban az esetben kellene számítania, ha a Bíróság nem korlátozná a jelen ítélet időbeli hatályát.

57 Ezzel kapcsolatban egyébként emlékeztetni kell arra, hogy a finn kormány jelezte, hogy korábban igénybe vette a hatodik irányelv 20. cikkének (5) bekezdésében említett eltérés lehetőségét. E bekezdés megfogalmazása szerint a rendelkezés alkalmazhatóságának az a feltétele, hogy az adólevonások módosítására vonatkozó rendszer alkalmazásának „következményei jelentéktelennek" bizonyuljanak. Függetlenül attól, hogy a hatodik irányelv 29. cikkében említett konzultációra sor került-e, vagy sem, megállapítható hogy a finn kormánynak a 20. cikk (5) bekezdésére történő hivatkozása önmagában kérdésessé teszi azt, hogy súlyosak lennének az adólevonások módosítására vonatkozó rendszer visszamenőleges alkalmazásának következményei.

58 Ezenfelül megemlíthető, amint azt a Bíróság a jelen ítélet 26. pontjában megállapította, hogy a hatodik irányelv 20. cikke – a jelen ügyben irányadó adólevonás-módosításról rendelkező – (2) bekezdésének megfogalmazása kétséget sem hagy a rendelkezés kötelező jellege felől. Ezért vissza kell utasítani a finn kormány azon érvét, miszerint a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezései pontatlanok, és ez bizonytalanságokat okoz a rendelkezés alkalmazása során.

59 Következésképpen nem szükséges korlátozni a jelen ítélet időbeli hatályát.

A költségekről

60 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 – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 20. cikkét – amennyiben e cikk (5) bekezdéséből más nem következik – akként kell értelmezni, hogy e cikk alapján a tagállamok kötelesek lehetővé tenni a HÉA levonásának módosítását a tárgyi eszközök tekintetében.**

2) **A 77/388 hatodik irányelv 20. cikkét akként kell értelmezni, hogy azt egyaránt alkalmazni kell arra az esetre, amikor a tárgyi eszközt először adólevonásra nem jogosító adómentes tevékenységre, majd a módosítási időszak alatt HÉA-köteles tevékenységre használták.**

3) **A 77/388 hatodik irányelv 13. cikke C. részének második bekezdését akként kell értelmezni, hogy az a tagállam, amely az adóalanyok számára lehetővé teszi az adókötelezettség választását az ingatlanok bérbeadása tekintetében, e rendelkezés alapján nem jogosult kizárni a választási jog gyakorlása előtt megvalósított ingatlanberuházások után megfizetett HÉA levonását abban az esetben, ha az ezen jog gyakorlása iránti kérelmet nem az ingatlan használatbavételétől számított hat hónapon belül nyújtották be.**

4) **A 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az a tagállam, amely az adóalanyok számára lehetővé teszi az adókötelezettség választását az ingatlanok bérbeadása tekintetében, e rendelkezés alapján nem jogosult kizárni a választási jog gyakorlása előtt megvalósított ingatlanberuházások után megfizetett HÉA levonását abban az esetben, ha az ezen jog gyakorlása iránti kérelmet nem az ingatlan használatbavételétől számított hat hónapon belül nyújtották be.**

Aláírások