PHILIPPE LÉGER
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2006. június 15. [1]

1. Jelen előzetes döntéshozatali eljárásban azt kell tisztázni, hogy mi a teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vont ingatlan egy részének az adóalany által saját szükségleteinek kielégítésére történő felhasználása esetén fizetendő HÉA adóalapja.

2. Ha az adóalany egy ingatlant vesz vagy építtet, amit teljes egészében a vállalkozása vagyona körébe von, de részben saját célra is kívánja használni, akkor jogosult a beszerzési vagy építési költségekre előzetesen felszámított adóösszeg teljes levonására.

3. Az ingatlan saját célra használt része tekintetében az adóalany ugyanakkor olyan helyzetben van, mint egy végső fogyasztó. A 77/388/EGK hatodik irányelv [2] erre az esetre előír egy eljárást a HÉA adóalany által levont megfelelő részének a megfizetésére.

4. Ennek érdekében a hatodik irányelv úgy tekinti, hogy ez a saját célú használat egy ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás, amit az adóalany saját magának nyújt.

5. Jelen ügyben a Bíróságtól az ezen szolgáltatásnyújtás után fizetendő HÉA adóalapjának a meghatározását kérik. A Finanzgericht München azt szeretné tudni, hogy az adóalapot egyedül az ingatlan folyamatos értékcsökkenését visszatükröző általános leírási szabályok alapján kell meghatározni, vagy az „adólevonás módosításának" az időszaka vehető alapul.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – 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).

I – A jogi háttér

A – *A közösségi jog*

1. A hatodik irányelv

6. A HÉA egy fogyasztási adó, ami általában termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után fizetendő. A közösségi HÉA-rendszer azon az alapelven nyugszik, hogy a termékeket és a szolgáltatásokat az árukkal arányos adó terheli, amit minden termelési és forgalmazási szinten meg kell fizetni, de azt csak a végső fogyasztónak kell viselnie.

7. Annak érdekében, hogy az adóalanyt, akitől az adót beszedik, az adó ne terhelje, a hatodik irányelv egy levonási mechanizmust ír elő, amelynek célja, hogy biztosítsa az adó „semlegességét" az adóalany irányába.

8. A hatodik irányelv ezen kívül olyan rendelkezéseket tartalmaz, amelyek azt hivatottak biztosítani, hogy ez a rendszer akkor is érvényesüljön, ha egy adóalany egy eszközt mind üzleti tevékenység céljára, mind saját célra használ. A következő szabályok irányadóak az alapügy eldöntéséhez.

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

10. 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".

11. A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja, amely elsősorban a jelen eljárás tárgya, meghatározza az adóalapot erre az esetre. Úgy rendelkezik, hogy az adóalap „a 6. cikk (2) bekezdésében említett értékesítés esetében az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása".

12. A hatodik irányelv 17. cikke (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;

[...]"

13. A hatodik irányelv 20. cikke az adólevonás módosítására vonatkozik. Eszerint az eredetileg elszámolt adólevonás módosítására különös tekintettel akkor kerül sor, amikor az elszámolt adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt, vagy ha azon tényezők, amelyeket az adólevonás meghatározása során figyelembe vettek, a bevallás benyújtása után megváltoztak.

14. A 20. cikk szerint továbbá:

„[...]

(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.

[...]"

B – *A nemzeti szabályozás*

15. A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: UStG) [3] 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.

16. 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".

17. Az UStG 10. §-a a 2004. július 1-jén hatályba lépett változatában a következőképpen rendelkezik:

„(4) Az adóalap

[...]

2. [...] 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;

[...]"

18. 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 ingatla-

3 – BGBl. 1993. I-565. o.

nokra vonatkozó polgári jogi rendelkezések által szabályozott módosításokat, valamint az idegen telken álló épületeket illeti, a tízéves határidőt ötéves határidő váltja fel."

II – A jogvita alapját képező tényállás

19. 2003-ban a Jörg és Stefanie Wollny alkotta német jog szerinti lakóközösség (Hausgemeinschaft,[4] a továbbiakban: felperes) ingatlant építtetett, amelyet teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vont. Ezen ingatlan 20,33%-át egy adótanácsadó iroda helyiségei foglalják el, amelyet az említett tagok egyikének adnak bérbe, a fennmaradó 79,67%-ot pedig az említett lakóközösség két tagjának magánlakása foglalja el. Az üzleti célú bérbeadás HÉA-köteles, mivel a felperes lemondott a bérleti díj adómentességéről.[5]

20. 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.

21. A felperes a saját célú használat után fizetendő HÉA adóalapjának meghatározásakor abból indult ki, hogy az ingatlan leírási időszaka a jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz) értelmében 50 év. Az adóalapot ezért havonta az ingatlan saját célra használt részére eső építési költségek 2%-ának 1/12 részében határozta meg.

22. A Finanzamt Landshut ezzel szemben úgy döntött, hogy az említett adóalapot a HÉA-levonás módosítási időszakának az UStG 15a. §-ában a hatodik irányelv 20. cikkének megfelelően előírt időtartamára hivatkozással kell megállapítani. Korrigálta tehát a lakóközösség számítását, és az épület egy részének saját célú használata után az e részre vonatkozó építési költségek 10%-a 1/12 részében állapította meg a HÉA havi adóalapját.

23. A Finanzamt Landshut elutasította az előző pontban kifejtett számításnak megfelelően kibocsátott előzetes adómegállapító

4 – A felperes az eljárás szóbeli szakaszában ezt a fogalmat olyan, legalább két személy által alkotott közösségként definiálta, amely a tagok tulajdonában lévő házat bérbe adja.

5 – A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében az ingatlanok lízingje és bérbeadása – eltekintve a kivételektől – mentes a HÉA alól; az irányelv 13. cikke C. része (1) bekezdésének a) pontja értelmében a tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák ezekben az esetekben.

határozatok ellen a lakóközösség által benyújtott panaszokat. Ez ellen a felperes keresetet nyújtott be a Finanzgericht Münchenhez.

III – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

24. E bíróság úgy véli, hogy a 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.

25. Egyrészről a Bíróság az Enkler-ügyben hozott ítéletében [6] úgy döntött, hogy az adóalap meghatározásakor e szerint a szabály szerint csak azok a kiadások vehetők figyelembe, amelyek – az eszköz értékcsökkenési leírásához vagy az adóalany előzetesen felszámított adó levonására feljogosító kiadásaihoz hasonlóan – magához az eszközhöz kapcsolódnak [7].

26. Ez a felperes álláspontját igazolhatná, mégpedig olyan értelemben, hogy egy leírható ingatlanrész saját célú használatáért az építési költségek szakaszosan történő adóztatása a teljes leírási időszakot átölelné. Ez megerősíthetné a felperes álláspontját is, mely szerint a telek vételára – amennyiben az az előzetesen felszámított adó levonására jogosít – nem számítandó hozzá az adóalaphoz, mert a telek, amelyre az ingatlant építették, nem írható le.

27. Emellett az értelmezés mellett szól a „kiadás" fogalmának jelentése is, amely feltételezi, hogy az eszköz értéke a használat következtében csökken. Egy ingatlan teljes értékcsökkenése tíz év alatt azonban nem lehetséges.

28. Másfelől a Bíróság azt is megállapította, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja biztosítja az egyenlő bánásmódot a vállalkozás körébe vont eszközt saját célra felhasználó adóalany és a végső fogyasztó között [8]. Ez a rendelkezés így az eszköz saját célra használt része után előzetesen felszámított adó levonási jogának megszüntetését célozza, mivel a végső fogyasztót terhelné a megfelelő HÉA.

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

7 – Ugyanott, 36. pont.

8 – Lásd többek között a fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítélet 35. pontját.

29. A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése a) pontjának célja így amellett szól, hogy a beszerzési vagy építési költségek teljes összegét kell felosztani a német jog által előírt időszakra – azaz tíz évre – az adólevonások módosításához. Mert így elkerülhető egy „adómentes végső fogyasztási helyzet", tehát egy olyan szituáció, amelyben nem kerül sor az előzetesen felszámított adó levonásának teljes korrigálására.

30. Adómentes végső fogyasztási helyzet például akkor alakulhat ki, ha az ingatlan az adólevonások módosítására rendelkezésre álló tízéves időszak elteltét követően adómentesen értékesítésre kerül [9]. Egy ilyen esetben az adóalany az adóalapnak az ingatlan leírási időtartamához – azaz 50 évhez – igazodóan történő meghatározása esetén tíz év után csak a levont HÉA összegének egyötödét fizetné vissza. Ez ellentmondana a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése a) pontjának.

31. E szabály célja igazolja a telek vételárának az adóalapba történő beszámítását, amennyiben az az előzetesen felszámított adó levonására jogosított, mivel a megvásárlás időpontjában a végső fogyasztót is terhelte volna a HÉA.

32. E megfontolások ellen szól ugyanakkor, hogy a Bíróság ennek a célnak a jelentését a Seeling-ügyben hozott ítéletben [10] relativizálta azon döntésével, amely szerint a közösségi jogalkotó tudatos döntésének a következménye, ha az előzetesen felszámított adó levonása a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt módosítási időszakban csak részben módosítható [11].

33. 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

9 – A kérdést előterjesztő bíróság nem pontosítja, hogy min alapul ez a mentesség. Bizonyára a hatodik irányelv 13. cikke B. részének g) pontjáról van szó, amely szerint a tagállamok az épületek első használatbavételét követő értékesítését mentesítik.

10 – A C-269/00. sz. ügyben 2003. május 8-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-4101. o.).

11 – Ugyanott, 54. pont.

beszerzési és előállítási költségeknek a mindenkori tagállami adólevonás-módosítási időszakhoz igazodva kiszámított éves levonási hányadát is, amelyek adólevonásra jogosítottak?"

IV – Álláspont

34. Mivel a HÉA fogyasztási típusú adó, amit az adóalany szed be, de ami csak a végső fogyasztót terhelheti, az adóalany jogosult a vevőitől követelt és az államnak járó adóból levonni a gazdasági tevékenységéhez szükséges termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele során előzetesen neki felszámított adót [12]. Eszerint egy adóalany az előzetesen felszámított adót csak annyiban vonhatja le, amennyiben az annak alapjául szolgáló termék vagy szolgáltatás az ő HÉA alá eső tevékenységének céljaira kerül felhasználásra.

35. Amennyiben az adóalany által beszerzett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes, vagy a HÉA hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, főszabály szerint nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az előzetesen felszámított adó levonására [13].

36. Amennyiben egy adóalany tárgyi eszközöket mind vállalkozási, mind vállalkozásidegen célra használ, a HÉA vonatkozásában választhat, hogy ezt az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonja, vagy teljes egészében magántulajdona körében tartja, és ezzel teljesen kizárja a HÉA rendszeréből, vagy csak a tényleges szakmai használattal érintett hányadot viszi be a vállalkozásába. [14]

37. Ha az adóalany úgy dönt, hogy egy mind vállalkozási, mind vállalkozásidegen célra használt tárgyi eszközt a vállalkozása vagyonának körébe von, úgy ennek az eszköznek a beszerzése vagy előállítása után előzetesen felszámított adó az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében főszabály szerint teljes mértékben és azonnal levonható. A hatodik irányelv ily módon történő értelmezését a Bíróság ismételten megerősítette [15], így például a nagytanács a Charles és Charles Tijmens ügyben hozott ítéletben [16].

12 – A C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2775. o.) 27. pontja.

13 – A C-184/04. sz. Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-3039.) 24. pontja.

14 – A C-434/03. sz. Charles és Charles-Tijmens ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-7037. o.) 23. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

15 – Lásd a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítélet 41. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

16 – 24. pont.

38. Egy adóalany tehát, aki úgy dönt, hogy egy ingatlant teljes egészében vállalkozása vagyona körébe von, és ennek az ingatlannak egy részét saját célra használja, jogosult az ingatlan teljes beszerzési vagy építési költsége után az előzetesen felszámított adót levonni.

39. Amennyiben azonban az eszköz saját célra felhasznált része tekintetében olyan helyzetbe kerül, mint a végső fogyasztó, köteles e használat után a HÉA-t megfizetni. Ezt a kötelezettséget a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése tartalmazza, amely előírja, hogy ez a felhasználás ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül, amit az adóalany saját magának nyújt.

40. Mivel ebben az esetben nem harmadik személlyel kötött ügyletről van szó, és így nincs harmadik személy által fizetett ellenszolgáltatás, ami a HÉA adóalapjául szolgálhatna, ezért a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja úgy rendelkezik, hogy az adóalap „az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása".

41. Jelen eljárásban a Finanzgericht München azt szeretné megtudni, hogy ez a fogalom értelmezhető-e úgy, hogy a folyó ráfordítások mellett csak az ingatlan értékcsökkenését veszi figyelembe, ami a nemzeti leírási szabályoknak megfelelően az eszköz szokásos élettartamának megfelelően számítható ki.

42. A kérdést előterjesztő bíróság tehát a konkrét ügyben azt szeretné megtudni, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja úgy értelmezendő-e, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az adóalany által teljes egészében a vállalkozása vagyona körébe vont ingatlan egy részének saját célra történő felhasználása esetén az adóalapot az ingatlan megszerzési vagy építési költségei olyan részében kell megállapítani, amely a HÉA-levonás módosítási időszakának az említett irányelv 20. cikkével összhangban előírt időtartamára figyelemmel kerül meghatározásra.

43. A kérdést előterjesztő bíróság fejtegetései szerint e kérdés megválaszolásánál három szempontnak van jelentősége.

44. Az első szempont nyilvánvalóan az adóalany által a saját célú felhasználásra tekintettel évente megfizetett HÉA összege. Amennyiben kiadás címén csak az ingatlan értékcsökkenése vehető figyelembe, akkor jelen ügyben a HÉA-terhelés évente a saját célra használt ingatlan építési költsége 2%-

ának felel meg, mert a nemzeti szabályozásban előírt leírási időszak 50 év. Másfelől az adóalap e költség 10%-nak felel meg, mert az adólevonások módosítási időszakát a nemzeti jog tíz évben határozza meg.

45. A második szempont, ami közvetlenül az elsőből következik, az adómentes végső fogyasztási helyzet veszélye, például egy adómentes elidegenítésnél az adólevonások módosítási időszakának elteltét követően. Ez a veszély nem áll fenn, ha az adóalap erre a nemzeti módosítási időszakra tekintettel kerül meghatározásra, mert az adóalany ezen időszak alatt a teljes, a saját célra használt ingatlanrészre eső, előzetesen felszámított HÉA-t megfizette.

46. A harmadik szempont annak a teleknek a megszerzésére fordított költségek beszámításának kérdése, amelyre az épületet építették, amennyiben a telek megszerzése HÉA alá esett, és a vevő az előzetesen felszámított adót levonta. Amennyiben a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti, „az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadás[át]" úgy kell értelmezni, hogy az csak az épület értékcsökkenését tartalmazza, akkor a telek megszerzésére fordított költségek adott körülmények között nem számítanak be az adóalapba, mert a telek, amelyre az épületet építették, nem tárgya az értékcsökkenésnek.

47. Jelen eljárásban három felfogás áll egymással szemben.

48. A felperes szerint a kiadást a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerint úgy kell érteni, hogy az a folyó ráfordítások mellett csak a mindenkori nemzeti jogszabályok alapján megállapított, az épületek elhasználódása utáni éves értékcsökkenési leírást foglalja magában.

49. A „kiadás" fogalma feltételezi, hogy az adóalany vagyoncsökkenést szenved el. Ilyen vagyoncsökkenés nem következik be ingatlan megszerzésénél vagy építésénél, mert az azzal kapcsolatos költségekkel szemben áll az ingatlan ellenértéke. Vagyoncsökkenés és így a hatodik irányelv 11. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti kiadás

csak az ingatlan értékcsökkenésével következik be. Ez pedig nem a hatodik irányelv 20. cikke szerinti módosítási időszakhoz igazodik, hanem az élettartamhoz.

50. Annak a teleknek a beszerzési költsége, amelyre az épületet építették, nem vonható be az adóalapba, mert az az idő múlásával nem használódik el.

51. A német kormány és az Egyesült Királyság kormánya ezzel szemben arra hivatkoznak, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjával nem ellentétes az olyan szabályozás, mint a vitatott német törvény.

52. Azzal érvelnek, hogy e rendelkezés nem határozza meg pontosan, hogy a „kiadás" fogalma mit foglal magában. Ebből arra következtetnek, hogy a tagállamok mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek a fogalom konkretizálására. A kérdéses nemzeti szabályozás megfelel az e rendelkezés által követett célnak, nevezetesen, hogy biztosítsa a vállalkozás eszközét saját célra felhasználó adóalany és a végső fogyasztó közötti egyenlő bánásmódot.

53. Erre a célkitűzésre tekintettel a „kiadás" fogalmát úgy kell érteni, hogy az magában foglalja az épület megszerzésére vagy építésére fordított költséget, és adott esetben a telek vételárát, amennyiben az adólevonásra jogosított. Ennek a célkitűzésnek megfelel az is, ha a saját célra használt épületrészre jutó építési költséget az adólevonások módosítási időszakára osztják el, mert így elkerülhető az adómentes végső fogyasztási helyzet.

54. Az Európai Közösségek Bizottsága egy köztes felfogást képvisel. A német kormánytól és az Egyesült Királyság kormányától eltérően úgy gondolja, hogy a megszerzési vagy építési költség felosztása nem igazodhat az adólevonások módosítására vonatkozó nemzeti szabályokhoz. Egyrészt nem áll fenn nyomós ok a hatodik irányelv 20. cikke (2) bekezdésének az ugyanezen irányelv 6. cikke (2) bekezdés a) pontjának keretei között történő alkalmazására. Másrészt az adómentes végső fogyasztási helyzet veszélyére alapított érv jelentőségét a Bíróság

relativizálta a fent hivatkozott Seeling-ügyben hozott ítéletben.

55. A felperes felfogásával ellentétben viszont a Bizottság kifejti, hogy a megszerzési és építési költségek felosztása nem igazodhat a nemzeti jövedelemadóra vonatkozó leírási szabályokhoz sem, mert azok az Európai Unióban jelentősen eltérnek egymástól. Továbbá ezek a szabályok különleges, a közös HÉA-rendszeren kívül eső célokat követnek. A Bizottság véleménye szerint a felosztást objektív, általánosan elfogadott, és a HÉA-ra jellemző szempontok szerint kell elvégezni. Ezenkívül azt állítja, hogy az adóalapnak az adott esetben a telek megszerzésével kapcsolatos költségeket magában kell foglalnia.

56. A német kormánnyal és az Egyesült Királyság kormányával egyezően az én véleményem az, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja nem tiltja a saját célra használt épületrészre jutó megszerzési vagy építési költségeknek az adólevonás módosítási időszakának a hatodik irányelv 20. cikkével összhangban előírt időtartamára történő felosztását.

57. Mielőtt kifejtem álláspontom indokait, röviden ki kell térnem a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdése és a 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti határidők közötti összefüggésre.

58. Ahogyan azt a felperes és a Bizottság kifejti, a hatodik irányelvből nem következik olyan nyomós ok, amely az irányelv 20. cikkének (2) bekezdése szerinti módosítási időszak alkalmazását indokolná a 6. cikk (2) bekezdésének a) pontja kapcsán.

59. A hatodik irányelv 20. cikke arra az esetre vonatkozik, amikor egy adóalany, amely egy és ugyanazon eszközt mind üzleti tevékenység céljára, mind saját célra használja, és úgy döntött, hogy ezt az eszközt csak olyan mértékben vonja vállalkozása vagyona körébe, amilyen mértékben azt üzleti tevékenység céljára használja. Ebben az esetben az ezen eszköz beszerzésére vagy előállítására fordított költség után előzetesen felszámított adót csak az üzleti tevékenység céljára használt épületrész arányában vonhatja le.

60. A 20. cikk teszi lehetővé ezt a levonást, ha az eszköz adóalany által történő felhasználása az eredeti nyilatkozatához képest megváltozott, vagy ha a levonás hibás nyilatkozaton alapult.

61. A hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy erre a módosításra csak egy meghatározott időszakon belül kerülhet sor, amely főszabály szerint öt év. Ingatlanoknál azonban ez a határidő meghosszabbítható. A hatodik irányelv eredeti szövege szerint ezt a határidőt tíz évre lehetett meghosszabbítani. A 95/7 irányelv hatálybalépése óta a határidő 20 évre hosszabbítható meg.

62. Ha az adóalany a jelen ügyhöz hasonlóan úgy döntött, hogy az épületet teljes egészében a vállalkozása vagyona körébe vonja, és így élvezi a teljes megszerzési vagy építési költség után előzetesen felszámított adó levonását, akkor alkalmazandó a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése. Az épület egy részének saját célra történő használata a kifejtetteknek megfelelően ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül. E rendelkezés értelmében az adóalany megfizeti a saját célra használt épületrészre eső beszerzési vagy építési költségek része alapján számított HÉA-t.

63. Amennyiben ez az épületrész csökken vagy növekszik az idő múlásával, úgy a hatodik irányelv 20. cikke szerinti módosítási mechanizmus nem alkalmazható. Ezt a változást az érintett adóidőszakban annyiban kell figyelembe venni, hogy a megszerzési vagy építési költségeknek a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján az adóalap meghatározásánál figyelembe vett része megfelelően módosul.

64. Amennyiben az összességében a vállalkozás vagyona körébe vont épületet eladják, úgy a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdése szerinti határidők relevánsak. Mert a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése szerint akkor, ha az elidegenítésre a 20. cikk (2) bekezdése szerint az adólevonások módosítására rendelkezésre álló időszakon belül kerül sor, az épületet úgy kell tekinteni, mint ha azt az érintett személy az időszak hátralévő részében üzleti tevékenység céljára használta volna; az épület megszerzésére vagy építésére fordított költségek alapján előzetesen felszámított adó levonását utólag lehet módosítani.

65. Ezekből a rendelkezésekből megfordítva az is következik, hogy egy ilyen utólagos módosítás már nem lehetséges, ha az épületet ezen időszak elteltét követően idegenítik el. Egy ilyen esetben ezért fennáll a veszélye az adómentes végső fogyasztási helyzetnek.

66. Különösen e veszély megelőzése érdekében véli úgy a német kormány és az Egyesült Királyság kormánya, hogy fenn kell állnia a lehetőségnek arra, hogy a teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vont épület saját célra történő használata után felszámítandó HÉA adóalapját az adólevonások módosítására rendelkezésre álló időszak alapulvételével határozzák meg, ahogyan azt a nemzeti

jog a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdésének megfelelően rögzítette.

67. Megítélésem szerint el lehet fogadni a két kormány véleményét, méghozzá a következő okokból. Először is a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja mozgásteret enged a tagállamoknak az átültetés kapcsán. Másodszor a vitatott adóalapnak az adólevonások módosítási időszaka alapulvételével történő meghatározása megfelel a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése célkitűzésének. Harmadszor ez a meghatározási mód összhangban áll a hatodik irányelvnek az adóalap harmonizációjára vonatkozó céljával is.

68. Ami az első pontot illeti: a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja a kifejtettek szerint előírja, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése által megnevezett teljesítés esetén az adó alapja „az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása". Ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság megállapította, ezt a fogalmat a hatodik irányelv nem határozza meg.

69. E 6. cikk (2) bekezdéséből azonban a következő információ olvasható ki. A „dépense" (kiadás) fogalmának meghatározása: „un emploi d'argent, spécialement à des fins autres que le placement" (pénz felhasználása, mindenekelőtt befektetéstől eltérő célra) [17]. Az „adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása" kifejezés szó szerinti jelentése tehát relatíve tág és bizonytalan [18]. Az megítélésem szerint úgy értelmezhető, hogy az összes kiadásra vonatkozik, amelyek szükségesek voltak, vagy szükségesek annak érdekében, hogy a szolgáltatás teljesítése lehetséges legyen. Ez a fogalom ezért úgy értelmezhető, hogy a folyó kiadások mellett az eszköz beszerzésére vagy előállítására fordított összes költséget magában foglalja, amelyek ezzel a szolgáltatással összefüggésben vannak.

70. Az a körülmény pedig, hogy a vállalkozás körébe vont eszköz adóalany általi saját célra történő felhasználása ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak, tehát egy hosszabb ideig tartó teljesítésnek minősül, a logika szabályai szerint ahhoz a feltevéshez vezet, hogy a költség után felszámított HÉA-t időben el kell osztani.

71. Ebből az összehasonlításból és a jogalkotó által a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésével követett célból ezen kívül az vezethető le, hogy az időben történő elosztást az eszköz teljes élettartamára kellene elvé-

17 – Lásd *Le Petit Robert, Dictionnaire de la langue française*, Paris, Éditions Dictionnaires Le Robert, 1996., 595. o.

18 – A „montant des dépenses" kifejezés tekintetében lásd a hatodik irányelv más nyelvi változatait: „Betrag der Ausgaben" a németben, „uitgaven" a hollandban, „the full cost" az angolban, „udgifter" a dánban, és „spese sostenute" az olaszban.

gezni. Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében ugyanis ennek a rendelkezésnek biztosítania kell az adóalanyok és a végső fogyasztók közötti egyenlő bánásmódot [19]. Ez azt hivatott megelőzni, hogy egy adóalany, aki a vállalkozása vagyona körébe vont eszköz megvásárlásakor az előzetesen felszámított adót le tudta vonni, mentesüljön a HÉA megfizetése alól, ha ezt az eszközt saját célra kivonja a vállalkozása vagyona köréből, és így a szokványos végső felhasználóval szemben, aki az eszköz megszerzésekor HÉA-t fizet, jogosulatlan előnyöket élvezzen [20].

72. Az eszköz teljes élettartamára történő időbeli elosztás azt az előnyt is kínálja, hogy az adóalapot ki lehet igazítani, ha az eszköz adóalany által saját célra felhasznált részében változás következik be. A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja szerinti adóalapot ezért – ahogy azt a kérdést előterjesztő bíróság kifejti – a Bíróság úgy értelmezte, hogy az azokat a kiadásokat foglalja magában, amelyek – mint az eszköz elhasználódása utáni értékcsökkenési leírás vagy az adóalany adólevonásra jogosító kiadásai – magához az eszközhöz kapcsolódnak [21].

73. Jelen jogvitában felmerül a kérdés, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjának ez-e az egyetlen értelmezése, ami összeegyeztethető a közösségi joggal. Más szóval azt kell vizsgálni, hogy a tagállamoknak van-e olyan mérlegelési mozgástere ennek a rendelkezésnek az átültetése során, ami feljogosítja őket, hogy az eszköz vállalkozásidegen célra történő felhasználása esetén fizetendő HÉA-t rövidebb időszakra osszák el, például az adólevonások módosításának időszakára.

74. Megítélésem szerint a tagállamok rendelkeznek ilyen mérlegelési mozgástérrel.

75. A hatodik irányelv [22] más rendelkezéseitől eltérően a 11. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja nem utal a célja és hatálya tekintetében a nemzeti jogra. Az „adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása" fogalom ezért autonóm közösségi jogi fogalom, amelynek meghatározása nem tartozhat az egyes tagállamok mérlegelése körébe [23].

19 – Enkler-ügyben hozott ítélet 35. pontja.

20 – Ugyanott 33. pont.

21 – 36. pont. Ebben az ügyben a Bíróságnak a teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vont lakóautónak az év meghatározott időszakaiban történő magánhasználata után esedékes HÉA alapjának meghatározása kapcsán kellett állást foglalnia. Úgy döntött, hogy a 36. pontban definiált kiadásoknak az összes kiadáshoz viszonyított akkora részét kell figyelembe venni, mint amilyen arányban a vállalkozásidegen célra történő tényleges felhasználás áll a felhasználás teljes tartamával (37. pont).

22 – Lásd ilyen értelemben az 51/76. sz. Verbond van Nederlandse Ondernemingen ügyben 1977. február 1-jén hozott ítélet (EBHT 1977., 113. o.) 10. és 11. pontját.

23 – Lásd a hatodik irányelv 4. cikke (3) bekezdésének b) pontját az „építési telek" fogalma tekintetében, és az irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját az „orvosi és paramedicinális hivatások" tekintetében.

76. A hatodik irányelv ugyanakkor nem tartalmaz minden támpontot, ami szükséges lenne ahhoz, hogy ennek a fogalomnak az egész Európai Unióban egységes tartalmat adjon. Megítélésem szerint sem a fogalom szóhasználata, sem a rendszer, amelybe tartozik, nem teszi lehetővé annak biztos megállapítását, hogy a beszerzési vagy előállítási költségeket kötelezően az eszköz szokásos élettartamára kell elosztani. Még azt sem határozza meg a hatodik irányelv, hogy az eszköz értékcsökkenési leírását mi alapján kell számolni.

77. Ezért meg kell vizsgálni, hogy a vitatott HÉA adóalapjának az adólevonások módosítási időszakának alapulvételével történő meghatározása a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésével és az irányelvvel összhangban áll-e.

78. Ahogy már kifejtettem, a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése azt hivatott biztosítani, hogy az adóalany, aki a vállalkozása vagyona köréből egy eszközt kivon azt követően, hogy a teljes, a beszerzési vagy előállítási költség alapján előzetesen felszámított adót levonta, és a végső felhasználó, akinek ugyanazon eszköz beszerzésekor vagy előállításakor a HÉA-t viselnie kell, egyenlő bánásmódban részesüljenek.

79. A HÉA adóalapjának az adólevonások módosítási időszakának alapulvételével történő meghatározása, ami azt hivatott megakadályozni, hogy ezen időszak eltelte előtt történő eladás esetén adómentes végső fogyasztási helyzet álljon elő, megfelel ennek a célnak.

80. Megítélésem szerint ezen a megállapításon a Seeling-ügyben hozott ítélet sem változtat.

81. A német kormány ugyan abban az ügyben arra hivatkozott, hogy az épületnek az adólevonások módosítási időszakának elteltét követően történő HÉA-mentes elidegenítése esetén fennáll az adómentes végső fogyasztási helyzet kialakulásának veszélye. A Bíróság ezzel kapcsolatban úgy döntött, hogy az a körülmény, miszerint ennél a módosítási időszaknál az előzetesen felszámított adó levonása csak részben korrigálható, a közösségi jogalkotó tudatos döntésének a következménye, és ez az időszak a tárgyi eszközként megszerzett ingatlanoknál 20 évre meghosszabbodott annak érdekében, hogy ezeknek a tárgyi eszközöknek a gazdasági élettartamát figyelembe vegyék [24].

82. Ennek a válasznak a jelentőségét azonban megítélésem szerint abban az összefüggésben kell értékelni, amelyre az vonatkozik.

24 – Seeling-ügyben hozott ítélet 54. és 55. pontja.

83. A Seeling-ügyben irányadó időpontban a német jog szerint a HÉA adóalapját a teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vont épület saját célú használata esetén az épület elhasználódása utáni értékcsökkenés alapulvételével kellett kiszámítani. A német kormány azt az ítélkezési gyakorlatot akarta kifogásolni, amely szerint az az adóalany, aki úgy dönt, hogy egy épületet teljes egészében a vállalkozása vagyona körébe von, és később az épület egy részét saját célra használja, jogosult az épület megszerzésére vagy építésére fordított teljes költség után előzetesen felszámított adó levonására.

84. Ennek kapcsán hivatkozott a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjára, amely szerint egy telek bérbeadása alapvetően mentes a HÉA alól, így az előzetesen felszámított HÉA levonása nem megengedett. Előadta, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja a vállalkozás vagyona körébe vont eszköz saját célú használatát a szolgáltatásnyújtással tekinti egyenértékűnek, és ez a használat egy bérlet végső fogyasztóként történő igénybevételéhez áll a legközelebb, így a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja szerinti adómentesség megfelelően alkalmazandó.

85. Ezen álláspont alátámasztására kifejtette, hogy az előzetesen felszámított adó levonásának az elmaradása azt az előnyt nyújtja, hogy az épületnek az adólevonások tízéves módosítási időszakát követő elidegenítése esetén elkerülhető az adómentes végső fogyasztási helyzet kialakulása.

86. A Seeling-ügyben hozott ítéletben a Bíróság nem fogadta el a német kormánynak a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjára alapított érvelését. Úgy döntött, hogy egy, az adóalany által teljes egészében a vállalkozása vagyona körébe vont épületben található lakásnak az adóalany által saját célra történő felhasználására nem alkalmazható ez a rendelkezés, mert az e rendelkezés szellemében nem valósít meg valódi bérletet [25].

87. Ebben az összefüggésben megállapította, hogy ez a közösségi jogalkotó tudatos döntésének az eredménye, és nem vezethet ahhoz, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontját kiterjesztően kell értelmezni, ha az a tény, miszerint az adóalany egy épületet teljes egészében a vállalkozása vagyona körébe vonhat, és így a teljes építési költség után előzetesen felszámított adót levonhatja, azzal a következménnyel járhat, hogy egy végső fogyasztás esetén nem kerülne sor az adó megfizetésére, mert az épület építésének időpontjában bekövetkező adólevonás a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdése szerinti módosítási időszakban csak részben korrigálható.

88. A némettel és az Egyesült Királyság kormányával együtt az az álláspon-

25 – Ugyanott, 49–52. pont.

tom, hogy a Bíróság a Seeling-ügyben hozott ítéletben a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a célját tartalmilag nem kívánta kétségbe vonni.

89. Ezt az ítéletet az állandó ítélkezési gyakorlat ismételt megerősítésének tekintem, amely szerint az adóalany, aki úgy dönt, hogy egy épületet teljes egészében a vállalkozása vagyona körébe von, és később ennek az épületnek egy részét saját célra használja, egyrészről a teljes építési költség után előzetesen felszámított adó levonására jogosult, másrészről e jog ellentételezéseként köteles az e használat érdekében felmerült kiadások után a HÉA-t megfizetni.

90. Ebben az ítéletben a Bíróság ugyan rámutat e rendszer lehetőségeinek a korlátaira az adóalannyal és a végső fogyasztóval szemben tanúsított egyenlő bánásmód biztosítása kapcsán, azonban megítélésem szerint nem vonja kétségbe azt az alapelvet, hogy a nemzeti jogalkotó feladata a lehetőségekhez mérten megakadályozni, hogy a végső fogyasztás ne legyen megadóztatva.

91. Ezért nem vitatható, hogy a német kormány arra irányuló szándéka, hogy az eszköznek az adólevonások módosítási időszakának elteltét követően történő elidegenítése révén történő adómentes végső fogyasztást megakadályozza, összhangban áll a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésével.

92. Ezzel szemben felhozható, hogy a német kormány a HÉA visszafizetési időszakának az adólevonások módosítási időszakára történő rövidítésével szintén az adómentes végső fogyasztási helyzet kialakulásának veszélyét idézi elő. A német kormány ugyanis kifejtette, hogy az adóalap meghatározásánál a megszerzési vagy építési költségeket már nem vennék figyelembe, ha az érintett személy az épületet a tízéves időszak elteltét követően használná továbbra is saját célra. Ekkor a saját célú használat után az épület folyó ráfordításai alapján kerülne sor az adófizetésre.

93. A megszerzési vagy építési költség adóalapból történő ilyen kizárása nagyon is igazolhatónak tűnik, mivel a levont előzetesen felszámított adó megfizetésre került. Ez azonban csak a tízéves időszak alatt saját célra használt épületrész tekintetében igaz. Amennyiben az adóalany ezen időszak elteltét követően az épület nagyobb részét használja saját célra, úgy abból kell kiindulni, hogy ennek a további résznek a saját célra történő használata után nem kerül megfizetésre az adó. Ez a kérdés itt még nyitott marad.

94. Nem hiszem azonban, hogy ez a rendszerben lévő esetleges rés kizárja a vitatott

német szabályozás összeegyeztethetőségét a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének céljával.

95. A HÉA adóalapjának az adólevonás módosítási időszakának alapulvételével történő meghatározása ugyanis az adóalannyal és a végső felhasználóval szemben erőteljesebben érvényesülő egyenlő bánásmód szempontjából egy további előnnyel is jár: Az adóalany által évente fizetett HÉA-összeg emelkedik. Ez az emelkedés hozzájárul ahhoz, hogy a két eltérő tényállás közötti különbséget csökkentse, ami azon alapul, hogy az adóalany az adótartozásnak részletekben történő megfizetése révén a HÉA teljes felszámított összegét az eszköz beszerzésekor vagy előállításakor egy összegben viselő végső fogyasztóval szemben likviditási előnyt élvez.

96. Végül a HÉA adóalapjának az adólevonás módosítási időszakának alapulvételével történő meghatározása véleményem szerint a hatodik irányelv céljára tekintettel elfogadható határok között marad.

97. Ahogy a címéből is kiderül, ez az irányelv a HÉA adóalapjának egységes megállapítását kívánja elérni [26]. Ennek a célnak a hatókörét ugyanakkor a hatodik irányelv eredeti szövegváltozatának kilencedik preambulumbekezdése fejezi ki mértéktartóan, amely szerint az irányelv minden tagállamban „összehasonlítható" eredmények elérését célozza. Tekintettel a tagállamok számára a hatodik irányelv 20. cikkében biztosított mérlegelési mozgástérre, álláspontom szerint a vitatott német szabályozás ennek megfelel.

98. A 20. cikkre történő utalás e megállapítás keretében relevánsnak tűnik számomra. Mind a hatodik irányelv 20. cikke, mind a 6. cikk (2) bekezdése, valamint a 11. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja olyan tényállásra alkalmazandó, amelyben egy, a beszerzési vagy előállítási költségek alapján megfizetett előzetesen felszámított adó levonására jogosító eszköz kerül később oly módon felhasználásra, amely az előzetesen felszámított adó levonására nem jogosít. A hatodik irányelv egymást kiegészítő rendelkezéseiről van szó, amelyek azokra az esetekre vonatkoznak, amikor egy eszközt vegyesen, azaz üzleti tevékenység céljára és saját célra is használnak.

99. Ezenkívül az e rendelkezésekben előírt mechanizmusok gazdaságilag hasonló hatást fejtenek ki [27]. Mindkét esetben a HÉA meg-

26 – A C-400/98. sz. Breitsohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4321. o.) 48. pontja.

27 – Az Uudenkaupungin kaupunki ügyben hozott ítélet 30. pontja.

fizetéséről van szó, amit az adóalany levonhatott, de amit végül viselnie kell.

100. A hatodik irányelv 20. cikke az adólevonások módosítási időszakának meghatározására az ingatlanok kapcsán relatíve tág mérlegelési mozgásteret ad a tagállamoknak; az időszakot öt és húsz év közötti tartammal határozhatják meg.

101. A hatodik irányelv 20. cikkének és a 6. cikke (2) bekezdésének mechanizmusa közötti összefüggésre tekintettel egy teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vont épület saját célra történő felhasználása esetén fizetendő HÉA adóalapjának az adólevonások módosítási időszakának alapulvételével történő megállapítása megítélésem szerint nem ellentétes a hatodik irányelv céljával, az adóalap-megállapítás harmonizációjával.

102. A Bizottság által javasolt megoldás, a tagállamok felhívása arra, hogy objektív és általánosan elfogadott szempontok alapján állítsanak fel szabályokat az épületek leírására vonatkozóan, adott körülmények között alkalmas lenne ugyan arra, hogy egy egységesebb adóalaphoz vezessen.

103. Azonban, még ha kívánatosnak is tűnik egy ilyen megoldás, megítélésem szerint a hatodik irányelv tartalmára tekintettel ez nem ellentétes azzal a felfogással, hogy a vitatott német szabályozás a tagállamoknak az adóalap meghatározása kapcsán a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja által biztosított mérlegelési mozgástér kereteit nem sérti.

104. Ezen túlmenően az Egyesült Királyság kormánya az eljárás szóbeli szakaszában komoly kétségeket ébresztett a Bizottság által képviselt megoldás arra való alkalmassága tekintetében, hogy az szorosabb harmonizációhoz vezessen; úgy érvelt, hogy nincsenek közös leírási szabályok. Valóban megállapítható az Európai Parlament és az Európai Unió Tanácsa által 2002-ben a tőkepiac-orientált vállalkozások beszámolói összehasonlíthatóságának javítása érdekében elfogadott számviteli standardok [28] vizsgálatával, hogy különböző leírási módszerek alkalmazhatók arra, hogy egy vagyoni érték leírási volumenét elosszák az élettartamára [29].

28 – A nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról szóló, 2002. július 19-i 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL L 243., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 13. fejezet, 29. kötet, 609. o.).

29 – Lásd például az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról szóló 2003. szeptember 29-i 1725/2003/EK bizottsági rendelet (HL L 261., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 13. fejezet, 32. kötet, 4. o.). mellékletében szereplő IAS 16 nemzetközi számviteli standard 47. és 62. pontját.

105. Végül még ki kell térni arra a kérdésre, hogy annak a teleknek a megszerzésére fordított költségek, amelyre az épületet építették, feltéve, hogy a telek megszerzése HÉA alá esett, és az adóalany az előzetesen felszámított adó levonására jogosult volt, beszámítandók-e az adóalapba vagy sem.

106. A német kormánnyal, az Egyesült Királyság kormányával és a Bizottsággal azon az álláspontón vagyok, hogy ezeket a költségeket ilyen esetben a saját célú használatra tekintettel fizetendő HÉA adóalapjába be kell számítani.

107. Egyrészről nem található döntő indok a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában arra, hogy ezt kizárjuk. Az „adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása" fogalom a szóhasználata szerint minden költséget magában foglal, amelyek ehhez a szolgáltatáshoz szükségesek. Annak a teleknek a megszerzési költségei, amelyre az épületet építették, alapvetően ezek közé a költségek közé tartoznak.

108. Másfelől ezek kizárása az adóalapból nyilvánvalóan ellentmondana a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése céljának, amely ahogyan azt már kifejtettem, az adóalanyokkal és a végső fogyasztókkal szembeni egyenlő bánásmódot hivatott biztosítani. Mivel a végső fogyasztó egy építési telek megvásárlásakor e költségek után viseli a HÉA-t, ellentmondana ennek a célnak, ha az alól mentesítenénk az adóalanyt.

109. Jelen eljárás keretein belül nem bizonyosodott be egyértelműen, hogy annak a teleknek, amelyre az épületet építették, a felperes által történő megvásárlása HÉA-köteles volt-e, és hogy az előzetesen felszámított adót a felperes levonta-e. Ennek a kérdésnek a megválaszolása a tényállás megállapításától függ, ami a nemzeti bíróság feladata.

110. Mindezek után azt javaslom, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a Bíróság azt a választ adja, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint 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 kell megállapítani, amely a HÉA-levonás módosítási időszakának a hatodik irányelv 20. cikkével összhangban előírt időtartamára figyelemmel kerül meghatározásra. Ennek az adóalapnak adott esetben magában kell foglalnia annak a teleknek a megszerzési költségeit, amelyre az épületet építették.

V – Végkövetkeztetések

111. A fenti megfontolásokra tekintettel javaslom, hogy a Bíróság a Finanzgericht München által előzetes döntéshozatal végett előterjesztett kérdést a következőképpen válaszolja meg:

„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 az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint 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 kell megállapítani, amely az adólevonás módosítási időszakának a módosított 77/388 hatodik 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."