ANTONIO TIZZANO
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2004. november 11. [1]

1. 2002. augusztus 29-i végzésével, amely 2003. január 23-án érkezett a Bírósághoz, a Bundesfinanzhof négy kérdést terjesztett a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi hatodik irányelv [2] (a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezéséről.

I — Jogi háttér

A — *Közösségi szabályozás*

3. A jelen ügyben a hatodik irányelv egyes rendelkezéseire kell hivatkoznunk, amelyek meghatározzák az adóalany (4. cikk) és a levonási jog (17. cikk) fogalmát, valamint e jog gyakorlásának módját (18. és 22. cikk).

2. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy azon adóalany, aki házastársával együtt vásárolt vagy épített lakáscélú ingatlant, milyen mértékben írhatja le az általa fizetendő HÉA összegéből az ingatlan azon részének megvásárlása vagy építése után megfizetett HÉA-t, amelyet szakmai tevékenységének folytatásához használ.

4. A 4. cikk ekként rendelkezik:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

1 — Eredeti nyelv: olasz.

2 — HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

[...]"

5. Az adólevonási jogra vonatkozóan a 17. cikk (2) bekezdése a következőket mondja ki:

„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; [3]

[...]"

6. Végül az adólevonási jog gyakorlásának módjára vonatkozóan a 18. cikk így rendelkezik:

„(1) Ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak:

a) a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási joghoz a 22. cikk (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]"

3 — A tényállás megvalósulása idején a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdését a hozzáadottérték-adó közös rendszerének a fiskális határok megszüntetése tekintetében történő kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) módosította. E módosítást követően, amelynek a jelen ügy kimenetelére nincs kihatása, ám amelyre a formai teljesség okán itt emlékeztetnünk kell, a hivatkozott rendelkezés így szól: „Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket: a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy fog teljesíteni; [...]".

7. A 22. cikk (3) bekezdése pedig így pontosít:

„a) Minden adóalany a más adóalanyok részére teljesített termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról számlát vagy azt helyettesítő bizonylatot állít ki, és annak másodpéldányát megőrzi.

[...]

b) A számlán elkülönítve szerepel az adó nélküli ár és az egyes hozzáadottértékadó mértékéhez kapcsolódó adóösszeg, valamint adott esetben fel kell tüntetni az adómentességet.

c) A tagállamok megállapítják azon követelményeket, amelyek alapján egy bizonylatot számlának lehet tekinteni."[4]

4 — Még mindig a formai teljesség kedvéért emlékeztetünk arra, hogy a hivatkozott 91/680/EGK irányelv a következők szerint módosította ugyanezen irányelv 22. cikkének (3) bekezdését: „a) Minden adóalany a más adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek részére teljesített termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról számlát vagy azt helyettesítő bizonylatot állít ki [...] Az adóalany megőriz egy példányt minden kiadott okmányról.
[...]
b) A számlán elkülönítve szerepel az adó nélküli ár és az egyes hozzáadottérték-adó mértékéhez kapcsolódó megfelelő adóösszeg, valamint adott esetben fel kell tüntetni az adómentességet. [...]
c) A tagállamok állapítják meg azon követelményeket, amelyek alapján egy bizonylatot számlának lehet tekinteni.
[...]"

B — *Nemzeti szabályozás*

8. A jelen ügy vonatkozásában az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény) (a továbbiakban: UStG) 1991. és 1993. között hatályos 14. és 15. cikkére kell emlékeztetnünk.

9. A „Számlakibocsátás" című 14. §-a szerint:

„Amikor az 1. § (1) bekezdésének 1. és 3. pontja szerint adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesít, az adóalanynak, amennyiben ezen ügyleteket egy másik adóalany vállalkozása számára végzi, ez utóbbi kérésére számlát kell kibocsátania, amelyből egyértelműen megállapítható az adó összege. A számlának a következőket kell tartalmaznia:

1. a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végző adóalany neve és címe;

2. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettjének neve és címe;

3. az átruházott termék mennyisége és szokásos kereskedelmi megnevezése vagy a szolgáltatás jellege és terjedelme;

4. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás időpontja;

5. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás díja (10. §) és

6. a díjat terhelő adó összege (5. pont).

[...]" [5].

10. „A megfizetett adó levonása" című 15. § ezután pontosítja:

„(1) Az adóalany a felszámított adó összegéből levonhatja:

1. valamennyi, vállalkozása [...] számára termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során a 14. § alapján más adóalanyok által kiállított számlán szereplő külön-külön szereplő adót". [6]

II — Tényállás és eljárás

11. Az alapeljárás tárgyát a Finanzamt Bergisch Gladbach (a továbbiakban: Finanzamt) határozata képezte, amely megtagadta HE úrtól (a továbbiakban még: felperes) a lehetőséget, hogy az általa az adóhatóságnak fizetendő hozzáadottérték-adóból levonhassa a feleségével együtt vásárolt ház azon részének építésére megfizetett HÉA-t, amely irodaként szolgál számára.

5 — Nem hivatalos fordítás.

6 — Nem hivatalos fordítás.

12. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy 1990 végén a HE házaspár telket vásárolt ¼ (HE javára) és ¾ (házastársa javára) tulajdoni rész arányában.

13. Ezt követően megbíztak számos vállalkozást a telken lakás céljára szolgáló ingatlan építésével. Ahogyan azt HE úr a tárgyaláson elmondta, az említett ingatlan tulajdona az építési telek tulajdoni arányában, vagyis ¼–¾ arányban oszlik meg közöttük.

14. A kivitelező vállalkozások által kibocsátott valamennyi számlát a HE házaspár részére állították ki.

15. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből az is kiderül, hogy HE úr alkalmazotti főtevékenysége mellett kiegészítő jelleggel önálló szakírói tevékenységet is folytatott, és ezen utóbbi gyakorlásához a családi ház egyik helyiségét használta. Mivel az a helyiség a ház összterületének 12%-át teszi ki, az 1991–1993. évekre vonatkozó HÉA-bevallásában HE a befizetendő hozzáadottértékadóból levonta a ház építésére megfizetett HÉA 12%-át.

16. A Finanzamt ellenezte ezt a levonást, mivel álláspontja szerint a szolgáltatások megrendelője és címzettje nem HE úr, hanem a házastársak vagyonközössége, amelynek nevére a számlát kiállították. A Finanzamt szerint ez a vagyonközösség önmagában nem folytatott semmiféle vállalkozási tevékenységet, és így nincs joga semmiféle levonáshoz.

17. Ezt a döntést ellenezve, HE úr a Finanzgerichthez fordult jogorvoslatért.

18. A keresetnek részben helyt adva, a Finanzgericht a Finanzamttal ellentétben irrelevánsnak minősítette a számlák fejlécét, és HE-t jelölte meg az iroda építésének valós címzettjeként; elismerte tehát a felperes jogát arra, hogy az e szolgáltatás tekintetében megfizetett HÉA egy részét levonja. Ugyanakkor a Finanzgericht szerint HE úr az ingatlannak, és ezzel a benne található dolgozószobának csak ¼ részben tulajdonosa. Ezért a levonható összeget nem a ház építésére megfizetett HÉA 12%-ban, hanem ennek ¼-ében kell megállapítani.

19. Ezt az ítéletet a Finanzamt és HE is megtámadta a Bundesfinanzhof előtt, amelynek így két, gyökeresen ellentétes álláspont között kellett döntenie.

20. A Finanzamt szerint ugyanis, mivel hiányzik a megbízás pillanatában és azt követően a számla fejlécén is a külön megjelölés, az UStG 15. cikke értelmében csak a házastársak közösségét lehet a házépítési szolgáltatás címzettjének tekinteni. Az egyes résztulajdonos tehát nem vonhatja le – még részben sem — az említett építésre megfizetett HÉA-t.

21. HE viszont úgy gondolja, joga van a levonáshoz, és – ellentétben az elsőfokú bíróság döntésével — ez a jog kiterjed az iroda építésére megfizetett HÉA teljes összegére, vagyis a teljes HÉA 12%-ára. Hiszen a háznak azt a részét kirárólag ő használja, és így őt annak tekintetében egyedüli megbízónak kell tekinteni.

22. A Bundesfinanzhof úgy véli, hogy a nemzeti jog megoldást nyújt az említett problémára. Ugyanis a Bundesfinanzhof ítélkezési gyakorlata szerint:

— olyan esetben, amikor a megbízást több, önálló (adó-) jogalanyisággal nem bíró vagyonközösségben álló személy együttesen (személy- vagy vagyonegyesítő társaság) adja, ellenkező megállapodás hiányában minden résztulajdonos a szolgáltatás tulajdoni hányad szerinti címzettjének tekintendő;[7]

— a tényállás megvalósulásának idején nem létezett semmilyen kifejezett korlátozás „olyan helyiség építésére és berendezésére" vonatkozóan, „amely, noha a lakáshoz tartozik, a lakható terület többi részétől el van választva, és csak vagy majdnem kizárólag vállalkozói és/vagy szakmai tevékenység céljára használják (pl. otthoni iroda)";[8]

— a vállalkozót megilleti a megfizetett adó tulajdoni hányadának megfelelő arányú levonásának joga az olyan tárgyi eszköz tulajdonközösségben való megvásárlása esetén, amelyet az egyik résztulajdonos saját vállalkozása céljára használ;[9]

7 — Lásd a Bundesfinanzhof V R 79/99. sz. ügyben 2001. február 1-jén (BFHE 194., 488, BFH/NV 2001., 989. o.), a V R 49/99. sz. ügyben 2000. november 7-én (BFHE 194., 270, BFH/NV 2001., 402. o.), valamint a V R 15/00. sz. ügyben 2002. május 16-án (BFH/NV 2002., 1346. o.) hozott ítéleteit.

8 — Az otthoni iroda meghatározására lásd a Bundesministerium der Finanzen 1988. június 16-i levelét (IV B 2-S 2145-59/98., Rn. 7., BStBl I 1998., 863. o.).

9 — Lásd a Bundesfinanzhof V R 31/98. sz. ügyben 1998. október 1-jén hozott ítéletét (BFHE 187., 78, BFH/NV 1999., 575. o.).

— az olyan fejléc, mint amilyen a HE házaspár nevére kiállított számlákon szerepel, nem akadályozza meg a megfizetett adó levonását. [10]

23. Mindazonáltal, miután kétségeket táplált e megoldásnak a hatodik irányelv értelmezésével való összeegyeztethetőségével kapcsolatban, a Bundesfinanzhof az EK 234. cikk alapján a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából:

„1. Lakás céljára szolgáló ingatlan vásárlása vagy építése esetében az ingatlant vásárló vagy építő személy adóalanyként jár-e el, amennyiben ezen ingatlan egy részét önálló, kiegészítő tevékenység végzésére szolgáló irodaként kívánja használni?

Az 1. kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

2. Valamely tárgyi eszköznek olyan vagyonközösségben álló személyek általi megrendelése esetén, amely vagyonmegosztás vagy a házasságkötés következtében, és önmagában nem vállalkozási tevékenység folytatása céljából jött létre, úgy kell-e tekinteni, hogy a beszerzést nem-adóalany hajtotta végre, akinek nincs joga a beszerzést terhelő hozzáadottérték-adó levonásához, vagy pedig az egyes résztulajdonosok a szolgáltatás címzettjei?

A 2. kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

3. Olyan tárgyi eszköz közös tulajdonban való megszerzése esetén, amelyet csak az egyik társtulajdonos használ vállalkozása céljaira, a megfizetett adó levonásának joga

a) az említett tulajdonostársat csak a tulajdoni hányadának megfelelő adó összegére, vagy pedig

b) az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében azon adóösszeg arányában illeti meg,

10 — Lásd a Bundesfinanzhof ítéleteit *in*: BFH/NV 2002., 1346. o. és BFHE 194., 270, BFH/NV 2001., 402. o.

amely az általa vállalkozási célból használt ingatlanrésznek összességében megfelel (feltéve, hogy teljesül a számlára vonatkozó, negyedik kérdésben említett követelmény)?

4. A 18. cikkben szabályozott adólevonási jog gyakorlásához az irányelv 22. cikkének (3) bekezdése értelmében szükség van-e az illető házastárs, illetve tulajdonostárs nevére kiállított számlára, amelyen megjelölésre került az ő tulajdoni hányadának megfelelő ár- és adóhányad, vagy elégséges a házastársak, illetve tulajdonostársak részére a fenti megjelölés nélkül kiállított számla?"

24. A Bíróság előtt a fentiek alapján indult eljárásban a felperes, a Finanzamt és a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A felperest és a Bizottságot ezt követően meghallgatta a Bíróság a 2004. szeptember 23-i tárgyaláson.

III — Jogi elemzés

25. Ahogyan láttuk, a nemzeti bíróság négy kérdést tesz fel olyan lakáscélú ingatlan házastársak általi vásárlására vagy építésére vonatkozóan, amelynek egy részét egyikük szakmai tevékenységének gyakorlására, irodaként használja.

A felek álláspontja

26. E kérdésekre válaszul a Finanzamt, elsősorban a nemzeti adórendelkezésekre hivatkozva megjegyzi, hogy valamely tulajdonostárs valamely ingatlan önálló jogalanyisággal nem rendelkező vagyonközösségben álló személyek általi vétele vagy építése esetén akkor élhet a HÉA-levonási jogával, ha i) az adásvételi szerződés vagy a pályázat lezárásakor pontosan megjelölte a vállalkozását illető vagyoni hányadot; és ii) ha ezen ügylet céljából olyan számlát bocsátottak ki, amelyből kifejezetten kiderül az őt terhelő ár- és adóhányad. Csakis ilyen módon derülhet ki, hogy az egyes tulajdonostárs milyen mértékben jogosultja az adólevonás alapját képező ügyletnek.

27. Eltérő álláspontonvannak ugyanakkor a felperes és a Bizottság, akik az elemzésem

során alább részletezett indokok alapján ellenkező következtetéseket vonnak le:

— a lakás céljára ingatlant vásárló vagy építő személy adóalanyként jár el, ha az ingatlan valamely helyiségét szakmai tevékenységének gyakorlása céljából irodaként használja, és ezt az irodát vállalkozása vagyonának rendeli;

— amikor több, önálló jogalanyisággal rendelkező, nem vállalkozási célú vagyonközösségben álló személy tárgyi eszközt vásárol, minden egyes tulajdonostársat az ügylet címzettjének kell tekinteni;

— amikor a házastársak közös tulajdonban vásárolnak valamely tárgyi eszközt, amelyet csak egyikük használ szakmai célokra, ezen utóbbi házastársnak a megfizetett HÉA levonására a vállalkozására használt ingatlanrész arányában van joga.

28. Ezen utolsó pont tekintetében a felperes és a Bizottság álláspontja eltér egymástól. A Bizottság szerint a használt ingatlanrésznek megfelelő HÉA-összeg levonásának joga ahhoz a feltételhez van kötve, hogy a nemzeti jog a HÉA-köteles tevékenységet folytató házastárs számára lehetővé tegye, hogy az egész tárgyi eszköz tulajdonosaként rendelkezhessék. Viszont, folytatja a Bizottság, ha a belső jog eltérően rendelkezik, az illető házastársnak csak a tulajdoni hányadának megfelelő összeg levonására van joga.

29. A felperes és a Bizottság ugyanakkor megegyezik abban, hogy a levonási jog nem tagadható meg a HÉA-köteles tevékenységet folytató házastárstól azon oknál fogva, hogy csak olyan számla van a birtokában, amelyet mindkét házastárs nevére, a tulajdonközösségben őt megillető hányadnak megfelelő ár és adó külön megjelölése nélkül állítottak ki.

A szolgáltatás címzettjének meghatározásáról a tárgyi eszköz közös tulajdonban való építése vagy vásárlása esetén (második kérdés)

30. A kérdést előterjesztő bíróság kérdésére való válasz megadásához véleményem szerint a második kérdésből kell kiindulnunk, vagyis

mindenekelőtt azt kell meghatároznunk, hogy ha önmagában nem vállalkozási tevékenységre irányuló vagyonközösségben álló személyek rendelnek meg valamely tárgyi eszközt, a szolgáltatás címzettje maga a vagyonközösség, vagy az egyes tulajdonostársak.

31. Ahogyan láttuk, a Bundesfinanzhof rámutatott, hogy saját ítélkezési gyakorlata szerint ilyen esetben – ellentétes kikötés hiányában — minden tulajdonostársat tulajdoni hányada arányában a szolgáltatás címzettjének kell tekinteni (lásd a fenti 22. pontot).

32. Álláspontom szerint ez a megoldás nem ellentétes a hatodik irányelvvel és az általa létrehozott közösségi rendszerrel.

33. Hiszen, ahogyan ez ismert, ez a rendszer előírja, hogy minden adóköteles ügylet esetében a HÉA-t csak az áruk és szolgáltatások árát összetevő különféle elemek költségeit közvetlenül terhelő adóösszeg előzetes levonásával kell megfizetni. A levonási rendszer olyan módon van felépítve, hogy csak az adóalanyok vonhatják le az általuk fizetendő HÉA-ból azt az adót, amelyet az árukra és szolgáltatásokra előzetesen kivetettek.

34. Ebben az összefüggésben kell elhelyezni a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdését, amely az alábbi módon határozza meg az HÉA-alany fogalmát: „»(a)dóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére".

35. Továbbá a hatodik irányelv 17. cikke (1) bekezdésében megállapítja, hogy „[a]z adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik", és (2) bekezdésében felhatalmazza az adóalanyt arra, hogy „[a] mennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használta fel", „az általa fizetendő adóból [...]" levonja „az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáérték adó(t), amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog".

36. A fenti jellemzők arra engednek következtetni, hogy „az adólevonások rendszere arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse minden, gazdasági tevékenységének keretében megfizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól". A hozzáadottérték-adó közös rendszere következésképpen biztosítja „minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy

eredménye, feltéve hogy az említett tevékenységek maguk is HÉA-kötelesek". [11]

37. Ezek alapján úgy tűnik, a Bizottság a fentiekből jogosan vonja le azt a következtetést, hogy a HE házaspár által alkotott vagyonközösséget nem lehetett HÉA-alanynak, illetve az ingatlanépítési szolgáltatás címzettjének tekinteni.

38. Hiszen, ahogyan ezt a kérdést előterjesztő bíróság is kifejtette, a személyek ilyen vagyonközössége nem jogi személy, és mivel önmagában nem gyakorol semmiféle önálló gazdasági tevékenységet, a 4. cikk (1) bekezdése értelmében nem HÉA-alany. Következésképpen a HÉA tekintetében nincsen önálló relevanciája, és nem ékelődik az építési szolgáltatások nyújtói és a házaspár közé, akiket tehát az említett szolgáltatások valódi címzettjeinek kell tekintenünk.

39. Az ilyen megoldás – ahogyan azt a felperes helyesen megjegyezte — koherens a fent hivatkozott HÉA-semlegesség elvével is. Hiszen ha a jogi személyiséggel nem rendelkező vagyonközösséget tartanánk a szolgáltatás címzettjének – amely nem adóalany, tehát semmiféle adólevonást nem hajthat végre –, a gazdasági tevékenységet gyakorló egyes tulajdonostárs számára előírt adólevonás kizárásához jutnánk, vagyis őt terhelné a tevékenységi körén belül az általa fizetett HÉA.

40. A fent bemutatott érvek alapján úgy vélem, hogy ha jogi személyiséggel nem rendelkező és önmagában nem vállalkozási tevékenységre irányuló vagyonközösségben álló személyek rendelnek meg valamely tárgyi eszközt, a hatodik irányelv értelmében az egyes tulajdonostársak a szolgáltatás címzettjei, és nem maga a vagyonközösség.

A magánszemély adóalanyiságáról olyan lakáscélú ingatlan építése vagy vétele esetén, amelynek egy részét szakmai célra használja (első kérdés)

41. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy azon magánszemély, aki lakáscélra ingatlant épít

11 — A 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontja.

vagy vesz, adóalanyként jár-e el, ha az ingatlan egy részét önálló kiegészítő szakmai tevékenység céljából, irodaként használja.

42. Ennek vonatkoztatásában ismételten emlékeztetek arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint adóalany „az a személy, aki [...] bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére", valamint hogy a levonások mechanizmusa úgy működik, hogy csak az adóalanyok „vonhatják le az általuk megfizetendő HÉA összegéből a javakat és szolgáltatásokat előzetesen sújtó HÉA összegét". [12]

43. Emlékeztetek továbbá arra, hogy a Bizottság a Lennartz-ügyben kifejtette, hogy „azon magánszemély, aki valamely eszközt a 4. cikk szerinti gazdasági tevékenységhez szerez meg, ezt adóalanyi minőségében teszi", és azt, hogy vajon a különös helyzetben levő adóalany az eszközöket az említett igényből szerezte-e meg, „a jelen eset összes körülményeit figyelembe véve kell meghatározni, ideértve az érintett eszközök természetét, valamint a megszerzésük és az adóalany gazdasági tevékenysége során történő felhasználásuk között eltelt időt". [13]

44. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kiderül, hogy a kérdéses időszakban (1991–1993) a felperes kiegészítő jogcímen szakírói tevékenységet folytatott, és e kétségkívül önálló gazdasági tevékenység gyakorlásához kizárólag a házastársával együtt vásárolt ingatlan egy részét használta, annak átadásától fogva. [14] A fent hivatkozott ítélkezési gyakorlat alapján, valamint a kérdést előterjesztő bíróság ténymegállapításai alapján ezért úgy tűnik számomra, hogy HE úr az ingatlan vételekor adóalanyként járt el a hatodik irányelv 4. cikke értelmében.

45. Másrészt nem lehet ezzel szemben arra sem hivatkozni, hogy adóalanyi minősége megszűnik azon ténynél fogva, hogy a felperes az említett tevékenység céljából csak az ingatlan egy részét használta.

46. A Bizottság és a felperes jogosan emlékeztetnek arra, hogy Bíróság szerint akkor, amikor az adóalany „tárgyi eszközöket szerez be, amelyeket mind szakmai, mind magánhasználatra szán", választhat, hogy ezen eszközöket i) „vállakozási eszközökként

12 — A fent hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 16. pontja.

13 — A C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-3795. o.) 14. és 21. pontja.

14 — Lásd az előzetes döntéshozatalra utaló végzés I. részét és II. része 2. pontjának a) alpontját.

kezeli, amelyekre a HÉA főszabályként teljes mértékben levonható", vagy ii) „teljes mértékben magánvagyona részeként kezeli ezeket, és így teljesen kizárja őket a HÉA-rendszerből", vagy pedig iii) (ahogyan a jelen ügyben HE úr tette) csak a szakmai célú felhasználásra szánt részt rendeli a vállalkozásához. [15]

47. A választás, hogy a tárgyi eszközt csak részben használja szakmai tevékenységéhez, nem olyan elem, amely az azt beszerző személyt megfosztaná adóalanyiságától. Épp ellenkezőleg, olyan lehetőségről van szó, amelyet a hatodik irányelv rendszere pontosan azért biztosít az adóalany számára, hogy a semlegesség elvének megfelelően „a HÉA-kötelezettséget csak arra az esetre tart(s)a fenn, amikor ez a kötelezettség magáncélra használt termékeket és szolgáltatásokat, nem pedig adóköteles szakmai tevékenységét érinti". [16]

48. A fent bemutatott érvek alapján úgy vélem tehát, hogy a kiegészítő jelleggel önálló gazdasági tevékenységet folytató személy a hatodik irányelv 4. cikke értelmében adóalanyként jár el, amikor lakáscélú ingatlant épít vagy vásárol, ha annak egy részét szakmai tevékenységének gyakorlására szánja és használja.

Az adólevonási jog mértéke (harmadik kérdés)

49. Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy valamely tárgyi eszköz közös tulajdonban való megszerzése esetén, amelyet csak az egyik társtulajdonos használ önálló tevékenysége céljából, a megfizetett adó levonási joga az említett tulajdonostársat i) az általa használt ingatlanrész építésére megfizetett adó (harmadik kérdés, b. megoldás) vagy pedig ii) az általa használt ingatlanrész építésére megfizetett adó rá eső tulajdoni hányadának megfelelő része (harmadik kérdés, a. megoldás) vonatkozásában illeti-e meg.

50. Ha jól értem, a Bundesfinanzhof, amennyiben saját ítélkezési gyakorlatát kellene alkalmaznia, ezt az utóbbi megoldást követné, vagyis a tulajdonostárs számára a vagyonközösségben őt megillető hányadnak megfelelő megfizetett adó levonását ismerné el. Ez nyilvánvalóan az elsőfokú bíróság ítéletének megerősítését eredményezné,

15 — Lásd a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1831. o.) 25. és 26. pontját. Lásd szintén a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 26. pontját és a C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2775. o.) 20. pontját.

16 — A fent hivatkozott Armbrecht-ügyben hozott ítélet 20. pontja.

amelyben a Finanzgericht a levonásra kerülő összeget nem a ház építésére fizetett HÉA 12%-ában határozta meg (vagyis az iroda építésére fizetett teljes HÉA-ban), hanem e 12%-nak az egynegyed részében.

51. Ebben a vonatkozásban újból emlékeztetek arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint akkor, amikor az adóalany „tárgyi eszközöket szerez be, amelyeket mind szakmai, mind magánhasználatra szán", választhat, hogy ezen eszközöket i) „vállalkozási eszközökként kezeli, amelyekre a HÉA főszabályként teljes mértékben levonható", vagy ii) „teljes mértékben [...] magánvagyona részeként kezeli ezeket, és így teljesen kizárja őket a HÉA-rendszerből", vagy pedig iii) (ahogyan a jelen ügyben HE úr tette) csak a szakmai célú felhasználásra szánt részt viszi be a vállalkozásába, amely esetben helyesnek tűnik azt feltételezni, hogy a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontjában szabályozott adólevonási jogot csak a tárgyi eszköznek a vállalkozásra szánt részére alkalmazzuk, a tárgyi eszköz szakmai és magáncélú használatának arányában. [17]

52. Ha helyes ez utóbbi megoldás, amelyet arra az esetre javasolunk, amelyben a vegyes használatú tárgyi eszköz az adóalany kizárólagos tulajdonában van, akkor az itt tárgyalt, ettől eltérő esetben – amikor az adóalany csak társtulajdonos — azt a megállapítást tartom ésszerűnek, hogy őt – ahogyan a Bundesfinanzhof jelezte — a részben vállalkozás céljából használt tárgyi eszközben szerzett tulajdoni részaránynak megfelelő adólevonási jog illeti meg.

53. Mindezt két oknál fogva. Először is ez a megoldás koherensnek tűnik számomra a többször idézett semlegesség elvével. Feltételezhető, hogy a tulajdonostárs a szakmai célokra használt tárgyi eszköz részének építésére vagy vásárlására fizetendő HÉA-nak csak a tulajdoni hányadára eső részét fizette meg. Vagyis, az említett elv fényében, az ingatlanrész után befizetetett HÉA-ból csak tulajdoni hányadának megfelelő arányban mentesül.

54. A jelen ügyben HE kijelentette, hogy az ingatlan résztulajdonosa, vagyis az általa szakmai célokra használt résznek (iroda) is csak ¼ részben tulajdonosa. Ezért feltételezhető, hogy csak tulajdonrésze arányában, vagyis ¼ arányban fizette meg az iroda építését terhelő HÉA-t, és hogy a fennmaradó ¾ részt a házastárs fizette meg. Ezzel párhuzamosan tulajdoni részének arányában (tehát ¼ részben) kellett megfizetnie a ház fennmaradó, lakáscélra használt részére fizetendő HÉA-t.

17 — Lásd a fent hivatkozott Bakcsi-ügyben hozott ítélet 25. és 26. pontját, a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 26. pontját, valamint a fent hivatkozott Armbrecht-ügyben hozott ítélet 20. és 21. pontját.

55. Ha ez így van, akkor úgy vélem, hogy a semlegesség elvének megfelelően a felperes nem vonhatja le az irodára *általa és házastársa által* befizetett HÉA-t, hanem csak annak ¼ részét. Hiszen ellenkező esetben HE úr több HÉA-t vonna le, mint amennyit ténylegesen fizetett az iroda után, és így az általa az adóhatóságnak a lakáscélra szánt ingatlan fennmaradó részére befizetett HÉA egy részéből ténylegesen nem mint önálló gazdasági tevékenység folytatója, hanem mint magánszemély fogyasztó mentesülne.

56. Másodsorban a javasolt megoldás összeegyeztethetőnek tűnik számomra az egyenlőség elvével. Hiszen a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint, ha azon magánszemély, aki valamely vegyes használatú tárgyi eszköz kizárólagos tulajdonosa, és aki e tárgyi eszközt részben vállalkozási célra szánja, levonhatja a beszerzésre (vagy építésre) fizetett HÉA-t az általa végzett szakmai tevékenység arányában, akkor diszkriminatív lenne ugyanennek a megoldásnak az alkalmazása eltérő esetben, amikor – mint a jelen ügyben — ő csak társtulajdonosa az említett tárgyi eszköznek.

57. A Bizottsághoz hasonlóan azt is állíthatjuk, hogy a levonás mértéke a házastársak vagyonközösségének belső rendjétől, illetve háztartásának rendjétől függ, vagyis a fent javasolt megoldást nem kell alkalmazni, amikor az említett rend alapján az egyes tulajdonostársak szabadon rendelkezhetnek a használt tárgyi eszköz egészével. Tartok tőle ugyanakkor, hogy ha ez így lenne, az irányelv célját veszélyeztetnénk, amely éppen arra irányul, hogy „közös hozzáadottértékadó rendszert vezessen be". Hiszen ha így járnánk el, a levonás mértéke tagállamról tagállamra változna a vonatkozó nemzeti polgári jogi rendelkezések függvényében.

58. A fent bemutatott elgondolások fényében a harmadik kérdésre azt a választ javasolom, hogy az adóalany, aki házastársával közös tulajdonban megvásárol valamely tárgyi eszközt, és ezt részben saját önálló szakmai tevékenységének gyakorlására használja, a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében az általa fizetendő adóból a részben szakmai célokra használt tárgyi eszköz vásárlására vagy építésére megfizetett HÉA-nak a tulajdoni részének megfelelő hányadát vonhatja le.

A számlával szemben támasztott követelményekről (negyedik kérdés)

59. Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 18. és 22. cikkei előírják-e, hogy az adóalany, aki közös tulajdonban tárgyi eszközt vásárol vagy épít, amelyet részben önálló szakmai tevékenységének

folytatására használ, csak akkor gyakorolhatja-e adólevonási jogát, ha részére olyan számlát állítottak ki, amely feltünteti az ő tulajdoni hányadának megfelelő ár- és adóhányadot, vagy pedig ezen rendelkezések alapján elegendő a fenti adatokat nem tartalmazó, a tulajdonostársak nevére kiállított számla.

60. A Bundesfinanzhof úgy véli, hogy saját ítélkezési gyakorlata szerint az olyan számla, mint amelyet a felperes és felesége részére „HE házaspár" névre állítottak ki, nem akadályozza meg a felperes által megfizetett HÉA levonását.[18] Ugyanakkor felteszi a kérést, hogy az említett levonást akadályozzák-e a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezései.

61. Ebben a tekintetben emlékeztetek rá, hogy a 18. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében „az adóalanynak a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási joghoz a 22. cikk (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie". Ez utóbbi rendelkezés előírja, hogy „[a] számlán elkülönítve szerepel az adó nélküli ár és az egyes hozzáadottérték-adó mértékéhez kapcsolódó összeg, valamint adott esetben fel kell tüntetni az adómentességet" (b. pont), és hogy „a tagállamok megállapítják azon követelményeket, amelyek alapján egy bizonylatot számlának lehet tekinteni".[19]

62. E rendelkezések tehát – amint azt a Bizottság is helyesen megjegyezte — azon három minimális követelmény (az adó nélküli nettó ár, minden egyes adókulcshoz tartozó adóösszeg és, ha van ilyen, a mentesség feltüntetése) meghatározására korlátozódnak, amelyeket a számlán mindig fel kell tüntetni a levonási jog gyakorlásához. Ugyanakkor semmiféle járulékos követelményt nem írnak elő valamely tárgyi eszköz közös tulajdonban való beszerzésének esetére, és különösen nem írják elő az egyes vevők tulajdoni hányadának megfelelő ár- és adóhányad feltüntetetését.

63. Következésképpen, ha ilyen esetben a nemzeti jogszabályok nem írnak elő ilyen tartalmat, akkor álláspontom szerint – a kérdést előterjesztő bíróság álláspontjával egybehangzóan — nincs semmiféle oka annak, hogy egy, a fent bemutatott követelményeknek megfelelő számlát nem megfelelőnek ítéljünk, és így megtagadjuk a beszerzett tárgyi eszközt részben szakmai célokra használó adóalanytól a számára a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja által biztosított levonási jogot.

18 — Lásd az előzetes döntéshozatalra utaló végzés II. részének 3. pontját.

19 — Lásd a 3. lábjegyzetet.

64. A fent bemutatott érvek alapján azt a választ javasolom a negyedik kérdésre, hogy a hatodik irányelv 18. cikkének (1) bekezdése és 22. cikkének (3) bekezdése nem írja elő, hogy az ugyanazon irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjában szabályozott adólevonási jog gyakorlásához az adóalany – aki házastársával közös tulajdonban épít vagy vásárol valamely tárgyi eszközt, amelyet részben önálló szakmai tevékenységének gyakorlására használ — rendelkezzen olyan, a nevére kiállított számlával, amelyen fel van tüntetve a tulajdonhányadának megfelelő ár- és adóhányad.

IV — Végkövetkeztetések

A fenti vélemények alapján javasolom, hogy a Bíróság a következő választ adja a Bundesfinanzhof által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre:

„1. A kiegészítő jelleggel önálló gazdasági tevékenységet folytató személy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikke értelmében adóalanyként jár el, amikor lakáscélú ingatlant épít vagy vásárol, ha annak egy részét szakmai tevékenységének gyakorlására szánja és használja.

2. Ha jogi személyiséggel nem rendelkező és önmagában nem vállalkozási tevékenységre irányuló vagyonközösségben álló személyek rendelnek meg valamely tárgyi eszközt, a hatodik irányelv értelmében az egyes tulajdonostársak a szolgáltatás címzettjei, és nem maga a vagyonközösség.

3. Az adóalany, aki házastársával közös tulajdonban megvásárol valamely tárgyi eszközt, és ezt részben saját önálló szakmai tevékenységének gyakorlására használja, a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében az általa fizetendő adóból a részben szakmai célokra használt tárgyi eszköz vásárlására vagy építésére megfizetett HÉA-nak a tulajdoni hányadának megfelelő részét vonhatja le.

4. A hatodik irányelv 18. cikkének (1) bekezdése és 22. cikkének (3) bekezdése nem írja elő, hogy az ugyanazon irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjában szabályozott adólevonási jog gyakorlásához az adóalany – aki házastársával közös tulajdonban épít vagy vásárol valamely tárgyi eszközt, amelyet részben önálló szakmai tevékenységének gyakorlására használ — rendelkezzen olyan, a nevére kiállított számlával, amelyen fel van tüntetve a tulajdonhányadának megfelelő ár- és adóhányad."