A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2005. május 26. *

A C-536/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supremo Tribunal Administrativo (Portugália) a Bírósághoz 2003. december 22-én érkezett 2003. november 26-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **António Jorge L^da^**

és

a **Fazenda Pública**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, R. Silva de Lapuerta (előadó), J. Makarczyk, P. Kūris és G. Arestis bírák

* Az eljárás nyelve: portugál.

főtanácsnok: C. Stix-Hackl,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

— a Portugál Köztársaság képviseletében L. Fernandes, meghatalmazotti minőségben,

— az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és A. Alves Vieira, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2004. december 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 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) 19. cikkére irányul, az építési tevékenység gyakorlásánál fennálló adólevonási jog mértékének meghatározására vonatkozóan.

2 A kérelmet az António Jorge L[da] és a portugál hatóságok közötti, a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) kiegészítésére és az 1994 és 1997 közötti időszakra járó késedelmi kamatok megfizetésére történő felszólításra vonatkozó jogvitában, a Portugál Köztársaságban működő Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt folyó eljárás keretében nyújtották be.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 10. cikke szerint:

„(1) a) »adóköteles esemény«: olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei megvalósulnak;

b) az adó »felszámíthatósága« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannyal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet.

(2) Az adóköteles esemény és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik. [...]

Amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék leszállítását vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adó felszámíthatósága az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik az ellenérték összegének megfelelő mértékben."

4 A hatodik irányelvnek „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre" címet viselő 17. cikke a következőket írja elő:

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

[...]

(5) Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a HÉA levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik.

E levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell."

5 A 17. cikk (5) bekezdésének harmadik albekezdése azt is megengedi a tagállamoknak, hogy az adóalanyoknak engedélyezzék vagy kötelezővé tegyék a 19. cikkben foglaltaktól eltérő feltételek alkalmazását.

6 A hatodik irányelvnek „A levonható arányosított adó kiszámítása" címet viselő 19. cikke szerint:

„1) A 17. cikk (5) bekezdésének első albekezdése szerinti levonható arányosított adó a következő tört eredménye, amelynél:

— a számlálóban a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint az adólevonásra jogosító éves tevékenység teljes, HÉA nélkül számított összege szerepel,

— a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes, HÉA nélkül számított összege szerepel. A tagállamok a nevezőbe bevonhatják mindazon szubvenciók összegét is, amelyek nem szerepelnek a 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjában.

Az arányosított adót éves alapon százalékban kell meg állapítani, és azt egész százalékegységre kell felkerekíteni.

(2) Az (1) bekezdés rendelkezéseitől eltérően a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelmen kívül kell hagyni az adóalany olyan tárgyi eszközök teljesítéséből származó bevételeit, amelyet az saját üzleti céljaira használt fel. Figyelmen kívül kell hagyni az eseti ingatlan- és pénzügyi ügyleteket, továbbá a 13. cikk B. részének d) pontja szerinti ügyletekhez kapcsolódó árbevételeket, amennyiben ezek esetiek. [...]"

A nemzeti szabályozás

7 A HÉA-t Portugáliában az 1984. december 26-i 394B/84. törvényrendelettel (*Diário da República*, A. sorozat, 297. szám) jóváhagyott HÉA-törvény (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a továbbiakban: CIVA) szabályozza.

8 A CIVA 23. cikke szerint:

„(1) Ha az adóalany tevékenysége során olyan termékekeket és szolgáltatásokat ruház át, amelyekre vonatkozóan részben nem jogosult adólevonásra, a szerzésre kivetett adó csak az adólevonásra jogosító értékesítés éves összegének százalékában vonható le.

(2) Az előző bekezdéstől eltérően az adóalany a termékek vagy szolgáltatások részleges vagy teljes tényleges felhasználása szerint végezheti el a levonást; ez nem érinti az adóügyi főigazgató azon hatáskörét, hogy az adózás jelentős torzulásának megállapítása esetén egyedi feltételeket állapítson meg az adóalanyra vonatkozóan vagy befejezze ezt az eljárást.

(3) Az adóhatóság kötelezheti az adóalanyt, hogy az előző bekezdés szerint járjon el:

a) ha különböző gazdasági tevékenységeket folytat;

b) ha az (1) bekezdésben említett eljárás alkalmazása az adózás jelentős torzulásához vezet.

(4) Az adólevonás (1) bekezdésében megállapított százalékegysége a következő tört eredménye: a számlálóban a 19. cikk és a 20. cikk (1) bekezdése alapján adólevonásra jogosító termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás adó nélkül számított éves összege szerepel, a nevezőben pedig az adóalany által végzett valamennyi értékesítés adó nélkül számított éves összege, ideértve az adómentes vagy adóalapot nem képező értékesítést, különösen az adóalanyiságot nem eredményező, felszerelési támogatásnak nem minősülő támogatásokat.

(5) Az előző bekezdés szerinti számítás szempontjából figyelmen kívül kell hagyni a vállalkozás tevékenysége során felhasznált befektetett eszközök átruházását és azokat az ingatlan- vagy pénzügyleteket, amelyek az adóalany tevékenységéhez képest kisegítő jellegűek [...]".

9 Az 1986. augusztus 20-i 241/86. törvényrendelet (*Diário da República*, A. sorozat, 190. szám) az ingatlanértékesítés vonatkozásában utóbb kiegészítette a CIVA-ban foglalt szabályozást.

10 A törvényrendelet 5. cikke szerint:

„(1) Az egyes épületekre vagy önálló részekre vonatkozó adó levonása valamennyi használt termék vagy szolgáltatás tényleges felhasználásának módszere szerint, a [CIVA] 23. cikkének (2) bekezdése alapján történik."

(2) Ha a közvetett és közvetlen adókért felelős főigazgató nem tartja megfelelőnek a tényleges felhasználásra alkalmazott levonási kritériumokat, eltérő feltételeket állapít meg, és erről a döntés indokolását ismertetve értesíti az adóalanyt.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

11 A santarémi (Portugália) székhelyű António Jorge L^da (a továbbiakban: António Jorge) a Supremo Tribunal Administrativóhoz fordult a Tribunal Tributário de Primeira Instância de Santarém (santarémi elsőfokú adóügyi bíróság) ítélete ellen, amely részben helyt adott a HÉA kiegészítésére és az 1994 és 1997 közötti időszakra járó késedelmi kamatok megfizetésére történő felszólítás elleni keresetnek.

12 Az elsőfokú ítéletben foglaltak alapján a tényállás a következő:

„1. [António Jorge] 1994 és 1997 között társasági adó alanya volt (általános szabályozás) és a HÉA tekintetében a rendes szabályozás alá tartozott [...].

2. Az 1996. szeptember 5-i 9097. sz. szolgálati utasítás alapján [António Jorgénél] adóellenőrzést hajtottak végre, amelyről 1997. június 26-án a[z alapeljárás irataihoz] csatolt jelentés készült.

3. A jelentést követően Santarém körzet adóellenőrzési hatósága a HÉA vonatkozásában a következőket állapította meg:

— nehéz megállapítani a „általános költségek" címén jogellenesen levont adó pontos összegét, mivel a kérelmező ezeket teljes egészükben levonta annak ellenére, hogy a beszerzései adómentes és adóköteles ágazatba tartoztak;

— az ingatlanszerzés HÉA-köteles (levonható) területre tartozik, ahol ezen ingatlanok értékcsökkenésének egy részét az adott üzleti év végén leírták, vagy az adómentes tevékenységek egyik területén beszámították.

[...]

4. A 3. pontban kifejtett megállapításokra tekintettel az ellenőrzést végző szakértő megállapította a [...] HÉA összegét, amelyet [António Jorge] szerint a [CIVA] 23. cikk[ének] megsértésével és »a jogi előírásoknak nem megfelelő iratok« alapján jogellenesen vont le, valamint a meg nem fizetett adó mértékét.

[...]

8. 1994 és 1997 között [António Jorge] [...] hozzáadottérték-adó levonására jogosító szolgáltatást (építőipari kivitelezés) nyújtott, amelynek eredményeképpen adólevonási joga keletkezett azon eladási célú beszerzések és építési műveletek után, amelyek az [azóta hatályon kívül helyezett] ingatlanszerzési adó alá tartoztak, és amelyek esetében nem volt lehetséges az adólevonás.

9. Ezekben az években a lakásszövetkezetek és önkormányzati testületek ingatlanaira vonatkozó megrendelések a forgalma 50%-át tették ki, amelyre 5% HÉA-t fizetett, és 17%-ot (1994-ben 16%-ot) vont le, míg a forgalom közel 20%-ára 17% (1994-ben 16%) HÉA-t fizetett. A forgalom fennmaradó része ingatlanszerzési adó alá tartozott, HÉA-mentes volt, és nem jogosított levonásra."

13 A kérdést előterjesztő bíróságnál benyújtott keresete alátámasztására António Jorge felvetette a hatodik irányelv 19. cikkének értelmezésére vonatkozó kérdést.

14 Ez a bíróság ilyen feltételek mellett úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„(1) Hogyan kell értelmezni az 1977. május 17-i (77/388/EGK) hatodik tanácsi irányelv 19. cikkét?

(2) Összeegyeztethető-e az említett rendelkezéssel a [CIVA] 23. cikk (4) bekezdése, amennyiben úgy értelmezik, hogy ha az adóalany olyan vállalkozás, amely az

ingatlanszektorban folytat tevékenységet, és ennek során két tevékenységi körben végez munkát: egyfelől építményeket létesít eladási célból (HÉA-mentes tevékenység), másfelől pedig vállalkozási szerződéseket köt (HÉA-köteles tevékenység), akkor a HÉA levonható százalékegysége kiszámításánál, illetve a mindkét tevékenységhez tartozó áruk és szolgáltatások szerzésekor az adóköteles személy által fizetett arányosított adó kiszámításánál a számításhoz alkalmazott tört nevezőjében az évi forgalmon túlmenően figyelembe kell venni az adott év végén még befejezetlen és át nem adott, részben vagy egészben ki nem fizetett munkák értékét?

(3) Vagy úgy kell-e érteni a rendelkezést, hogy az említett nevező csak a forgalomra vonatkozik?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A kérdések megfogalmazásáról

15 A kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések szövegére tekintettel mindenekelőtt arra kell emlékeztetni, hogy az EK 234. cikk értelmében a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel közösségi jogszabály konkrét ügyre történő alkalmazására, és így arra sem jogosult, hogy a nemzeti jog valamely rendelkezését közösségi jogszabályra tekintettel minősítse; az e cikkben előírt, bíróságok közötti együttműködés keretében azonban az iratok alapján megadhatja a nemzeti bíróság számára a közösségi jog azon értelmezési elemeit, amelyek ez utóbbi számára hasznosak lehetnek valamely rendelkezés hatásainak megítéléséhez (lásd a 204/87. sz. Bekaert-ügyben 1988. április 20-án hozott ítélet [EBHT 1988., 2029. o.] 5. pontját).

16 E vonatkozásban a Bíróság az ügyben esetlegesen pontatlanul megfogalmazott vagy az EK 234. cikk szerinti hatásköre kereteit túllépő kérdések esetében a kérdést előterjesztő bíróság által bemutatott valamennyi tényezőből és különösen az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolásából kiszűrheti a jogvita tárgyára tekintettel értelmezésre szoruló közösségi jogi elemeket (lásd a C-105/96. sz. Codiesel-ügyben 1997. június 17-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-3465. o.] 13. pontját).

17 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolásából következik, hogy a Supremo Tribunal Administrativo a hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdésének értelmezését kéri a Bíróságtól, és azt a kérdést teszi fel, hogy a HÉA levonható százalékegysége kiszámításánál, illetve a mindkét tevékenységhez tartozó áruk és szolgáltatások szerzésekor az adóköteles személy által fizetett arányosított adó kiszámításánál a számításhoz alkalmazott tört nevezőjében az évi forgalmon túlmenően figyelembe kell-e venni az adott év végén még befejezetlen és át nem adott, részben vagy egészben ki nem fizetett munkák értékét, „ha az adóalany olyan vállalkozás, amely az ingatlanszektorban folytat tevékenységet, és ennek során két tevékenységi körben végez munkát: egyfelől építményeket létesít eladási célból (HÉA-mentes tevékenység), másfelől pedig vállalkozási szerződéseket köt (HÉA-köteles tevékenység)".

18 A kérdést előterjesztő bíróság tehát arra keres választ, hogy a hatodik irányelv 19. cikkének alkalmazása és különösen a 17. cikk szerint levonható arányosított adó megállapításához alkalmazott tört számítása szempontjából hozzá kell-e a nevezőhöz számítani az adott év végén még befejezetlen és át nem adott munkákat is, amelyek ellenértékét az adóalany részben vagy egészben még nem kapta meg.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

19 Az Európai Közösségek Bizottsága és a portugál kormány nem tartja összeegyeztethetőnek a hatodik irányelv 19. cikkével a nemzeti jogszabály azon értelmezését, miszerint a levonható arányosított adó megállapításához alkalmazott tört számításánál figyelembe kell venni az adóalany által építési tevékenysége gyakorlása során végzett, folyamatban lévő munkákat, amennyiben ezek nem jelentenek az adóalany által már végrehajtott termék- vagy szolgáltatásátruházást, illetve más olyan helyzetet, amely adóköteles esemény, vagy az adó felszámíthatóságát vonja maga után.

20 A portugál kormány azonban kifejti, hogy az irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének alkalmazása lehetővé teszi a nemzeti hatóságok számára olyan szempont bevezetését, amely alapján a termelés vagy a még folyamatban levő munkák tényleges felhasználásnak megfelelő értéke változásának figyelembevételével meghatározható a vállalkozás tevékenységének terjedelme. A Bizottság a későbbi módosításoknak az irányelv 20. cikkében foglalt lehetőségére hivatkozik.

A Bíróság álláspontja

21 Bevezetésként emlékeztetni kell arra, hogy — mint azt a Bíróság már kimondta — az adólevonás szabályozása révén a vállalkozót teljes mértékben mentesíteni kell a gazdasági tevékenysége körében fizetendő vagy megfizetett HÉA alól. A HÉA közös rendszere ezért céljától és eredményétől függetlenül valamennyi gazdasági tevékenység adóterhe tekintetében teljes semlegességet biztosít, amennyiben ezek HÉA-köteles tevékenységek (a C-98/98. sz., Midland Bank ügyben 2000. június 8-án

hozott ítélet [EBHT 2000., I-4177. o.] 19. pontját és a C-408/98. sz., Abbey National-ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-1361. o.] 24. pontját).

22 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy António Jorge gazdasági tevékenysége körében a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése és 6. cikke szerint HÉA-köteles építőipari szolgáltatásokat nyújt. A társaság ingatlanátruházást is végez, amely az irányelv 2. cikkének (1) bekezdése és 5. cikke szerint HÉA-köteles, de az irányelv F. mellékletének 16. pontjával együtt olvasott 28. cikke (3) bekezdésének b) pontja értelmében HÉA-mentes.

23 Amennyiben nem a hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdésének második mondata szerinti eseti ügyletekről van szó, amelyeket nem kell figyelembe venni az irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdése szerint levonható arányosított adó megállapításához alkalmazott tört számításánál, meg kell határozni, mely értékesítéseket kell figyelembe venni az arányosított adó számításánál.

24 A hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése szerint az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik. Az irányelv 10. cikkének (2) bekezdése értelmében ez akkor következik be, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik (a C-400/98. sz. Breitstohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4321. o.] 36. pontja). A hatodik irányelv 10. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerint az adó felszámíthatósága „azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannyal szemben az adót követelje".

25 Ebből következik, hogy hatodik irányelv rendszere szerint az adóköteles esemény, az adó felszámíthatósága és az adólevonás lehetősége — azokat a kifizetéseket kivéve, ahol az adó felszámíthatósága az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik — a tényleges termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódik. A 19. cikk

(1) bekezdése nem tartalmaz olyan utalást, amely kizárná ennek az általános szabálynak a levonható arányosított adó számítására történő alkalmazhatóságát, és semmi sem utal a rendelkezés szövegében arra, hogy ez a rendszer eltérést tartalmazna arra vonatkozóan, hogy az arányosított adó számításánál alkalmazott tört nevezőjében a már kifizetett vagy az építésre elszámolt forgalmon kívül további, még befejezetlen értékesítéseket is figyelembe kellene venni.

26 Ezért ellentmondana e rendszernek annak megengedése, hogy az adólevonás mértékének meghatározásánál az olyan, még befejezetlen értékesítés is számítson, amelyet esetleg később nem fejeznek be, míg az adóköteles esemény és ebből következően az adólevonás joga az értékesítés tényleges megvalósulásától függ. Ha az adóalany még nem állított ki számlát a még folyamatban lévő munkáról, vagy még nem adtak elszámolást az építésről, és nem történt meg a kifizetés, nem valósul meg termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás az adóalany részéről, sem pedig más olyan esemény, amely az adó felszámíthatóságát vonná maga után. A hatodik irányelv 19. cikkének (1) bekezdésében szereplő tört nevezőjébe ezért ezeket nem kell belefoglalni a levonható arányosított adó kiszámításakor.

27 A kérdést előterjesztő bíróság kérdéseire ezért azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 19. cikkének (1) bekezdésébe ütközik, ha a levonható arányosított adó megállapításához alkalmazott tört nevezőjébe beszámításra kerül az adóalany által az építőipari tevékenysége gyakorlása során végzett, folyamatban lévő munkák értéke, ha ez az érték nem felel meg annak a termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak, amelyet az adóalany már véghezvitt, amelyről elszámolás készült, illetve amelynek a kifizetése megtörtént.

A költségekről

28 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 (második 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 19. cikkébe ütközik, ha a levonható arányosított adó megállapításához alkalmazott tört nevezőjébe beszámításra kerül az adóalany által építőipari tevékenysége gyakorlása során végzett, folyamatban lévő munkák értéke, ha ez az érték nem felel meg annak a termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak, amelyet az adóalany már véghezvitt, vagy amelyről elszámolás készült, és/vagy amelynek a kifizetése megtörtént.**

Aláírások