A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2005. december 15. *

A C-63/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2004. február 13-án érkezett 2003. február 21-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Centralan Property Ltd**

és

a **Commissioners of Customs & Excise**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, A. La Pergola, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus, és A. Ó Caoimh (előadó) bírák,

* Az eljárás nyelve: angol.

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. február 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

— a Centralan Property Ltd képviseletében R. Cordara QC és P. Key barrister, a Landwell ügyvédi iroda solicitor megbízásából,

— az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében K. Manji, meghatalmazotti minőségben, segítője N. Pleming QC,

— az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. március 17-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK (hatodik) tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 20. cikke (3) bekezdésének értelmezésére irányul.

2 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Centralan Property Ltd (a továbbiakban: Centralan) és az Egyesült Királyságban a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) tekintetében hatáskörrel rendelkező Commissioners of Customs & Excise (a továbbiakban: Commissioners) között a fenti társaság által megfizetett előzetesen felszámított HÉA levonásának módosítása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1 pontja alapján a HÉA alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás".

4 A fenti irányelv 4. cikkének (3) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„A tagállamok olyan személyeket is adóalanynak tekinthetnek, amelyek a (2) bekezdésben megnevezett ügyletek valamelyikét alkalmankénti jelleggel folytatják és különösen a következő ügyletek valamelyikét végzik:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek első használatbavétele előtti értékesítése. [...]

A tagállamok alkalmazhatnak az első használatbavételtől eltérő követelményt is, mint pl.: az épület befejezése és az első értékesítés időpontja közötti időtartamot, illetve az első használatbavétel és a későbbi értékesítés közötti időpont közötti időtartamot [...]"

5 Ugyanezen irányelv „Termékértékesítés" címet viselő 5. cikke előírja:

„(1) »Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

[...]

(3) A tagállamok materiális javaknak tekinthetik a következőket:

a) az ingatlanokkal kapcsolatos meghatározott jogok;

b) olyan dologi jogok, amelyek birtokosuk számára használati jogot biztosítanak az ingatlan felett;

c) részvények vagy ezzel egyenértékű érdekeltségek, amelyek az ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak.

[...]"

6 A hatodik irányelv 13. cikke előírja:

„A. Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége

(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

i) a gyermek- és az ifjúságnevelés, az iskolai vagy felsőfokú oktatás, továbbképzés vagy szakmai átképzés, beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatások nyújtását vagy termékek értékesítését, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismert céllal létrehozott intézmények nyújtanak;

[...].

B. Egyéb adómentességek

Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

b) az ingatlanok lízingje és bérbeadása [...]

[...]

g) épületek vagy épületrészek, és a hozzájuk tartozó telkek értékesítése, a 4. cikk (3) bekezdésének a) pontjában megjelöltek kivételével;

[...].

C. Választási lehetőségek

A tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák a következő esetekben:

a) ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbe adása] és bérbeadása;

b) a B. rész d), g) és h) pontja szerinti ügyletek.

A tagállamok korlátozhatják e választási lehetőség terjedelmét és meghatározzák gyakorlásának módjait".

7 A hatodik irányelv 17. cikke előírja:

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

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

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

[...].

(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 hozzáadottérték-adó 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.

A tagállamok azonban a következőket tehetik:

[...]

c) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére alkalmazza

[...]".

8 A hatodik irányelv 19. cikke meghatározza az irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében előírt arányosított levonás kiszámításának módjait.

9 Az adólevonások módosítását a hatodik irányelv 20. cikke szabályozza, amely az alábbiak szerint rendelkezik:

„[...]

(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 [értékesítése] esetén a tárgyi eszközöket úgy kell tekinteni, mint ha 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.

Az utóbbi esetben azonban a tagállamok eltekinthetnek a módosítás előírásától, ha a vevő olyan adóalany, amely az érintett tárgyi eszközöket kizárólag olyan ügyletekhez használja, amelyeknél a hozzáadottérték-adót le lehet vonni.

[...]"

A nemzeti szabályozás

A HÉA szabályozása

10 Az Egyesült Királyságban a hatodik irányelvet a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvénnyel (Value Added Tax Act 1994, a továbbiakban: VATA 1994), valamint a hozzáadottérték-adóról szóló 1995. évi rendeletekkel (Value Added Tax Regulations 1995, a továbbiakban: HÉA-rendeletek) ültették át.

11 A HÉA-rendeletek 101. cikkének (1) bekezdése alapján az előzetesen felszámított adó levonása az „adóköteles tevékenységhez felhasznált részre" korlátozódik.

12 A HÉA-rendeletek 114. cikkének az alapeljárásban irányadó része 10 éves módosítási időszakot ír elő, az ugyanezen rendeletek 115. cikkében meghatározott számítási módnak megfelelően. Minden egyéves időszakra (*„interval"*), a tárgyi eszköz tulajdonosa az előzetesen felszámított adó egytizede tekintetében módosíthatja a levonást a HÉA-rendeletekben megállapított módon.

13 A HÉA-rendeletek 115. cikkének (3) bekezdése a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdését ülteti át. A fenti rendelkezés akkor alkalmazható, „ha valamely tárgyi eszköz tekintetében a tulajdonos a jogcímet teljes mértékben saját maga ruházta át [...] a tárgyi eszközre vonatkozó utolsó időszaktól eltérő időszak során [...]".

14 A VATA 1994 9. sz. melléklete 1. csoportja a) alcsoportjának ii) pontja a nem lakás céljára szolgáló új épületeket kizárja az adómentes termékértékesítés köréből. A hivatkozott mellékletben található megjegyzések szerint az épületet újnak kell tekinteni, amennyiben építése óta még nem telt el három év.

15 1994. november 30-i hatállyal új, (3/A) bekezdéssel egészítették ki a VATA 1994 10. sz. mellékletének 2. cikkét, amely előírja, hogy amennyiben jogi személy – a hatodik irányelv 13. cikke C. részének b) pontját alkalmazva – ingatlan haszonbérbe adása és bérbeadása tekintetében az adózást választja, ez a választási lehetőség nem alkalmazható a VATA 1994 szerinti kapcsolt jogi személyek között teljesített ügyletekre, mivel a fentiek egyike nem minősül „teljes mértékben adóalanynak". Ezt a bekezdést utóbb 1996. november 26-i hatállyal hatályon kívül helyezték.

Az ingatlantulajdon szabályozása

16 Az iratok alapján megállapítható, hogy Anglia és Wales joga szerint teljes tulajdonjogról („*freehold*") akkor beszélhetünk, ha azt nem terhelik más „alsóbbrendű jogok", mint például valamely ingatlan tekintetében határozatlan időre szóló használati jog. A bérlet („*lease*") ún. „*leasehold*" jog, amely alapján jogosultság keletkezik valamely ingatlan határozott időre szóló használatára. A bérlet időtartamának nincs felső határa, és gyakran előfordulnak 999 évre szóló bérletek. Előfordulhat az, hogy a teljes, „*freehold*" tulajdonjog jogosultja 999 évre bérleti jogot enged jelentős összegű díj („*premium*") ellenében úgy, hogy a továbbiakban egyáltalán nem kerül sor bérleti díj fizetésére, vagy az nagyon csekély összegű.

17 Amennyiben a teljes tulajdonjoggal rendelkező tulajdonos bérbe adja az ingatlant, a továbbiakban nincsen tehermentes teljes tulajdonjoga („*unencumbered freehold*"),

csupán úgynevezett *„freehold reversion"*-je, vagyis maradvány-tulajdonjoga, amely alapján a bérlet lejártakor használatba veheti az ingatlant, és jogosult a bérlet fennállása alatt a bérleti díjra, amennyiben azt kikötötték (a továbbiakban: maradvány-tulajdonjog). Amennyiben a bérleti díj alacsony, és a bérlet időtartama nagyon hosszú, a maradvány-tulajdonjog értéke csekély.

18 A tehermentes teljes tulajdonjoggal rendelkező tulajdonos az ingatlanra vonatkozó jogait többféle ügylettel ruházhatja át. Egyrészt bérleti szerződéssel átruházhatja az ingatlan használatának jogát határozott időre (bérleti díj, egyszeri díj vagy a kettő valamilyen kombinációjának ellenében). Másrészt a maradvány-tulajdonjog átruházásával átadhatja a bérleti idő lejárta után az ingatlan használatba vételére vonatkozó jogot, valamint a bérlet alapján járó bérleti díjra vonatkozó jogot.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

19 A Centralan a Centralan Holdings Ltd egyszemélyes leányvállalata, ez utóbbi teljes egészében a University of Central Lancashire Higher Education Corporation (a továbbiakban: Egyetem) tulajdonában áll. A Centralan a hatodik irányelv 13. cikke C. részének b) pontja értelmében az adózást választotta.

20 Az Inhoco 546 Ltd (a továbbiakban: Inhoco) a Centralanhoz hasonlóan a Centralan Holdings Ltd egyszemélyes leányvállalata. A Centralannal ellentétben az Inhoco nem választotta a fent hivatkozott rendelkezés értelmében vett adózást.

21 1994-ben az Egyetem, amelynek csak korlátozott lehetősége van az előzetesen felszámított adó levonására, megépíttette a Harrington Building néven ismert épületet (a továbbiakban: Harrington-épület).

22 A Centralan 1994. szeptember 14-én megvásárolta a Harrington-épületet az Egyetemtől, 6 500 000 GBP plusz 1 370 500 GBP HÉA vételárért, majd bérbe adta az Egyetemnek 20 éves időtartamra, évi 300 000 GBP plusz HÉA bérleti díjért (a továbbiakban: a 20 éves időtartamú bérlet). Ez a művelet lehetővé tette, hogy a Centralan levonja a Harrington-épület megszerzése kapcsán megfizetett HÉA-t.

23 Az Egyetem tekintetében az előző pontban említett ügyletek eredményeképpen a Harrington-épület építése során megfizetett, le nem vonható HÉA helyébe a 20 éves időtartamú bérlet ideje alatt fizetendő bérleti díjra felszámolt, le nem vonható HÉA lépett. A Commissioners ezt nem vitatta.

24 A Harrington-épület megszerzését követő harmadik – a VATA 1994-nek a jelen ítélet 15. pontjában hivatkozott módosítását követő – időszakban a Centralan átruházta a hivatkozott épület tekintetében fennálló minden jogát, így a HÉA-rendeletek 115. cikkének (3) bekezdését kellett alkalmazni.

25 Az átruházásra két egymást követő ügylet útján került sor.

26 Az első ügylettel 1996. november 22-én a Centralan – figyelembe véve Egyetemmel kötött 20 éves időtartamú bérletet – 999 évre bérbe adta az épületet az Inhocónak, 6 370 000 GBP és egy névleges összegű, felhívásra fizetendő bérleti díj ellenében (a továbbiakban: a 999 éves időtartamú bérlet).

27 A második, 1996. november 25-i ügylettel a Harrington-épületre vonatkozó maradvány-tulajdonjogot az Egyetemre ruházta át, 1000 GBP ellenében (a továbbiakban: a maradvány-tulajdonjog átruházása).

28 A 999 éves időtartamú bérlet adómentes ügylet volt, mivel bár a Centralan az ingatlanok haszonbérbe adása és bérbeadása tekintetében az adózást választotta, ez a társaság és az Inhoco kapcsolt jogi személyek a VATA 1994 10. sz. melléklete 2. cikkének (3/A) bekezdése értelmében.

29 A maradvány-tulajdonjog átruházása adóköteles ügylet volt, mert – függetlenül attól, hogy az Egyetem és a Centralan a hivatkozott 10. melléklet értelmében kapcsolt jogi személyeknek minősülnek – a hatodik irányelv 4. cikkének (3) bekezdését és 13. cikke B. részének g) pontját átültető VATA 1994 9. sz. melléklete 1. csoportja a) alcsoportjának ii) pontja a három évnél nem régebben épített épületeket kizárja az adómentes termékértékesítés köréből.

30 Ezen ügyletek miatt, a HÉA-rendeletek 115. cikke (3) bekezdésének alkalmazásával, felmerült a Harrington-épület Centralan általi megszerzésével kapcsolatban előzetesen megfizetett HÉA levonása módosításának kérdése. A Commissioners álláspontja az volt, hogy a 999 éves időtartamú bérletet kell termékértékesítésnek tekinteni, és a maradvány-tulajdonjog átruházását figyelmen kívül kell hagyni, mivel az jelentéktelen volt. Másodlagosan úgy érvelt, hogy értékük arányában megosztást kell végezni a 999 éves időtartamú bérlet és a maradvány-tulajdonjog átruházása között. Az első értelmezés következtében a Centralannak 796 250 GBP, míg a második értelmezést követve 796 090 GBP összegű HÉA-t kellene fizetnie.

31 A Centralan a fenti álláspontot megtámadta a VAT and Duties Tribunal előtt. Előadta, hogy a Harrington-épületre vonatkozó jogainak összességét kizárólag a maradvány-tulajdonjog átruházása útján ruházta át, amelynek következtében a HÉA-rendeletek 115. cikke alapján nem köteles 943,93 GBP-nél nagyobb összegű HÉA-t fizetni.

32 A Centralan érvelését és a Commissioners első álláspontját elutasítva a VAT and Duties Tribunal megállapította, hogy az említett társaság a Harrington-épületre vonatkozó jogainak összességét két termékértékesítés, mégpedig a 999 éves időtartamú bérlet és a maradvány-tulajdonjog átruházása útján ruházta át. A VAT and Duties Tribunal álláspontja szerint a két termékértékesítésre egyazon időszakban került sor, továbbá elválaszthatatlanul összekapcsolódnak, és előre elhatározták őket, hiszen valószínűtlen volt az, hogy a maradvány-tulajdonjog átruházására ne kerüljön sor azután, hogy a 999 éves időtartamú bérletet megkötötték.

33 A fentiekre figyelemmel a VAT and Duties Tribunal arra a következtetésre jutott, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdését és következésképpen a HÉA-rendeletek 115. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azok implicit módon előírják az arányos megosztást abban az esetben, ha a tárgyi eszköz feletti tulajdonjog teljes átruházására két lépcsőben, két termékértékesítés útján kerül sor, amelyek közül az egyik adómentes, a másik adóköteles. A fenti érvelés alapján a VAT and Duties Tribunal úgy döntött, hogy a Centralan 796 090 GBP összegű HÉA megfizetésére köteles.

34 A Commissioners nem fellebbezett amiatt, hogy elutasították első értelmezését, amely szerint a jelentéktelen összegű maradvány-tulajdonjog átruházást figyelmen kívül kell hagyni.

35 A fentiekre tekintettel a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division – a HÉA-rendeletek 115. cikke (3) bekezdésének a Centralan fellebbezése folytán előtte folyamatban levő ügy tényállására vonatkozó helyes alkalmazásának biztosítása érdekében – felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Amennyiben a hatodik HÉA-irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében megállapított módosítási időn belül az adóalany tárgyi eszköznek minősülő építményt értékesít, és az építmény adásvételére két termékértékesítés útján kerül sor, mégpedig i)

6 000 000 [GBP] összegű díj ellenében az építmény 999 éves időtartamú bérbeadása révén (amely a [hatodik] irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében adómentes ügylet), majd három nappal később ii) a »*freehold reversion*« [maradvány-tulajdonjog] 1000 [GBP] plusz HÉA vételárért történő eladása révén (amely a [hatodik] irányelv 13. cikke B. részének g) pontja és 4. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében adóköteles ügylet), amelyeket vagy előre elhatároztak, vagy nem, mindenesetre nem volt valószínű, hogy ha az első ügyletet megkötötték, a másodikra ne kerüljön sor,

a hatodik HÉA-irányelv 20. cikkének (3) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy:

a) a tárgyi eszközt úgy kell tekinteni a módosítási időszak elteltéig, mint ha azt teljes egészében adóköteles gazdasági tevékenységhez használták volna fel;

b) a tárgyi eszközt úgy kell tekinteni a módosítási időszak elteltéig, mint ha azt teljes egészében adómentes gazdasági tevékenységhez használták volna fel; vagy

c) a tárgyi eszközt úgy kell tekinteni a módosítási időszak lejártáig, mint ha azt részben adóköteles, részben adómentes gazdasági tevékenységhez használták fel, a »*freehold reversion*« adóköteles adásvétele és az adómentes 999 éves időtartamú bérlet értékének arányában?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

36 Kérdésével a nemzeti bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdését az alapügyéhez hasonló tényállásra alkalmazva az ingatlan tárgyi eszközt a hivatkozott rendelkezésben meghatározott a módosítási időszak elteltéig úgy kell-e tekinteni, hogy azt az adóalany gazdasági tevékenységéhez használták fel, amely lehet teljes egészében adóköteles vagy adómentes, vagy úgy, hogy azt részben adóköteles, részben adómentes gazdasági tevékenységhez használták fel a 999 éves időtartamú bérlet, majd a három nappal későbbi maradványtulajdonjog-átruházás értékének arányában.

37 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a kérdés annak érdekében került előterjesztésre, hogy az alapügy tényállásához hasonló esetben pontosítsák az előzetesen felszámított HÉA levonásának kiigazítását.

38 Ebben a tekintetben meg kell említeni, hogy a jelen ítélet 32. pontjában említettek szerint a VAT and Duties Tribunal megállapította, hogy a hivatkozott két ügylet elválaszthatatlanul összekapcsolódik, és előre elhatározták őket. A nemzeti bíróság előzetes döntéshozatalra utaló határozatában nem kérdőjelezte meg ezt a megállapítást. Következésképpen a nemzeti bíróság által feltett kérdést kizárólag annyiban kell vizsgálni, amennyiben arra – az alapügyben felmerülthez hasonló – helyzetre vonatkozik, amelyben két elválaszthatatlanul összekapcsolódó ügyletet kötöttek.

39 Az így pontosított kérdés megválaszolása érdekében meg kell határozni, hogy a hivatkozott ügyletek közül melyiket kell figyelembe venni a hatodik irányelv 20. cikke (3) bekezdésének alkalmazása érdekében, vagy adott esetben ehhez milyen mértékben kell az egyes ügyleteket figyelembe venni.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

40 A Centralan álláspontja szerint a tárgyi eszközöket a HÉA szempontjából a hatodik irányelv 20 cikkének (2) bekezdése szerinti módosítási időszak hátralevő részében vagy „teljes mértékben adókötelesnek", vagy „teljesen adómentesnek" kell tekinteni attól függően, hogy az a teljesítés, amelynek során az adóalany az érintett tárgyi eszközre vonatkozó jogait átruházza, adóköteles vagy adómentes. A hivatkozott rendelkezés (3) bekezdése nem teszi lehetővé azt, hogy fontosságuk arányában több ügyletet vegyenek figyelembe, mivel ez utóbbi rendelkezés nem egyeztethető össze valamely ingatlan vagy az arra vonatkozó jogok fokozatos átruházásával, különösen arra tekintettel, hogy a különböző ügyletek tárgya különféle jogok különböző személyek részére, eltérő időpontban történő átruházása. Ezenfelül a hivatkozott rendelkezés szövege nem tesz lehetővé olyan értelmezést, amely a különböző személyek részére történő, többlépcsős átruházás során az ügylet gazdasági jelentőségét veszi figyelembe, és figyelmen kívül hagy valamely ügyletet azért, mert annak összege nem jelentős.

41 A fentiekre tekintettel a Centralan álláspontja szerint a módosítás szempontjából csupán a maradvány-tulajdonjog átruházásának van jelentősége.

42 Az Egyesült Királyság előadja, hogy az előre felszámított HÉA levonására vonatkozó szabályoknak – amelyek közé a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése is tartozik – az a célja, hogy a levonható HÉA-t a lehető legpontosabban határozza meg annak érdekében, hogy hűen tükrözze az adóköteles termékértékesítéshez, illetve szolgáltatásnyújtáshoz felhasznált termékek, illetve szolgáltatások arányát. Az Egyesült Királyság szerint a hivatkozott rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy amennyiben a tárgyi eszköz átruházását két előre elhatározott ügylet útján teljesítik, amelyek közül az egyik adóköteles, a másik adómentes, fennáll az a vélelem, hogy az adóalany a tárgyi eszközt a módosítási időszak végéig mind az adóköteles, mind az adómentes tevékenységéhez felhasználja, a tárgyi eszköz értékesítését megvalósító adóköteles és adómentes ügyletek egymáshoz viszonyított értékének arányában.

43 Következésképpen az Egyesült Királyság álláspontja szerint arányos megosztásnak van helye, amennyiben a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése szerinti teljesítésre két, előre elhatározott ügylet útján kerül sor, amelyek közül az egyik adóköteles, a másik adómentes. Kiemeli, hogy a Centralan által javasolt értelmezésnek az lenne a következménye, hogy a Harrington-épület átruházását teljes egészében adóköteles teljesítésnek kellene tekinteni annak ellenére, hogy a maradvány-tulajdonjog átruházása az ingatlan értékének kevesebb mint 0,02%-át teszi ki.

44 Az Európai Közösségek Bizottsága előadja, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése olyan helyzetet szabályoz, amikor egyetlen ügylet jön létre, amely meghatározza az ingatlan adóügyi helyzetét a módosítási időszak lejártáig. A Bizottság előadja, hogy a hivatkozott irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint a „termékértékesítés" a materiális javak feletti tulajdon átengedését jelenti. A Bizottság szerint úgy tűnik, hogy az alkalmazandó nemzeti jog szerinti 999 éves időtartamú bérlet átengedését nem lehet átruházásnak tekinteni a maradvány-tulajdonjog fennmaradása miatt. Következésképpen az ilyen bérlet engedése önmagában a 20. cikk (3) bekezdése értelmében nem tekinthető tárgyi eszköz teljesítésének.

45 A Bizottság tehát a Centralannal egyezően azon az álláspontón van, hogy a módosítás szempontjából kizárólag a maradvány-tulajdonjog átruházását kell figyelembe venni.

46 Írásbeli észrevételeiben a Bizottság azt is megjegyezte, hogy amennyiben a Bíróság álláspontja szerint az alapeljáráshoz hasonló ügyben alkalmazható a joggal való visszaélés elve, hozzátehetné a nemzeti bíróságnak adandó válaszához, hogy amennyiben az adóalany vagy az egymáshoz kapcsolódó adóalanyok csoportja olyan ügyletet vagy ügyleteket kötnek, amelynek nincs más gazdasági indoka, mint mesterségesen olyan helyzetet létrehozni, amely lehetővé teszi az előre felszámított HÉA levonását, az ilyen ügyletet vagy ügyleteket figyelmen kívül kell hagyni.

47 Ugyanakkor a tárgyaláson a Bizottság a joggal való visszaélés elvének esetleges alkalmazásával kapcsolatban elismerte, hogy erre vonatkozóan nem folyt vita a nemzeti bíróságok előtt, és – figyelemmel egyrészt a Harrington-épület felépítése és annak a 20 éves időtartamú bérlettel együttesen történő eladása, másrészt az alapeljárás tárgyát képező két ügylet megkötése között eltelt idő rövidségére – helytelenül jutott arra a következtetésre, hogy joggal feltételezhette azt, hogy ezek előre eltervezett rendszer részét képező elemek voltak.

48 Ugyanezen tárgyalás során az Egyesült Királyság másodlagos érvként elfogadta a Bizottság írásbeli észrevételeinek a joggal való visszaéléssel kapcsolatos részét.

A Bíróság válasza

Előzetes észrevételek

49 Az előterjesztett kérdések megválaszolása érdekében előzetes megjegyzésként fel kell idézni a hatodik irányelv 20. cikke (3) bekezdésének hátterét, vagyis az irányelv 17–20. cikkében szabályozott levonási rendszert és annak célját.

50 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 17–20. cikkében foglalt adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. E mechanizmus az igénybe vett, teljesített tevékenységeket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd különösen a C-62/93. sz., BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1993., I-1883. o.] 18. pontját és a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., 1577. o.] 43. pontját).

51 A levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő, esedékes vagy megfizetett HÉA terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös hozzáadottértékadó-rendszer tehát minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye. (lásd e tekintetben a C-268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1985., 665. o.] 19. pontját, az 50/87. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1988. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1988., 4797. o.] 15. pontját, a C-37/95. sz., Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-1. o.] 15. pontját, valamint a C-465/03. sz. Kretztechnik-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4357. o.] 34. pontját).

52 A hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdéséből következik, hogy a levonási jog érvényesítéséhez egyrészt szükséges, hogy az érintett személy az irányelv értelmében „adóalanynak" minősüljön, másrészt hogy az érintett termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel (a C-137/02. sz. Faxworld-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5547. o.] 24. pontja).

53 Az adóalany által a mind a levonásra jogot adó, mind a levonáshoz jogot nem adó tevékenységhez felhasznált áruk és szolgáltatások tekintetében a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése értelmében a levonás csak az adóköteles tevékenység mértékéig megengedett. Ezt az arányt a hivatkozott irányelv 19. cikkében meghatározott módon kell kiszámítani (lásd ebben az értelemben C-306/94. sz. Régie Dauphinoise-ügyben 1996. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-3695. o.] 3. és 4. pontját és a C-136/99. sz., Monte Dei Paschi Di Siena ügyben 2000. július 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-6109. o.] 24. pontját).

54 A fentiekből következik, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonhatósága tekintetében az a meghatározó tényező, hogy a kérdéses árukat vagy szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használták-e fel. Amint a Bíróság már kimondta, az adóalany csak olyan mértékben vonhatja le az előzetesen felszámított vagy megfizetett HÉA-t, amennyiben az árut az adóköteles tevékenységéhez használta fel (C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2775. o.] 27. pontja). Az ítélkezési gyakorlatból következik az is, hogy az áruk vagy szolgáltatások tényleges vagy szándékolt felhasználása határozza meg azon eredeti

levonás mértékét, amelyre az adóalany a hatodik irányelv 17. cikke alapján jogosult, illetve az azt követő időszakok folyamán az irányelv 20. cikke alapján tett esetleges módosítások terjedelmét (lásd erre vonatkozóan a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3795. o.] 15., valamint a C-396/98. sz. Schloßstraße-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4279. o.] 37. pontját).

55 A tárgyi eszközök tekintetében a hatodik irányelv 20. cikke különleges módosítási rendszert ír elő. Ebben a tekintetben fel kell idézni, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i második tanácsi irányelvvel (HL L 71., 1303. o.) kapcsolatban a Bíróság kimondta, hogy az utóbbi irányelvben a tárgyi eszközök tekintetében előírt speciális szabályozást az ilyen eszközök tartós használata és beszerzési költségük értékcsökkenési leírása indokolja (erre vonatkozóan lásd az 51/76. sz., Verbond van Nederlandse Ondernemingen ügyben 1977. február 1-jén hozott ítélet [EBHT 1977., 113. o.] 12. és 13. pontját). Ezek a megfontolások megfelelően alkalmazandók a tárgyi eszközökre vonatkozó adólevonás módosításának a hatodik irányelv 20. cikkében meghatározott speciális rendszerére is.

56 A hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése azt a különleges helyzetet szabályozza, amelyben a tárgyi eszköz értékesítésére a módosítási időszak alatt kerül sor. Ilyen esetben az éves módosítást egyetlen módosítással kell helyettesíteni, a tárgyi eszköznek a módosítási időszak hátralevő idejére vonatkozó feltételezhető felhasználása alapján. A rendelkezés értelmében az előzetesen felszámított HÉA levonhatósága attól függ, hogy a termékértékesítés adóköteles vagy adómentes.

57 A fentiekből következik, hogy a hatodik irányelvben a módosítással kapcsolatosan lefektetett szabályok célja, hogy elősegítse a levonások pontosságát a HÉA semlegességének biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, ameny-

nyiben azt adóköteles tevékenységhez használják. Ezekkel a szabályokkal a hivatkozott irányelv célja továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen a HÉA-levonási jog, valamint az áruk és szolgáltatások adóköteles tevékenységhez való felhasználása között.

58 A fenti megfontolások alapján kell vizsgálni a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdésében foglalt módosítási szabálynak az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló helyzetre való alkalmazását.

A hatodik irányelv 20. cikke (3) bekezdésének alkalmazásáról

59 Ebben a tekintetben előzetesen azt kell meghatározni, hogy melyik ügylet vagy esetleg mely ügyletek minősülnek a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése szerinti „módosítási időszak alatti teljesítésnek [helyesen: ékesítésnek]".

60 Fel kell idézni, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint „»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése".

61 Az előterjesztett kérdésben a nemzeti bíróság megállapította, hogy a Harrington-épület értékesítésére két ügylet útján került sor. Ugyanakkor a Centralan álláspontja szerint a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése összeegyeztethetetlen valamely ingatlan több lépcsőben történő átruházásával, míg a Bizottság álláspontja szerint a rendelkezés szövege egyetlen ügyletre utal. Ebben a tekintetben a Bizottság a nemzeti tulajdonjogra hivatkozva azon az álláspontón van, hogy kizárólag a maradvány-tulajdonjog átruházása minősül az épület feletti tulajdonjog átengedésének.

62 Mindenesetre – anélkül, hogy szükség lenne az utóbbi állítás megalapozottságával kapcsolatban állást foglalni, mivel a Bíróságnak nincs hatásköre a tagállamok belső jogának értelmezésére – meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy a termékértékesítés fogalma nem korlátozódik a tulajdon-átruházásnak az alkalmazandó nemzeti jog által előírt módjaira, hanem magában foglalja a materiális javak bármely módon történő átruházását, amely a másik felet feljogosítja, hogy a dologgal tulajdonosként rendelkezzék (a C-320/88. sz., Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. pontja, valamint a C-185/01. sz., Auto Lease Holland ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-1317. o.] 32. pontja).

63 Erre tekintettel a nemzeti bíróság feladata annak meghatározása minden egyes ügyben – figyelembe véve az ügyek tényállását –, hogy az adott dologra vonatkozó ügylet a dolog felett tulajdonosként való rendelkezési jog átruházásának minősül-e a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében (lásd ebben az értelemben a Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 13. pontját).

64 Így, amennyiben az alapeljárásban a nemzeti bíróság arra a következtetésre jutott az ügy tényállása alapján, hogy a Centralan és az Inhoco, valamint a Centralan és az Egyetem között kötött, egymással szoros kapcsolatban álló ügyletek átruházták az Inhocóra, illetve az Egyetemre a Harrington-épület feletti tulajdonosként való rendelkezés jogát, mindkét ügyletet a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése és így 20. cikkének (3) bekezdése szerinti „termékértékesítésnek" kell tekinteni.

65 Ezt az értelmezést nem befolyásolja a Bizottság érvelése, amely szerint nehéz elképzelni, hogy két különböző személy, amelyeknek ugyanazon dologra különböző joguk áll fenn, egyaránt tulajdonosként rendelkezhessen e dologgal.

66 Valójában a tagállamok jogrendjében a közös tulajdon megvalósítására vonatkozó rendelkezésekből kitűnik, hogy lehetséges az, hogy több személy rendelkezzék tulajdonosként ugyanazon dolog felett. Következésképpen a jelen ítélet 64. pontjában kifejtetteket nem vonja kétségbe az a tény, hogy közvetlenül a 999 éves időtartamú bérlet megkötése után a Centralan megtartotta a maradvány-tulajdonjogot, sem pedig az, hogy a bérlet a teljes tulajdonjogot terhelte, ami azzal a következménnyel járt, hogy csak a maradvány-tulajdonjogot, és nem a teljes tulajdonjogot lehetett átruházni.

67 A fentiekből következik, hogy az alapeljárásban mind a 999 éves időtartamú bérlet megkötésére vonatkozó első ügylet, mind a maradvány-tulajdonjog átruházását megvalósító második ügylet alkalmas arra, hogy a hatodik irányelv értelmében „termékértékesítésnek" minősüljön.

68 Azzal a feltételezéssel élve, hogy mindkét ügylet termékértékesítésnek minősül, meg kell határozni, hogy ezek közül melyiket kell a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdésében meghatározott módosítás szempontjából figyelembe venni, vagy esetleg milyen mértékben kell mindkettőt figyelembe venni.

69 E tekintetben, amint azt a nemzeti bíróság megjegyezte, az alábbiak vehetők figyelembe:

— azon ügylet, amellyel a Centralan véglegesen átruházta minden, a Harrington-épület feletti jogát, vagyis a maradvány-tulajdonjog átruházása, amely adóköteles ügylet;

— a gazdasági szempontból legfontosabb ügylet, vagyis a 999 éves időtartamú bérlet megkötése, amely adómentes ügylet vagy

— a két fenti ügylet együttesen.

70 A hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése alapján a módosítási időszakban történő értékesítés esetén a tárgyi eszközt úgy kell tekinteni, mint ha azt az adóalany üzleti tevékenységéhez használta volna a módosítási időszak lejártáig. Ezt a gazdasági tevékenységet teljes mértékben adókötelesnek kell tekinteni, ha az érintett termékértékesítés adóköteles, és teljes mértékben adómentesnek, ha az érintett termékértékesítés adómentes.

71 Arra hivatkozva, hogy a rendelkezés szövegéből úgy tűnik, hogy az olyan helyzetre korlátozódik, amikor a „módosítási időszak alatt történő teljesítés [értékesítés]" egyetlen termékértékesítésből áll, a Centralan hangsúlyozza, hogy a Harrington-épület nem került ki teljesen a tulajdonából egészen a maradvány-tulajdonjog átruházásáig. Előadja, hogy csak ez utóbbi átruházás időpontjában volt helye a levonás módosításának.

72 Ugyanakkor a hatodik irányelv 20. cikke (3) bekezdésének szövegéből nem lehet arra következtetni, hogy olyan esetben, amikor a „teljesítés [értékesítés]" két szorosan és elválaszthatatlanul összefonódó ügylet útján történik, amelyek mindegyike önmagában termékértékesítésnek tekinthető, csak az egyik ügyletet lehetne figyelembe venni a hivatkozott rendelkezésben szabályozott módosítás szempontjából.

73 Ugyanakkor, mint az a jelen ítélet 50–57. pontjából kiderül, a hatodik irányelv 17–20. cikkében meghatározott levonási és módosítási mechanizmus célja az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jog és az érintett termékek, illetve szolgáltatások adóköteles tevékenységhez való felhasználása között.

74 Meg kell állapítani, hogy az alapeljárás sajátságos körülményeire tekintettel mindkét termékértékesítés értéke arányában való figyelembevétele tűnik a legmegfelelőbbnek a cél elérése szempontjából. Valójában az előzetesen felszámított HÉA levonásának módosítása annál hűebben tükrözi a Harrington-épület feltételezett adóköteles vagy adómentes tevékenységhez való felhasználását, ha azt a fenti értékek arányában arányosan megosztják.

75 Ezzel szemben az alapügy tényállásához hasonló körülmények között kizárólag az utolsó ügylet figyelembevétele nem lenne alkalmas a fenti cél elérésére, mivel ez annak a ténynek a teljes figyelmen kívül hagyásával járna, hogy a tárgyi eszköz adómentes ügylet tárgyát képezte.

76 A gazdaságilag legjelentősebb ügylet alapulvétele sem tűnik alkalmasnak a kitűzött cél elérésére, mivel figyelmen kívül hagyná azt a tényt, hogy a tárgyi eszköz adóköteles ügylet tárgyát is képezte. Ez utóbbi megoldás még zavarosabb eredménnyel járna, amennyiben a két egymást követő termékértékesítés értéke közelebb állna egymáshoz.

77 Ezt az értelmezést nem vonja kétségbe az a tény, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése kifejezetten nem rendelkezik az arányos megosztásról, míg más rendelkezések, így különösen a 17. cikk (5) bekezdése kifejezetten szabályoz ilyen

mechanizmust. A tárgyi eszközökre vonatkozó módosítási szabályokat ugyanis – amelyeknek a 20. cikk (3) bekezdése a részét képezi – a céljukra figyelemmel kell értelmezni, annak biztosítása érdekében, hogy az előzetesen felszámított adó levonása pontosan tükrözze a tartós célra szánt eszköz adóköteles tevékenységhez való felhasználását.

78 Ezt az értelmezést támasztja alá a Bíróság ítélkezési gyakorlata is. A Bíróság kimondta, hogy az arányosítás alkalmazása szükséges olyan esetben is, amikor a hatodik irányelv érintett rendelkezése kifejezetten nem rendelkezett róla (az Armbrecht-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 29. és 32. pontja, valamint a C-230/94. sz. Enkler-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4517. o.] 38. pontja).

79 Mindenesetre írásbeli észrevételeikben a Centralan és a Bizottság azokra a gyakorlati nehézségekre hivatkoznak, amelyek álláspontjuk szerint akkor merülnének fel, ha a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése szempontjából két termékértékesítést vennének figyelembe. Ebben a tekintetben különösen azt az esetet emelik ki, amelyben a két termékértékesítésre két különböző időszakban kerül sor.

80 Mivel a fenti hipotetikus esetet a jelen ügyben szükségtelen megvizsgálni, elegendő annyit megjegyezni, hogy a módosítási időszak alatt egynél több termékértékesítés figyelembevétele valóban járhat bizonyos gyakorlati nehézségekkel, ezek mindenestre nem olyan leküzdhetetlen nehézségek, amelyek gátolhatnák a HÉA-rendszer működését. Mindazonáltal, amint azt indítványának 56. és 58. pontjában a főtanácsnok javasolta, ilyen esetben például úgy lehet tekinteni, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdését alkalmazva az eredeti levonás azon részének a módosítására kerül sor, amely az adóalany tulajdonában maradó ingatlanra vonatkozik addig, amíg ez a rész átruházásra nem kerül, vagy adott esetben a módosítási időszak lejártáig.

81 Végül az alapügy tényállásához hasonló esetben, amikor a nemzeti bíróság a jelen ítélet 64. pontja szerinti következtetésre jutott, amely szerint mindkét hivatkozott ügylet tárgya a kérdéses tárgyi eszköz feletti tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházása volt, a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdése szerinti módosítást az adott ügyletek figyelembevételével kell megtenni, az értékükkel arányosan, és ezen körülmények között nem kell vizsgálni a joggal való visszaélés elve esetleges alkalmazandóságának kérdését.

82 A fentiekre figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az adóalany valamely tárgyi eszköz vonatkozásában a bérleti jogot 999 éves időtartamra jelentős díj ellenében más személyre ruházza át, majd az ugyanezen eszközre vonatkozó maradvány-tulajdonjogot három nappal később, jóval csekélyebb díj ellenében harmadik személyre ruházza át, figyelemmel arra, hogy a fenti két ügylet

— elválaszthatatlanul összekapcsolódik, és

— az első ügylet adómentes, míg a második adóköteles,

— és amennyiben ezek a hivatkozott irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek minősülnek, tekintettel arra, hogy ezen ügyletek tárgya a tárgyi eszköz feletti tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházása,

a hivatkozott eszközt a módosítási időszak végéig úgy kell tekinteni, mint ha azt a két ügylet értékének arányában részben adóköteles, részben adómentes tevékenységhez használták volna fel.

A költségekről

83 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK (hatodik) tanácsi irányelv 20. cikkének (3) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy amennyiben az adóalany valamely tárgyi eszköz vonatkozásában a bérleti jogot 999 éves időtartamra jelentős díj ellenében más személyre ruházza át, majd az ugyanezen eszközre vonatkozó maradvány-

tulajdonjogot („freehold reversion") három nappal később, jóval csekélyebb díj ellenében harmadik személyre ruházza át, figyelemmel arra, hogy a fenti két ügylet

— **elválaszthatatlanul összekapcsolódik, és**

— **az első ügylet adómentes, míg a második adóköteles,**

— **és amennyiben ezek a hivatkozott irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek minősülnek, tekintettel arra, hogy ezen ügyletek tárgya a tárgyi eszköz feletti tulajdonosként való rendelkezés jogának átruházása,**

a hivatkozott eszközt a módosítási időszak végéig úgy kell tekinteni, mint ha azt a két ügylet értékének arányában részben adóköteles, részben adómentes tevékenységhez használták volna fel.

Aláírások