PAOLO MENGOZZI
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. december 22. [1]

I – Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmében a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) lényegében azt kérdezi a Bíróságtól, hogy az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (HÉA) levonásához való jog nemcsak a tárgyi eszközök beszerzése esetén érvényesíthető-e, hanem azon egyéb eszközök beszerzésére és azon egyéb szolgáltatások igénybevételére is kiterjedhet-e, amelyeket egyaránt használnak vállalkozási célra és egyéb célra, vagyis az adóalany által megvalósított nem gazdasági jellegű tevékenységek végzésére, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróság vállalkozásidegen céloknak tekint. Igenlő válasz esetén a kérdést előterjesztő bíróság arra kérdez rá, hogy mi az említett levonási jog érvényesítésének módja.

II – Közösségi jogi háttér

2. Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel [2] módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottérték-adó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv [3] (a továbbiakban: a „hatodik irányelv”) 2. cikkének (1) bekezdése értelmében a HÉA hatálya alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”, vagyis az az eset, amikor az ilyen személy adóköteles tevékenysége keretében hajt végre ügyleteket [4].

3. A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja értelmében ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül „a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes vagy részleges levonására jogosítanak”.

1 – Eredeti nyelv: francia.
2 – HL L 102., 18. o. (magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet 244. o.).
3 – HL L 145., 1. o. (magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet 23. o.).
4 – A C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz. Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-483. o.) 42. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

4. Ugyanezen irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének b) pontja értelmében ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül „az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére, vagy általában vállalkozásidegen célokra”.

„A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépésétől számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet a hozzáadottérték-adó levonásának joga.

5. A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerint, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni az olyan termékek és szolgáltatások után belföldön fizetendő, illetve megfizetett HÉA-t, amelyet részére egy másik adóalany értékesített vagy fog értékesíteni, illetve teljesített vagy fog teljesíteni.

Az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadás esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek, az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni.

6. A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése alapján, azon termékeket és szolgáltatásokat illetően, amelyeket az adóalany egyaránt felhasznál olyan ügyletekhez, amelyek az ugyanezen rendelkezés (2) és (3) bekezdésében említett adólevonásra jogosítanak, és olyan ügyletekhez is, amelyek adólevonásra nem jogosítanak, az adólevonás a HÉA-nak csak az először említett ügyletekre vonatkozó összeggel arányos része tekintetében megengedett.

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

7. A hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

8. A hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a tárgyi eszközök esetében olyan módosítás történik, amely ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azt az évet is, amelyben a javakat előállították vagy beszerezték. Az éves módosítás csak egyötödét érinti azon adónak, amely e javakat

terheli. Ez a módosítás azon változások figyelembevételével történik, amelyek az adólevonáshoz való jogban az eszköz beszerzése vagy előállítása évéhez képest a további évek folyamán következnek be. E rendelkezés azt is kimondja, hogy az első albekezdéstől eltérve a tagállamok a módosítás alapjaként egy, az eszköz első használatbavételével kezdődő, öt teljes évből álló időszakot is megállapíthatnak. A rendelkezés ezt kiegészíti különösen azzal, hogy a tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében a módosítások számításának alapjául szolgáló időszak tartama húsz évre növelhető.

III – Az alapeljárás tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9. A Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (a továbbiakban: „VNLTO”), az alapeljárásban felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél, Groningen, Friesland, Drenthe és Flevoland tartományok agrárágazatának érdekeit képviseli. Tagjai, vagyis az agrárágazatban tevékenykedő vállalkozók, számára tagdíjat fizetnek. A tagjai általános érdekeinek védelmén kívül a VNLTO külön számlázott díjazás ellenében mind a saját tagjai részére, mind harmadik személyek részére nyújt bizonyos egyéni szolgáltatásokat.

10. Nem vitatott, hogy a VNLTO-t HÉA-alanynak kell tekinteni a díjazás ellenében nyújtott egyéni szolgáltatások tekintetében, valamint, hogy a tagjai általános érdekvédelmére fordított tagdíjak nem minősülnek a HÉA szempontjából díjazásnak.

11. 2000 folyamán a VNLTO olyan termékeket szerzett be, és olyan szolgáltatásokat vett igénybe, amelyeket egyaránt használt a hatodik irányelv 2. cikke értelmében HÉA-köteles gazdasági tevékenységei céljára, és a tagjai általános érdekvédelmével kapcsolatos tevékenységei céljára, amelyek nem függnek össze az előbbi tevékenységekkel. A VNLTO az említett termékek és szolgáltatások tekintetében előzetesen felszámított HÉA-összegek levonását kérelmezte, közöttük azokét, amelyek a tagjai általános érdekvédelmével összefüggő tevékenységeihez kapcsolódtak.

12. Az adóellenőr nem adott helyt a levonási kérelemnek, és adókötelezettséget módosító értesítést bocsátott ki a VNLTO részére. Ezen értesítés keretében felszámították azon HÉA-összegeket, amelyeket a VNLTO a tagok általános érdekvédelmével összefüggő tevékenységei tekintetében előzetesen megfizetett, a VNLTO-nak e tevékenységekből keletkező bevételei arányában. A VNLTO-nak az ezen adókötelezettséget módosító értesítés ellen benyújtott panaszát elutasították, csakúgy, mint azt követően a panasz tárgyában hozott határozattal szembeni keresetét. Ítéletében a Gerechtshof Leeuwarden úgy ítélte meg, hogy a tagok érdekeinek általános védelme nem minősül a VNLTO

gazdasági tevékenységei közvetlen, tartós és szükségszerű részének, és hogy ebből következően a VNLTO nem vonhatja le a részére kiszámlázott HÉA-t annyiban, amennyiben az érintett termékeket és szolgáltatásokat a tagjai általános érdekeinek védelme keretében használta fel.

13. Az ügyben legfelső fokon eljáró bíróság, a Hoge Raad der Nederlanden a Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítéletre [5] hivatkozik, amely szerint a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésével, valamint 17. cikkének (2) és (6) bekezdésével ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, amely nem teszi lehetővé az adóalany számára, hogy teljes egészében a vállalkozása körébe vonja azt a tárgyi eszközt, amelyet részben a vállalkozás céljára, részben vállalkozásidegen célra használt fel, és hogy adott esetben az ilyen eszköz beszerzése után fizetendő HÉA-t teljes egészében és azonnal levonja. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy nem merül fel ésszerű kétség azt illetően, hogy a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítéletet olyan jogi személy esetében is alkalmazni kell, amely, mint a jelen esetben is, gazdasági tevékenységeivel párhuzamosan olyan tevékenységeket is folytat, amelyek nem tartoznak a HÉA hatálya alá. Ilyen esetben és annyiban, amennyiben a beszerzett eszközök tárgyi eszközök lennének, a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a VNLTO jogosult lenne az általános kiadások között könyvelt HÉA teljes egészének levonására, de az alapügy eljárási iratai alapján nem lehet megállapítani, hogy mekkora a levont HÉA-nak az a része, amely tárgyi eszközökre vonatkozik. Azt illetően viszont kétségének ad hangot a Hoge Raad der Nederlanden, hogy a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet rendelkező részét ki lehetne-e terjeszteni a tárgyi eszközöktől eltérő termékek, valamint a szolgáltatások esetére. A kérdést előterjesztő bíróság arra is választ keres, hogy az adóalanynak van-e joga vállalkozása vagyonának körébe vonni tárgyi eszközöktől eltérő termékeket, illetve szolgáltatásokat, úgy, hogy ezáltal az e termékek és e szolgáltatások megszerzése után fizetett HÉA teljes összegét azonnal levonhatja még akkor is, ha e termékeket és szolgáltatásokat részben olyan tevékenységei keretében használja fel, amelyek semmilyen kapcsolatban nincsenek a hatodik irányelv 2. cikke alapján adóköteles szolgáltatásokkal.

14. E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a […] hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdését és 17. cikkének (2) és (6) bekezdését, hogy az adóalany nem csupán tárgyi eszközöket, hanem minden, akár vállal-

5 – A C-434/03. sz. ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-7037. o.).

kozási, akár vállalkozásidegen célra használt terméket és szolgáltatást teljes egészében a vállalkozása vagyonának körébe vonhat, és teljes mértékben és azonnal levonhatja az ilyen eszközök beszerzésével és az ilyen szolgáltatások igénybevételével kapcsolatosan előzetesen felszámított [HÉA]-t?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén: arra vezet-e a […] hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének alkalmazása a tárgyi eszközöknek nem minősülő szolgáltatások és termékek tekintetében, hogy a HÉA-t egyszerre kell felszámítani abban az adózási időszakban, amelyben ezen szolgáltatások és termékek tekintetében levonással éltek, vagy azt több adózási időszak során kell felszámítani? Ha az utóbbi eset áll fenn: miként kell az adóalapot meghatározni e termékek és szolgáltatások tekintetében, amelyek vonatkozásában az adóalany nem érvényesít leírást?"

IV – A Bíróság előtti eljárás

15. A Bíróság alapokmányának 23. cikkével összhangban írásbeli észrevételt nyújtott be a holland, a német és a portugál kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság. E résztvevők meghallgatására a 2008. október 16-án tartott tárgyaláson került sor, kivéve a Németországi Szövetségi Köztársaságot és a Portugál Köztársaságot, amelyek a tárgyaláson nem képviseltették magukat.

V – Elemzés

16. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az adóalany a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése és 17. cikke alkalmazásában nemcsak a tárgyi eszközöket vonhatja-e a vállalkozása vagyonának körébe, hanem az akár vállalkozási, akár vállalkozásidegen célra használt termékek és szolgáltatások összességét is, oly módon, hogy ez lehetővé teszi az adóalany számára, hogy az e termékek beszerzése és e szolgáltatások igénybevétele után megfizetett HÉA-t teljes egészében és azonnal levonja.

17. Második kérdésével, amely csak arra az esetre szól, ha az előző kérdésre a Bíróság igenlő választ adna, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy amennyiben a tárgyi eszközöknek nem minősülő termékek és a szolgáltatások esetében a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében előírt mechanizmus alkalmazható, egyrészt, milyen időszakra kell az adót felszámítani, vagyis, amint e bíróság kifejti, egy alkalommal, vagy pedig több adózási időszakra elosztva, másrészt, miként kell meghatározni az adó alapját azon termékek és szolgáltatások tekintetében, amelyek esetében nem kerül sor értékcsökkenési leírásra.

18. Amint az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből egyértelműen kiderül, ezek a kérdések azon a jogi előfeltevésen alapulnak, amely szerint az az adóalany, aki tárgyi eszközt szerez be, jogosan hivatkozik a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének első albe-

kezdésében foglalt rendelkezésekre, ha ezt az eszközt ez az adóalany nem gazdasági tevékenysége körében használja fel. Továbbá ezek a kérdések azon a feltevésen alapulnak, hogy az ugyanezen cikk szerinti, „vállalkozásidegen cél" kifejezés alatt az adóalany által végzett nem gazdasági tevékenységek is értendők.

19. Az alább kifejtett gondolatok azt bizonyítják elsődlegesen, hogy a szóban forgó előfeltevés, amely a hatodik irányelv értelmezésére vonatkozik, téves, amint azt a Bíróság elé észrevételt terjesztő több kormány is állította, következésképpen a feltett kérdéseket nem kell megválaszolni, mivel azok az alapügy eldöntése szempontjából nem relevánsak. Másodlagosan megvizsgálom a két előzetes döntéshozatali kérdés kapcsán felmerülő konkrét szempontokat arra az esetre, ha a Bíróság nem értene egyet az elsődlegesen előterjesztett javaslatommal.

A – *Általános megfontolások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések alapját képező jogi előfeltevés helytállósága*

20. A HÉA egy olyan általános fogyasztási adó, amely teljes egészében a végső fogyasztót terheli. A végső fogyasztóig a termelési és forgalmazási folyamatban részt vevő adóalanyok befizetik az adóhivatalnak azon HÉA-összegeket, amelyeket megrendelőiknek kiszámláztak (áthárított HÉA), levonva ebből azon HÉA-összegeket, amelyeket szállítóiknak megfizettek (előzetesen felszámított, levonható HÉA) [6]. Amint egy adóalany azért szerez be termékeket és azért vesz igénybe szolgáltatásokat, hogy azokat áthárított adóval terhelt ügyletek megvalósítására használja fel, jogot szerez arra, hogy levonja azt a HÉA-t, amely a szóban forgó termékek beszerzését és szolgáltatások igénybevételét terhelte [7].

21. A HÉA-t a termelés és a forgalmazás minden fázisában a semlegesség jellemzi. E semlegesség elvének megfelelően egy személynek csak akkor kell viselnie a HÉA terhét, ha az olyan termékekhez, illetve szolgáltatásokhoz kapcsolódik, amelyeket ez a személy magánfogyasztás céljára, és nem pedig adóköteles üzleti tevékenységei céljára használ fel [8]. Következésképpen, ha egy

6 – Lásd általánosságban a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet 3. o.) 2. cikkét, amelynek tartalmát a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 1. cikkének (2) bekezdése megismétli, amely irányelv a 67/227 irányelvet és a hatodik irányelvet hatályon kívül helyezte. Lásd a C-283/06. sz. és C-312/06. sz. KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8463. o.) 29. pontját is.

7 – Lásd a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját. Az áthárított HÉA beszedése anélkül, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonását lehetővé tennék, halmozott többfázisú adórendszer bevezetéséhez vezetett volna, amelynek éppen az eltörlése volt a közös HÉA-rendszer egyik célkitűzése, amint a fent hivatkozott első irányelv nyolcadik preambulumbekezdésében is szerepelt. Lásd továbbá a C-184/04. sz. Uudenkaupungin kaupunki-ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-3039. o.) 24. pontját.

8 – Lásd különösen a C-25/03. sz. HE-ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-3123. o.) 43. pontját.

eszközt az adóalany nem gazdasági tevékenysége céljára, hanem magánfogyasztás céljára használ fel, semmiféle adólevonási jog nem keletkezhet [9]. Sőt, az előzetesen megfizetett HÉA levonása sem lehetséges annyiban, amennyiben ez az adó az adóalany olyan tevékenységéhez kapcsolódik, amely nem gazdasági jellegű, és amely ennélfogva nem tartozik a hatodik irányelv hatálya alá [10].

22. Nehézségek az ún. „vegyes" felhasználás eseteiben merülhetnek fel, vagyis amikor az adóalany, miután gazdasági tevékenysége keretében szerzett be termékeket, vagy vett igénybe szolgáltatásokat, azokat részben adóköteles ügyletei céljára, részben más célra használja fel.

23. A hatodik irányelv a vegyes felhasználás két kategóriáját ismeri [11].

24. Ezek közül az első kategóriába tartozik az említett irányelv 6. cikke (2) bekezdésének első albekezdése – amelyre az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kifejezetten irányul –, amely ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősíti egyrészt a) pontjában a vállalkozás eszközeinek az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére, vagy általában vállalkozásidegen célokra történő felhasználását, amennyiben az ilyen eszközök a HÉA teljes vagy részleges levonására jogosítanak; másrészt pedig b) pontjában az adóalany által saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére, vagy általában vállalkozásidegen célokra ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtást [12].

25. Amint azt a Bíróságnak már alkalma nyílt megerősíteni, a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének célja az adóalannyal és a végső fogyasztóval szembeni egyenlő bánásmód biztosítása [13]. Valójában ez a rendelkezés, amikor az ingyenes ügyleteket a visszterhes ügyletekkel azonosítja, a) pontjában azt kívánja megakadályozni, hogy az az adóalany, aki a vállalkozása körébe vont termék beszerzése után levonhatta a HÉA-t, mentesülhessen a HÉA megfizetése alól akkor, amikor ezt a terméket a vállalkozása vagyonából magáncélra (vagy vállalkozásidegen célra) kivonja, következésképpen jogtalan előnyhöz juthasson azzal az átlagos végső fogyasztóval szemben, aki a terméket HÉA-fizetés mellett vásárolja meg [14]. Ugyanez igaz a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének b) pontjára, amelynek célja annak megakadályozása, hogy az adóalany

9 – Lásd a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-3795. o.) 8. és 9. pontját, valamint a fent hivatkozott HE-ügyben hozott ítélet 43. pontját és a fent hivatkozott Uudenkaupungin kaupunki-ügyben hozott ítélet 24. pontját.

10 – Lásd a C-437/06. sz. Securenta-ügyben 2008. március 13-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-1597. o.) 30. pontját. Lásd továbbá ebben az értelemben a C-72/05. sz. Wollny-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8297. o.) 20. pontját.

11 – Lásd Jacobs főtanácsnok fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyre vonatkozó indítványának 11. pontját.

12 – Meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének második albekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy eltérjenek e bekezdés első albekezdésének rendelkezéseitől, feltéve hogy ez az eltérés nem eredményezi a verseny torzulását. Az alapügy irataiból nem tűnik úgy, hogy a 6. cikk (2) bekezdésének második albekezdése az előzetes döntéshozatalra utaló határozat tárgyát képezné.

13 – Lásd különösen a C-230/94. sz. Enkler-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4517. o.) 35. pontját, a C-412/03. sz. Hotel Scandic Gåsabäck ügyben 2005. január 20-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-743. o.) 23. pontját, valamint a C-317/07. sz. Danfoss és AstraZeneca ügyben 2008. december 11-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-9549. o.) 46. pontját.

14 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítélet 33. pontját, a fent hivatkozott Hotel Scandic Gåsabäck ügyben hozott ítélet 23. pontját és a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 46. pontját.

(vagy alkalmazottja) adómentesen jusson az adóalany által nyújtott olyan szolgáltatásokhoz, amelyek után egy magánszemélynek meg kellett volna fizetnie a HÉA-t [15].

26. Az az azonosítás, amelyen a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése alapul, a gyakorlatban azt eredményezi, hogy az az adóalany, aki egy terméket részben az adóköteles üzleti ügyletei céljára, részben pedig magáncélra használ, és aki a termék beszerzésekor az előzetesen megfizetett HÉA-t teljes egészében vagy részben visszakapta, úgy tekintendő, mint aki a terméket teljes mértékben az említett irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szerinti adóköteles ügyletei céljára használja fel. Következésképpen az ilyen adóalany elvben az e termék beszerzése után fizetendő előzetesen felszámított HÉA teljes és azonnali levonására jogosult [16].

27. Mivel ilyen esetben nincs harmadik személlyel folytatott ügylet vagy harmadik személy által fizetett ellenszolgáltatás, amely a HÉA alapját képezné – hiszen az adóalany saját magának nyújt szolgáltatást–, a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja úgy rendelkezik, hogy az adóalapot „az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása” képezi.

28. A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének alkalmazása bizonyos előnyöket teremt az adóalany számára, így különösen azt, hogy az adót a beszerzett vállalkozási eszköz magáncélú használatának teljes időtartamára eloszthatja, miközben az érintett termék beszerzése után előzetesen felszámított HÉA levonása teljes mértékű és azonnali. Ez tehát pénzügyi előnyt jelent az adóalany számára [17]. Jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság konkrétan nem tért ki az alapügyben érintett pénzösszegekre, nem kizárt – amint azt az Egyesült Királyság

15 – Lásd a fent hivatkozott Hotel Scandic Gåsabäck ügyben hozott ítélet 23. pontját és a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 48. pontját.

16 – Lásd ebben az értelelmben a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 26. pontját és a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 24. pontját.

17 – Lásd e tekintetben a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 38. pontját, valamint a Charles és Charles-Tijmens ügyre vonatkozó, fent hivatkozott indítvány 74. pontját. Hadd szemléltessem egy példával, hogyan működik ez a rendelkezés a gyakorlatban. Tegyük fel, hogy egy adóalany beszerzett egy új járművet, amelynek várható élettartama tíz év, és amelyet mind üzleti célra, mind magáncélra kíván használni. Nettó költsége 10 000 euró, a HÉA mértéke pedig 17,5%. Tegyük fel továbbá, hogy az első év folyamán e járművet 40%-ban a vállalkozás céljára, következésképpen 60%-ban pedig magáncélra használják. A hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésében előírt mechanizmus lehetővé teszi az előzetesen felszámított HÉA teljes összegének, vagyis 1750 eurónak azonnali levonását. A jármű magánhasználata után fizetendő adót úgy kell kiszámítani, hogy a vételárat el kell osztani tízzel (ami a jármű értékcsökkenési leírásának felel meg), majd az így kapott eredményt meg kell szorozni a magánhasználat éves hányadával, vagyis 10 000/10 = 1000 x 17,5% x 60%, ami az első évre 105 euró fizetendő adót jelent. Ha a második évtől a tizedik évig a magánhasználat 30%-ra csökken, ezen évek mindegyikére vonatkozóan 52,5 euró lesz a fizetendő adó. A magánhasználatra vonatkozóan a jármű élettartama alatt fizetendő HÉA tehát 105+52,5 x 9 = 577,5 euró lesz. Ha ezt az összeget kivonjuk az előzetesen felszámított, levont adóból, akkor nettó HÉA-levonásként 1172,5 eurót kapunk. Abban az esetben, ha a jármű után előzetesen felszámított, a vásárlás időpontjában esedékes adó megosztását alkalmaznánk, az adóalany az esedékes HÉA-nak csak az üzleti célú használatra eső hányadát, azaz 40%-ot, tehát 700 eurót vonhatna le. Ha a második évtől a tizedik évig az üzleti célú felhasználás 70%-ra nő (ugyanolyan arányban, amilyenben csökkent a magánhasználat az előző példában), akkor a jármű élettartama alatti üzleti célú használat összességében 67%-os átlagot ér el (ami 1172,5 euró nettó HÉA-levonásnak felel meg), de az előzetesen felszámított és levont adó az említett használatnál kevesebb lesz. Ilyenkor azonban HÉA-módosítást lehet végezni, hogy az az eszköz tényleges használatát tükrözze. Megállapítható tehát, hogy a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésében előírt módszer alkalmazása pénzügyi előnyhöz juttatja az adóalanyt, aki az előzetesen felszámított HÉA-t azonnal és teljes egészében levonhatja, míg a fizetendő adót a jármű élettartama folyamán elosztva kell fizetnie.

Kormánya a tárgyaláson felvetette –, hogy ilyen adóelőny az indoka annak, hogy a VNLTO a nemzeti bíróságok előtt a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének alkalmazására próbált hivatkozni.

29. A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése a vegyes felhasználásra vonatkozó rendelkezések második kategóriájába tartozik. E rendelkezés első albekezdésének megfelelően, amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre adólevonási jog áll fenn (azaz azokat adóköteles tevékenységek végzéséhez használja), és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog (azaz adómentes tevékenységhez), úgy a HÉA levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésekkel arányos [18].

30. Amint azt a Bíróság a fent hivatkozott, és a tárgyaláson több alkalommal említett Securenta-ügyben hozott ítéletben a közelmúltban kimondta, a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése kizárólag a gazdasági tevékenységekhez kapcsolódó költségekre eső előzetesen felszámított HÉA-ra vonatkozik, megosztva azt az adóköteles, így levonásra jogosító, és a levonásra nem jogosító adómentes tevékenységek között. A hatodik irányelv azonban semmilyen megosztási módszert nem ír elő azon előzetesen felszámított HÉA-összegekre vonatkozóan, amelyek egyaránt kapcsolódnak az adóalany által végzett gazdasági és nem gazdasági tevékenységekhez. Jóllehet ezért a tagállamoknak kell ezt a megosztást meghatározniuk, a Bíróság mindazonáltal kimondta, hogy a tagállamok – a hatodik irányelv céljára és szerkezetére tekintettel – annak biztosításával kötelesek gyakorolni mérlegelési jogkörüket, hogy a HÉA-nak csak a levonásra jogosító ügyletekkel arányos része legyen levonható, vagyis a tagállamoknak biztosítaniuk kell, hogy a gazdasági tevékenységekre és a nem gazdasági tevékenységekre eső hányad kiszámítása objektíven tükrözze a felmerült költségeknek e két tevékenységre eső arányát [19].

31. A jelen ügyben fontos emlékeztetni arra, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által rendelkezésre bocsátott adatokból kitűnik, hogy a VNLTO egyaránt végez a hatodik irányelv alkalmazási körébe tartozó gazdasági tevékenységeket és olyan nem gazdasági – nevezetesen a tagjai általános érdekeinek védelmére irányuló – tevékenységeket, amelyek nem tartoznak az említett irányelv alkalmazási körébe. A kérdést előterjesztő bíróságtól származó információk szerint a VNLTO tárgyi eszközöket szerzett be, azonban az nem ismert, hogy mekkora a HÉA azon része, amelyet a VNLTO az ilyen

18 – A hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében a levonható hányadot ugyanezen irányelv 19. cikkének megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell.

19 – Az említett ítélet 33., 35. és 37. pontja.

tárgyi eszközök beszerzésével összefüggésben levonásba helyezett, ennek ismeretéhez az alapügyben eljáró bíróságokhoz kellene visszautalni az ügyet. Az is kitűnik az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy ezen eszközök beszerzése a VNLTO könyvelésében az általános kiadások között jelenik meg, anélkül tehát, hogy azt kizárólag a VNLTO által végzett gazdasági tevékenységekhez rendelték volna. A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy a VNLTO mégis hivatkozhatna a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontjára oly módon, hogy levonhatná a tárgyieszköz-beszerzés után általa előzetesen megfizetett HÉA teljes összegét, mivel a kérdést előterjesztő bíróság számára a nem gazdasági tevékenységeknek az egyesület általi végzése az említett rendelkezésben szereplő „vállalkozásidegen cél" fogalmához kötődőnek tűnik. A kérdést előterjesztő bíróság ezt az értelmezést a Bíróság ítélkezési gyakorlatára, és konkrétabban a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítéletre alapozza.

32. Írásbeli észrevételükben a holland kormány és a portugál kormány határozottan vitatták az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések alapjául szolgáló előfeltevést. A holland kormány ezt a kifogását a tárgyalás alkalmával is hangoztatta, és ezt az álláspontját az Egyesült Királyság Kormányának meghatalmazottja is osztotta. E kormányok anélkül, hogy végső soron vitatnák, hogy egy HÉA-alany jogi személy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdése a) pontjának rendelkezéseire éppúgy hivatkozhat, mint egy természetes személy [20], ezzel együtt azt állítják, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonása kizárt annyiban, amennyiben a tárgyi eszközöket nem gazdasági tevékenységek folytatására – így a jelen esetben a tagok érdekének általános védelmére – használják fel. A holland és a portugál kormány hozzáteszi ehhez, hogy azok, a HÉA-alany jogi személy által beszerzett termékek, amelyeket már beszerzésük pillanatától e jogi személy alapszabály szerinti céljának megvalósítására használnak fel, nem tekinthetők magáncélra vagy vállalkozásidegen célra felhasználtnak.

33. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy valójában a fent hivatkozott Securenta-ügyben hozott ítéletből – amely olyan társaság helyzetére vonatkozott, amely egyaránt folytatott gazdasági tevékenységeket, amelyek után megfizette a HÉA-t, és nem gazdasági tevékenységeket, amelyek nem tartoztak a HÉA hatálya alá, és e társaság azon költségekre vonatkozóan kérelmezte az előzetesen felszámított HÉA levonásának lehető-

20 – Emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése az adóalany fogalmát tág értelemben határozza meg, másrészt pedig arra, hogy 6. cikke (2) bekezdésének első albekezdése azon esetre is kiterjed, amikor valamely eszközt vagy szolgáltatást az adóalany alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére használnak fel, ugyanis mindkét körülmény azt támasztja alá, hogy ez utóbbi cikk a jogi személy adóalanyokra is alkalmazandó, szemben azzal, amit – a Bíróság által a tárgyaláson feltett kérdések nyomán bölcsen helyesbített – írásbeli észrevételében a holland kormány állított. Végül, az adósemlegesség elvével ellentétes lenne, ha az azonos ügyleteket végző gazdasági szereplőket a HÉA kivetése szempontjából különbözőképpen kezelnék; lásd ebben az értelemben analógia útján a C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-4947. o.) 20. pontját.

ségét, amelyek nem kapcsolódtak a meghatározott tevékenységeihez – következik, hogy „az adóalany költségeire előzetesen felszámított HÉA nem jogosíthat adólevonásra, ha olyan tevékenységekhez kapcsolódik, amelyek nem gazdasági jellegüknél fogva nem tartoznak a hatodik irányelv hatálya alá” [21].

34. Következésképpen az előzetesen felszámított HÉA csak akkor vonható le, ha a felmerült költségek az adóalany gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak [22].

35. A jelen ügyben azonban úgy tűnik, a kérdést előterjesztő bíróság akként értelmezi a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontját, mint amely lehetőséget ad az imént említett főszabálytól történő eltérésre. Úgy tűnik, hogy ily módon e bíróság a tárgyi eszköznek az adóalany által részben nem gazdasági tevékenység végzése céljára történő felhasználását azzal azonosítja, amikor ugyanez az adóalany valamely, a vállalkozása körébe vont tárgyi eszközt a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja szerinti „vállalkozásidegen célra” használ fel.

36. Véleményem szerint ez az érvelés csak részben fogadható el.

37. Az igaz, hogy a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése, azáltal, hogy ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősít és ezáltal az említett irányelv hatálya alá von olyan ügyleteket, amelyek elvben nem HÉA-kötelesek, a hatodik irányelv rendszerében eltérést tartalmazó rendelkezésként jelenik meg. Ezért a Bíróság, amikor a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontjában szereplő, „[eszköz] felhasználása” kifejezés értelmezésére kérték, kimondta, hogy „valamely eszköz magánhasználata […] csak kivételesen adóztatható”, és arra a következtetésre jutott, hogy az „[eszköz] felhasználása” kifejezést szűken kell értelmezni, vagyis az kizárólag magának az eszköznek a felhasználását foglalja magában [23].

38. Ebből következően a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének nem célja, hogy olyan általános szabályt vezessen be, amely szerint a HÉA alkalmazási körén kívül eső ügyletek úgy tekintendők, mint amelyek annak alkalmazási körébe tartoznak. Amint azt a tárgyalás alkalmával az Egyesült Királyság Kormánya helyesen állította, ha a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdését úgy értelmeznénk, mint amely az említett általános szabályt vezeti be, ennek hatása az lenne, hogy kiüresítené az említett irányelv 2. cikkének (1) bekezdését.

21 – 30. pont.

22 – Ugyanott, 31. pont.

23 – A C-193/91. sz. Mohsche-ügyben 1993. május 25-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-2615. o.) 13. és 14. pontja, valamint a fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítélet 34. pontja.

39. E tekintetben vizsgálni kell, hogy mely helyzetekre alkalmazandó a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése.

40. Lényegében három együttes feltétel határozza meg e rendelkezés alkalmazását.

41. Először is, az eszközt az adóalanynak adóalanyi minőségében kell beszereznie, és azt vállalkozása vagyonának körébe kell vonnia. Ez a feltétel azt jelenti, hogy a valamely ügyletet magánszemélyként megvalósító adóalany nem a hatodik irányelv szerinti adóalanyi minőségében jár el [24]. Továbbá azt is jelenti, hogy annak ellenére, hogy a tárgyi eszközt mind magáncélra, mind üzleti célra használják, az érintett eszköznek az adóalany magánvagyona körébe történő teljes bevonása kizárja az ezen eszköz megszerzése után megfizetett HÉA levonását [25].

42. Jóllehet az előzetes döntéshozatalra utaló határozatot olvasva maradnak kétségek azt illetően, hogy a szóban forgó tárgyi eszközöket valóban az adóalany vállalkozása vagyonának körébe vonták-e, vagyis az adóalany gazdasági tevékenységei céljára használták-e fel, a kérdést előterjesztő bíróság, amely kizárólagos hatáskörrel rendelkezik az alapügy tényállásának megítélésére, úgy tűnik, e feltételt az alapügyben teljesültnek tekinti, amit következésképpen a jelen elemzés szempontjából nem vitatott tényként kell kezelni [26].

43. Másodszor, a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja feltételként említi, hogy az érintett eszköz a HÉA teljes vagy részleges levonására jogosítson. Ez a feltétel, a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának fényében is olvasva, különösen azt jelenti, hogy az az adóalany – még ha adóalanyi minőségében jár is el –, aki valamely eszközt a HÉA megfizetése alól mentes tevékenység céljára szerez be, a hatodik irányelv rendelkezései alapján nem fog tudni hivatkozni a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésére akkor sem, ha ezt az eszközt részben magánszükségletei kielégítésére is használja.

44. Harmadszor, a vállalkozás érintett eszközét az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére, vagy „általában vállalkozásidegen célokra” kell felhasználni.

24 – Lásd a C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2775. o.) 17. és 18. pontját, valamint a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1831. o.) 24. pontját.

25 – A Bakcsi-ügyben hozott ítélet 27. pontja.

26 – Valójában, ha a tárgyi eszközt csak részben lehetne a vállalkozás vagyona körébe vontnak tekinteni, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések nem merülnének fel, hiszen az ítélkezési gyakorlatnak megfelelően, a gazdasági szereplő csak az eszköz üzleti célú felhasználása keretében járna el adóalanyként [lásd különösen a fent hivatkozott HE-ügyben hozott ítélet 46. és 47. pontját]. A tárgyi eszköz beszerzése után előzetesen felszámított HÉA levonása tehát csak ezen eszköz üzleti célú felhasználása erejéig lenne lehetséges.

45. A hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdését olvasván, az „általában” határozószóval bevezetett „vállalkozásidegen célokra” kifejezés kibővíteni látszik az e rendelkezés alkalmazását eredményező előző két helyzetet, nevezetesen amikor – e rendelkezés a) pontja esetében – a vállalkozás eszközét „az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére” használják fel.

46. E tekintetben először is ésszerűnek tűnik azt gondolni, hogy – a hatodik irányelv céljaira és rendszerére tekintettel – a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében szereplő „vállalkozás” fogalom materiális tartalmat hordoz, nevezetesen az adóalany gazdasági tevékenységéhez kötődik. Ennélfogva számomra elegendőnek tűnik megjegyezni azt, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdése a) pontjának alkalmazása kizárt akkor, ha az adóalany a gazdasági tevékenysége keretében valamely tárgyi eszközt egyaránt használ adóköteles és adómentes ügyletek céljára. Jóllehet ilyenkor ugyanazon eszköz vegyes használatáról van szó, ez a helyzet mégis a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének hatálya alá fog tartozni, amely – emlékeztetni kívánok rá – úgy rendelkezik, hogy az előzetesen megfizetett HÉA csak az adóköteles ügyletekhez kapcsolódó összeg arányában vonható le. A vállalkozásidegen célok fogalma tehát legfeljebb az adóalany gazdasági tevékenységétől idegen célokat foglalhatja magában.

47. Ezután felmerül az a kérdés, hogy e megállapításból következően szükségképpen úgy tekintendő-e, hogy a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése a magánszükségletek céljára történő felhasználáson kívül a vállalkozási eszköznek az adóalany valamennyi nem gazdasági tevékenysége céljára történő felhasználására kiterjed-e.

48. Különös tekintettel az ítélkezési gyakorlatra, számomra úgy tűnik, hogy erre a kérdésre nemleges választ kell adni.

49. Először is nem tűnik úgy, hogy ítélkezési gyakorlatában a Bíróság a valamely eszköz „vállalkozásidegen célra” történő felhasználását bármiképpen úgy minősítette volna, mint magáncélra történő felhasználástól eltérő felhasználást magában foglaló esetet. Így a Bíróság megállapította, hogy „a hatodik irányelv *rendszeréből* következik, hogy [annak] 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja arra irányul, hogy megakadályozza, hogy a vállalkozás valamely eszközének magáncélra történő használata mentesüljön az adó megfizetése alól” [27].

50. Másodszor, emlékeztetni kell arra, hogy a fent hivatkozott Securenta-ügyben hozott ítéletben a Bíróság megjegyezte, hogy a hatodik irányelv rendelkezései nem szabályozzák, hogy a tagállamok mely módszereket

27 – Lásd az 50/88. sz. Kühne-ügyben 1989. június 27-én hozott ítélet (EBHT 1989., 1925. o.) 8. pontját; a fent hivatkozott Mohsche-ügyben hozott ítélet 8. pontját; a C-258/95. sz. Fillibeck-ügyben 1997. október 16-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-5577. o.) 25. pontját; a C-155/01. sz. Cookies World-ügyben 2003. szeptember 11-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-8785. o.) 56. pontját, valamint a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 31. pontját (kiemelés tőlem). Lásd továbbá a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ítélethez vezető ügyben Sharpston főtanácsnok által 2008. október 23-án ismertetett indítvány 42. pontját. Lásd ezenkívül a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének b) pontját illetően a fent hivatkozott Fillibeck-ügyben hozott ítélet 25. pontját.

vagy feltételeket kötelesek alkalmazni az előzetesen felszámított HÉA-összegeknek a költségek gazdasági vagy nem gazdasági tevékenységekhez való kapcsolódása szerinti megosztását lehetővé tevő rendelkezések elfogadásakor [28]. Mindazonáltal a Bíróság azt is megállapította, hogy mérlegelési jogkörük gyakorlása során a tagállamoknak, amelyek többek között kötelesek tiszteletben tartani a közös HÉA-rendszer alapját képező adósemlegesség elvét, biztosítaniuk kell azt, hogy a HÉA-nak csak a levonásra jogosító ügyletekkel arányos része legyen levonható [29]. Márpedig kétségesnek látszik, hogy a Bíróság egyrészt megerősítené a tagállamok arra vonatkozó hatáskörét, hogy a gazdasági és nem gazdasági tevékenységekhez egyaránt kapcsolódó kiadásokat terhelő, előzetesen felszámított HÉA megosztásával összefüggő szabályokat fogadjanak el, másrészt pedig *megkövetelné* e tagállamoktól annak biztosítását, hogy a HÉA-nak kizárólag a levonásra jogosító ügyletekkel arányos része legyen levonható, ha a Bíróság úgy tekintené, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja megengedi a vállalkozás körébe vont tárgyi eszköz nem gazdasági célra történő felhasználásának ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásként való minősítését, és ezáltal feljogosítja az adóalanyt az ezen eszköz beszerzése után előzetesen megfizetett HÉA teljes egészének levonására.

51. Ha a Bíróság a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdését a hatodik irányelv 17. cikkében foglalt rendelkezésektől való általános eltérésként értelmezné, a fent hivatkozott Securenta-ügyben hozott ítéletben tett megállapításai legalábbis részletezőbbek lettek volna, vagy mindenesetre kiegészültek volna a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésére vonatkozó bizonyos megfontolásokkal. Az ítélkezési gyakorlat alapján ugyanis semmi akadálya nem lett volna annak, hogy a Bíróság értelmezze ezt a rendelkezést, jóllehet, a Securenta-ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések e rendelkezésre nem vonatkoztak [30].

52. Harmadszor, a fent kifejtettek alapján számomra Sharpston főtanácsnoknak a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben képviselt álláspontja tűnik követendőnek, miszerint a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése azon felhasználásokra vonatkozik, amelyek a vállalkozás adóköteles tevékenységének céljára történő felhasználástól teljesen eltérőek [31], ami azt jelenti, hogy sem közvetlenül, sem közvetve nem szolgálják a vállalkozás érdekeit.

53. Márpedig, ha egy eszközt egyidejűleg használnak fel az adóalany nem gazdasági tevékenységeinek céljára és adóköteles gazdasági tevékenységei céljára, ez számos helyzetben közvetlenül vagy közvetve a vállalkozás érdekeit szolgálhatja, szemben – elvben – ugyanezen eszköz magáncélú felhasználásával. Ha elfogadnánk, hogy a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése kiterjed az adóalany

28 – A fent hivatkozott Securenta-ügyben hozott ítélet 33. pontja.
29 – Ugyanott, 36. és 37. pont.
30 – Az ítélkezési gyakorlat szerint, a Bíróságnak kell biztosítania a nemzeti bíróság számára a közösségi jog értelmezésének minden olyan elemét, amely szükséges az utóbbi előtt lévő ügy megítéléséhez, akár hivatkozott az ezekre a kérdése megfogalmazásában, akár nem; a hatodik irányelv alkalmazására vonatkozóan lásd a C-452/03. sz. RAL (Channel Islands) ügyben 2005. május 12-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-3947. o.) 25. pontját.
31 – A fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ítélethez vezető ügyben a fent hivatkozott indítvány 38. pontja.

nem gazdasági tevékenységei javára történő felhasználás eseteire is, akkor minden egyes egyedi esetben el kellene határolnunk a vállalkozás céljaitól ténylegesen idegen felhasználás eseteit azoktól, amelyek a vállalkozás érdekeit szolgálják. Ennek az lenne az eredménye, hogy bonyolultabbá válna a közös HÉA-rendszer, ami – véleményem szerint – nincs összhangban általánosságban a hatodik irányelv szellemével [32].

54. Ennélfogva úgy ítélem meg, hogy a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésében említett, „vállalkozásidegen célokra" történő felhasználás nem foglalhat magában minden, az adóalany nem gazdasági tevékenységei céljára történő felhasználást [33].

55. Ez a mérlegelés nem akadályozza a „vállalkozásidegen célok" kifejezés hatékony érvényesülését annyiban, amennyiben e kifejezés alkalmas arra, hogy valamennyi, az adóalanytól, illetve annak alkalmazottaitól eltérő harmadik személy általi, magáncélra történő felhasználást magában foglaljon. Amint azt írásbeli észrevételében a portugál kormány állította, ilyen például annak a tárgyi eszköznek az esete, amelyet a VNLTO egyidejűleg használt fel adóköteles tevékenységei céljára és valamelyik tagja, vagy a tagok valamely vezetője magánszükségleteinek kielégítésére. Mindazonáltal, amint fentebb kifejtettem, nem ilyennek tűnik az a helyzet, amely tekintetében a VNLTO a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének alkalmazására próbál hivatkozni.

56. Megítélésem szerint tehát a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének és 17. cikkének azon értelmezése, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseinek előfeltevését alapítja, téves. Következésképpen ezek a kérdések számomra nem tűnnek relevánsnak az alapügyben felmerült jogvita eldöntése szempontjából.

57. Ezért elsődlegesen úgy javaslom megválaszolni az előzetes döntéshozatalra utaló határozatot, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének első albekezdése nem alkalmazható a vállalkozás vagyona körébe vont tárgyi eszköznek az adóalany nem gazdasági tevékenységeivel összefüggő célokra történő felhasználására.

58. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés, majd pedig – adott esetben – a második kérdés kapcsán felmerülő konkrét szempontokat illetően csak abban az esetben szükséges választ adni, ha a Bíróság nem osztaná ezt az álláspontot. Ezért tehát az alábbiakban kizárólag másodlagosan kívánom megvizsgálni e kérdéseket.

32 – Lásd, analógia útján, a C-390/96. sz. Lease Plan-ügyben 1998. május 7-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-2553. o.) 28. pontját olyan kontextusban, amikor a Bíróság elutasított egy olyan, az állandó telephely meglétét tanúsító kritériumot, amely nem tekinthető „biztos, egyszerű és a gyakorlatban alkalmazható, a hatodik irányelv szellemének megfelelő" kritériumnak.

33 – Lásd szintén ebben az értelemben a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyre vonatkozó indítvány 59. pontját.

B – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés kapcsán felmerülő konkrét szempontokról*

59. Amint már említettem, a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy az adóalany a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése és 17. cikke alapján vállalkozása vagyonának körébe vonhatja-e azokat a tárgyi eszköztől eltérő eszközöket, illetve szolgáltatásokat, amelyeket a vállalkozás céljaira és vállalkozásidegen célokra egyaránt felhasznál, oly módon, hogy ez feljogosítsa arra, hogy az ezen eszközök beszerzése, illetve e szolgáltatások igénybevétele után előzetesen megfizetett HÉA-t teljes egészében és azonnal levonja.

60. Mindenekelőtt fontos emlékeztetni arra, hogy az ítélkezési gyakorlattal összhangban, amikor valamely tárgyi eszközt mind vállalkozási, mind magán célra használnak, az érintettnek lehetősége van a HÉA vonatkozásában választani, hogy ezt az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonja, vagy teljes egészében magánvagyona körében tartja, ezzel teljesen kizárva a HÉA rendszeréből, vagy csak a tényleges üzleti használattal érintett hányadot viszi be a vállalkozásába [34].

61. Amint már volt alkalmam említeni, ha az adóalany úgy dönt, hogy a részben üzleti tevékenység céljára, részben magáncélra használt tárgyi eszközt a vállalkozás vagyona körébe vont eszköznek tekinti, elvben teljes mértékben és azonnal levonható az eszköz beszerzése, illetve megépítése után előzetesen felszámított adó [35].

62. Mindazonáltal, mivel a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja alkalmazásában az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére, vagy vállalkozásidegen célokra történő felhasználás adóköteles ügyletnek minősül, azon adóalany, aki úgy döntött, hogy a tárgyi eszközt teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vonja, és aki ezen eszköz egy részét saját szükségleteinek kielégítésére használja, köteles HÉA-t fizetni az említett használat során felmerült kiadások összege után, amely kötelezettséggel szemben viszont jogosult az említett tárgyi eszköz teljes beszerzési vagy építési költsége után az előzetesen felszámított HÉA-t levonni [36].

63. Ha ez így van, tudni kellene, hogy vajon pusztán véletlen-e, hogy a Bíróság ezen ítélkezési gyakorlata a tárgyi eszközök vegyes felhasználásával összefüggésben kialakult, vagy éppen ellenkezőleg, ez a tény logikusan következik a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdése a) pontjának rendelkezéseiből.

34 – Lásd különösen a fent hivatkozott HE-ügyben hozott ítélet 46. pontját, a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 23. pontját, valamint a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 21. pontját.

35 – A fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 24. pontja és a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 22. pontja.

36 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 23. és 24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

64. Először is, első olvasatban ez utóbbi rendelkezés nem korlátozódik a tárgyi eszközök felhasználására, hanem szélesebb körre, az „eszközök felhasználására” vonatkozik.

65. Továbbá, meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatában a Bíróság soha nem határozta meg a „tárgyi eszköz” fogalmát, amelyre egyébként rendszeresen hivatkozott.

66. A Verbond van Nederlandse Ondernemingen ügyben hozott ítéletben [37], amely a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelv [38] 17. cikkének értelmezésére vonatkozott, a Bíróság – mind *a kifejezés szokásos jelentése*, mind a 67/228 irányelv rendszerében betöltött szerepe tekintetében – megállapította, hogy a „tárgyi eszközök” fogalma olyan, gazdasági tevékenység céljára használt eszközökre vonatkozik, amelyeket tartós jellegük és értékük különböztet meg, és ennek folytán beszerzési költségeiket nem a szokásos módon, folyó kiadásként könyvelik el, hanem több üzleti év során írják le [39].

67. E fogalom-meghatározás alapvető elemeiről, vagyis ezen eszközök tartós jellegéről és beszerzési költségük ezzel együttjáró értékcsökkenési leírásáról a Bíróság ismételten említést tett a hatodik irányelv 20. cikkének értelmezése keretében, amely különösen arra irányult, hogy milyen időszak alatt kerül sor a tárgyi eszközökre vonatkozó levonások módosítására [40], annak ellenére, hogy ez a rendelkezés feljogosítja a tagállamokat arra, hogy megállapítsák a tárgyi eszköz fogalmát [41].

68. Még ha a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének és ugyanezen irányelv 20. cikkének meg is van a maguk alkalmazási köre, és ezek nem esnek egybe [42], e rendelkezések azonban – amint a Bíróság megállapította – közös célra irányulnak [43], ami véleményem szerint indokolhatja azt, hogy az említett irányelv 20. cikkének értelmében vett „tárgyi eszköz” fogalmának alapvető elemei, vagyis az eszköz használatának tartóssága és a beszerzési költségei ezzel együttjáró értékcsökkenési leírása – amely elemek egyébként e kifejezések szokásos jelentéséből is adódnak – abból a szempontból is jelentőséggel bírjanak, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatában a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének értelmezése során hogyan használta ezt a fogalmat.

37 – Az 51/76. sz. ügyben 1977. február 1-jén hozott ítélet (EBHT 1977., 113. o.).

38 – HL 1967., L 71., 1303. o.

39 – A fent hivatkozott ítélet 12. pontja.

40 – A C-63/04. sz. Centralan Property ügyben 2005. december 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-11087. o.) 55. pontja.

41 – Lásd a hatodik irányelv 20. cikkének (4) bekezdését. Lásd e tekintetben a C-98/07. sz. Nordania Finans és BG Factoring ügyben 2008. március 6-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-1281. o.) 32. pontját.

42 – Lásd e tekintetben a fent hivatkozott Uudenkaupungin kaupunki-ügyben hozott ítélet 30–34. pontját.

43 – A fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 35–37. pontja.

69. Márpedig, amint a jelen indítvány 62. pontjában említett ítélkezési gyakorlatból – közvetve ugyan, de szükségszerűen – következik, a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja alapján, a beszerzett eszköz magáncélú használata után megfizetett HÉA-t azon termék fogyasztásához kapcsolódva szedik be, amelyre vonatkozóan a HÉA-t előzetesen levonták. Tulajdonképpen az a körülmény, hogy a vállalkozás körébe vont eszköz adóalany általi, saját célra történő felhasználása ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak, tehát egy hosszabb ideig tartó teljesítésnek minősül, teljesen logikusan vezet ahhoz a feltevéshez, hogy a (fiktív) szolgáltatásnyújtás teljesítéséhez szükséges költségek után felszámított HÉA-t időben el kell osztani [44]. Ha az adóalany által az eszközből saját céljára kivont részen esetlegesen változtatásokat hajtanak végre, az érintett eszköz felhasználása során felmerült kiadások összege után az adóalany által fizetendő HÉA módosítása bizonyos értelemben automatikus lesz [45], hiszen éppen az eszköz tényleges magáncélú használata függvényében fog az eszköz teljes élettartama folyamán változni [46], és annál inkább igaz lesz ez a hatodik irányelv 20. cikke (2) és (3) bekezdésében foglalt időtartam mintájára megállapított rövidebb időtartam esetében, amint ezt a Bíróság is elismerni látszik [47].

70. Következésképpen, amint különösen a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítvány 88. pontjára utalva a holland és a portugál kormány, az Egyesült Királyság Kormánya és a Bizottság lényegében állították, a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontjában bevezetett mechanizmus csak akkor nyer értelmet, ha az eszköz felhasználása időben megoszlik, vagyis a felhasználás egy tárgyi eszközt érint, és nem más, olyan eszközöket, amelyek felhasználása elvben azonnali.

71. A tárgyi eszközöktől eltérő eszközöket illetően megítélésem szerint a megoldást a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének rendelkezéseiben kell keresni, vagyis abban, hogy az adóalanynak az érintett eszközök vállalkozási célú és más célú felhasználása szerinti megosztást kell alkalmaznia, és azt a HÉA-összeget kell levonnia, amely a HÉA esedékessé válása időpontjában a szóban forgó eszközök tényleges vállalkozási célú felhasználásának felel meg.

72. Véleményem szerint ugyanez vonatkozik azokra az eszközökre is, amelyek önálló jellegüket elveszítve a tárgyi eszköz beszerzését követően ezen eszköz részeivé válnak, és ezen eszköz értékének megőrzésére szolgálnak [48]. A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja valójában csak magának a beszerzett eszköznek

44 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Wollny-ítélethez vezető ügyben Léger főtanácsnok indítványának 70. pontját.

45 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyre vonatkozó indítvány 61. pontját.

46 – Lásd e tekintetben a fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítélet 36. és 37. pontját.

47 – A fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 37. és 53. pontja.

48 – Lásd, analógia útján, a C-322/99. és C-323/99. sz. Fischer és Brandenstein egyesített ügyekben 2001. május 17-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-4049. o.) 67. pontját, ami a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdését illeti, amely szerint az ellenérték fejében történő teljesítéssel egy tekintet alá tartozik, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei kielégítése végett vonja ki, vagy vállalkozásidegen célra használja fel, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után a HÉA-t teljesen vagy részben levonták.

a felhasználására vonatkozik abban az esetben, ha az adólevonási jogot ez az eszköz keletkeztette, és nem pedig a hasznosítása és karbantartása során felmerült kiadásokra [49].

73. Ami azon eszközöket illeti, amelyek ugyan a tárgyi eszközbe annak beszerzését követően kerülnek beépítésre, de annak értékét növelik, azon kívül, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja csak a beszerzett tárgyi eszközre vonatkozik, a közös HÉA-rendszer egyszerűsége érdekében számomra az is kívánatosnak tűnik, hogy az ilyen eszközök beszerzése után előzetesen felszámított HÉA a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésében szereplő szabály szerint legyen megosztva. Amint írásbeli észrevételeiben az Egyesült Királyság Kormánya részletesen kifejtette, valójában az ilyen eszközök beszerzésének időpontjai és várható élettartamuk közötti eltéréseket tekintetbe véve, a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdése a) pontjának alkalmazása az adóalanytól azt követelné meg, hogy valamennyi, a tárgyi eszközbe beépített eszköz teljes egészére vonatkozóan évente számítsa ki az áthárított HÉA-t, ami meglehetősen bonyolult feladatnak látszik [50].

74. Ami a szolgáltatásokat illeti, a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy a tárgyi eszközök vegyes felhasználására alkalmazandó rendszer esetlegesen kiterjeszthető lenne az értékcsökkenési leírás tárgyát képező szolgáltatásokra (vagyis a „beruházási szolgáltatásokra") azért, mert a vállalkozás ügyvezetése szempontjából ezek a szolgáltatások nem különböznek a tárgyi eszközöktől. A Bizottság az egyenlő bánásmód elvének tiszteletben tartásához kapcsolódó okokból osztja ezt az álláspontot [51], amelyhez a tárgyalás alkalmával az Egyesült Királyság Kormánya is csatlakozott. Ezzel szemben a holland, a német és a portugál kormány elutasítják a kérdést előterjesztő bíróság által elképzelt kiterjesztést. Ezek a kormányok különösen a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének megfogalmazására hivatkoznak. Ugyanakkor a holland és a német kormány elismerni látszik, hogy a tárgyi eszközhöz annak beszerzését követően hozzáadódó szolgáltatások a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdése a) pontjának alkalmazási körébe tartozhatnak.

75. Első ránézésre úgy vélem, ez utóbbi álláspontot konkrétan ugyanazon okokból kell elutasítani, mint amelyeket a jelen indítvány 72. és 73. pontjában a tárgyi eszközbe

49 – A fent hivatkozott Kühne-ügyben hozott ítélet 13. pontja.

50 – A jelen indítvány 17. lábjegyzetében leírt módszert követve. Az Egyesült Királyság Kormánya ennek megfelelően egy vitorlást (mint tárgyi eszközt) hoz fel példaként, amelyet 2000-ben szereztek be, és amelyet alapvetően bérbeadásra szánnak, de az év 20%-át tekintve magánhasználatra is szánják, és amelyen az adóalany 2001-ben kicseréli az árbocot (amelynek várható élettartama 15 év, vagyis 2016-ig tart), 2002-ben kicseréli a fából épült fedélzetet (várható élettartama 10 év, vagyis 2012-ig tart), 2003-ban kicseréli a horgonyt (várható élettartama 8 év, vagyis 2011-ig tart), és így tovább. Ebben az esetben az adóalanynak minden évben el kellene osztania ezen eszközök mindegyikének nettó költségét becsült élettartamával, valamint az így kapott számot megszorozni a vonatkozó nemzeti HÉA adómértékével és az érintett év folyamán megvalósuló magánhasználat arányával.

51 – Észrevételeiben a Bizottság két beszerzést hasonlít össze: a vállalkozás általi, teljes tulajdonjogot keletkeztető beszerzését olyan járműveknek, amelyeket az adóalany saját szükségleteinek kielégítésére is felhasználnak, és amelyekre a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdése a) pontjában szereplő rendelkezéseket alkalmazhatnák; és az ugyanezen vállalkozás által lízing formájában történő beszerzését olyan járműveknek, amelyeket az adóalany saját szükségleteinek kielégítésére is felhasználnának.

a beszerzését követően beépített eszközökre vonatkozóan kifejtettem [52].

76. Ami a tárgyi eszközök vegyes felhasználása rendszerének a beruházási szolgáltatásokra történő kiterjesztését illeti, mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelvnek egyetlen rendelkezése sem szabályozza azt az esetet, amikor az adóalany a vállalkozása vagyonának körébe vont beruházási szolgáltatást saját szükségleteinek kielégítésére használja fel. Egyrészt ugyanis, amint azt már korábban kiemeltem, a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja kizárólag az eszközökre vonatkozik. Másrészt, ezen irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének b) pontja kizárólag csak azokat a szolgáltatásnyújtásokat minősíti ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásoknak, amelyeket *az adóalany* végez ingyenesen a saját maga számára, illetve alkalmazottai számára, és nem minősíti ilyennek *a harmadik személyek által* végzett szolgáltatásnyújtást [53].

77. Annak, hogy a szolgáltatások felhasználását a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdése a) pontjának hatálya alól kizárjuk, és ezzel egyidejűleg ugyanezen rendelkezés első albekezdése b) pontjának hatályát az adóalany által végzett szolgáltatásnyújtásra korlátozzuk, két, kissé eltérő értelmezése lehetséges.

78. Egyrészt, ebből arra lehetne következtetni, hogy a közösségi jogalkotó úgy vélte, hogy a harmadik személyek által az adóalany részére nyújtott szolgáltatások magánjellegű felhasználását a beruházási szolgáltatások beszerzése után előzetesen felszámított HÉA-összegeknek a vállalkozási célú felhasználás és a magáncélú felhasználás közötti megosztása útján kell kezelni, és nem pedig – a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontjával összhangban – a magáncélú felhasználásnak az előzetesen felszámított HÉA azonnali és teljeskörű levonásához való joggal párhuzamban álló áthárított megadóztatása útján.

79. Ebben a helyzetben, mivel a beruházási szolgáltatások magáncélú felhasználása nem minősül ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak, ezért ez nem tartozna a hatodik irányelv hatálya alá, és ennélfogva az ezen irányelv 17. cikkének (5) bekezdésében szereplő szabályok alá, amely utóbbi rendelkezés, amint a Bíróság rámutatott, csak a kizárólag a gazdasági tevékenységekhez

52 – Lásd a fent hivatkozott Mohsche-ügyben hozott ítélet 14. pontját is. Ez tehát nem érinti azokat a valamely tárgyi eszköz – mint például egy épület – beszerzéséhez vagy megépítéséhez igénybevett szolgáltatásokat, amelyek az ilyen beszerzést megelőzik, vagy azzal időben egybeesnek: lásd e tekintetben a C-269/00. sz. Seeling-ügyben 2003. május 8-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-4101. o.) 43. pontját és a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 24. pontját, amelyek szerint: „[…] azon adóalany, aki úgy dönt, hogy az épületet teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vonja, és ezen épület egy részét saját szükségleteinek kielégítésére használja, jogosult egyrészt az említett épület teljes *építési költségére* előzetesen felszámított HÉA levonására, valamint másrészt köteles ennek megfelelően HÉA-t fizetni az említett használat során felmerült kiadások alapján” (kiemelés tőlem). Lásd a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 27. és 50. pontját is.

53 – Lásd e tekintetben a fent hivatkozott Hotel Scandic Gåsabäck ügyben hozott ítélet 23. pontját, valamint a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben ügyben hozott ítélet 48. pontját, amelyek szerint: „[a] hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének b) pontja […] megakadályozza, hogy az adóalany vagy alkalmazottai mentesüljenek az adófizetés alól *az adóalany* olyan szolgáltatásnyújtása esetében, amely után a magánszemélyeknek HÉA-t kell fizetniük” (kiemelés tőlem). Lásd Jacobs főtanácsnoknak a fent hivatkozott Mohsche-ügyre vonatkozó indítványa 22. pontját is.

kapcsolódó költségekre eső, előzetesen felszámított HÉA megosztására vonatkozik [54]. Ebben az esetben azonban az okoz gondot, hogy miként történjen az eredetileg levont HÉA módosítása akkor, amikor a beruházási szolgáltatás értékcsökkenési időszaka alatt bizonyos változtatások befolyásolják a beruházási szolgáltatás vállalkozási célra felhasznált részének arányát (és ezzel párhuzamosan a magáncélra felhasznált rész arányát), lévén, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (2) és (3) bekezdése a levonás módosítását csak a tárgyi eszközök tekintetében szabályozza.

80. Másrészt viszont, ebből következően, úgy is lehetne érvelni, hogy a beruházási szolgáltatások vegyes felhasználására vonatkozó közösségi rendelkezések hiányában a közösségi jogalkotó szándéka az volt, hogy a tagállamokra bízza, melyik módot választják: az előzetesen felszámított HÉA-nak a beruházási szolgáltatás vállalkozási célú felhasználása és a magáncélú felhasználása szerinti megosztását, amely esetben csak a vállalkozás szükségleteivel összefüggő arány lenne levonható; vagy a magáncélú használatnak az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásként történő minősítését úgy, hogy ezáltal a fizetendő HÉA a beruházási szolgáltatás vállalkozási célú felhasználásához és magáncélú felhasználásához egyaránt kapcsolódó kiadások címén oszlik meg.

81. Ebben az esetben egyértelműnek tűnik, hogy hatáskörük gyakorlása során a tagállamoknak mindazonáltal figyelembe kell venniük a hatodik irányelv célját és szerkezetét, és különösen tiszteletben kell tartaniuk a közös HÉA-rendszer alapját képező adósemlegesség elvét [55].

82. Függetlenül attól az általános kérdéstől, hogy egy tagállam joggal terjesztheti-e ki a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontjában foglalt, a tárgyi eszközök vegyes felhasználására alkalmazandó szabályt a beruházási szolgáltatások vegyes felhasználására anélkül, hogy a verseny esetleges torzulását és a tagállamok adóteherszintjei közötti eltéréseket idézne elő, az alapügy irataiból semmiképpen nem az derül ki, hogy a Hollandiában hatályos szabályozás ilyen megoldást tartalmazna. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság csak azt a feltételezést említi, amely szerint *a közösségi jog értelmében* a tagállamok kötelesek a tárgyi eszközök vegyes felhasználására alkalmazandó, a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésében előírt szabályozást a szolgáltatásokra – köztük a beruházási szolgáltatásokra – kiterjeszteni. Márpedig, amint ezt már kifejtettem, ezt a feltételezést véleményem szerint el kell vetni.

83. Mindenesetre ellentétben a Bizottság észrevételeiben kifejtettekkel, számomra nem tűnik úgy, hogy ha a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének első albekezdését nem alkalmazzuk a beruházási szolgáltatások vegyes felhasználására, azzal az adóalanyt a vállalkozási célú felhasználás tekintetében olyan adóteher sújtaná, amely a semlegesség

54 – Lásd a fent hivatkozott Securenta-ügyben hozott ítélet 33. pontját.

55 – Lásd e tekintetben a fent hivatkozott Securenta-ügyben hozott ítélet 35. és 36. pontját.

elvét sértené. Valójában, mivel a felhasználásnak csak a magáncélú része minősülne ingyenes ügyletnek, az adóalany általi vállalkozási felhasználással összefüggő, előzetesen felszámított HÉA levonásához való jog teljes mértékben megnyílna.

84. Mindezen okokból, és arra az esetre, ha a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság által feltett első kérdés kapcsán felmerülő konkrét szempontok tekintetében választ adna, javaslom, hogy e kérdésre a Bíróság azt a választ adja, hogy a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az sem a tárgyi eszközöktől eltérő eszközök vegyes felhasználására, sem a szolgáltatások vegyes felhasználására nem terjed ki.

C – *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés kapcsán felmerülő konkrét szempontokról*

85. A kérdést előterjesztő bíróság által feltett második kérdést csak akkor szükséges megvizsgálni, ha a Bíróság sem az elsődlegesen előterjesztett állásponttal, sem az első kérdésre általam másodlagosan javasolt válasszal nem ért egyet.

86. Ugyanis amint azt már kiemeltem, ez utóbbi kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy, *amennyiben a tárgyi eszköztől eltérő eszközök és a szolgáltatások esetében alkalmazható a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében előírt mechanizmus*, egyrészt, mely időszakra vonatkozóan kell az adót felszámítani, vagyis – a bíróság pontosítása szerint – egyszerre, vagy több adózási időszakra elosztva, másrészt pedig, hogyan kell meghatározni az adóalapot azon termékek és szolgáltatások tekintetében, amelyek esetében nem kerül sor értékcsökkenési leírásra.

87. Ami a kérdésnek a HÉA felszámíthatóságára vonatkozó részét illeti, amint írásbeli észrevételeikben a holland kormány és a portugál kormány állították, amennyiben a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontjában említett szolgáltatásnyújtás ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül, a HÉA felszámíthatóságára vonatkozó szabályok ugyanazok. Vagyis, a hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdése első mondatának megfelelően az adóköteles esemény és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a szolgáltatás nyújtása megtörténik [56]. Ha tehát a vállalkozás valamely eszközét részben magáncélra használják fel, a HÉA e felhasználás időpontjában válik felszámíthatóvá. Az azonnal fogyasztott termékek (és szolgáltatások) tekintetében ésszerűnek tűnik az az elképzelés, hogy

56 – Meg kell jegyezni, hogy az említett irányelv 10. cikke (2) bekezdésének harmadik mondata azt a lehetőséget is megadja a tagállamok számára, hogy bizonyos esetekben elrendelhessék, hogy az egy meghatározott időszakon keresztül történő folyamatos szolgáltatásnyújtásokat úgy kell tekinteni, mint amelyek legalább egyévenként befejeződnek. Ez a lehetőség, amelyre írásbeli észrevételében a holland kormány is utalt a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdésében említett szolgáltatásnyújtások kapcsán, a hatodik irányelvbe csak a 77/388 irányelvet módosító, 2000. október 17-i 2000/65/EK tanácsi irányelv (HL L 269., 44. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 338. o.) elfogadásakor került be, amelynek a rendelkezéseit a tagállamoknak legkésőbb 2001. december 31-ig kellett átültetniük. A hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdésének harmadik mondata tehát időbeli hatályából következően nem alkalmazható az alapügy tényállására, amely, amint már említést nyert, kizárólag a VNLTO 2000. évre vonatkozó adóévét érinti.

a HÉA-t egyszerre kell felszámítani, vagyis az adóalanynak az érintett adóbevallási időszakra vonatkozó bevallásában, miközben a hatodik irányelv 22. cikkének (4) bekezdése alapján a tagállamok hatáskörébe tartozik ezen időszakok tartamának megállapítása. Amint írásbeli észrevételében az Egyesült Királyság Kormánya rámutatott, ez a megközelítés nemcsak egyszerűsége miatt előnyös, hanem arra is alkalmas, hogy a végső fogyasztóval szembeni egyenlő bánásmódot biztosítsa, hiszen a végső fogyasztó nem tudja az azonnal fogyasztott termék, illetve azonnal igénybe vett szolgáltatás tényleges felhasználásának időtartamánál hosszabb időtartamra elosztani a HÉA terhét.

88. A beruházási szolgáltatásokat illetően úgy vélem, egyetértve az Egyesült Királyság Kormányának álláspontjával, hogy semmi nem zárja ki, hogy egy tagállam a kérdéses szolgáltatás értékcsökkenési időszakára ossza el az áthárított adó kivetését, vagy követve azt, amit a Bíróság a tárgyi eszközök kapcsán elismert, egy rövidebb időszakra, amely például a hatodik irányelv 20. cikkében előírt levonás-módosítási időszaknak felel meg [57].

89. Végül, a kérdés azon részét illetően, hogy miként kell meghatározni a HÉA alapját azon termékek és szolgáltatások tekintetében, amelyek esetében nem kerül sor értékcsökkenési leírásra, emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján, az ugyanezen irányelv 6. cikkének (2) bekezdésében említet ügyleteknél az adóalapot az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadásai összege képezi. Ez a fogalom azon kiadásoknak felel meg, amelyek magához az eszközhöz kapcsolódnak [58], de magában foglalja az eszköz beszerzéséhez kapcsolódó azon kiadásokat is, amelyek nélkül a saját célú használat nem valósulhatott volna meg [59]. A Bíróság ugyanakkor megállapította, hogy a hatodik irányelv nem tartalmazza az érintett kiadások összegének meghatározására szolgáló szabályok egységes és pontos fogalmához szükséges utalásokat, ezért a tagállamok bizonyos mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek e szabályokat illetően, feltéve, hogy nem hagyják figyelmen kívül a kérdéses rendelkezés célját és a hatodik irányelv rendszerében elfoglalt helyét [60].

90. E tekintetben a holland kormány írásbeli észrevételéből lényegében az derül ki, hogy a holland szabályozás az irányelv 6. cikke (2) bekezdésében említett szolgáltatásnyújtás adóalapjának kiszámítása során figyelembe veendő valamennyi elem meghatározását az ellenérték fejében nyújtott „szokásos” szolgáltatásokra alkalmazandó szabályozáshoz igazítja. Megítélésem szerint a kérdést előterjesztő bíróságnak kellene meggyőződnie az alapeljárásban arról, hogy ez így van-e, és a jelen indítvány előző pontjában felidézett elvek fényében megvizsgálnia, hogy az ilyen minősítés a HÉA-alap meghatározásával összefüggésben megfelel-e különösen az adósemlegesség elvének.

57 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 42. és 48. pontját.

58 – A fent hivatkozott Enkler-ügyben hozott ítélet 36. pontja és a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 27. pontja.

59 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 27. pontját.

60 – Ugyanott, 28. pont.

VI – Végkövetkeztetések

91. A fenti megfontolásokra tekintettel javaslom, hogy a Bíróság a Hoge Raad der Nederlanden által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet a következőképpen válaszolja meg:

„Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 6. cikke (2) bekezdésének első albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem alkalmazható a vállalkozás vagyona körébe vont tárgyi eszköznek az adóalany olyan nem gazdasági tevékenységei céljára történő felhasználására, amelyek nem HÉA-kötelesek.”