

F. G. JACOBS

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2004. november 18.¹

1. A jelen eljárásban a holland Hoge Raad a Bíróság útmutatását kéri a hatodik HÉA-irányelv² (a továbbiakban: az irányelv) értelmezésével kapcsolatban, különösen a közintézményekre vonatkozóan.

2. Az alapeljárásban egy holland vízügyi hatóság szennyvíztisztító telepet épített, hatósági minőségében. Később eladta a telepet egy harmadik félnek, egyidejűleg megállapodva a telep visszaszabérésében. Ezután kiigazítás révén le kívánta vonni a felszámított adót, amelyet a telep építésekor fizetett, azon az alapon, hogy a telep eladása tekintetében adóalanyként járt el.

3. Amennyiben a Bíróság az első kérdésre nemleges választ ad, az ügyet elé utaló bíróság szeretné tudni, hogy az alapeljárás körülményei különleges helyzetet képeznek-e

a végrehajtási rendelet 905. cikkének (1) bekezdése értelmében, ami – ha az egyéb jogi követelmények teljesülnek – a Vámkódex 239. cikkének (1) bekezdése szerinti behozatali vámok visszafizetéséhez vezethet.

4. A kérdést feltevő bíróság azt is kérdezi, hogy – a természetes személy adóalanyokhoz hasonlóan – a közintézménynek joga van-e teljes egészében kizárni a tőkeeszközei közül azokat a tárgyi eszközöket, amelyeket részben az adóalanyként végzett tevékenységeihez, részben pedig a hatóságként végzett tevékenységeihez használ.

Jogi háttér

5. A hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében a HÉA alá tartozik „az adóalany által [...] ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”. Az „adóalany” meghatározása a 4. cikk (1) bekezdése szerint: „az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez”.

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A Tanács 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelve a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű kiadása 9. fejezet, 1. kötet 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv).

6. A 4. cikk (5) bekezdésének első albekezdése úgy rendelkezik, hogy „Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek és közintézmények nem minősülnek adóalanyoknak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, amikor e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben közterheket, illetékeket, járulékokat vagy egyéb adókat szednek be”. A 4. cikk (5) bekezdésének második albekezdése értelmében azonban ha e szervek ilyen tevékenységeket, illetve értékesítéseket végeznek, akkor adóalanyoknak kell őket tekinteni, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük „a verseny jelentős torzulását eredményezné”. A 4. cikk (5) bekezdésének utolsó albekezdése továbbá úgy rendelkezik, hogy „A tagállamok az előbbiekből megnevezett intézmények olyan tevékenységeit, amelyek a 13. vagy 28. cikk értelmében adómentességet élveznek, olyan tevékenységként kezelik, amelyeket azok hatóságként folytatnak”.

7. A 13. cikk a HÉA-rendszer alóli mentességekkel foglalkozik. Az ingatlanok lízingje (haszonbérlete) és bérbeadása, bizonyos kivételekkel, általában mentes a HÉA alól a 13. cikk B. részének b) pontja értelmében, ahogyan az épületek vagy épületrészek és a hozzájuk tartozó telkek értékesítése is, a 13. cikk B. részének g) pontja értelmében. A 13. cikk C. része azonban lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy megengedjék adóalanyaik számára, hogy az adózást válasszák e tevékenységek tekintetében.

8. Az irányelv 17–20. cikke a levonással kapcsolatos. A 17. cikk (1) bekezdése úgy

rendelkezik, hogy „az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik”. A 17. cikk (2) bekezdése alapján „amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adót, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog”.

9. Az adólevonások módosítása a 20. cikk tárgyát képezi, amely a következő releváns rendelkezéseket tartalmazza:

„(1) Az eredetileg elszámolt adólevonás módosítása a tagállamok által megállapított részletszabályok szerint történik, különös tekintettel amikor:

a) az elszámolt adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt; [...]

(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 beszerzték vagy előállították.

előírja, hogy a közintézményeket adóalany-nak kell tekinteni az ingatlanvagyon értékesítését és az e vagyonnal kapcsolatos jogok átruházását vagy alapítását illetően.

[...]

Tényállás és nemzeti eljárás

A tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében a módosítási időszakot húsz évre lehet növelni.

(3) A tárgyi eszközök módosítási időszak alatt történő teljesítése esetén a tárgyi eszközöket úgy kell tekinteni, mintha azokat a módosítási időszak lejártáig továbbra is az adóalany gazdasági tevékenységéhez használták volna fel. Az ilyen gazdasági tevékenységek akkor minősülnek teljes mértékben adókötelesnek, ha az adott tárgyi eszközök teljesítése adóköteles; és teljesen adómentesnek minősülnek akkor, ha teljesítésük adómentes. A módosítás ezen esetekben az egész fennmaradó módosítási időszakra egyszerre történik."

10. A holland jog biztosítja az adóalanyoknak az adózás választásának jogát, amely a 13. cikk C. része alapján megengedett. Azt is

11. A Waterschap Zeeuws Vlaanderen (a továbbiakban: WZV) Hollandia egy részén vízügyi hatóságként működik. Az alkalmazandó nemzeti jogszabályok értelmében közintézmény. Hatósági minőségében egy szennyvíztisztító telep megépítését szervezte meg, amely 1990-ben készült el.

12. A WZV ezt követően megállapodott két másik vízügyi hatósággal, hogy megengedi számukra a telep használatát. A telep átalakításának költségét részben a két utóbbi hatóság viselte, 1993-tól pedig azokat a költségeket is, amelyek rendszeres időközönként az ő telephasználatuknak köszönhetően merültek fel. Az adóellenőrrel kötött megállapodás szerint a WZV nem számított fel HÉA-t azokra a költségekre, amelyeket áthárított, azzal a feltétellel, hogy nem gyakorolja a ráfordításokra fizetett HÉA levonásának a jogát.

13. Itt ki kell emelnem, hogy bár az adóellenőrrel való megállapodás alapját nem tisztázták, bármiféle bonyodalom e tekintetben valószínűleg úgysem befolyásolja az ezen ügyben alkalmazandó megközelítést.

14. 1994-ben a WZV egy alapítvány létrehozását kezdeményezte a kerületében a környezetminőség javítására, amelynek eladta a szennyvíztisztító telepet. Ugyanezen a napon, az alapítvány beleegyezett a telepnek a WZV részére történő, kilencéves időtartamra szóló visszabérlésébe.

15. Mind az eladás, mind a bérlet elvileg adómentes ügylet. Ennek ellenére mind a WZV, mind az alapítvány élt az adózás választásának a holland jog alapján biztosított lehetőségével. Ezért mindkét ügyletnél megfizetendővé vált a HÉA.

16. A WZV később kérte a telep eredeti építéskor felszámított HÉA egy részének levonását, az irányelv 20. cikkének megfelelően módosítva. A levonást a teljes összeg öt tizedére kérték, mivel öt év a tízéves módosítási időszakból már eltelt. Az adóellenőr elutasította a WZV kérését.

17. A WZV eljárást indított az adóellenőr határozatának megtámadására. Az ügy jelenleg a Hoge Raad előtt van fellebbezési szakban, a Gerechtshof te Amsterdamtól (amszterdami regionális fellebbviteli bíróság) érkezően.

18. Azt illetően, hogy az ellenőr szerint a telepnek az alapítvány részére történő értékesítése nem volt adóköteles ügylet, a Hoge Raad helybenhagyja a WZV fellebbezését. A holland jog alapján egyértelmű, hogy a hatóság adóalanyként jár el, amikor ingatlanvagyonot értékesít, és természetesen a WZV e minőségében gyakorolta az adózás választásának a jogát.

19. Abban a kérdésben, hogy a WZV jogosult volt-e az irányelv 20. cikkének (2) bekezdése szerinti módosításra, a Hoge Raad a Bíróság Lennartz-ügyben³ hozott ítéletére hivatkozik. Úgy véli, hogy ha ez az ítélet alkalmazható lenne, akkor a WZV nem lenne jogosult a módosításra, mivel a Bíróság abban az ügyben kimondta, hogy nem a 20. cikk, hanem a 17. cikk határozza meg a levonásra való bármiféle jog alapját és hatályát, és kizárólag az a minőség határozhatja meg e jog fennállását, amelyben a személy az adásvétel időpontjában eljár.

20. A Hoge Raad azonban bizonytalan a tekintetben, hogy a Lennartz-ügyben hozott ítélet – amely a természetes személy mind

³ — C-97/90. sz. ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-3795. o.); lásd különösen az ítélet 8. és 11. pontját.

magánszemélykénti, mind gazdasági tevékenysége körében való eljárásával kapcsolatos – alkalmazható-e a közintézményekre.

teni – a beszerzés tekintetében megfizetett forgalmi adót módosítani, már amennyiben ezen eszközt a hatósági minőségében végzett tevékenysége körében használta az irányelv 4. cikkének (5) bekezdése alapján?

21. A Hoge Raad azt is megjegyzi, hogy a Gerechtshof úgy találta, hogy a módosítás nem lehetséges, mert a WZV azt választotta, hogy nem tünteti fel tárgyi eszközei között a telep egy részét, amikor megállapodott az adóellenőrrel abban, hogy nem számít fel HÉA-t azokra a működtetési költségekre, amelyeket áthárított a telepet használó másik két vízügyi hatóságra. A Hoge Raad nézete szerint a vita azt a kérdést veti fel, hogy a Bíróságnak az adóalany azon választására vonatkozó ítélkezési gyakorlata, hogy tárgyi eszközeit magánvagyonként vagy üzleti vagyonként tünteti fel, megfelelően alkalmazandó-e a közintézményekre is.

- (2) Joga van-e a közintézménynek a hatodik irányelv alapján teljes egészében kizárnia valamely részben adóalanyként, részben pedig hatósági minőségében végzett tevékenysége körében használt tárgyi eszközt a tőkeeszközei közül, ahogyan azt a Bíróság kimondta a természetes személy adóalanyok esetében?”

Elemzés

22. A Hoge Raad ezért úgy döntött, hogy felfüggeszti az előtte folyamatban lévő eljárást, és a következő kérdésekkel fordul a Bírósághoz:

- „(1) Joga van-e a közintézménynek a hatodik irányelv 20. cikkének (különösen annak (2) és (3) bekezdésének) megfelelően, az általa beszerzett tárgyi eszközt illetően – amelyet ellenérték fejében harmadik fél részére értékesít, amely értékesítés tekintetében őt adóalanyként kell tekin-

23. Előzetesen megjegyzem, hogy a Bírósághoz érkezett előterjesztések egy része azzal a kérdéssel kapcsolatos, hogy a WZV a telepet hatósági minőségében építette-e. Jóllehet ennek meghatározása egyértelműen a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozó kérdés. A Bírósághoz nem érkezett kérdés azokra a szempontokra vonatkozóan, amelyeket ennek meghatározása során alkalmazni kell. A helyes megközelítés azonban látható a Lennartz-ügyben⁴, továbbá az elsőként fel-

4 – Lásd az ítélet 21. pontját.

tett kérdésből vélelmezhető, hogy a nemzeti bíróság meghatározása szerint a WZV a telepet eredetileg hatósági minőségében építette.

24. Egy másik kérdés, ami eddig még nem merült fel, és amely nem vizsgálható megfelelően a teljes előterjesztések nélkül az, hogy vajon a nemzeti szabályok, amelyek hatására a közintézményt nem lehet adóalanynak tekinteni, amikor tárgyi eszközöket szerez be, azonban adóalanynak kell tekinteni, amikor azokat értékesíti, összegegyeztetettek-e a hatodik irányelvvel.

25. Ezért az elemzésemet a Bíróság elé utaló végzésben ténylegesen felvetett jogi kérdésekre korlátozom.

26. Ami az első kérdést illeti, általános konszenzus van a tekintetben a felek és a kérdést feltevő bíróság között, hogy nemleges válasz várható, ha a Lennartz-ügyben⁵ hozott ítélet alkalmazható a közintézményekre, amikor hatósági minőségben végzett tevékenységük körében bocsátkoznak ügyletekbe.

27. A Lennartz-ügyben a Bíróságot tulajdonképpen arra kérték, hogy fontolja meg, hogy a felszámított adó módosításának szabályai az irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében alkalmazandók-e arra az esetre, amikor az adóalany eredetileg kizárólag magáncélú használatra szerez be eszközöket, de később azokat valamikor a módosítási időszak során üzleti célra használja.

28. A Bíróság úgy véli, hogy mivel a levonás joga akkor keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik, „kizárólag az a minőség határozhatja meg azt, hogy fennáll-e a levonás joga, amelyben az adott személy az adott pillanatban eljár”. A 17. cikk (2) bekezdése értelmében, amennyiben az adóalany, ilyenként eljárva, a javakat adóköteles tevékenysége körében használja fel, jogosult levonni a javak tekintetében esedékes vagy megfizetett adót. Ezzel szemben, amikor a javakat nem az adóalany gazdasági tevékenysége körében használják fel az irányelv 4. cikke értelmében, hanem személyes fogyasztásra, akkor nem merülhet fel levonási jog⁶.

29. Bár ez a következtetés bizonyos helyzetekben talán hatásait tekintve kissé szigorúnak tűnhet, és nincs teljesen összhangban a HÉA semlegességének elvével, azt el kell ismerni, hogy a 17. cikk (1) és (2) bekezdésének szövegezéséből adódik, és az ezzel

5 — A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott ítélet.

6 — Az ítélet 8. és 9. pontja.

ellentétes megközelítés komoly problémákat vetne fel a jogbiztonság terén.

ahelyett hogy olyan adóalannyal vetnénk össze, aki magáncélra szerez be javakat.

30. Ami a 20. cikk (2) bekezdését illeti, a Bíróság úgy véli, hogy az nem tesz egyebet, mint megállapítja az eredeti levonás módosításának kiszámítására szolgáló eljárást. Éppen ezért nem keletkeztethet semmiféle jogot az adóalany által megfizetett adó levonására vagy a nem adóköteles ügyletei kapcsán megfizetett adónak a 17. cikk értelmében levonható adóra történő átváltására⁷.

33. Nézetem szerint, Hollandia és a Bizottság helyesen állítja, hogy a Lennartz-ítélet alkalmazandó akkor, amikor az eredeti beszerzést közintézmény végzi hatósági minőségében végzett tevékenysége körében.

31. Hollandia és a Bizottság azt állítja, hogy a Bíróság Lennartz-ítélete analógia útján alkalmazandó az olyan helyzetekre, amikor az eredeti szerzés nem magáncélú használatra beszerző személy által történt, hanem közintézmény által annak hatósági tevékenységéhez szükséges beszerzéseként. Az ügylet keretén belül a szerző fél egyik esetben sem adóalany, amiből következően levonási jog sem keletkezik.

32. Ezzel szemben a WZV úgy érvel, hogy a hatóságot olyan adóalannyal kéne összehasonlítani, aki adómentes szolgáltatást nyújt,

34. Amint azt Hollandia és a Bizottság állítja, a hatósági minőségében eljáró közintézmény és az olyan adóalany között fennálló analógia tűnik helyesnek, aki magáncélra szerez be javakat. Ellentétben az adómentes értékesítést végző adóalannyal, mindkét fél teljes mértékben a HÉA hatályán kívül esik. A magáncélra beszerző személy nem végez gazdasági tevékenységet az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében. Ehhez hasonlóan, az irányelv 4. cikkének (5) bekezdése egyértelműen kimondja, hogy a közintézmények általában nem tekinthetők adóalanyoknak azon tevékenységek és ügyletek tekintetében, amelyeket hatósági minőségükben végeznek. Mivel pedig nem adóalanyok, ezért az ügyleteik sohasem keletkeztethetnek adólevonási jogot. Ezzel szemben, az az adóalany, aki adómentes ügyletbe bocsátkozik, a HÉA hatálya alá tartozik. Nem keletkezhethet adólevonási jog kizárólag azért, mert, kizárólag arra az időszakra, ameddig, és kizárólag olyan mértékben, amennyiben az értékesítés adómentes.

⁷ – Az ítélet 11. pontja.

35. Ennek ellenére, ahogyan azt a Bizottság helyesen kiemeli, a HÉA-szabályok alóli kizárás, amelyet a 4. cikk (5) bekezdése tesz, jellegében és hatásában eltér az irányelv X. címében foglalt mentességektől⁸. Különben nem lenne indokolt a 4. cikk (5) bekezdésének utolsó albekezdésében lehetővé tenni a tagállamok számára, hogy egyes adómentes tevékenységeket az említett kizárás körébe foglaljanak.

36. A WZV azt állítja, hogy a verseny torzulása következne be, ha a közintézmények nem vonhatnák le a HÉA-t az első kérdésben megjelölt körülmények között. E szerveket tisztességtelenül hátrányos helyzetbe hoznák összehasonlítva azokkal az adóalanyokkal, akik levonhatták a HÉA-t a tárgyi eszköz eredeti beszerzésekor. A WZV e tekintetben a 4. cikk (5) bekezdésének második albekezdésére hivatkozik, amely úgy rendelkezik, hogy a közintézmények akkor is adóalanyok tekintendők, amikor hatóságként járnak el, ha máskülönben a verseny jelentős torzulása következne be.

37. Engem ez az érvelés nem győz meg, habár szimpatikusnak tartom.

38. A HÉA-rendszer kivételeinek léteéhez szorosan kapcsolódik, hogy azok valamilyen

mértékben ütköznek a semlegesség és az egyenlő bánásmód elvének alkalmazásával. Akármilyen is legyen annak a döntésnek az indoka, hogy a közintézményeket végső fogyasztónak tekintsék, az lényeges részét képezi az irányelvnek. Ebben és az ehhez hasonló helyzetekben, az adóalanyokkal és a HÉA-rendszerből kizárt személyekkel való bánásmód elkerülhetetlenül el fog térni.

39. A beszerzés pillanatában az ilyen minőségében eljáró hatóság, adóterhe eltér az adóalanyétól. Készleteit a HÉA-t magában foglaló áron szerzi be, de az adóalanyoktól eltérően a felszámított adót nem vonhatja le. HÉA-terhe ezért a beszerzés pillanatában rögzített, és nem változtatható meg semmiféle későbbi áthárító ügylettel.

40. Ez a bánásmódbeli különbség azonban nézetem szerint önmagában nem tekinthető a verseny jelentős torzulását eredményezőnek a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdése alkalmazásában. Ha annak lenne tekinthető, akkor majdnem minden olyan ügylet e rendelkezés hatálya alá tartozna, amelyet közintézmény végez.

41. A 4. cikk (5) bekezdése első albekezdésének célja, hogy kizárja a közintézmények azon tevékenységeit a HÉA köréből, ame-

8 — Lásd például a C-45/95. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet (EBHT 1997., I-3605. o.) 20. és 42. pontját, valamint Ruiz-Jarabo főtanácsnok indítványát.

lyeket hatósági minőségükben eljárva végeznek, bármilyen következményekkel is járjon ez elvi szinten. A második albekezdés célja elkerülni a verseny jelentős torzulását, ami szükségszerűen kivételes jellegű a kizárás szokásos következményeihez képest, amennyiben a második albekezdés nem előzi meg az elsőt. A bánásmódbeli különbség a jelen ügyben a kizárás szokásos következménye, így tehát nem tartozik a második albekezdés hatálya alá.

42. Ebből következően, az olyan szerv, mint a WZV nem tekinthető adóalannak a hatósági minőségében végzett tevékenységé-

hez szükséges készleteinek beszerzése tekintetében. Ezért nem élvezhet levonási jogot, és nem merülhet fel a nemzeti bíróság első kérdésében felvetett levonások módosítási jogának kérdése sem.

43. Továbbá mivel a HÉA alkalmazásában a közintézmény helyzete a beszerzés pillanatában kerül meghatározásra, a szerzett készleteknek az ezt követő felhasználása nem változtatja meg a helyzetet. Tehát a kérdést feltevő bíróság azon megállapítására tekintettel, hogy a WZV a telepet hatósági minőségében építette, a második kérdés megfontolása nem is merül fel.

Véggkövetkeztetések

44. Ennek megfelelően, a fent kifejtett indokok alapján azt indítványozom, hogy a Bíróság elé utalt kérdéseket a következőképpen kell megválaszolni:

„Annak a közintézménynek, amely tárgyi eszközt szerez be, majd később azt ellenérték fejében – ily módon adóalanyként eljárva – harmadik fél rendelkezésére bocsátja, csak akkor van joga a 77/388/EGK tanácsi irányelvnek megfelelő szerzés tekintetében a megfizetett HÉA kiigazításához, amennyiben az eszköz eredeti beszerzésekor is adóalanyként járt el”.