

L. A. GEELHOED

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2004. március 25.¹

I — Bevezetés

II — Jogi háttér

A — A közösségi szabályozás

1. A jelen ügy tárgya a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv² (a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke C. részének értelmezése. A Cour d'appel (Luxemburg) közelebbről azt kérdezi, hogy a hatodik irányelv 13. cikke C. részével összhangban van-e az, hogy az e cikkben szabályozott választási lehetőség gyakorlása során keletkező levonási jogot nem visszamenőleges hatályú előzetes jóváhagyás megszerzésétől teszik függővé. Másképp fogalmazva, a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni a Bíróságtól, hogy korlátozza-e a HÉA-nak a levonáshoz való jogban megnyilvánuló elve a tagállamok azon szabadságát, hogy meghatározzák, milyen feltételek mellett gyakorolható a választás joga („A tagállamok korlátozhatják e választási lehetőség terjedelmét és meghatározzák gyakorlásának módjait.”).

2. A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja és C. része így rendelkezik:

„B. Egyéb adómentességek

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

1 — Az eredeti nyelv: holland.

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

[...]

- b) az ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbeadása] és bérbeadása [...]

hoz való jog gyakorlásának feltételeiről és korlátairól szóló, 1980. március 7-i nagyhercegi rendeletet³ (a továbbiakban: nagyhercegi rendelet) 1. cikke lehetővé teszi az adóalanyok számára

[...]

C. Választási lehetőségek

„az ingatlannal kapcsolatos tevékenységre vonatkozó hozzáadottérték-adó alkalmazásának választását az alábbiak szerint:

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

[...]

- a) ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbeadása] és bérbeadása;

- b) bárki, aki írásbeli szerződés és közös megegyezés alapján adóalanynak ingatlant haszonbérbe vagy bérbe ad.”

[...]

4. A nagyhercegi rendelet 3. cikkének első bekezdése szerint:

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

„A választás joga csak olyan ingatlanra vonatkozik, amelyet a bérlő [...] teljes egészében, illetve egyes felhasználás esetén döntő részben olyan tevékenység végzésére használ, amely alapján előzetesen felszámított adó levonására jogosult [...]”.

B — A nemzeti szabályozás

3. Az ingatlannal kapcsolatos tevékenységre vonatkozó hozzáadottérték-adó választásá-

3 — *Mémorial A* 1980., 242. o.

5. A nagyhercegi rendelet 5. cikke értelmében:

„Bárminek, aki él a választás jogával, a jóváhagyás megszerzése érdekében írásbeli választási nyilatkozatot kell benyújtania az adóhatóság részére.

[...]

Bérbeadás esetén a választási nyilatkozat jóváhagyását követő hónap első napjától kell az adót alkalmazni. A közigazgatási határozatot e nyilatkozat beérkezésének hónapjában kell meghozni.”

6. A nagyhercegi rendelt 7. cikkének második albekezdése úgy rendelkezik, hogy:

„Ingatlan építése esetén az előzetesen felszámított adó levonását a tulajdonos csak az ingatlan jövőbeli bérbeadására vonatkozó [...] választási nyilatkozat [...] jóváhagyásától gyakorolhatja. A hatóság ugyanakkor a tulajdonosnak engedélyezheti az előzetesen felszámított adó levonását a beérkezett számlákkal arányos mértékben, amennyiben

bizonyossággal megállapítható, hogy a jelen rendelet 3. cikkében előírt feltételek fennállnak, és amennyiben az építkezés befejezését követően a tulajdonos a választási nyilatkozatot haladéktalanul benyújtja.”

III — A tényállásról

7. A Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg korlátolt felelősségű társaság (a továbbiakban: VOK) az 1993-as és 1994-es évekre levonta az általa — 1993 januárjától a számlákon a HÉA-t feltüntetve — bérbe adott ingatlanra vonatkozó előzetesen felszámított adót.

8. A VOK 1993. június 29-én nyilatkozatot nyújtott be az administration de l'enregistrement et des domaines-hez (a továbbiakban: hivatal) az adózás választásához való jog gyakorlásáról. A jóváhagyást 1993. június 30-án, 1993. július 1-jei hatállyal adták meg, a VOK azonban feltételezte, hogy a HÉA a bérbeadás kezdetétől (azaz 1993. január 1-jétől) levonható.

9. A nagyhercegi rendelet 5. cikke alapján a hivatal ugyanakkor azzal az indokkal utasította el az előzetesen felszámított HÉA 50%-ának levonását, hogy a levonás jogát leg hamarabb a jóváhagyás időpontjától lehet gyakorolni.

10. A hivatal így a HÉA-bevallás hivatalból történő helyesbítésére vonatkozó értesítést bocsátott ki.

helyezzék hatályon kívül az 1993-as és 1994-es bevallások helyesbítését, amelyet a hivatal *ex officio* rendelt el. A Tribunal 2001. november 7-i határozatával helyt adott a VOK kérelmének.

11. A VOK-nak a hivatal igazgatójához benyújtott panaszát követően az igazgató 1998 januárjában határozatot hozott, amelynek értelmében 1998 februárjában újabb helyesbítésről szóló értesítést bocsátottak ki. Az igazgató egyrésztől megállapította, hogy az ingatlan használatának kezdete 1993. január 1.

14. A hivatal és az État du grand-duché de Luxembourg fellebbezést nyújtottak be a Cour d'appelhez.

15. A Cour d'appel a 2003. június 18-i határozatával az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

12. Mivel a választás csak 1993. július 1-jétől hatályos, a bérbeadás 1993 első felében nem tartozott a HÉA hatálya alá. Az előzetesen felszámított HÉA-t ennél fogva csak 50%-os mértékben lehet levonni, amely megalapozza az 1993-as bevallás helyesbítését. Másrésztől azt állapította meg, hogy a választás jogának gyakorlása miatt 1994-ben egy második helyesbítés szükséges, azaz az 1993-ban le nem vonható HÉA 9/10-ét a VOK számára kedvezően helyesbítenie kell. Végül az előzetesen felszámított HÉA egy tizedének 50%-a, azaz ezen adó 5%-a továbbra sem vonható le, és az így az a VOK-ot terheli.

„A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke C. része első albekezdésének a) pontja megengedi-e, hogy valamely tagállam, élve azon lehetőségével, hogy az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó tevékenység körében az adóalanyokat felruhazza az adózás választásának jogával, az adóhatóság előzetes, nem visszamenőleges hatályú jóváhagyásának megszerzésétől tegye függővé az előzetesen felszámított HÉA teljes levonását?”

13. Ezt követően a VOK keresetet nyújtott be a Tribunal d'arrondissement-hoz (Luxemburg) a hivatal és az État du grand-duché de Luxembourg ellen annak érdekében, hogy

16. A hivatal, a luxemburgi kormány, a VOK és a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket a Bíróság alapokmányának 20. cikkével összhangban.

IV — Álláspont

előzetesen felszámított HÉA azonnali és teljes levonásának joga.

17. Megengedhető-e a tagállamnak, hogy élve azon lehetőségével, hogy a hatodik irányelv 13. cikkének C. része szerint az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó tevékenység körében az adóalanyokat felruhazza az adózás választásának jogával, az adóhatóság előzetes, nem visszamenőleges hatályú jóváhagyásának megszerzésétől tegye függővé ezen ügyletek adóztatását?

18. Az e kérdésre adandó válasz lényegében a hatodik irányelv 13. cikke C. része második albekezdésének értelmezésétől függ. A tagállamoknak biztosított azon lehetőség, hogy korlátozhatják a választás jogát, és meghatározhatják annak feltételeit, magában foglalja-e, hogy a HÉA választott alkalmazását a jóváhagyás kibocsátását követő tevékenységekre korlátozzák?

19. Első megközelítésben úgy tűnik, hogy egyrészt a VOK és a Bizottság, másrészt a hivatal és a luxemburgi kormány e kérdésekkel kapcsolatban teljesen ellentétes álláspontot képviselnek.

20. A VOK és a Bizottság érvei a Bíróság ítélkezési gyakorlatán alapulnak, amely szerint a HÉA-rendszer egyik alapelve az

21. E tekintetben utalnak a Molenheide és társai, Schlossstrasse- és Breitsohl-ügyekben hozott ítéletekre⁴.

22. Ezen ítélkezési gyakorlatból a VOK arra a következtetésre jutott, hogy a nagyhercegi rendelet szerinti előzetes ellenőrzési és jóváhagyási rendszer nem szükséges a visszaélések és az adókijátszás megakadályozásához, mivel az utólagos ellenőrzés hatékonyabb az előzetes ellenőrzésnél. Ebből következik, hogy ez az eljárás ellentétes az arányosság elvével, mint ahogy arra különösen a fent hivatkozott Molenheide és társai ügyben hozott ítélet 45. és 46. pontja is emlékeztet.

23. A VOK pontosabban úgy ítéli meg, hogy a hatodik irányelv 13. cikkének C. része nem teszi lehetővé a tagállamoknak az alapeljárásban érintetthez hasonló jóváhagyási rendszer bevezetését.

24. A tagállamok a fent hivatkozott 13. cikk C. részében csupán arra kaptak felhatalmazást, hogy a bérbeadás tárgyában meghatá-

⁴ — A C-286/94., C-340/95., C-401/95. és C-47/96. sz. egyesített ügyekben 1997. december 18-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-7281. o.) 47. pontja, valamint a C-396/98. sz. ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4279. o.) 36. pontja és a C-400/98. sz. ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4321. o.) 34. pontja.

rozzák a választás jogának alapfeltételeit, de — mint a szóban forgó ügyben is — attól kezdve, hogy ezeknek a feltételeknek eleget tettek, alkalmazni kell a HÉA alapelveit, úgymint az előzetesen felszámított adó levonhatóságának elvét és az arányosság elvét.

25. Ennélfogva a VOK véleménye az, hogy a 13. cikk C. része első albekezdésének a) pontja nem teszi lehetővé tagállamoknak, hogy élve azon lehetőségükkel, hogy az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó tevékenység körében az adóalanyokat felruházzák az adózás választásának jogával, az adóhatóság előzetes, nem visszamenőleges hatályú jóváhagyásának megszerzésétől tegyék függővé az előzetesen felszámított HÉA teljes levonását.

26. A Bizottság ugyanarra az eredményre jutott, mint a VOK. Fenntartja, hogy a hatodik irányelv 13. cikkének C. részében említett jog nem abszolút, hanem a hatodik irányelv tartalma és célja szerint kell tiszteletben tartani. A Bizottság e tekintetben utal a Becker- és Armbrrecht-ügyekben hozott ítéletekre⁵.

27. Arra a következtetésre jutott, hogy az olyan előzetes jóváhagyás, amely a nemzeti hatóságoknak lehetővé teszi annak vizsgálát, hogy fennállnak-e az állam által rögzített

feltételek a választási jog gyakorlásának engedélyezéséhez, első látásra jogszerűnek tűnik, és nem sérti a hatodik irányelv egyetlen elvét sem.

28. Viszont álláspontja szerint egyértelműen aránytalan rendelkezésnek tűnik az a szabály, amely úgy rendelkezik, hogy az adóztatható tevékenység kezdete nem lehet azonos a tevékenység tényleges kezdetével, habár a hivatal megállapította, hogy a választás joga érvényesen gyakorolható. Valójában abban az esetben, ha mint ahogy a szóban forgó ügyben is, a hivatalhoz az adóztatható tevékenység kezdetét követően nyújtják be a nyilatkozatot, a nem visszamenőleges hatályú jóváhagyásnak az a következménye, hogy megfosztja az adóalanyt a levonás jogának egy részétől.

29. Minden jogalapot nélkülöz az olyan rendelkezés, amely a jóváhagyás visszamenőleges hatályának megvonásával elutasítja a rendes adózási rendszer alkalmazását az adóztatható tevékenység tényleges kezdetétől. Ez olyan helyzetet teremt, amelyben az előzetesen felszámított adó továbbra is az adóalanyt terheli, és így azt el kell kerülni.

30. Ezen túlmenően a visszamenőleges hatály hiánya nem igazolható, mivel abban az esetben, ha azt a tagállam megszüntetné, a jóváhagyás elutasítása vagy a választás feltételeinek módosítása esetén lehetségesek maradnak mind a tagállam ellenőrzései a jóváhagyás útján, mind a szabályos állapot visszaállítása a hatodik irányelv 20. cikke alapján.

5 — A 8/81. sz. ügyben 1982. január 19-én hozott ítélet (EBHT 1982., 53. o.) 38. pontja és a C-291/92. sz. ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2775. o.).

31. A hivatal és a luxemburgi kormány fenntartják, hogy a nagyhercegi rendeletben szabályozott jóváhagyási eljárás összhangban van a hatodik irányelv 13. cikkének C. részével. Ez a rendelkezés lehetőséget teremt a tagállamoknak, hogy biztosítsák adóalanyaiknak az adózás választásának jogát, és hogy e jogot bizonyos végrehajtási szabályoktól tegyék függővé, széles mérlegelési joggal felruházva őket.

32. Állításuk alátámasztására a fent hivatkozott Becker- és a Belgocodex-ügyben⁶ hozott ítéletekre utalnak.

33. A jóváhagyási eljárás végrehajtási intézkedés, amely nem terjed túl azon, amire a hatodik irányelv 13. cikkének C. része lehetőséget ad. Annak vizsgálatát teszi lehetővé a hivatal számára, hogy az adózást választó bérbeadó adóalanyok eleget tettek-e az alapfeltételeknek, azaz a szóban forgó ügyben azt, hogy a bérlő maga is adóalany-e, aki az előzetesen felszámított HÉA-t levonhatja.

34. A luxemburgi rendszer nem sérti a HÉA olyan alapvető elveit, mint az előzetesen felszámított adó levonhatóságának elve, mivel az adóalanyoknak lehetősége van arra, hogy választási nyilatkozatát előzetes nyújtsa be, és ebben az esetben kellő időben megkapja a jóváhagyást, hogy teljesen és azonnal levonhassa az előzetesen felszámított HÉA-t.

Csak abban az esetben lehetséges, hogy a bérbeadó az előzetesen felszámított HÉA-t nem tudja azonnal és teljesen levonni, ha a nyilatkozatot az ingatlan bérbeadásának kezdetét követően — az alapeljárás esetében hat hónappal később — nyújtják be. Meg kell várnia a hivatal jóváhagyását, és csak ezt követően kérheti a helyzet helyesbítését.

35. Ebből az következik, hogy az előzetesen felszámított HÉA azonnali és teljes levonásának lehetőségét csupán közvetve korlátozza a választáshoz való jog, mint ahogy azt a hatodik irányelv 13. cikk C. része, és az ezzel kapcsolatos szabályok is előírják. A Luxemburgi Nagyhercegség által elfogadott jóváhagyási eljárásnak nem célja, hogy veszélyeztesse a HÉA levonásának a hatodik irányelv szerinti jogát, és nincs is ilyen hatása.

36. A hivatal és a luxemburgi kormány szerint ezt az eljárást az a tény támasztja alá, hogy a bérbeadónak fontos az, hogy a lehető leghamarabb tudomást szerezzen arról, hogy az előzetesen felszámított HÉA-t levonhatja. Ez lehetővé teszi egy későbbi, súlyos pénzügyi válság elkerülését. Ez az eljárás egyaránt szolgálja azon célokat, amelyek az adó pontos beszedését, valamint az adókijátszás és visszaélések megakadályozását biztosítják.

⁶ — A C-381/97. sz. ügyben 1998. december 3-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-8153. o.) 17. pontja.

37. Az iratokból az következik, hogy a luxemburgi kormány élni kívánt a hatodik irányelv 13. cikkének C. része szerinti jogával, azaz hogy az ezen irányelv 13. cikkének B. része alapján az ingatlanok használatbérbeadására és bérbeadására vonatkozó mentességről lemondhasson.

38. A nagyhercegi rendelet szövege szerint a luxemburgi kormány az adóalanyok választásának jogát bizonyos korlátoktól és feltételektől tette függővé.

39. E rendelet 3. cikke kimondja, hogy az adózás választásának fő korlátja az, hogy kizárólag olyan ingatlanra vonatkozhat, amelyet a bérlő teljes egészében, illetve vegyes felhasználás esetén döntő részben olyan tevékenység végzésére használ, amely alapján előzetesen felszámított adó levonására jogosult.

40. Elválaszthatatlan kapcsolat van a nagyhercegi rendelet 7. cikkének korlátozó feltételei és az 5. cikke szerinti előzetes jóváhagyási eljárás között a tekintetben, hogy a luxemburgi hivatalnak képesnek kell lennie arra, hogy előzetesen megvizsgálja, hogy azok a gazdasági műveletek, amelyek miatt a HÉA alkalmazását kérik, megfelelnek-e az e rendelet 7. cikkében meghatározott feltételeknek.

41. Írásbeli észrevételeikben mind a hivatal, mind a luxemburgi kormány és a Bizottság vezérelvként hivatkoztak arra a kapcsolatra, amely egyrészt a választás jogának korlátozása, másrészt annak szükségé között áll fenn, hogy vizsgálható legyen, teljesülnek-e a választási jog gyakorlásának feltételei.

42. Szerintük a jóváhagyási eljárás logikus következménye a tagállamok azon hatáskörének, hogy korlátozhatják a választás jogának tartalmát, és így az nem lehet aránytalan.

43. E következtetés szerintünk is igazolást nyer a hatodik irányelv 13. cikke B. és C. részének fényében, ahol a választási jog biztosításának a 13. cikk C. része szerinti lehetősége kivételt jelent a 13. cikk B. részének szélesebb kivételei alól.

44. Egyrészt a luxemburgi hatóságok, másrészt a VOK és a Bizottság közötti véleménykülönbség az 1980. március 7-i nagyhercegi rendelet 5. cikkének utolsó albekezdésében összefonódik. E rendelkezés alkalmazásának lehet az a következménye, hogy megfosztja az adóalanyt a hatodik irányelv 17. cikke szerinti levonáshoz való jogának egy részétől. Ez a következmény adódhat abban az esetben is, ha a hivatalhoz

az adóztatható tevékenység kezdetét követően nyújtják be a választási nyilatkozatot, mint ahogy az a szóban forgó ügyben történt.

45. A Bizottság és a VOK a Bíróság bőséges ítélkezési gyakorlatára hivatkozva azt hangsúlyozzák, hogy a HÉA-rendszer egyik alapelveként képező levonási jog jelentősége az, hogy azt a tagállamok csak kényszerítő körülmény fennállása esetén csorbíthatják. Ilyen kényszerítő körülmény a jelen ügyben nem állt fenn. Ebből következik, hogy a nagyhercegi rendelet 5. cikke utolsó albekezdésében a visszamenőleges hatály hiányát úgy kell tekinteni, mint amely aránytalan módon csorbítja a levonás jogát, és ennél fogva ellentétes a közösségi joggal.

46. Annak ellenére, hogy osztjuk a Bizottságnak a levonáshoz való jog jelentőségéről, mint a HÉA-rendszer alapkövééről szóló megállapításait, nem tudunk csatlakozni ahhoz a következtetéshez, amelyre a Bizottság a jelen ügyben jutott.

47. Mint ahogy azt a Bíróság már számos esetben⁷ megállapította, a tagállamok a 13. cikk C. részének rendelkezései keretében széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek.

48. Elvben megengedhető, hogy a tagállamok tárgyában és idejében korlátozzák az adóalanyok választási jogát, mint ahogy az a jelen esetben is történt. Az anyagi jogi korlátot a nagyhercegi rendelet 7. cikke szabályozza, míg az időbeli korlátozást a rendelet 5. cikke tartalmazza.

49. Számunkra a nagyhercegi rendelet a jogbiztonság szempontjából kifogástalannak tűnik: az adóalanyok előzetesen tájékozódhatnak azon tevékenységekről, amelyek előtt nyitva áll a választás joga, az adózás kezdetének időpontjáról, és végül azon szabályokról, amelyeknek eleget kell tenniük e célból.

50. A levonás jogának fényében megvizsgálva is vitathatatlanak tűnik a jelen esetről szabályozás. Minden olyan adóalany, aki megfelel a nagyhercegi rendelet egyértelmű szabályainak, és határidőn belül eleget tesz a formalitásoknak, biztos lehet abban, hogy az előzetesen felszámított adót levonhatja. Tehát amennyiben a jóváhagyási eljárást tiszteletben tartják, ez a rendelet egyáltalán nem sérti a levonás elvét.

51. Nincs más célja a nagyhercegi rendelet 5. cikkének utolsó albekezdéséhez hasonló rendelkezésnek, mint azon időpontnak a meghatározása, amelytől kezdve hatályossá

⁷ — Többek között a fenti 5. lábjegyzetben hivatkozott Becker-ügyben hozott ítélet 38. pontja és a fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott Belgocodex-ügyben hozott ítélet 17. pontja.

válik a gyakorolt és jóváhagyott választási jog. Mint ahogy azt a luxemburgi kormány megalapozottan állapította meg, ennek a rendelkezésnek nem célja, hogy korlátozza a levonáshoz való jogot, és nincs ilyen hatása. Abban az esetben van hatása e rendelkezés alkalmazásának a levonás jogára, amikor az adóalanyok adóköteles tevékenységet fejtenek ki, de nem nyújtják be kellő időben az adózásra vonatkozó választási nyilatkozatot, és így nem rendelkeznek a nemzeti szabályozás szerinti jóváhagyással, azonban ez a hatás nem a nemzeti rendelkezéseknek, hanem az adóalanyok magatartásának tudható be.

52. Ilyen feltételek mellett az érintetthez hasonló nemzeti szabályozás nem a nem visszamenőleges hatályú előzetes jóváhagyástól teszi függővé a levonáshoz való jogot. Ezt az eljárást nem lehet aránytalannak minősíteni, amennyiben az érintett adóalany a jóváhagyási eljárásnak megfelelően rendelkezik az előzetesen felszámított adó azonnali és teljes levonásának jogával. Azon korlátok között marad, amelyek biztosítják az adó pontos beszedésének elérését, és megakadályozzák az adókijátszást és a visszaéléseket. Ez az eljárás ráadásul megfelel a jogbiztonság elvének is.

V — Véggövetkeztetések

53. Az előzőkre figyelemmel az alábbiakat javasolom a Bíróságnak a nemzeti bíróság kérdésére adandó válaszára:

„A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke C. része első albekezdésének a) pontjával nem ellentétes az, ha valamely tagállam — élve azon lehetőségével, hogy az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó tevékenység körében felruházza az adóalanyokat az adózás választásának jogával — a választást előzetes jóváhagyástól teszi függővé, amely jóváhagyási eljárás egyedüli célja annak vizsgálata, hogy a jogszabályi feltételeknek eleget tettek-e, továbbá megakadályozza az adókijátszást és a visszaéléseket. Az ilyen jóváhagyási eljárás nem sérti a levonás jogának elvét, mivel tiszteletben tartása esetén biztosítja az adóalanyoknak az előzetesen felszámított adó azonnali és teljes levonását.”