

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)  
2004. szeptember 9.\*

A C-269/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában,

amelyet a Cour d'appel (Luxemburg) a Bírósághoz 2003. június 20-án érkezett,  
2003. június 18-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Administration de l'enregistrement et des domaines,**

az **État du grand-duché de Luxembourg**

és

a **Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl**

\* Az eljárás nyelve: francia.

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, A. Rosas és S. von Bahr (előadó) bírák,

főtanácsnok: L. A. Geelhoed,

hivatalvezető: Múgica Arzamendi főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett írásbeli észrevételeket:

- az administration de l'enregistrement et des domaines és a luxemburgi kormány képviseletében F. Kremer avocat,
- a Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl képviseletében P. Kinsch avocat,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében E. Traversa és G. Berscheid, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2004. március 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya 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. részének (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezése.
- 2 Ezt a kérelmet Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl korlátolt felelősségű társaság (a továbbiakban: VOK) által ingatlan bérbeadása keretében levont hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) összege kapcsán az administration de l'enregistrement et des domaines (a továbbiakban: hivatal), az État du grand-duché de Luxembourg és a luxembourgi (Luxemburg) székhelyű VOK között folyamatban lévő eljárásban nyújtották be.

### A közösségi szabályozás

- 3 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja és C. része szerint:

„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 adókiadásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

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

[...]

### C. Választási lehetőségek

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

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

[...]

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

## A nemzeti szabályozás

- 4 A hozzáadottérték-adóról szóló, módosított 1979. február 12-i törvény (*Mémorial A 1979.*, 451. o.) 44. cikke (1) bekezdésének g) pontja úgy rendelkezik, hogy:

„Nagyhercegi rendeletben meghatározott korlátok között és feltételek szerint mentesek a hozzáadottérték-adó alól:

[...]

g) az ingatlanok haszonbérbeadása és bérbeadása [...]"

- 5 E törvény 45. cikke lehetővé teszi, hogy ezen adómentességről e törvény végrehajtási rendelete előírásainak tiszteletben tartása mellett lemondjanak.
- 6 Az ingatlannal kapcsolatos tevékenységre vonatkozó hozzáadottérték-adó választásához való jog gyakorlásának feltételeiről és korlátairól szóló, 1980. március 7-i nagyhercegi rendeletet az 1979. február 12-i törvény végrehajtási rendeleteként fogadták el (*Mémorial A 1980.*, 242. o., a továbbiakban: nagyhercegi rendelet). Ennek 1. cikke lehetővé teszi az adóalanyok számára „az ingatlannal kapcsolatos tevékenységre vonatkozó hozzáadottérték-adó alkalmazásának választását az alábbiak szerint:

[...]

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

7 A nagyhercegi rendelet 3. cikkének első francia bekezdése szerint:

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

8 A nagyhercegi rendelet 5. cikke szerint:

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

Ellenérték fejében történő értékesítés esetén a jóváhagyást a vonatkozó közokirat kiállítása előtt meg kell szerezni. Az adóhatóság a választási nyilatkozatról benyújtásának hónapjában határoz.

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

## Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 9 A VOK Luxemburgban irodaházat építtetett, melyet 1993. január 1-jétől, az irodaház átadásának napjától bérbe adott egy könyvvizsgáló irodának. Ez utóbbi részére a VOK a bérlet kezdetétől havonta számlát állított ki, amelyen feltüntette a HÉA-t.
- 10 A VOK élt a HÉA választásának jogával a hivatalhoz a jóváhagyás megszerzése érdekében 1993. június 29-én benyújtott választási nyilatkozatával. A jóváhagyást 1993. június 30-án, 1993. július 1-jei hatállyal adták meg.
- 11 A VOK HÉA-bevallást nyújtott be, amelyben teljes egészében levonta az építési munkálatok kapcsán általa megfizetett HÉA összegét.
- 12 Ugyanakkor a hivatal a nagyhercegi rendelet 5. cikke alapján elutasította az előzetesen felszámított HÉA 50%-ának levonását azzal az indokkal, hogy az 1993 januárjától júniusáig terjedő hathónapos bérbeadás mentes a HÉA alól, mivel arra nem vonatkozott a jóváhagyás. Következésképpen értesítést bocsátott ki a HÉA-bevallások hivatalból történő helyesbítéséről.
- 13 A VOK a hivatal igazgatójához panaszt nyújtott be.
- 14 Ez utóbbi 1998 januárjában határozatot hozott, amely alapján 1998 februárjában újabb helyesbítő értesítéseket bocsátottak ki. Elsősorban azt állapította meg, hogy 1993. január 1-je jelenti az irodaház használatának kezdetét. A választás csak 1993.

július 1-jétől hatályos, így az irodaház bérbeadása az 1993-as év felében nem tartozott a HÉA hatálya alá, és az előzetesen felszámított HÉA csak 50%-os mértékig vonható le, megalapozva ezzel az 1993-as bevallás helyesbítését. Másodsorban azt állapította meg, hogy a választási jog gyakorlása miatt egy második helyesbítés vált szükségessé 1994-ben, mivel az 1993-ban le nem vonható HÉA 9/10-ét a VOK számára kedvezően helyesbítenni kellett. Végül nem került levonásra az előzetesen felszámított HÉA 5%-a, és az így a VOK-ot terhelte.

- 15 A VOK 1998 márciusában keresetet nyújtott be a hivatal igazgatójának határozata ellen. A Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburg) 2001. november 7-i ítélete helybenhagyta a VOK azon kérelmét, amely szerint nem alkalmazható a nagyhercegi rendelet 5. cikke, illetve tevékenysége az 1993-as év egészében a HÉA hatálya alá tartozott.
- 16 A hivatal és az État du grand-duché de Luxembourg 2002. március 14-én ezen ítélet ellen fellebbezést nyújtott be.
- 17 A Cour d'appel, mivel a levonás elvének fényében kétségei merültek fel azon jóváhagyási eljárás jogszerűségével kapcsolatban, amelyet a luxemburgi szabályozás a hatodik irányelv 13. cikke C. részének az ingatlanok haszonbérbeadásáról és bérbeadásáról szóló rendelkezéseire tekintettel ír elő, 2003. június 18-i határozatával az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A [...] hatodik 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?”



**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

- 18 A VOK és a Bizottság fenntartják, hogy a hatodik irányelv ingatlanok haszonbérbeadásáról és bérbeadásáról szóló 13. cikkének C. részét nem lehet úgy értelmezni, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára az alapeljáráásban érintetthez hasonló szabályozás elfogadását, amely olyan előzetes jóváhagyási eljárást tartalmaz, ami bizonyos esetekben lehetetlenné teszi az előzetesen felszámított HÉA teljes levonását.
- 19 E tekintetben arra kell emlékeztetni, hogy a levonáshoz való jog a HÉA-rendszer egyik alapvető elve. Azt szükséges megvizsgálni, hogy a nagyhercegi rendelet által bevezetethez hasonló jóváhagyási eljárás a hatodik irányelv 13. cikke C. részének rendelkezéseiben szabályozott, az adózás választására való jog helytelen alkalmazását képezi-e, amennyiben sérti ezen elvet.
- 20 E rendelkezésekből megállapítható, hogy a haszonbérbeadás és a bérbeadási tevékenység adóztatása olyan lehetőség, amelyet a jogalkotó a hatodik irányelv 13. cikke B. részének a haszonbérbeadást és a bérbeadási tevékenységet általában adómentesnek minősítő b) pontjában rögzített általános szabály alóli kivételként biztosított a tagállamok számára. Ezen összefüggésben a levonáshoz való jog tehát nem gyakorolható automatikusan, hanem kizárólag abban az esetben, ha a tagállam él a hatodik irányelv 13. cikke C. részében említett lehetőséggel, és amennyiben az adóalanyok élnek a részükre biztosított levonás jogával.
- 21 Mint ahogy azt a Bíróság már megállapította, e lehetőség értelmében a tagállamok a hatodik irányelvben szabályozott mentesség kedvezményezettjeinek biztosíthatják azon lehetőséget, hogy akár minden esetben, akár bizonyos korlátok között vagy akár bizonyos feltételek mellett lemondjanak a mentességről. Ebből az következik, hogy a

hatodik irányelv 13. cikke B. és C. részének rendelkezései tekintetében a tagállamok széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek (lásd a C-381/97. sz. Belgocodex-ügyben 1998. december 3-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-8153. o.] 16. és 17. pontját).

- 22 A Luxemburgi Nagyhercegség a hatodik irányelv 13. cikke C. részének második albekezdésében biztosított lehetőségével élve arra az esetre korlátozta a választás jogát, amikor a bérlő maga is levonásra jogosult adóalany, és e választás gyakorlását előzetes jóváhagyási eljárástól tette függővé.
- 23 Helyénvaló annak megállapítása, hogy ez a jóváhagyási eljárás — mint ahogy az a főtanácsnok indítványából is következik — egy módja annak, hogy gyakorolják a hatodik irányelv 13. cikke C. részének második albekezdése szerinti választás lehetőségét.
- 24 Azt szükséges megvizsgálni, hogy ez a mód anélkül teszi-e lehetővé a választás jogának alkalmazását, hogy sértené a levonáshoz való jogot.
- 25 Az État du grand-duché de Luxembourg és a hivatal szerint szükség van a jóváhagyási eljárásra ahhoz, hogy a hatóság megvizsgálhassa különösen azt, hogy a bérlő adóalanyi minőségével kapcsolatos jogi feltételek fennállnak-e. Az alapeljárás e két fellebbezője pontosítja, hogy ez az eljárás elősegíti a jobbiztonságot azzal, hogy lehetővé teszi a tulajdonos-bérbeadónak, hogy a lehető leghamarabb tudomást szerezzen arról, hogy az ingatlan bérbeadása adott esetben nem tartozhat a HÉA hatálya alá. Hozzáteszik, hogy ezen eljárás célja az adókijátszás és visszaélések megakadályozása, és egyáltalán nem célja, hogy korlátozza a levonás jogát.

- 26 E tekintetben először el kell ismerni, hogy amikor valamely tagállam az adózás választásának jogát bizonyos jogi feltételekhez köti, az előzetes jóváhagyási eljárás teszi lehetővé annak vizsgálatát, hogy ezek a feltételek fennállnak-e.
- 27 Másodszor azt kell megállapítani, hogy az alapeljárásban nem vitatták, hogy elegendő lett volna, hogy az érintett — a VOK — a bérbeadás kezdete előtt tegye meg választási nyilatkozatát, azaz a gyakorlatban 1992. december vége előtt, hogy még e hónap folyamán megszerezze a jóváhagyást, és az 1993. január 1-jével kezdődő bérbeadás tekintetében teljes körűen gyakorolhassa a levonás jogát.
- 28 Így úgy tűnik, hogy az ilyen jóváhagyási eljárás nem sérti a levonás jogát, hanem ellenkezőleg, lehetővé teszi e jog teljes körű gyakorlását, amennyiben bizonyos kötelezettségeknek — így a választási nyilatkozat benyújtása és bizonyos határidőn belül a jóváhagyás megszerzése — eleget tesznek.
- 29 A jóváhagyási eljárás nem aránytalan attól, hogy nincs visszamenőleges hatálya. Ellenkezőleg, hasznos amiatt, hogy arra kényszeríti a bérbeadókat, hogy választási nyilatkozatukat előzetesen tegyék meg. Az valójában nem zárható ki, hogy a visszamenőleges hatályú jóváhagyási eljárás ellentétes hatást váltson ki, mivel a bérbeadókat választási nyilatkozatuk késedelmes benyújtására ösztönzi, és így kevésbé képes arra, hogy biztosítsa a választási jog megfelelő gyakorlását, valamint a jelen ítélet 25. pontjában hivatkozott jogbiztonságot.
- 30 Ilyen feltételek mellett az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke C. része első albekezdése a) pontjának és második albekezdésének az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó rendelkezéseivel nem ellentétes, ha valamely tagállam — élve azon lehetőségével,

hogy az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó tevékenység körében az adóalanyokat felruhazza az adózás választásának jogával — olyan szabályozást fogadjon el, amely az adóhatóság előzetes, nem visszamenőleges hatályú jóváhagyásának megszerzésétől teszi függővé az előzetesen felszámított HÉA teljes levonását.

## A költségekről

31 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

**A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke C. része első albekezdése a) pontjának és második albekezdésének az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó rendelkezéseivel nem ellentétes, ha valamely tagállam — élve azon lehetőségével, hogy az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó tevékenység körében az adóalanyokat felruhazza az adózás választásának jogával — olyan szabályozást fogadjon el, amely az adóhatóság előzetes, nem visszamenőleges hatályú jóváhagyásának megszerzésétől teszi függővé az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes levonását.**

Aláírások