

C-460/07. sz. ügy

Sandra Puffer

kontra

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

(a Verwaltungsgerichtshof [Ausztria]
által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 17. cikk (2) és (6) bekezdése – Az előzetesen felszámított adó levonásának joga – Az adóalany vállalkozásának vagyona körébe vont épület építési költségei – A 6. cikk (2) bekezdése – Az épület egy részének magáncélú használata – Vagyoni előny az adóalanyak nem minősülő személyekhez képest – Egyenlő bánásmód – Az EK 87. cikk szerinti állami támogatás – Az adólevonási jog kizárása”

E. Sharpston főtanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2008. december 11. I - 3255
A Bíróság ítélete (harmadik tanács), 2009. április 23. I - 3279

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az előzetesen felszámított adó levonása – Egészben vagy részben az adóalany magánvagyonának körébe vont tárgyi eszköz (77/388 tanácsi irányelv, 17. cikk)*

I - 3251

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az előzetesen felszámított adó levonása – Vegyes használatú ingatlan építése*
(77/388 tanácsi irányelv, 6. cikk, (2) bekezdés, a) pont és 17. cikk, (2) bekezdés, a) pont)
3. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom*
(EK 87. cikk, (1) bekezdés)
4. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az előzetesen felszámított adó levonása – A levonási jog kizárása – A tagállamok lehetősége a hatodik irányelv hatálybalépése idején fennálló kizárások fenntartására*
(77/388 tanácsi irányelv, 17. cikk, (6) bekezdés)

1. Azon adóalany, aki úgy dönt, hogy az épületet teljes egészében a vállalkozása vagyonának körébe vonja, és ezen épület egy részét saját szükségleteinek kielégítésére használja, joga van egyrészt az említett épület teljes építési költségére előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonására, valamint másrészt köteles ennek megfelelően hozzáadottérték-adót fizetni az említett használat során felmerült kiadások alapján. Ezzel ellentétben, ha a tárgyi eszköz megszerzésekor az adóalany úgy dönt, hogy azt teljes egészében magánvagyon körében tartja, vagy azt csak részben vonja vállalkozása vagyonának körébe, a magánvagyon körében tartott részt illetően semmiféle adólevonási joga nem keletkezhet. Ebben az esetben a tárgyi eszköz magánvagyon körében tartott részének későbbi, szakmai célú használata nem keletkeztethet adólevonási jogot, mivel a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése az adólevonási jog keletke-

zését a levonható adó felszámíthatóságának időpontjához köti. A hatályos közösségi jog e tekintetben nem ír elő módosítási mechanizmust.

(vö. 42–44. pont)

2. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja és 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja nem sérti az egyenlő bánásmód közösségi jogi alapelvét, amennyiben e rendelkezések alapján a vegyes használatú ingatlan építési költségei után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes és azonnali levonásának mechanizmusa és ezen ingatlan magáncélú használata után ezen adó utólagos, fokozatos kivetése által az adóalanyok vagyoni

előnyhöz juthatnak az adóalanyok nem minősülő személyekhez és az ingatlanukat kizárólag lakáscélú magánszükséglet kielégítése céljára használó adóalanyokhoz képest.

E tekintetben a vegyes használatú tárgyi eszköz magáncélú használatát illetően lehetséges, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja önmagában nem biztosít azonos bánásmódot az adóalanyokkal és az adóalanyok nem minősülő személyekkel, illetve az olyan adóalanyokkal szemben, akik ugyanilyen jellegű tárgyi eszközt magánhasználat céljából szereznek meg, és akiknek emiatt azonnal meg kell fizetniük a hozzáadottérték-adó teljes összegét. Nem zárható ki ugyanis, hogy azon célkitűzés, amely arra irányul, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (1) és (2) bekezdése, valamint 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja szerinti mechanizmussal teljes mértékben mentesítsék az adóalanyokat az adóköteles gazdasági tevékenységeik keretében fizetett, illetve megfizetendő hozzáadottérték-adó terhe alól ideértve minden olyan pénzügyi terhet, amely az eszközöket a beruházási költségek felmerülése és a tényleges szakmai célú használat időpontja közötti időszakban terheli, vagyoni előnyt teremt az említett eszköz ezen adóalanyok általi magáncélú használata vonatkozásában. Így az adóalanyokkal és az adóalanyok nem minősülő személyekkel szembeni esetlegesen eltérő bánásmód az adósemlegesség elvének alkalmazásából ered, amely első sorban az adóalanyokkal szembeni egyenlő bánásmódot biztosítja. E lehetséges eltérés másfelől az adóalanyok által a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében meghatározott gazdasági tevékenységeik gyakorlásából ered. Végül az adóalanyok hatodik irányelv szerinti speciális jogállá-

sához köthető, amely alapján különösen – ezen irányelv 21. cikkének megfelelően – hozzáadottérték-adó fizetésére és beszedésére kötelesek. Mivel e jellemvonások különböztetik meg egymástól az adóalanyok és az ilyen gazdasági tevékenységet nem folytató, adóalanyok nem minősülő személyek helyzetét, az esetleges eltérő bánásmód eltérő szabályok eltérő helyzetekre való alkalmazásából következik, amely alapján így nem valósulhat meg az egyenlő bánásmód elvének megsértése. Ugyanez vonatkozik a tárgyi eszközt teljes egészében magánvagyon körében tartó adóalanyra, amennyiben ezen eszközt nem gazdasági tevékenysége végzéséhez, hanem magáncélra kívánja használni. Ez a megítélés nem térhet el a kizárólag adómentes tevékenységet végző adóalany esetén sem, mivel az ilyen adóalany ugyanaz a hozzáadottérték-adó fizetési kötelezettség terheli, mint az adóalanyok nem minősülő személyt, így helyzete lényegében ez utóbbihoz hasonlítható.

(vö. 55–59., 62. pont és a rendelkező rész
1. pontja)

3. Az EK 87. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontját átültető nemzeti rendelkezés, amely előírja, hogy az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonásának joga csak az adóköteles tevékenységet végző adóalanyokat illeti meg, míg a kizárólag adómentes tevékenységet végző adóalanyokat nem, amennyiben e nemzeti rendelkezés alapján kizárólag az adóköteles tevékenységet végző adóalanyok részesülhetnek vagyoni előnyben.

Az előzetesen felszámított adó levonása jogának az adóköteles tevékenységekre történő korlátozása ugyanis a valamennyi tagállam által egységesen végrehajtandó közösségi jogi rendelkezések által létrehozott hozzáadottérték-adó rendszer szerves részét képezi. Következésképpen az állami beavatkozásra vonatkozó feltétel hiányzik, így nem alkalmazható az EK 87. cikk (1) bekezdése.

(vö. 70–71. pont és a rendelkező rész 2. pontja)

4. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben előírt eltérés nem

alkalmazható az olyan nemzeti rendelkezésre, amely az ezen irányelv hatálybalépésekor létező jogszabályt módosít, és a korábbi jogszabálytól eltérő megközelítést alkalmaz, valamint új eljárásokat vezet be. E tekintetben nem releváns, hogy a nemzeti jogalkotó a korábbi nemzeti jogszabály módosításakor a közösségi jog helyes vagy téves értelmezésére támaszkodott-e. Azon kérdés eldöntése, hogy valamely nemzeti rendelkezés ilyen módosítása a 77/388 hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének egy másik nemzeti rendelkezésre történő alkalmazhatóságát is befolyásolja-e, az említett nemzeti rendelkezések összefüggő vagy önálló jellegétől függ, amelyet a nemzeti bíróságnak kell megítélnie.

(vö. 98. pont és a rendelkező rész 3. pontja)