

YVES BOT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2009. június 18.¹

1. A jelen előzetes döntéshozatali eljárás ismét a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv² 9. cikkének (2) bekezdésében említett „eseti ügyletek” fogalmára vonatkozik.

2. A hatodik irányelv 19. cikke meghatározza az alkalmazandó levonható arányosított adó kiszámításának módját arra az esetre, ha az adóalany adóköteles, és a hozzáadott-érték-adó (a továbbiakban: HÉA) alól mentes ügyletek egyidejű lebonyolításához használ fel termékeket és szolgáltatásokat.

3. A közösségi HÉA-rendszer szerint a gazdasági szereplő teljes mértékben levonhatja az általa azon tevékenységek végzése érdekében viselt HÉA-t, amelyek maguk is HÉA-kötelesek. Ha egyidejűleg végez adóköteles és adómentes tevékenységet, és e kétféle tevékenységhez különbségtétel nélkül szerez termékeket és szolgáltatásokat, az e termékeket és szolgáltatásokat terhelő adót csak

az adóköteles tevékenység árbevételével arányosan vonhatja le.

4. Így a hatodik irányelv 19. cikkének megfelelően e levonási jog egy olyan tört eredményével egyenlő, amely a számlálóban az adóköteles tevékenységek árbevételének összegét, a nevezőben pedig ezen összegnek az adómentes tevékenységekhez hozzáadott értékét tartalmazza. E cikk (2) bekezdése azt is kimondja, hogy bizonyos ingatlan- vagy pénzügyi ügyletekhez kapcsolódó árbevételeket figyelmen kívül kell hagyni abban az esetben, ha eseti ügyletekről van szó.

5. Ebből következik, hogy ha egy ügylet mentes a HÉA alól, annak a hatodik irányelv 19. cikkének értelmében vett „eseti ügyletként” történő minősítése az e cikkben szereplő tört nevezőjének csökkentése révén az adóalany levonási jogának növelésével jár.

6. Az „eseti ügylet” fogalmát kétszer értelmezte a Bíróság, a Régie dauphinoise ügyben

¹ – Eredeti nyelv: francia.

² – A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvvel (HL L 347., 1. o.) 2007. január 1-jével hatályon kívül helyezett, de az alapügy idején még alkalmazandó, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadott-értékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o. a továbbiakban: hatodik irányelv).

1996. július 11-én hozott ítéletben³ és az EDM-ügyben 2004. április 29-én hozott ítéletben.⁴ A közelmúltban a Bíróság a Nordania Finans és BG Factoring ügyben 2008. március 6-án hozott ítéletben⁵ is jelentős megállapításokat tett e fogalom értelmezését illetően.

míg ezen ingatlanok későbbi értékesítése adómentes.

7. A jelen ügyben a felek között a Bíróság által a fent hivatkozott ítéletekben meghatározott feltételek értelmezésével és az alapügyben ezekből levonandó következtetésekkel kapcsolatban van nézeteltérés.

9. A kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy a saját beruházásban épített ingatlanok értékesítése a hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdésének értelmében „eseti ingatlanügyletnek” minősülhet-e. Különösen azt kívánja megtudni, hogy ezen értékelés függ-e attól a tényről, hogy e külön vizsgált értékesítés a HÉA-köteles termékeknek és szolgáltatásoknak csupán nagyon korlátozott felhasználását igényli. A semlegesség elvének az említett értékelésre gyakorolt hatása kapcsán is várja a Bíróság válaszát.

8. A jelen ügy egy építési vállalkozást érint, amely főtevékenységként más szerződő felek megbízásából végez munkálatokat, és kisebb részben saját beruházásban épít ingatlanokat értékesítés céljából. Az alkalmazandó nemzeti jog szerint a saját beruházásban történő ingatlanépítés adóköteles ügyletnek minősül,

10. A jelen indítványban rámutatok azon indokokra, amelyek miatt a termékek és szolgáltatások vegyes célú, nagyon korlátozott felhasználásának feltétele nem alkalmazandó, ha a jelen üggyhöz hasonló ügyben az adómentes ingatlanértékesítés az adóköteles építéssel egyetlen és azonos ügyletnek minősül. Azt javaslom, hogy a Bíróság mondja ki, hogy az építési vállalkozás által saját beruházásban épített ingatlanok értékesítése – ha ezen ingatlanok építése HÉA-köteles és az utóbbiak későbbi értékesítése HÉA-mentes – nem minősülhet a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „eseti ügyletnek”, mivel ezen értékesítés az építési tevékenység közvetlen, állandó és szükséges részét képezi.

3 – A C-306/94. sz. ügy (EBHT 1996., I-3695. o.).

4 – A C-77/01. sz. ügy, (EBHT 2004., I-4295. o.).

5 – A C-98/07. sz. ügy (EBHT 2008., I-1281. o.).

I – Jogi háttér

A – A hatodik irányelv

1. A hatodik irányelv 17. és 19. cikkében előírt levonási rendszer

11. A HÉA fogyasztási adó, amely általában fizetendő a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után, de amelyet csak a végső fogyasztónak kell viselnie. Annak érdekében, hogy az adóalanyt, akitől az adót beszedik, az adó ne terhelje, a hatodik irányelv levonási mechanizmust ír elő, amelynek célja, hogy biztosítsa az adó „semlegességét” az adóalannyal szemben. Az adóalany ily módon jogosult az ügyfeleitől kapott és a tagállam részére megfizetendő adóból levonni azt a HÉA összeget, amelyet ő maga viselt a gazdasági tevékenysége folytatásához szükséges termékek és szolgáltatások megszerzése során.

12. Az adólevonási jog ugyanakkor feltételezi, hogy az adóalany az említett termékeket és szolgáltatásokat olyan tevékenységek céljára használja fel, amelyek maguk is HÉA-kötelesek. A hatodik irányelvnek „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” című 17. cikke kimondja, hogy az adóalany jogosult levonni a HÉA-t, „amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel”.

13. Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan adóköteles értékesítéshez használ fel, amelyre adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan adómentes értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése előírja, hogy az adólevonás csak a HÉÁ-nak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető. Ugyanezen rendelkezés szerint e levonható hányadot a hatodik irányelv 19. cikkének megfelelően ki kell vetíteni az adóalany által teljesített összes értékesítésre.

14. A hatodik irányelv 19. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„(1) A 17. cikk (5) bekezdésének első albekezdése szerinti levonható arányosított adó a következő tört eredménye, amelynél:

- a számlálóban a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint az adólevonásra jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottérték-adó nélkül számított összege [helyesen: árbevételének összege] összege szerepel, [...]
- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes [árbevételének], hozzáadottérték-adó nélkül számított összege szerepel. [...]

Az arányosított adót éves alapon százalékban kell meg állapítani, és azt egész százalékegységre kell felkerekíteni.

éves bevételeinek mintegy 14%-át tette ki a kérdéses időszak folyamán.⁶

(2) Az (1) bekezdés rendelkezéseitől eltérően a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelmen kívül kell hagyni az adóalany olyan tárgyi eszközök teljesítéséből származó bevételeit, amelyet a saját üzleti céljaira használt fel. Figyelmen kívül kell hagyni az eseti ingatlan- és pénzügyi ügyleteket, továbbá a 13. cikk B. részének d) pontja szerinti ügyletekhez kapcsolódó árbevételeket, amennyiben ezek esetiek [...]”

16. A Bíróság először azt vizsgálta, hogy a szóban forgó befektetések a HÉA hatálya alá tartoznak-e. Úgy ítélte meg, hogy azok gazdasági tevékenységnek minősülnek, mivel pénzügyi intézménynek nyújtott olyan szolgáltatásnak tekinthetők, amely kamat fejében meghatározott időre történő pénzkölcsön nyújtásában áll.

2. Az eseti ügylet fogalmának értelmezése

a) A Régie dauphinoise ügyben hozott ítélet

17. Azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy a Régie adóalanyként valósította-e meg e befektetéseket, a Bíróság utalt arra, hogy „az ügyfelektől az ingatlanok kezelése kapcsán átvett pénzeszegek befektetéséből származó kamatoknak valamely házkezelőség által történő megszerzése az adóköteles tevékenység közvetlen, állandó és szükséges részét képezi, így a házkezelőség az ilyen befektetésekor adóalanyként jár el”.⁷

15. A Régie dauphinoise – Cabinet A. Forest SARL (a továbbiakban: Régie) bérbe adott ingatlanok kezelésével foglalkozott a tulajdonosok megbízottjaként és a társasházak képviselőjeként. E minőségében az általa kezelt ingatlanok társtulajdonosaitól előlegeket vett át. Ezen összegeket a saját javára pénzügyi intézményeknél befektette. Az összegek tulajdonosa a számlájára való befizetésüktől kezdődő hatállyal a Régie lett. Az összegek visszafizetésére vonatkozó kötelezettsége fennmaradt, viszont megszerezte a befektetett összegek kamatait, amelyek összege a teljes

18. A Bíróság ezt követően megállapította, hogy a befektetések a hatodik irányelv 13. cikke B részének d) pontja alapján HÉA-mentes tevékenységnek minősülnek.

6 – A fent hivatkozott Régie dauphinoise ügyben hozott ítélet 6. pontja.

7 – Uo. (a 18. pont).

19. Végül a Bíróság állást foglalt arról a kérdésről, hogy e befektetések a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése szerinti „eseti pénzügyi ügyleteknek” minősülnek-e. A 21. és 22. pontban az alábbiakat mondta ki:

hetők a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése szerinti »eseti ügyleteknek«, és azoknak a levonási hányad kiszámításakor történő figyelembe vétele, nem csorbítja a [HÉA]-rendszer semlegességét.”

„E tekintetben szem előtt kell tartani, hogy az eseti pénzügyi ügyleteknek az arányosított adó kiszámításához használt tört nevezőjéből való, a hatodik irányelv 19. cikke szerinti figyelmen kívül hagyása a közös HÉA-rendszer által biztosított tökéletes semlegesség célját szolgálja. [...] ha az adóalany adóköteles tevékenységhez kapcsolódó pénzügyi ügyleteinek valamennyi eredményét figyelembe kellene venni az említett nevezőben – még ha az ilyen eredmények elérése nem, vagy legalábbis csak igen korlátozott mértékben igényli is HÉA-köteles termékek vagy szolgáltatások felhasználását –, az torzítaná a levonható adó számítását.

b) Az EDM-ügyben hozott ítélet

20. A fent hivatkozott EDM-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló eljárás a bányászati ágazatban működő holdingtársaságra vonatkozott, amelynek fő tevékenysége a bányásztársaságok részesedéseinek kezelése, valamint tudományos és műszaki kutatás a bányászatban az ágazatba új cégek alapítása révén történő befektetés céljából.

Emlékeztetni kell azonban arra, hogy az ingatlankezelő cégek befektetései az általuk kezelt ingatlanok társtulajdonosai és bérlői által részükre átadott előlegekből származnak. Ügyfeleik hozzájárulásával ezek a cégek a fenti összegeket saját javukra pénzügyi intézményeknél fektethetik be. Ezért – mint ahogyan arra a Bíróság a jelen ítélet 18. pontjában rámutatott – az e pénzügyi befektetéséből származó kamatok megszerzése az ingatlankezelő cégek adóköteles tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges részét képezi. E befektetések tehát nem minősít-

21. A Bíróság határozott arról a kérdésről, hogy e HÉA-mentes pénzügyi tevékenységeket eseti ügyleteknek lehet-e tekinteni, ha a fő tevékenységből származó bevételnél magasabb bevételt eredményeztek.

22. A Bíróság emlékeztetett arra, hogy a hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdésének célja annak elkerülése, hogy az olyan tevékenységek, amelyek nem, vagy legalábbis csak

igen korlátozott mértékben igénylik HÉA-köteles termékek vagy szolgáltatások felhasználását, torzítják a levonható arányosított adó számítását, és ezáltal annak biztosítása, hogy a közös HÉA-rendszer által biztosított semlegesség célját tiszteletben tartsák.⁸

23. A Bíróság kimondta, hogy a szóban forgó holdingtársaság pénzügyi tevékenységét a hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdésének második mondata szerint „eseti ügyleteknek” kell tekinteni, amennyiben ezek az ügyletek HÉA-köteles termékeknek vagy szolgáltatásoknak csak nagyon korlátozott mértékű felhasználását igénylik.⁹

24. Kifejtette, hogy bár a hatodik irányelv hatálya alá tartozó pénzügyi ügyletekből származó bevételek azt jelezhetik, hogy ezek az ügyletek e rendelkezés értelmében nem tekinthetők „esetinek” az említett rendelkezés értelmében, az a tény, hogy ezen ügyletekből nagyobb bevétel származik, mint az érintett vállalkozás bejelentett főtevékenységéből, önmagában nem elegendő ahhoz, hogy ezek ne minősüljenek eseti ügyleteknek.¹⁰ A Bíróság előzetesen megállapította, hogy a holdingtársaság főtevékenysége csak közép-távon jövedelmező, vagy akár nem jövedelmezőnek is bizonyulhat.¹¹

3. A Nordania Finans és BG Factoring ügyben hozott ítélet

25. A fent hivatkozott Nordania Finans és BG Factoring ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló eljárásban az a kérdés merült fel, hogy az olyan gépjárművek, amelyeket valamely lízingtársaság bérbeadás, majd a lízingszerződés megszűnésekor történő értékesítés céljából szerez be, tárgyi eszközöknek minősülnek-e, vagy sem.

26. A HÉA-köteles lízingtevékenység mellett e vállalkozás HÉA-mentes pénzügyi szolgáltatásokat is nyújtott. Azt kellett tehát meghatározni, hogy a lízingszerződés lejártakor a levonható arányosított adó kiszámításánál a gépjárművek értékesítésének megfelelő bevételt adóköteles tevékenységként kellett-e a számlálóban és a nevezőben figyelembe venni, vagy mint tárgyi eszközök beszerzését ki kellett-e zárni e számításból.

27. A Bíróság kimondta, hogy a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdésében szereplő, az „adóalany által a saját üzleti céljaira felhasznált tárgyi eszközök” fogalmába nem tartoznak bele az olyan gépjárművek, amelyeket valamely lízingtársaság bérbeadás, majd a lízingszerződés megszűnésekor történő értékesítés céljából szerez meg, ha a hivatkozott gépjárművek értékesítése e szerződések értelmében e vállalkozás szokásos gazdasági tevékenysége körébe tartozik.

8 – A fent hivatkozott EDM-ügyben hozott ítélet 75. pontja.

9 – Uo. (a 78. pont).

10 – Uo.

11 – A fent hivatkozott EDM-ügyben hozott ítélet 77. pontja.

B – A nemzeti adószabályozás

28. A HÉA-törvény (momsloven) 6. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az adót azoknak az építési munkálatokat végző adóalanyoknak kell fizetniük, akik saját beruházásban, a saját tulajdonukban álló telken értékesítési céllal épületeket építenek. A törvény 6. cikkének (2) bekezdése kimondja, hogy – az (1) bekezdés alapján HÉA-köteles ingatlanok vonatkozásában – az e célból végzett munka és a felhasznált anyagok egy tekintet alá esnek az ellenérték fejében nyújtott, és ebből következően adóköteles szolgáltatásokkal.

29. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy e rendelkezések célja az egyenlőség biztosítása azon építési vállalkozások, amelyek értékesítési céllal maguk építenek ingatlanokat, és azon építési vállalkozások között, amelyek ugyanilyen céllal harmadik fél vállalkozókkal kötnek építési szerződést, mert a HÉA-törvény 13. cikke (1) bekezdése 9. pontjának megfelelően az ingatlanértékesítés HÉA-mentes tevékenységnek minősül.

30. A levonási jogot illetően a HÉA-törvény 37. cikke kimondja, hogy a HÉA-nyilvántartásba vett vállalkozások az előzetesen felszámított HÉÁ-ra vonatkozó bevallásukban levonhatják az e törvény alapján a vállalkozások által kizárólag az értékesítésekhez felhasznált, nem adómentes termékek és szolgáltatások beszerzéséhez kapcsolódó adót.

31. A vegyes célú beszerzések kapcsán a HÉA-törvény 38. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A [HÉA]-nyilvántartásba vett vállalkozások által a 37. cikk alapján adólevonásra jogosító célra és a vállalkozás egyéb céljára felhasznált termékek és szolgáltatások esetében a levonás az adó azon hányadára vonatkozhat, amely a bejelentésköteles üzleti tevékenységre eső forgalommal arányos. A forgalomról készített bevallásban nem kell figyelembe venni a vállalkozás céljaira használt tárgyi eszközök beszerzésével kapcsolatos kiadásokat. [...] Nem kell figyelembe venni az eseti ingatlanügyletekhez kapcsolódó forgalmat sem. [...]”

II – A ténybeli háttér és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

32. Az NCC Construction Danmark A/S (a továbbiakban: NCC) építési vállalkozást működtet. Építési munkálatokat végez saját beruházásként és más szerződő felek megbízásából. Az ingatlanértékesítés nem tartozik a fő tevékenységei közé, az inkább a HÉA-köteles építési munkákból eredő önálló tevékenység.

33. Az NCC a saját beruházásban végzett kivitelezés után a HÉA-törvény 6. cikke alapján építési HÉA-t fizet, a kivitelezés folyamán ugyanúgy HÉA-t számít fel, mintha az építési munkálatot harmadik személy részére végezné. A saját beruházásban végzett kivitelezés utáni HÉA-fizetési kötelezettség körébe tartoznak az NCC alkalmazottai által az épületen végzett munkálatok, az ahhoz használt valamennyi anyag, valamint a tereprendezés. HÉA-t kell fizetni a hasonló kivitelezéssel rendszerint elérhető nyereség után is.

34. 2002-ben az NCC maga értékesítette a saját beruházásban épített ingatlanait. A 2232 fős teljes munkavállalói létszámból csak nyolc fő foglalkozott az értékesítéssel. Ebben az évben a vállalkozás forgalma közel 4 milliárd DKK (3966 millió DKK) volt. A saját beruházásban épített ingatlanok értékesítéséből 185 millió DKK forgalma származott. Az NCC általános költségeinek, vagyis ügyviteli költségeinek, irodai és könyvvizetési kiadásainak, irodahelyiségekkel kapcsolatos költségeinek az értékesítési részlegre eső része 0,6% volt.

35. Több éven keresztül a nemzeti adóhatóság korlátlan költséglevonási jogot biztosított az építési vállalkozások számára, amely magához az építési tevékenységhez és az értékesítéshez is kapcsolódhatott. Úgy hatá-

roztak, hogy 2002. április 1-jétől az általános költségeket terhelő adót csak részben lehet levonni, mivel az ingatlanértékesítésből származó forgalmat ezt követően HÉA-mentes tevékenységhez kapcsolódó forgalomként kell figyelembe venni.

36. Mivel 2002-ben az ingatlanértékesítésből származó forgalom a teljes forgalom 4,7%-át tette ki (185 millió DKK a 3966 millió DKK-ból), a dán adóhatóság 562 519 DKK fizetésére hívta fel az NCC-t a 2002. második félévére járó HÉA vonatkozásában.

37. Az NCC 2006. február 8-án keresetet nyújtott be e határozat ellen.

38. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az NCC saját beruházásban épített ingatlanait jelenleg egy független társaság értékesíti.

39. A kérdést előterjesztő bíróság előtt a felek a következő érvekre hivatkoztak.

40. Az NCC azt állítja, hogy a saját beruházásában épített ingatlanok értékesítésével kapcsolatos ügyletek „eseti ügyletek” a HÉA-törvény 38. cikke (1) bekezdésének negyedik mondata és a hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdésének második mondata értelmében, mivel a HÉA-köteles termékeknek vagy szolgáltatásoknak csak nagyon korlátozott felhasználásával járnak együtt. Azzal érvelt, hogy a közös termékek vagy szolgáltatások nagyon korlátozott felhasználása a döntő szempont annak meghatározásában, hogy egy ügylet esetinek minősül-e a Bíróságnak a fent hivatkozott EDM-ügyben hozott ítéletben elfogadott álláspontjának megfelelően, és hogy ezen értelmezés alkalmazandó annak biztosítékaként, hogy a levonási rendszer biztosítsa irányában a HÉA teljes semlegességét.

41. A Skatteministeriet (adóügyi minisztérium) vitatja ezen érvelést, és arra hivatkozik, hogy – a fent hivatkozott Régie dauphinoise ügyben és az EDM-ügyben hozott ítéletek fényében – valamely ügylet csak akkor „eseti” a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése értelmében, ha két együttes feltételt teljesít, nevezetesen egyrészt nem képezi az adóalany gazdasági tevékenységének részét, sem közvetlen, állandó és szükséges részként nem kapcsolódik hozzá, másrészt pedig a közös termékeknek vagy szolgáltatásoknak csak rendkívül korlátozott felhasználását igényli.

42. Kifejti, hogy a fent hivatkozott EDM-ügyben hozott ítéletben az első feltétel teljesült, így a Bíróság a második kérdést vizsgálta, azonban ez a megközelítés nem jelentheti azt, hogy a fent hivatkozott Régie dauphinoise ügyben hozott ítélet ettől kezdve érvénytelen lenne.

43. A Skatteministeriet azt állítja, hogy a saját beruházásban épített ingatlanoknak az NCC által történő értékesítése az utóbbi építési tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges részét képezi. Továbbá utal arra, hogy mesterséges lenne az értékesítési szakaszt önmagában vizsgálni, mert az ingatlanértékesítéshez kapcsolódó forgalom az építési tevékenység egészéből is ered.

44. Ezen érvekre figyelemmel az Østre Landsret az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [...] hatodik irányelv 19. cikke (2) bekezdésének második mondatában szereplő »eseti ingatlanügyletek« kifejezést, hogy az kiterjed a HÉA-alany építési vállalkozásnak a vállalkozás saját beruházásában épített ingatlan későbbi értékesítésével kapcsolatos tevékenységeire is, mint továbbértékesítési célú, teljes mértékben HÉA-köteles tevékenységekre?

2) Az 1. kérdésre adott válasz szempontjából van-e jelentősége annak, hogy a külön vizsgált értékesítési tevékenységek milyen mértékben igénylik HÉA-köteles termékek vagy szolgáltatások felhasználását?

3) Összhangban áll-e a HÉA-semlegesség elvével, ha valamely építési vállalkozás, amely a szóban forgó tagállamnak – a hatodik HÉA-irányelv 5. cikkének (7) bekezdésén és 6. cikkének (3) bekezdésén alapuló – jogszabályai alapján a későbbi értékesítés céljával saját beruházásban végzett építkezésekkel kapcsolatos belső szolgáltatásnyújtásai után köteles HÉÁ-t fizetni, csak részleges HÉA-levonási joggal rendelkezik az építési tevékenységgel kapcsolatos általános költségek vonatkozásában, tekintettel arra, hogy az ingatlan későbbi értékesítése az adott tagállamnak a [...] hatodik irányelv F. melléklete 16. pontjával összefüggésben értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének b) pontján alapuló HÉA-jogszabályai alapján adómentes?”

III – Elemzés

45. A kérdést előterjesztő bíróság három előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdése szorosan összekapcsolódik. Az első két kérdés ugyanis arra irányul, hogy az NCC által saját beruházásban épített ingatlan értékesítése a hatodik HÉA-irányelv 19. cikkének (2) bekezdése értelmében „eseti ingatlan-ügylet”-e, és adott esetben ezen értékelés meghatározó szempontja-e a HÉA-köteles termékeknek vagy szolgáltatásoknak a külön vett értékesítési tevékenységhez felhasznált része. A harmadik kérdés a semlegesség elvének az előző kérdésre adandó válasza gyakorolt hatására vonatkozik.

46. E három kérdés mindegyike annak meghatározására irányul, hogy az NCC ingatlanértékesítéséből eredő forgalom kizárható-e a levonható arányosított adó kiszámítására szolgáló tört nevezőjéből. Következésképpen azt javaslom a Bíróságnak, hogy azokat együtt vizsgálja, és a következő módon értse. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy a hatodik HÉA-irányelv 19. cikkének (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a valamely építési vállalkozás által saját beruházásban épített ingatlanok értékesítése – ha az ingatlanépítés HÉA-köteles, és ez utóbbiak értékesítése HÉA-mentes – „eseti ügyletnek” minősülhet-e e rendelkezés értelmében, és adott esetben erre milyen feltételekkel kerülhet sor.

47. E kérdés vizsgálata előtt meg kell jegyezni, hogy a dán jogszabály, mivel előírja az új ingatlanok értékesítésének HÉA-mentességét, és az építési vállalkozás által saját beruházásban történő ingatlanépítést HÉA-kötelessé teszi, összhangban van a hatodik irányelvvel.

48. Ami először is az új ingatlanok értékesítésének HÉA-mentességét illeti, az a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének b) pontjából ered, amelynek értelmében a tagállamok az 1978. január 1-jével kezdődő öt éves átmeneti időszak alatt az F. mellékletben felsorolt tevékenységeket az érintett tagállamban fennálló feltételek mellett továbbra is mentesíthetik.

49. A 28. cikk (3) bekezdésének b) pontjában említett tevékenységek jegyzéke címet viselő F melléklet 16. pontjában a „4. cikk (3) bekezdésében megjelölt épületekkel és ingatlanokkal kapcsolatos értékesítéseket” idézi, tehát ez utóbbi rendelkezés értelmében épületek, illetve épületrészek és a hozzá tartozó telkek első használatbavétel előtti értékesítését.¹²

50. A dán kormány ezenkívül kifejti, hogy az említett mentesség a belső jogban a hatodik irányelv hatálybalépése előtt is fennállt, és a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a nemzeti jogszabály e tekintetben összhangban van a hatodik irányelv F. mellékletének 16. pontjával összefüggésben értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének b) pontjával.

51. Ami a valamely építési vállalkozás által saját beruházásban épített ingatlan adóztatását illeti, annak alapja a hatodik irányelv 5. cikkének (7) bekezdése és 6. cikkének (3) bekezdése, amelyek az adóalany által üzleti célra felhasznált termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást az adóköteles tevékenységgel azonos elbírálásban részesítik.

52. Így a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja kimondja, hogy a tagállamok az ellenérték ellenében történő értékesítéssel azonos elbírálás alá vonhatják az adóalany által üzletvitele keretében előállított, össze-

állított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott termékek üzleti célra történő felhasználását, amennyiben ezen termék valamely másik adóalanytól történő beszerzése utáni előzetesen felszámított HÉA nem lenne teljesen vagy részben levonható.

53. Ugyanígy a hatodik irányelv 6. cikkének (3) bekezdése kimondja, hogy bizonyos körülmények között a tagállamok az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatással azonos elbírálásban részesíthetik az adóalany saját vállalkozása részére nyújtott szolgáltatását, amennyiben e szolgáltatásnyújtás után az előzetesen felszámított HÉA nem lett volna teljes mértékben levonható abban az esetben, ha azt egy másik adóalany végezte volna.

54. A kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés elemzésének tehát abból az előfeltevésből kell kiindulnia, amely szerint a nemzeti jogszabály, mivel előírja az új ingatlanok értékesítésének HÉA-mentességét, és az építési vállalkozás által saját beruházásban végzett ingatlanépítést HÉA-kötelessé teszi, összhangban van a közösségi HÉA-rendszerrel.

55. Az NCC azt állítja, hogy a saját beruházásban épített ingatlanainak értékesítését eseti ügyleteknek kell tekinteni a következő okok miatt.

12 – Az új ingatlanok értékesítésére vonatkozó mentesítési lehetőséget a 2006/112/EK irányelv 371. cikke és X. melléklete B. részének 9. pontja meghosszabbította.

56. Ezen értékesítések nem képezik fő tevékenységének részét, és nem is minősülnek vállalkozási tevékenysége elkülönült területeinek. Az említett értékesítések közvetlenül az adóköteles építési tevékenységeiből erednek, és eseti és másodlagos jellegűek a vállalkozás teljes forgalmához képest (185 millió DKK a főtevékenységből eredő 3966 millió DKK-hoz viszonyítva).

57. Ezenkívül és mindenekelőtt torzítaná a levonható adó számítását, ha az ingatlanértékesítésből származó forgalmat figyelembe vennék, mert a vállalkozás általános költségeinek az értékesítési részlegre eső része 2002-ben csak 0,6%-ot tett ki. Amint azt a Bíróság a fent hivatkozott Régie dauphinoise ügyben hozott ítélet 21. pontjában és a fent hivatkozott EDM-ügyben hozott ítélet 76. pontjában megállapította, torzítaná a levonható adó számítását, ha az adóalany adóköteles tevékenységhez kapcsolódó pénzügyi ügyleteinek valamennyi eredményét figyelembe kellene venni a levonható arányosított adó kiszámítására szolgáló nevezőben, különösen, ha az ilyen eredmények nem, vagy legalábbis csak igen korlátozott mértékben igénylik HÉA-köteles termékek vagy szolgáltatások felhasználását.

58. Végül az NCC arra hivatkozik, hogy a Bíróság folyamatosan emlékeztetett arra, hogy a közös HÉA-rendszer célja a tökéletes semlegesség tiszteletben tartásának biztosítása, függetlenül a vállalkozás céljaitól vagy eredményeitől. Márpedig a szóban forgó dán HÉA-szabályok eltérnek a hatodik irányelv ezen alapelvétől azáltal, hogy egy és azonos ügyletet két külön ügyletté bontanak, először a munkálatok kivitelezésétől függően fokoza-

tosan adóztatott építésre, másodszor pedig a HÉA-mentes értékesítésre.

59. Az ingatlanértékesítés forgalmának 2002. április 1-jétől történő figyelembe vétele tehát ellentétes a semlegesség elvével, mert egy és azonos ügylet kétféle bontásával azt eredményezi, hogy nem mentesíti teljesen a HÉA-alanyt az általa saját beruházásban végzett ingatlanépítés keretében megfizetett adó alól.

60. Véleményem szerint az NCC álláspontja nem fogadható el, mivel az e vállalkozás által saját beruházásban épített ingatlanok értékesítése és azok építése az adóalany által szokásosan teljesített egyetlen ügyletből ered.

61. Ez az elemzés a hatodik irányelv 17. és 19. cikkében előírt levonási rendszeren, valamint a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdésében említett „eseti ügyletek” fogalmára vonatkozó ítélkezési gyakorlaton alapul.

62. E fogalmat a hatodik irányelv nem határozza meg. Az említett irányelv a tagállamok jogára sem utal a jelentésének és hatályának meghatározása érdekében. E fogalmat tehát

a jogi környezete és céljai fényében kell értelmezni.¹³

63. Kétségtelen, hogy a hatodik irányelv által előírt levonási rendszer célja a HÉA-alany teljes mentesítése az általa adóköteles ügyleteihez felhasznált termékeket és szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adó alól¹⁴. Az is világos, hogy ha az adóalany egyidejűleg végez adóköteles és adómentes tevékenységeket, a HÉA levonása – a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének megfelelően – csak a HÉA-nak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető. Így a hatodik irányelv 19. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy az eszközbeszerzéseket és szolgáltatásokat terhelő levonható arányosított HÉA egy tört eredménye, amely a számlálóban az adóköteles ügyletekhez kapcsolódó forgalmat, a nevezőben pedig a teljes forgalmat tartalmazza.

64. E rendelkezésekkel a közösségi jogalkotó a fentiek alapján vélemezte, hogy ezen termékeknek és szolgáltatásoknak az adóalany által a levonásra jogosító adóköteles tevékenységekhez történő felhasználása és a levonásra nem jogosító adómentes tevékenysé-

gekhez történő felhasználása arányos a rájuk eső forgalommal.

65. A hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése annak előírásával, hogy figyelmen kívül kell hagyni az eseti ingatlan- és pénzügyi ügyletekből, valamint a tárgyi eszközök értékesítéséből származó bevételeket, azon összegek kizárását célozza, amelyek nem tükrözik a HÉA-köteles eszközök és szolgáltatások felhasználását, és amelyek ebből következően torzítanak a levonható arányosított adó számításának eredményét.

66. E cél világosan kifejtésre került az Európai Közösségek Bizottsága által az Európai Unió Tanácsának 1973. június 29-én előterjesztett, a hatodik tanácsi irányelvről szóló javaslat indokolásában.¹⁵ Következtesen szerepelt a fent hivatkozott Régie dauphinoise ügyben hozott ítéletben¹⁶, a fent hivatkozott EDM-ügyben hozott ítéletben¹⁷, valamint a fent hivatkozott Nordania Finans és BG Factoring ügyben hozott ítéletben¹⁸. Ennek megfelelően a Bíróság szerint, ha az adóalany adóköteles

13 – A fent hivatkozott Nordania Finans és BG Factoring ügyben hozott ítélet 18. pontja.

14 – A C-333/91. sz. Sofitam-ügyben 1993. június 22-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-3513. o.) 10. pontja, valamint a fent hivatkozott Nordania Finans és BG Factoring ügyben hozott ítélet 19. pontja. Lásd a közelmúltban a C-74/08. sz. PARAT-ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-3459. o.) 17. pontját.

15 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat (*Európai Közösségek Hírlevele*, kiegészítés 11/73.). E javaslatban a 19. cikk (2) bekezdésének indokolása a következő volt:

„Az e bekezdésben említett ügyleteket azért kell kizárni az arányosított adó kiszámításából, hogy ne torzíthassák annak valódi értelmét, amennyiben azok nem tükrözik az adóalany üzleti tevékenységét. Ez az eset áll elő a tárgyi eszközök olyan értékesítése és olyan ingatlan- vagy pénzügyi ügyletek esetén, amelyekre csak eseti jelleggel kerül sor, tehát a vállalkozás teljes árbevételeéhez képest csak másodlagos vagy véletlenszerű szerepük van. Ezen ügyletek azonban csak abban az esetben kizártak, ha nem tartoznak az adóalany szokásos gazdasági tevékenysége körébe”.

16 – A 21. pont.

17 – A 75. és 76. pont.

18 – A 23. pont.

tevékenységhez kapcsolódó pénzügyi ügyleteinek valamennyi eredményét figyelembe kellene venni a hányad kiszámítására szolgáló tört nevezőjében – még ha az ilyen eredmények nem is, vagy legalábbis csak igen korlátozott mértékben is igénylik HÉA-köteles termékek vagy szolgáltatások felhasználását – az torzítaná a levonható adó számítását.

67. A pénzügyi ügyletekre, vagy a tárgyi eszközök fogalmára vonatkozó ügyekben kialakult fenti elemzés kétségtelenül az ingatlanértékesítést érintő jelen ügyre is átültethető.

68. Az előző megfontolásokból és a fent hivatkozott Régie dauphinoise ügyben, az EDM-ügyben, valamint a Nordania Finans és BG Factoring ügyben hozott ítéletből több tanulság vonható le a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdésében említett „eseti ügylet” fogalmának értelmét és hatályát illetően.

69. Az első szerint e fogalmat elsősorban olyan konkrét ügyletekre kell alkalmazni, amelyek nem tartoznak a vállalkozás szokásos tevékenységéhez. Ily módon a valamely vállalkozás által már nem használt ingatlan értékesítése jelentős összegű forgalmat eredményezhet, holott ezen ügylethez csupán néhány telefonhívásra volt szükség. Ebben az esetben az ügylet rendkívüli vagy kivételes jellege teszi lehetővé annak vélelmezését, hogy az a hatodik irányelv 19. cikkének

(2) bekezdése értelmében vett „eseti ügylet” fogalmába tartozik.

70. Fordított esetben valamely adómentes ügylet szokásos jellege annak vélelmezését teszi lehetővé, hogy nem e rendelkezés értelmében vett „eseti ügyletről” van szó.¹⁹ E vélelem ugyanakkor nem megdönthetetlen.

71. A fentiekből levonható második tanulság ugyanis az, hogy valamely ügylet szokásos jellege nem feltétlenül zárja ki, hogy az „eseti” ügyletnek minősülhessen. Ennek megfelelően a fent hivatkozott EDM-ügyben hozott ítéletben a Bíróság elismerte, hogy ez a helyzet állhat fenn valamely bányászati holdingtársaság rendszeres pénzbefektetései és kölcsönnyújtásai esetében. Noha e pénzügyi tevékenységek rendszeres jellegűek voltak, a Bíróság kimondta, hogy „eseti ügyleteknek” minősülhetnek a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése értelmében, feltéve hogy a HÉA-köteles termékeknek vagy szolgáltatásoknak csak nagyon korlátozott mértékű felhasználását igénylik.

72. Az a lehetőség azonban, hogy az adóalany szokásos tevékenysége e rendelkezés értelmében „esetinek” minősüljön, egy olyan előzetes feltételtől függ, amelyre a Bíróság nem hívta fel egyértelműen a figyelmet a fent hivatkozott EDM-ügyben hozott ítéletben, de

19 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Nordania Finans és BG Factoring ügyben hozott ítéletet.

amely kifejezetten következik a fent hivatkozott Régie dauphinoise ügyben hozott ítéletből, és amely a közösségi levonási rendszert figyelembe véve logikusan alkalmazandó.

HÉA-kötelesek legyenek. Következésképpen a levonáshoz való jog magában foglalja, hogy az adóalany számára HÉA-köteles termékeket és szolgáltatásokat az adóalany adóköteles tevékenységéhez használta fel.

73. Az ítélkezési gyakorlatból levonható harmadik tanulság ugyanis az, hogy az adómentes tevékenységnek, ahhoz, hogy azt eseti ügyletnek lehessen tekinteni, az adóköteles tevékenység nem képezheti közvetlen, állandó és szükséges részét. Ahogyan arra a dán kormány és a Bizottság rámutat, valamely adómentes tevékenységet nem lehet „eseti ügyletnek” tekinteni a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése értelmében, ha az adóköteles tevékenységgel ilyen kapcsolatban van.

76. Ha az adóalany adóköteles és adómentes tevékenységekhez egyidejűleg használ fel termékeket és szolgáltatásokat, a levonható hányad szabályát kell alkalmazni, amelynek alapján az adólevonási jog arányos az adóköteles ügyletek forgalmával. E levonási jog tehát azon a vélelmen alapul, amely szerint az adóalany a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles és adómentes tevékenységéhez is felhasználja, az e tevékenységekből eredő forgalom arányában.

74. E feltétel a fent hivatkozott Régie dauphinoise ügyben hozott ítéletben, a házkezelőség által az ügyfelektől az ingatlanok kezelése kapcsán átvett pénzeszegek befektetése kapcsán került kifejtésre.²⁰

77. A hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi ez utóbbi vélelem figyelmen kívül hagyását, ha az adómentes tevékenység a vegyes célból felhasznált termékeknek és szolgáltatásoknak csak nagyon korlátozott felhasználásával jár.

75. A hatodik irányelv által meghatározott levonási rendszert figyelembe véve e feltétel előírása logikusnak tűnik. E rendszer azon az elven alapul, amely szerint az adóalany által a gazdasági tevékenységei keretében megfizetett HÉA alóli mentességhez való jognak az a feltétele, hogy e tevékenységek maguk is

78. Ezen eltérés alkalmazása következtésképpen feltételezi, hogy az adómentes tevékenységet meg lehet különböztetni az adóköteles tevékenységtől. Más szavakkal, magában foglalja, hogy az adómentes ügyletekhez szükséges termékek és szolgáltatások felhasználására eső rész azonosítható. Ha az adómentes tevékenység szorosan kapcsolódik az adóköteles tevékenységhez, vagy fedi azt, a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekez-

20 – Emlékeztetek arra, hogy a Bíróság úgy ítélte meg, hogy ha e tevékenység az ingatlankezelő cégek adóköteles tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges részét képezi, nem lehet szó eseti ügyletről (a fent hivatkozott Régie dauphinoise ügyben hozott ítélet 22. pontja).

désben előírt eltérés nem alkalmazható, mert az egyes tevékenységekhez nem lehet a vegyes célból felhasznált termékek és szolgáltatások meghatározott részét hozzárendelni.

79. Ebben az esetben a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdésben és 19. cikkének (1) bekezdésben kimondott levonási hányadot megalapozó vélelem következképpen megdönthetetlen. Más szavakkal, az adómentes tevékenységből származó forgalmat nem lehet kizárni a levonási hányad kiszámításából, mert természetéből adódóan e tevékenység nem jár vegyes célú termékek és szolgáltatások nagyon korlátozott felhasználásával.

80. Ennek megfelelően a fent hivatkozott Régie dauphinoise ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló eljárásban a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a pénzeszközöknek a házkezelőség által történő befektetése közvetlen, állandó és szükséges kapcsolatot mutatott az adóköteles ingatlankezelési tevékenységgel, mert a házkezelőség által rendszeresen befektetett tőke közvetlenül e kezelési tevékenységből származott. Előlegekről volt szó ugyanis, amelyeket az általa kezelt ingatlanok tulajdonosaitól vett át. Ráadásul e befektetések szükségesnek tűnhettek, mivel alappal lehet azt gondolni, hogy nélkülözhetetlenek voltak az házkezelőség tevékenységének pénzügyi egyensúlyához.

81. Ezzel ellentétben a fent hivatkozott EDM-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló eljárásban a Bíróság, anélkül hogy kifejezetten

kimondta volna, úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó holdingtársaság pénzügyi tevékenysége nem minősült az adóköteles tevékenysége közvetlen, állandó és szükséges részének, mivel az e holdingtársaság által pénzügyi intézményeknél vagy kölcsönök formájában befektetett pénzeszközök nem az adóköteles tevékenységből származtak, hanem azt saját pénzeszközei képezték.²¹

82. A Bíróság által a fent hivatkozott Régie dauphinoise ügyben hozott ítéletben kialakított szabály *a fortiori* alkalmazandó abban az esetben, ha – mint a jelen ügyben – az adómentes tevékenység és az adóköteles tevékenység ugyanabból az ügyletből ered. Ilyen helyzetben mesterséges különbségtétel lenne kizárni az adómentes tevékenységből származó forgalmat, mert ugyanazon ügylet mutatja egymást követően az adólevonásra jogosító adóköteles ügylet jellemzőjét és adólevonásra nem jogosító adómentes tevékenység jellemzőjét.

83. Amint azt az NCC maga is kifejtette, a HÉA-mentes ingatlanértékesítés és a HÉA-mentes ingatlanépítés ugyanabból a gazdasági ügyletből ered, mivel az ingatlanokat az NCC építési értékesítés céljából. A dán kormány állításának megfelelően tehát mesterséges lenne az NCC által saját beruházásban

21 – Ugyanigy a Bíróság a C-142/99. sz., Floridienne és Berginvest ügyben 2000. november 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-9567. o.) 29. pontjában úgy ítélte meg, hogy egy holdingtársaság által azon leányvállalatoknak nyújtott kölcsön, amelyeknek igazgatási, könyvelési, informatikai és általános kezelési szolgáltatásokat nyújt, nem tartozik a HÉA hatálya alá, mivel e szolgáltatások közvetlen, állandó és szükséges részéről van szó, és mivel e kölcsönök sem szükség szerűen, sem közvetlenül nem kapcsolódnak az így nyújtott szolgáltatásokhoz.

épített ingatlanok értékesítéséből származó forgalmat kizárólag az értékesítési szolgáltatáshoz kapcsolni, mivel e forgalom részben a HÉA-köteles építési tevékenységből ered.

84. Kétségtelen, ahogyan az NCC helyesen ki is emeli, hogy ezen elemzés eredményeként csökken a közös költségeket terhelő, levonható HÉA, míg az e társaság által saját beruházásban végzett ingatlanépítés adóköteles tevékenységnek minősül. Mindazonáltal az a véleményem, hogy e helyzet a közösségi HÉA-rendszer jelen állapotában nem ellentétes a semlegesség elvével.

85. Kétségtelen, hogy ezen elv magában foglalja, hogy az adóalany teljes egészében levonhatja az adóköteles tevékenysége végzéséhez megszerzett termékeket és szolgáltatásokat terhelő HÉA-t.²² Az sem vitatott, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonási jog – a HÉA mechanizmusának szerves részeként – a közös HÉA-rendszer egyik alapelvét képezi, és elvben nem korlátozható.²³

86. Mindazonáltal, amint arra a Bizottság helyesen rámutatott, ezen elvnek nincs

jogszabály feletti értéke. Ezen elvet a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése általános jelleggel mondja ki, és azt hatodik irányelvben kifejezetten előírt esetekben lehet korlátozni vagy attól eltérni²⁴. A semlegesség elve és a levonási jog tehát nem eredményezheti azt, hogy a hatodik irányelv ilyen eltérést engedő rendelkezését átültető nemzeti jogi rendelkezést figyelmen kívül hagyják, vagy alkalmazhatatlannak nyilvánítsák.

87. Ahogyan azt már korábban láthattuk, a HÉA-törvény rendelkezései, minthogy az NCC-hez hasonló társaság által, saját beruházásban épített új ingatlan értékesítését adómentessé, míg az ingatlanépítést HÉA-kötelessé teszik, összhangban vannak a hatodik irányelvvvel. Továbbá e jogszabály az NCC-re vonatkozóan pontosan ugyanazon következményekkel jár, amelyeket a nemzeti jogalkotó el kívánt érni, azaz azon építési vállalkozásokat, amelyek az általuk épített ingatlanokat értékesítik, azonos elbírálásban részesíti azon ingatlanértékesítőikkel, akiknek az építést harmadik vállalkozásokra kell bízniuk.

88. Az említett jogszabálynak az NCC által kifogásolt hatásai tehát a semlegesség elvétől való azon eltérési lehetőségekből erednek,

22 – A fent hivatkozott Nordania Finans és BG Factoring ügyben hozott ítélet 19. pontja.

23 – A C-25/07. sz. Sosnowska-ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-5129. o.) 14. és 15. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint a fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítélet 15. pontja.

24 – A fent hivatkozott PARAT Automotive Cabrio ügyben hozott ítélet 18. pontja.

amelyeket a hatodik irányelv kifejezetten előírt, és amelyeket e rendelkezések alapján a dán kormány is alkalmazni kívánt.

vegyék a hatodik irányelv 19. cikkében meghatározott tört nevezőjében.

89. Ezért azon a véleményen vagyok, hogy a hatodik irányelv jelenlegi állapotában a HÉA-semlegesség elvével nem ellentétes az, hogy az NCC ingatlanértékesítéséből származó forgalmat – adómentes tevékenységből eredő forgalomként – figyelembe

90. A fenti megfontolások fényében azt javaslom a Bíróságnak, hogy mondja ki, hogy a hatodik irányelv 19. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a valamely építési vállalkozás által saját beruházásban épített ingatlanok értékesítése – ha az ingatlanok építése HÉA-köteles, és későbbi értékesítésük HÉA-mentes – nem minősülhet „eseti ügyletnek” e rendelkezés értelmében, mivel ezen értékesítés a jelen ügyhöz hasonlóan az építési tevékenység közvetlen, állandó és szükséges részét képezi.

IV – Véggöveztetések

91. A megelőző megfontolásokra tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy az Østre Landsret által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 19. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a valamely építési vállalkozás által saját beruházásban épített ingatlanok értékesítése – ha ezen ingatlanok építése HÉA-köteles, és későbbi értékesítésük HÉA-mentes – nem minősülhet „eseti ügyletnek” e rendelkezés értelmében, mivel ezen értékesítés a jelen ügyhöz hasonlóan az építési tevékenység közvetlen, állandó és szükséges részét képezi.