

CHRISTINE STIX-HACKL

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. szeptember 15.¹

I – Bevezető megjegyzések

II – Jogi háttér

A – A hatodik irányelv

1. A jelen eljárásban a finn Korkein Hallinto-oikeus a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv² (a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezésére kéri a Bíróságot, mégpedig az adólevonásnak a tárgyi eszközök – a jelen esetben ingatlanok – tekintetében történő módosítására vonatkozóan.

3. Az 5. cikk (6) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

2. A fő kérdés lényegében az, hogy a hatodik irányelv alapján a tárgyi eszközök után biztosítani kell-e az adólevonás módosítását abban az esetben, ha az ingatlant kezdetben adómentes tevékenységhez, a későbbiekben pedig adóköteles tevékenységhez használják.

„(6) Az ellenérték fejében történő teljesítéssel egy tekintet alá tartozik, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, vagy ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki, ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót teljesen vagy részben levonták [helyesen: az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljesen vagy részben levonható volt]. Az üzleti célú termékmintákra vagy kis értékű ajándékokra azonban ez nem vonatkozik.”

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-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.)

4. A „Szolgáltatásnyújtás” című 6. cikk többek között a következőképpen rendelkezik:

„(2) Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes vagy részleges levonására jogosítanak [helyesen: amennyiben ezen eszközök után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljesen vagy részben levonható];

b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.”

5. Az „Adómentességek belföldön” című 13. cikk többek között a következőket írja elő:

„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 adókiátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

b) az ingatlanok lízingje és bérbeadása [helyesen: bérbe- és haszonbérbe adása]

[...]

C. Választási lehetőségek

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

a) ingatlanok lízingje és bérbeadása [helyesen: bérbe- és haszonbérbe adása] [...]

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

6. „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” című 17. cikk többek között a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

(6) A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépésétől számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezik a hozzáadottérték-adó levonásának joga. Az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadás esetén, mint a luxuskiadások,

szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni.

A fent említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel.”

7. „Az adólevonások módosítása” című 20. cikk többek között a következőket írja elő:

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

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

b) azon tényezők, amelyeket az adólevonás meghatározása során figyelembe vettek, a bevallás benyújtása után megváltoztak, különös tekintettel a meghíúsult vásárlások vagy kedvezmények esetén; a módosítást nem lehet elvégezni az olyan ügyleteknél, amelynél nem történt fizetés vagy részleges fizetés történt, amely-

nél a dolog megsemmisült, vagy amely-nél megfelelően bizonyították vagy igazolták, hogy azt elvesztették vagy ellopták, valamint az 5. cikk (6) bekezdése szerinti, kis értékű ajándékok és termékminták esetén. A tagállamok azonban megkövetelhetik a módosítást olyan ügyletek esetén, amelyek megfizetése nem vagy csak részben történt meg, valamint lopás esetén.

(5) Ha valamely tagállamban a (2) és a (3) bekezdés alkalmazásának gyakorlati következményei jelentéktelennek bizonyulnak, a tagállam a 29. cikk szerinti konzultáció fenntartásával az érintett tagállamon belüli összes adózási következmény és a fölösleges igazgatási munkák elkerülése érdekében lemondhat ezen bekezdések alkalmazásáról, feltéve, hogy ez nem vezet a verseny torzulásához.”³

(2) A tárgyi eszközök esetén olyan módosítás történik, amely öt éves 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 beszerezték vagy előállították.

Az előző albekezdéstől eltérően a tagállamok a módosítás alapjára megállapíthatnak egy olyan időszakot, amely öt teljes évből áll, és amely az eszközök első használatbavételével kezdődik.

A tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében a módosítási időszakot öt évtől tíz évre lehet növelni

[...]

B – A nemzeti jog

8. Az irányelvet Finnországban a hozzáadottérték-adóról szóló finn törvénnyel, az Arvonlisäverolakival (a továbbiakban: AVL) ültették át. Az ingatlanok átruházására vonatkozó adójogi szabályokat az AVL 27–30. cikke tartalmazza. Az AVL 27. cikkének első bekezdése szerint adómentes az ingatlantulajdon átruházása, valamint az ingatlan⁴ bérbe- és hasznóbérbe adása, az ingatlanra vonatkozó szolgalmi jog alapítása vagy más hasonló jog biztosítása. Ettől eltérve az AVL 30. cikke előírja, hogy az adóalany kérheti, hogy az ingatlan bérbeadása adóköteles legyen.

3 – Megjegyzés a hatodik irányelv 20. cikkére vonatkozóan: az épületek tekintetében a módosítási időszak 20 évre történő kiterjesztését csak a 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében új egyszerűsítési intézkedések bevezetéséről – bizonyos adómentességek alkalmazási köre és azok végrehajtásával kapcsolatos gyakorlati intézkedésekről szóló, 1995. április 10-i 95/77/EK tanácsi irányelv (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) vezette be. Ezt megelőzően a hatodik irányelv csak tíz évet írt elő.

4 – Az AVL 28. cikkének (1) bekezdése szerint az ingatlan a földfelszín körülhatárolt része, épület, vagy tartós építmény, illetve annak része.

9. Az AVL 106. cikke szerint az építési szolgáltatásokhoz kapcsolódó adólevonási jog tekintetében az az ingatlantulajdonos, aki a 30. cikknek megfelelően az adózást választotta, az adókötelezettség iránti kérelem benyújtásának időpontját megelőzően az általa az ingatlan adóköteles bérbeadása érdekében beszerzett eszközök, illetve igénybe vett szolgáltatások tekintetében adólevonási jogot gyakorolhat. Ennek feltétele, hogy az ingatlantulajdonos az adókötelezettség iránti kérelmet az ingatlan használatbavételétől számított hat hónapon belül nyújtsa be. E rendelkezés szerinti adólevonási jog csak az új építésű ingatlanokra, valamint az ingatlan alapvető átalakítására vonatkozik.

10. Az AVL szerint az ingatlan szerzése, új építése vagy alapvető átalakítási munkálatai utáni adólevonásnak az adóalany javára történő módosítása nem lehetséges, és ez az olyan esetekre is érvényes, mint amilyen a jelen ügyben felmerült, amelyekben az adókötelezettség iránti kérelmet az említett időpont után nyújtották be, és az ingatlant kezdetben adómentes tevékenységhez, majd a későbbiekben adóköteles tevékenységhez használták.

III – A tényállás, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11. Uusikaupunki városa (a továbbiakban: Uusikaupunki) felújította a tulajdonában álló házát, és részben 1995. június 1-jétől, részben 1995. szeptember 1-jétől bérbe adta a

finn állam számára. A város továbbá 1995. augusztus 31-től bérbe adott az általa saját használatra épített ipari csarnokot valamely hozzáadottértékadó-köteles vállalkozás számára.

12. Uusikaupunki a délnyugat-finnországi regionális adóhatóságtól kérte, hogy az AVL 30. cikke szerint ezen ügyletekre vonatkozóan HÉA-köteles lehessen. Az adóhatóság az adókötelezettség kezdeteként a kérelem benyújtásának időpontját, 1996. április 4-ét vette nyilvántartásba, mivel a kérelmet az ingatlanoknak az építési munkálatok befejezését követő használatbavételétől számított több mint hat hónap után nyújtották be.

13. Az 1998. szeptember 8-i és a 2000. március 30-i két kérelmében Uusikaupunki a hatodik irányelv 20. cikke alapján kérte az adóhatóságtól az 1996-os, 1997-es, 1998-as és 1999-es elszámolási időszakokra vonatkozó felújítási és építési költségekben foglalt hozzáadottérték-adó visszatérítését. A kérelmezett összeg 1 651 653 FIM, valamint a jogszabályi alapkamat volt.

14. A regionális adóhatóság 2000. május 3-i határozatában elutasította Uusikaupunki kérelmeit azzal az indokolással, hogy az adólevonás a hatodik irányelv 20. cikke szerint nem lehetséges. Az az ingatlantulaj-

donos, aki az AVL 30. cikke alapján az adózást választotta, az AVL 106. cikke értelmében az olyan szolgáltatások vagy áruk után, amelyeket a bérbeadásra vonatkozó adókötelezettség iránti kérelem benyújtását megelőzően vett igénybe vagy szerzett, csak abban az esetben gyakorolhatja az adólevonás jogát, illetve csak abban az esetben vonhatja le azt az adót, amelyet a saját maga által e cél érdekében végzett építési munkálatok után megfizetett, ha az adókötelezettség iránti kérelmet az ingatlan használatbavételétől számított hat hónapon belül nyújtotta be.

15. Uusikaupunki keresetet indított Helsinki közigazgatási bírósága, a Hallinto-oikeus előtt a regionális adóhatóság határozata ellen, amelyet a bíróság elutasított. Az elutasító ítélet ellen Uusikaupunki a finn közigazgatási bírósághoz, a Korkein Hallinto-oikeushoz fellebbezést nyújtott be.

16. A jelen eljárásban a Korkein Hallinto-oikeus által előadottak alapján elsősorban az a kérdés, hogy az AVL-nek azon rendelkezései, amelyek az ingatlan használati jogának átruházására vonatkozó adókötelezettség iránti kérelmet érintik, sértik-e a hatodik irányelvnek az adólevonásra vonatkozó rendelkezéseit. A jelen ügynek a kérdést előterjesztő bíróság által történő elbírálásához szükséges a hatodik irányelvnek, és különösen az adólevonás módosítására vonatkozó 20. cikkének az értelmezése. A kérdést

előterjesztő bíróság szerint kétségtelen, hogy Uusikaupunki a szóban forgó felújítási és építési munkákkal kapcsolatban végzett beszerzései során adóalanyként járt el, és e beszerzésekre a város gazdasági tevékenységeinek keretében került sor.

17. Ilyen körülmények között a Korkein hallinto-oikeus 2004. április 16-i, a Bíróság Hivatalához 2004. április 16-án érkezett végzésével az előtte folyamatban lévő ügyben a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatal céljából az Európai Közösségek Bírósága elé:

1. „A 77/388/EGK irányelv 20. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a tagállam – amennyiben e cikk (5) bekezdéséből más nem következik – köteles az adólevonásokra vonatkozó módosítást előírni a tárgyi eszközök tekintetében?
2. Az irányelv 20. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az e cikkben említett, az adólevonásokra vonatkozó módosítást alkalmazni kell abban az esetben is, ha a tárgyi eszköz – az adott esetben ingatlan – először adómentes tevékenységre szolgált, ahol az adólevonás eredetileg teljesen kizárt volt, és csak később, a módosítási időszak alatt használták azt adóköteles tevékenységhez?

3. Az irányelv 13. cikke C. részének második bekezdését lehet-e úgy értelmezni, hogy a tagállamok korlátozhatják az adólevonási jogot az ingatlanberuházásokkal kapcsolatos beszerzések tekintetében – a hozzáadottérték-adóról szóló finn törvényben előírt módon – úgy, hogy e jogot kizárják az olyan esetekben, mint amelyek a jelen ügyben felmerültek?
4. Az irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdését lehet-e úgy értelmezni, hogy a tagállamok korlátozhatják az adólevonási jogot az ingatlanberuházásokkal kapcsolatos beszerzések tekintetében – a hozzáadottérték-adóról szóló finn törvényben előírt módon – úgy, hogy e jogot kizárják az olyan esetekben, mint amelyek a jelen ügyben felmerültek?”
19. E kérdéssel összefüggésben meg kell jegyezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben tett megállapításai szerint az AVL nem ír elő módosítási eljárást a tárgyi eszközökre vonatkozóan.

A – A felek fő érvei

IV – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

18. A nemzeti bíróság az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével azt szeretné megtudni, hogy – amennyiben a 20. cikk (5) bekezdéséből más nem következik – a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdése alapján a tagállamok kötelesek-e a tárgyi eszközök tekintetében előírni az adólevonás módosítását, vagy a hatodik irányelv ezt csupán fakultatív módon írja elő.

20. A finn kormány azt az álláspontot képviseli, hogy az adólevonás módosításának a hatodik irányelv 20. cikkében foglalt lehetősége több okból nem tekintendő kötelezőnek. Először is a 20. cikk szerinti módosítást a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdésében, illetve 6. cikkének (2) bekezdésében az adóalany által a saját céljaira használt termékek és szolgáltatások adóztatására vonatkozó rendelkezések alternatívájának kell tekinteni. Ez a két adóztatási mechanizmus nagymértékben hasonló célokra irányul, és azok egyszerre nem alkalmazhatóak ugyanarra a tényállásra. Másodszer a hatodik irányelv 20. cikkének (4) bekezdése alapján a tagállamok meghatározhatják a „tárgyi eszközök” fogalmát, és az irányelvben semmi nem utal arra, hogy az építési szolgáltatások szükségszerűen a „tárgyi eszközök” fogalmába tartoznak. Harmadszor a hatodik irányelv 20. cikkének (5) bekezdése bizonyos, Finnország esetében teljesülő feltételek mellett biztosítja a tagállamok számára azt a lehetőséget, hogy az adólevonás módosítására vonatkozó rendelkezéseket ne alkalmazzák.

21. Uusikaupunki, a Bizottság és az olasz kormány azt az álláspontot képviseli, hogy a hatodik irányelv 20. cikke a tárgyi eszközökre vonatkozóan kötelezően előírja az adólevonás módosítására irányuló eljárást.

következtetés, hogy a tárgyi eszközök tekintetében a tagállamok szabadon eltekinthetnek a módosítástól. Az a tény, hogy a hatodik irányelv 20. cikkének (5) bekezdése pontosan előírja azokat a feltételeket, amelyek mellett a tagállamok kivételesen lemondhatnak a 20. cikknek a tárgyi eszközök tekintetében alkalmazandó módosításra vonatkozó (2) és (3) bekezdése alkalmazásáról, megerősíti ezt a megállapítást.

B – Értékelés

22. Először is emlékeztetni kell arra, hogy az EK 249. cikk harmadik bekezdése szerint az irányelv az elérendő célokat illetően minden címzett tagállamra kötelező, és az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tagállamok kötelesek minden szükséges intézkedést meghozni annak érdekében, hogy az irányelv teljes és hatékony érvényesülését biztosítsák.⁵

23. A hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy „a tárgyi eszközök esetén olyan módosítás történik, amely ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azon évet is, amelyben a javakat előállították vagy beszerezték”.

24. Ahogy Uusikaupunki, az olasz kormány, valamint a Bizottság jogosan rámutatott, e megfogalmazás alapján nem vonható le az a

25. Ezenfelül a finn kormány hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdésére és 6. cikkének (2) bekezdésére vonatkozó érvelése nem elfogadható. Abból, hogy – amint azt a finn kormány előterjesztette – a hatodik irányelvnek az eszközök a vállalkozó személyes szükségletei céljából történő kivonására, illetve a vállalkozó saját szükségletei céljából történő szolgáltatásnyújtásra vonatkozó rendelkezései részben hasonló célra irányulnak, mint a módosítás, és bizonyos körülmények között azok ugyanazt a tényállást érinthetik, még nem következik, hogy a tagállamok jogosultak arra, hogy a tárgyi eszközök tekintetében ne alkalmazzák a módosítást. A két mechanizmus között nincs teljes mértékű átfedés, hogy azokat alternatív mechanizmusoknak lehessen tekinteni, átfedés ugyanis csak az eszközök vagy szolgáltatások saját célra történő kivonásának feltételezése esetén elképzelhető.

5 – Lásd többek között a C-478/99. sz., Bizottság kontra Svédország ügyben 2002. május 7-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-4147. o.) 15. pontját és a C-233/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6625. o.) 75. pontját.

26. Amennyiben a finn kormány által kifejtetteknek megfelelően a lehetséges átfedések miatt gyakorlati alkalmazási problémák

merülnek fel, e problémákat a hatodik irányelv alapjául szolgáló elveknek – úgymint a hozzáadottérték-adó semlegessége – a lehető legnagyobb mértékű figyelembevétel mellett kell megoldani. Álláspontom szerint azonban e nehézségek nem elegendőek ahhoz, hogy a tárgyi eszközök tekintetében minden további nélkül mentesítsék a tagállamokat a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdésében előírt, módosításra vonatkozó kötelezettségük alól.

27. Ezenfelül az adólevonásnak a hatodik irányelv 20. cikke szerinti módosítását – ennyiben az eszközök személyes szükségletek céljából történő kivonásának, illetve a szolgáltatások személyes szükségletek céljából történő nyújtásának adóztatására vonatkozó szabályozástól eltérően – a hatodik irányelv 17. cikke szerinti adólevonási jog szükségyszerű kiegészítésének kell tekinteni, amely arra szolgál, hogy a vállalkozót teljes mértékben mentesítse a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó alól, így biztosítva a hozzáadottérték-adó semlegességét.⁶

28. Mivel ugyanis a módosítási eljárás többek között lehetővé teszi azon tényezők megváltozásának a tekintetbevételét, amelyeket az adólevonás eredeti megállapításánál figyelembe vettek – amely különösen jelentős a tárgyi eszközök esetében, hiszen azok

hosszabb időszakon keresztül képezik a társaság vagyonának részét⁷ – a módosítási eljárás hozzájárul az adólevonás nagyobb mértékű pontosságához.

29. Végezetül a hatodik irányelv 20. cikkének (5) bekezdését illetően meg kell állapítani, hogy maga az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés nyilvánvalóan nem vonatkozik arra, hogy a jelen ügyben teljesülnek-e ezen eltérést engedő rendelkezés alkalmazásának feltételei.

30. Mindezekre tekintettel javaslatom szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 20. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a tagállam – amennyiben e cikk (5) bekezdéséből más nem következik – a tárgyi eszközök tekintetében köteles az adólevonásokra vonatkozó módosítást előírni.

V – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

31. A nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésével lényegében azt szeretné megtudni, hogy a

6 – Lásd többek között a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontját és a C-110/98–C-147/98. sz. Gabalfria egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1577. o.) 44. pontját.

7 – Lásd Lenz főtanácsnok C-306/94. sz., Régie dauphinoise ügyre vonatkozó, 1996. február 15-i indítványának (1996. július 11-én hozott ítélet, EBHT 1996., I-3695. o.) 37. pontját.

hatodik irányelv 20. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a módosítást abban esetben is alkalmazni kell, ha a tárgyi eszköz – amely a jelen esetben ingatlan – kezdetben adólevonásra nem jogosító adómentes tevékenységhez használták; majd a későbbiekben adóköteles tevékenységhez használták, amelynek folytán a tárgyi eszközben foglalt hozzáadott-érték-adó levonható.

a tagállam az adólevonásnak a hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdése szerinti módosítását alkalmazza. A Bíróság azonban nem nyilatkozott az adólevonás olyan esetekben történő alkalmazásáról, amelyekben a tagállam, ahogy Finnország, kizárólag az adólevonási jog keletkezésére és mértékére vonatkozó 17. cikket alkalmazza, a módosításra vonatkozó 20. cikket azonban nem. E körülmények között az adólevonási jog szempontjából kizárólag a szolgáltatás igénybevételének időpontjában fennálló helyzet az irányadó. Amennyiben a szolgáltatás igénybevétele adómentes tevékenység keretében történt, adólevonási jog nem keletkezik.

A – A felek fő érvei

32. Uusikaupunki és a Bizottság álláspontja szerint a jelen ügyben alkalmazni kell az adólevonás módosítását. A Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint – és különösen a Lennartz-ügyben hozott ítélet⁸ alapján – az a meghatározó tényező, hogy a tárgyi eszközre vonatkozóan az eszközök beszerzése vagy a szolgáltatásnyújtás igénybevétele adóalanyi minőségben történt-e. Az eszközöknek az adóköteles tevékenységhez történő közvetlen felhasználása nem feltétele a hatodik irányelv 20. cikke (2) bekezdése alkalmazásának. A jelen ügyben a felújítási és építési munkákat adóalany számára végezték, még ha az érintett ügyletek eredetileg adómentesek voltak is.

34. Az olasz kormány álláspontja szerint a jelen ügyben nem kell alkalmazni az adólevonásnak a hatodik irányelv 20. cikke szerinti módosítását. A tagállamok ugyanis kizárhatják a módosítást, ha az adólevonási jog változása az adóalany saját döntésén alapul.

B – Értékelés

33. A finn kormány álláspontja szerint a Lennartz-ügyben hozott ítélet⁹ kizárólag azokra az esetekre vonatkozik, amelyekben

35. Először is az egyrészt az adólevonási jog keletkezése, másrészt az adólevonás módosításának alkalmazása között fennálló összefüggést kell kiemelni.

8 – A C-97/90. sz. ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-3795. o.).

9 – A 8. lábjegyzetben hivatkozott ügyben hozott ítélet.

36. Amint azt a Bíróság már korábban megállapította, a hatodik irányelv rendszeréből és annak 20. cikke (2) bekezdésének szövegéből következik, hogy ez a rendelkezés kizárólag az adólevonás módosítása számítási módszerének megállapítására szorítkozik, és így az nem keletkeztet adólevonási jogot, és teszi az adóalany által az adómentes tevékenységével kapcsolatosan megfizetett adót a 17. cikk szerinti levonható adóvá¹⁰.

37. Következésképpen a módosítási mechanizmus alkalmazása attól függ, hogy keletkezett-e adólevonási jog a hatodik irányelv 17. cikke alapján.

38. A 17. cikk (1) bekezdése értelmében az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik. A hatodik irányelv 10. cikkének (2) bekezdése szerint ez annak az időpontnak felel meg, amikor a termék értékesítése, illetve a szolgáltatás nyújtása megtörténik.¹¹

39. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonási jog fennállása attól függ, hogy az eszközöket megszerző vagy a szolgáltatásokat igénybe vevő személy az említett időpontban adóalanyi minőségben jár-e el, tehát

az eszközöket a hatodik irányelv 4. cikke szerinti gazdasági tevékenységhez szerezte be, ami a konkrét ügy körülményei alapján megítélendő ténykérdés.¹²

40. A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság mindenestre vitathatatlannak tartja, hogy Uusikaupunki adóalanyként, gazdasági tevékenységeinek keretében vette igénybe a kérdéses tárgyi eszközökre irányuló felújítási és építési munkákat.

41. Következésképpen meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben fennáll az adóalanyi minőség, mint az adólevonási jog keletkezésének feltétele, amely jogtól a módosítási mechanizmus alkalmazása függ.

42. A termékek, illetve szolgáltatások után megfizetett hozzáadottérték-adót csak abban annyiban lehet levonni, amennyiben azokat adóköteles tevékenység keretében használják vagy veszik igénybe.¹³

43. Nézetem szerint azonban az a tény, hogy az építési és átalakítási munkák tárgyát képező tárgyi eszközöket kezdetben adómen-

10 – Lásd a 8. lábjegyzetben hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 11. és 12. pontját, valamint a C-378/02. sz. Waterschap Zeeuws Vlaanderen ügyben 2005. június 2-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4685. o.) 38. pontját.

11 – Lásd többek között a 10. lábjegyzetben hivatkozott Waterschap Zeeuws Vlaanderen ügyben hozott ítélet 31. pontját.

12 – Lásd a 8. lábjegyzetben hivatkozott Lennartz ügyben hozott ítélet 8., 15. és 21. pontját, valamint a 10. lábjegyzetben hivatkozott Waterschap Zeeuws Vlaanderen ügyben hozott ítélet 31. és 32. pontját.

13 – A C-137/02. sz. Faxworld-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5547. o.) 24. pontja.

tes tevékenységek keretében használták, és csak a későbbiekben, a választási jog gyakorlása alapján alkalmazták adóköteles tevékenységekhez, nem zárja ki az adólevonási jogot, és ezáltal az eredeti adólevonás módosításának alkalmazását.

44. A Bíróság által a Lennartz-ügyben hozott ítéletben kifejtettek szerint ugyanis meg kell különböztetni a tárgyi eszközök vagy a szolgáltatások tényleges vagy tervezett felhasználási módját azoknak az adóalany által e minőségében történő szerzésétől, illetve igénybevételestől, a felhasználási mód ugyanis kizárólag az adóalany részére a 17. cikkben biztosított adólevonási jog és a későbbi időszakok alatti esetleges adólevonás-módosítás terjedelmét határozza meg. Amint a Bíróság ebben az ítéletben szintén megállapította, ennek megfelelően a 20. cikk (2) bekezdése alkalmazásának nem feltétele, hogy az eszköz felhasználása közvetlenül az adóköteles tevékenység keretében történjen.¹⁴

45. Következésképpen azt tekintem kiindulópontnak, hogy az e cikk szerinti módosítást elvben olyan esetben is alkalmazni kell, mint a jelen ügy tárgyát képező, amelyben valamely tárgyi eszközt kezdetben adómentes, majd később adóköteles tevékenységhez használtak, amennyiben az érintett beruházásokra – azaz a termékeknek és szolgáltatásoknak a tárgyi eszközökhöz történő felhasználás érdekében történő beszerzésére vagy

igénybevételére – adóalanyi minőségben került sor.¹⁵

46. Mivel eredetileg még részlegesen sem használták adóköteles tevékenységekhez a tárgyi eszközt, amely magában foglalja az Uusikaupunkia által az építési és átalakítási munkák után megfizetett hozzáadottérték-adót, az eredeti adólevonás mértékét nullának kellett tekinteni. A fent kifejtetteknek megfelelően tehát a módosítás útján figyelembe kell venni az adólevonás összegének megállapításánál eredetileg figyelembe vett tényezőkben ezt követően bekövetkezett változást, nevezetesen a terméknek az adóköteles tevékenységhez történő használatát, annak érdekében, hogy az adóköteles tevékenységek és az adólevonás iránti igény között a lehető legnagyobb mértékű legyen az összhang. Ez a megoldás felel meg az adólevonásra vonatkozó szabályozás azon – már kifejtett – célkitűzésének, hogy a vállalkozó teljes mértékben mentesüljön a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó alól, így biztosítva a hozzáadottérték-adó semlegességét.¹⁶

14 – A 8. lábjegyzetben hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 15. és 16. pontja.

15 – E tekintetben Jacobs főtanácsnok a 8. lábjegyzetben hivatkozott Lennartz-ügyre vonatkozó 1991. április 30-i indítványában is arra a következtetésre jutott, hogy „a 20. cikk (2) bekezdését akkor is alkalmazni kell [...], ha az adóalany a tárgyi eszközöket eredetileg olyan gazdasági tevékenység céljaira szerzi be, amely a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint nem jogosít adólevonásra (például adómentes termékértékesítés), azonban a tárgyi eszközöket az ezt követő években a módosítási időszakon belül olyan tevékenységekhez használja, amelyek után a hozzáadottérték-adó levonható”.

16 – Lásd a fenti 27. pontot.

47. Ha a módosítási mechanizmus nem kerülne alkalmazásra olyan esetben, amelyben valamely tárgyi eszközt kezdetben adómentes tevékenységhez, majd ezt követően adóköteles tevékenységhez használnak, az azzal a következménnyel járna, hogy a megszerzett termékeket és szolgáltatásokat, amelyeknek az értékét a tárgyi eszköz magában foglalja, a semlegesség elvével ellentétes módon végül többszörösen terhelnék hozzáadottérték-adóval.

48. A fentiekre tekintettel a javaslatom alapján az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 20. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a módosítást abban az esetben is alkalmazni kell, ha a tárgyi eszközt – amely a jelen esetben ingatlan – kezdetben adólevonásra nem jogosító adómentes tevékenységhez és a későbbiekben adóköteles tevékenységhez használták.

VI – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésről

49. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdést annak tükrében kell vizsgálni, hogy az AVL szerint a kérelem előtt végrehajtott ingatlanbefektetésekhez kapcsolódóan megfizetett hozzáadottérték-adó levonása kizárt, ha e kérelmet nem hat hónapon belül nyújtották be.

50. A harmadik kérdés tehát lényegében arra vonatkozik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke C. részének második bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az a tagállam, amely az adóalanyok számára lehetővé teszi az adókötelezettség választását az ingatlanok használata tekintetében, jogosult kizárni az ingatlan bérbeadására vonatkozó adókötelezettség iránti kérelem benyújtását megelőzően megvalósított ingatlanberuházások után megfizetett hozzáadottérték-adó levonását abban az esetben, ha az ezen jog gyakorlása iránti kérelmet nem az ingatlan használatbavételétől számított hat hónapon belül nyújtották be.

A – A felek fő érvei

51. A finn és az olasz kormány álláspontja szerint a hatodik irányelv 13. cikke C. részének második bekezdése megengedi az adólevonási jog olyan korlátozását, mint amelyet az a finn szabályozás előírt.

52. A finn kormány azzal érvel, hogy a tagállamok a hatodik irányelv 13. cikke C. része második bekezdésének szövege szerint jogosultak az adólevonási jog korlátozására. A választható adókötelezettségnek az a célja, hogy az ingatlanokhoz kapcsolódó költségek utáni adólevonást lehetővé tegye. A tagállamoknak a választási jog korlátozására vonatkozó lehetősége szükségszerűen kihat az ingatlanhoz kapcsolódó költségek utáni adó levonásának jogára.

53. Az olasz kormány abból indul ki, hogy az adókötelezettségre vonatkozó választási jog nem foglalja magában a múltbeli beszerzések után támasztott adólevonási igényt. Következésképpen e jog csupán a jövőbeni beszerzésekre terjed ki. A hatodik irányelv 13. cikkének C. része, és különösen a 18. cikkének (3) bekezdése ugyan a tagállamok számára lehetővé teszi, hogy előírják az ingatlanok bérbeadásának adóztatását érintő választási lehetőség visszaható hatályát, de ez nem kötelezettségük.

54. Az Uusikaupunki és a Bizottság nézete szerint a 13. cikk C. része alapján a tagállamok nem jogosultak az ingatlanbefektetésekhez kapcsolódó adólevonási jog oly módon történő korlátozására, hogy az meghatározott körülmények között az adólevonási jog teljes kizárását jelentse.

55. A hatodik irányelv 13. cikke C. részének Uusikaupunki által történő értelmezése megkülönbözteti a tagállamoknak egyrészt a választási jog terjedelmének korlátozására vonatkozó, másrészt a választási jog gyakorlása szabályainak meghatározására vonatkozó jogosultságát. Uusikaupunki álláspontja szerint a választási jog terjedelme a jelen ügyben irreleváns annyiban, amennyiben Uusikaupunki kétségtelenül rendelkezett a választás jogával, és gyakorolta is azt. A választási jog gyakorlása szabályainak megállapítását illetően az az álláspontja, hogy az erre vonatkozó jog nem tette lehetővé Finnország számára az adólevonási jog oly módon történő korlátozását, hogy az e jog teljes mértékű kizárását eredményezze.

56. A Bizottság nagymértékben egyetért ezzel az állásponttal, és azzal érvel, hogy attól kezdve, hogy az adóalany a nemzeti jognak megfelelően gyakorolja az adólevonási jogát, a hatodik irányelv 17–20. cikke automatikusan alkalmazandó. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján a tagállamok ebben az esetben az adólevonási jogot e ponton túl nem korlátozhatják.

B – Értékelés

57. A hatodik irányelv X. címe (13–16. cikk) a mentesség különböző eseteit írja elő, amelyek között a 13. cikk B. részének b) pontjában az ingatlanok bérbé- és hasznóbérbé adása is szerepel.

58. A 13. cikk C. része első bekezdésének a) pontja azonban felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy „újra bevezessék” az adóztatást úgy, hogy az adóalanyaik számára biztosítják az adózás választását.

59. A 13. cikk C. részének második bekezdése szerint a tagállamok korlátozhatják e választási lehetőség terjedelmét, és meghatározhatják gyakorlásának módjait.

60. A Bíróság megállapította, hogy a tagállamok e hatáskör keretében engedélyezhetik a hatodik irányelv alapján adómentességben részesülő adóalanyok számára, hogy vagy minden esetben, vagy meghatározott korlátok között, vagy meghatározott szabályok szerint lemondjanak az adómentességről¹⁷.

61. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ebből az következik, hogy a tagállamok a hatodik irányelv 13. cikke B. és C. részének rendelkezései tekintetében tág mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek.¹⁸

62. E tekintetben álláspontom szerint mindenekelőtt azt kell hangsúlyozni, hogy a 13. cikk C. része alapján a tagállamokra ruházott hatáskör és az ahhoz kapcsolódó mérlegelési mozgástér arra vonatkozik, hogy az adóalanyaik számára biztosítsák annak jogát, hogy az adózást vagy az adómentességet válasszák.¹⁹

63. Következésképpen e tekintetben egyet kell érteni a Bizottsággal azt illetően, hogy a 13. cikknek az adóztatásra vonatkozó C. része a tagállamok számára nem alapozhatja meg a hatodik irányelv más szabályainak, illetve az adólevonási joghoz hasonló jogok terjedelmének közvetlen korlátozását.

64. A jelen esetben számomra kétségesnek tűnik, hogy a választási jog gyakorlása előtt az ingatlanokhoz kapcsolódóan végrehajtott befektetések után megfizetett hozzáadottérték-adó levonásának abban az esetben történő teljes mértékű kizárása, ha az ingatlan használatbavételétől számított hat hónapos határidő eltelt, a 13. cikk C. része szerinti, az adózás választására vonatkozó jog terjedelmének, vagy az e jog gyakorlásához kapcsolódó szabályok megállapítására vonatkozó tagállami hatáskörbe tartozik.

65. Igaz ugyan, hogy a tagállamok e hatáskör keretében megállapíthatják a kérelem benyújtásának szabályait, és jóváhagyási eljárást írhatnak elő,²⁰ valamint úgy is rendelkezhetnek, hogy az ingatlan bére- vagy haszonbérbe adása csak a kérelem benyújtását követően adózik, és az nem tekintendő visszaható hatályú adóköteles tevékenységnek. A kérelem benyújtását megelőzően az ingatlanbefektetések után megfizetett hozzáadottérték-adó – különösen módosítás útján történő – levonásának a teljes kizárása azonban álláspontom szerint nem az ingatlanok bére- vagy haszonbérbeadásának adóztatását, illetve az ilyen adózás választására vonatkozó jog terjedelmének, valamint az e jog gyakorlását érintő szabályoknak a megállapítását érinti.

66. Még ha feltételezzük is, hogy ez a kizárás a 13. cikk C. részének második bekezdése értelmében a választási jog terjedelmére

17 – A 8/81. sz. Becker-ügyben 1982. január 19-én hozott ítélet (EBHT 1982., 53. o.) 38. pontja és a C-381/97. sz. Belgocodex-ügyben 1998. december 3-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-8153. o.) 16. pontja.

18 – A 17. lábjegyzetben hivatkozott Belgocodex-ügyben hozott ítélet 16. és 17. pontja.

19 – Lásd ugyanott, 17. pont.

20 – Lásd ezzel kapcsolatban a C-269/03. sz. Objekt Kirchberg ügyben 2004. szeptember 9-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-8067. o.) 23. pontját.

vonatkozó korlátozásnak vagy az e jog gyakorlását érintő szabálynak tekintendő, továbbra is figyelembe kell venni, hogy e rendelkezés alapján maga az adólevonási jog igazolás nélkül nem csorbítható.²¹

67. E tekintetben figyelembe kell venni, hogy a hozzáadottértékadó-rendszer alapvető jellemzője, hogy a hozzáadottérték-adót minden tevékenység tekintetében a termékek és szolgáltatások különböző költségelemeit közvetlenül terhelő hozzáadottérték-adó levonása mellett kell felszámítani.²²

68. Álláspontom szerint ennek fényében a tagállamok mérlegelési mozgásterébe tartozik, hogy az adózás választására vonatkozó jog gyakorlása tekintetében megtagadják-e a visszaható hatály elismerését, amennyiben a választási jog gyakorlását megelőző időszakra vonatkozóan a levonási jog utólagos gyakorlása nem lehetséges. Ezzel szemben számomra a levonási jog aránytalanul szigorú korlátozásának és az adó semlegességének elvével ellentétesnek tűnik, hogy nem áll fenn legalább annak a lehetősége, hogy a választási jog gyakorlása után hátralévő módosítási időszakban és a módosításnak a 20. cikk (2) bekezdése szerinti mértékében le lehessen vonni a választási jog gyakorlását megelőzően az ingatlanbefektetések után megfizetett hozzáadottérték-adót.

21 – Lásd ugyanott, 24. pont.

22 – Többek között a 6. lábjegyzetben hivatkozott Rompelman ügyben hozott ítélet 16. pontja.

69. A fentiekre tekintettel javaslatom alapján az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 13. cikk C. részének második bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az a tagállam, amely az adóalanyok számára lehetővé teszi az adókötelezettség választását az ingatlanok használata tekintetében, nem jogosult teljes mértékben kizárni az ingatlan bérbeadására vonatkozó adókötelezettség iránti kérelem benyújtását megelőzően megvalósított ingatlanberuházások után megfizetett hozzáadottérték-adó levonását abban az esetben, ha a kérelmet nem az ingatlan használatbavételétől számított hat hónapon belül nyújtották be.

VII – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésről

70. A előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdés lényegében arra vonatkozik, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését akként kell-e értelmezni, hogy az a tagállam, amely az ingatlanok használata tekintetében lehetővé teszi az adókötelezettség választását az adóalanyok számára, jogosult kizárni az ingatlan bérbeadására vonatkozó adókötelezettség iránti kérelem benyújtását megelőzően megvalósított ingatlanberuházások után megfizetett hozzáadottérték-adó levonását abban az esetben, ha a kérelmet nem az ingatlan használatbavételétől számított hat hónapon belül nyújtották be.

A – *A felek fő érvei*

71. A finn kormány álláspontja szerint a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének rendelkezései lehetővé teszik a tagállamok számára, hogy az ingatlanbefektetésekhez kapcsolódó adólevonási jogot korlátozzák, akár olyan mértékben is, hogy e jogot – ahogy a jelen ügyben az AVL esetében – teljesen kizárják. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint e jog kizárása csak akkor összeegyeztethetetlen a hatodik irányelvvel, ha az általánosságban valamennyi termékre és szolgáltatásra vonatkozik.

72. Uusikaupunki és a Bizottság ezzel szemben úgy véli, hogy a 17. cikk (6) bekezdése a jelen ügy vonatkozásában nem alkalmazható. A finn rendelkezések nem a hatodik irányelv 17. cikke szerinti adólevonási jog kizárását, hanem sokkal inkább az adólevonás 20. cikk szerinti módosításának megtagadását jelentik.

73. Az olasz kormány az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéshez fűzött észrevételeire hivatkozik. Ezen észrevételek szerint Finnország az AVL 106. cikkében olyan adólevonási jogot biztosított az adóalanyok számára, amelyet az irányelv voltaképpen nem ír elő. A hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése csak az adólevonási jog korlátozása esetén alkalmazható, e

jog kiterjesztése esetén azonban nem, ezért e rendelkezés a jelen ügy tekintetében nem releváns.

B – *Értékelés*

74. A 17. cikk (6) bekezdésének második albekezdése szerint „a fent említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást”, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel. A kizárás fogalma így ebben az albekezdésben a 17. cikk (6) bekezdésének első albekezdésére utal vissza.²³

75. Ez a rendelkezés a Tanács számára olyan rendelkezések elfogadását írja elő, amelyek megállapítják, „hogyan milyen kiadás esetén nem keletkezhet a hozzáadottérték-adó levonásának joga. A rendelkezés második mondata szerint mindenestre „az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadás esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni”.

23 – Lásd a C-43/96. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1998. június 18-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-3903. o.) 17. és 18. pontját.

76. A 17. cikk (6) bekezdése tehát a kiadások meghatározott kategóriáira, illetve típusaira vonatkozik, mégpedig különösen – de nem kizárólagosan – azokra a kiadásokra, amelyek nem mutatnak az üzleti tevékenységgel szoros összefüggést.²⁴

77. A 17. cikk (6) bekezdése keletkezésének történetéből először is az derül ki, amint arra a Bizottság a javaslatának indokolásában is utalt, hogy egyes kiadások, még ha a rendes üzleti tevékenység keretében is tartoznak, csupán nehezen sorolhatók be aszerint, hogy azok üzleti célú, illetve magánjellegű használathoz kötődnek-e; másodsorban pedig meg kell jegyezni, hogy a tagállamok a hatodik irányelv elfogadásakor nem tudtak megegyezésre jutni a személyszállítással kapcsolatos kiadások tekintetében.²⁵

78. A tagállamoknak a 17. cikk (6) bekezdésének második albekezdésében meghatározott joga arra vonatkozik, hogy a tagállamok a kiadások meghatározott típusai tekintetében – mégpedig olyan típusok esetében, amelyek a Tanács által a 17. cikk (6) bekezdésének első albekezdése értelmében elfogadandó előírások körébe tartoznak – az adólevonás kizárását átmenetileg fenntarthatják.

79. Következésképpen a Bizottság és Uusi-kaupunki álláspontjával egyetértve úgy vélem, hogy az e rendelkezés által hivatkozott „adólevonás kizárása” a jelen ügyben nem releváns, és ezáltal nem alkalmas arra, hogy az adólevonási jognak a az olyan kizárását igazolja, mint amely a jelen ügyben felmerült. Az AVL szerint ugyanis az ingatlanbefektetések, illetve az ingatlanhoz kapcsolódó építési és beszerzési költségek alapvetően nem olyan típusú kiadások, amelyek nem levonhatóak. Az AVL 102. cikke (1) bekezdésének első albekezdése ugyanis az ingatlanokhoz kapcsolódó befektetések esetén előírja a levonás jogát azzal a feltétellel, hogy a beszerzésnek az adóalany adóköteles tevékenységének folytatása érdekében, és azok gyakorlásának időpontjában kell történnie. A jelen ügyben a teljes kizárás csupán a kérelem benyújtását megelőzően megfizetett hozzáadottérték-adóra vonatkozik, amennyiben az adókötelezettség iránti kérelmet az ingatlan használatbavételét követő hat hónapon belül nyújtják be. Következésképpen, amint az általam az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdéshez kapcsolódóan előadottakból is kitűnik, ez esetben is elsősorban a hatodik irányelv 20. cikke szerinti módosításra vonatkozó szabályozásról, és nem az irányelv 17. cikke szerinti, a hozzáadottérték-adó levonására vonatkozó szabályozásról van szó.

80. Következésképpen álláspontom szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az a tagállam, amely az ingatlanok használata tekintetében lehetővé teszi az adókötelezettség választását az adóalanyok számára, nem

24 – Lásd erre vonatkozóan Jacobs főtanácsnok 23. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyre vonatkozó, 1997. november 13-i indítványának a 12. pontját.

25 – Lásd a 23. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 19. pontját.

jogosult kizárni az ingatlan bérbeadására vonatkozó adókötelezettség iránti kérelem benyújtását megelőzően megvalósított ingatlanberuházások után megfizetett hozzáadott-érték-adó levonását abban az esetben, ha a kérelmet nem hat hónapon belül nyújtották be.

82. A Bizottság álláspontja szerint az ítélet időbeli hatályának korlátozása nem indokolt. A Bizottság ugyanakkor megerősíti, hogy a finn szabályozást 1995-ben két ülésen is megtárgyalták. Az ülések során legalábbis néhány tagállam kétségét fejezte ki a tárgyi eszközökhöz kapcsolódó adólevonásra vonatkozó finn szabályozás megfelelőségét illetően. A finn kormánynak tudomása volt arról, hogy a Bizottság a finn szabályozást nem tartja a hatodik irányelvvel összeegyeztethetőnek.

VIII – Az ítélet időbeli hatályának korlátozásáról

B – Értékelés

A – A felek fő érvei

81. A finn kormány azt kérte, hogy érveinek elutasítása esetén a Bíróság az ítélet időbeli hatályát oly módon korlátozza, hogy azt az ítélet kihirdetésének napjával kezdődően állapítja meg. A finn kormány a kérdéses rendelkezések egyértelműségének hiányára, valamint azokra a gyakorlati nehézségekre hivatkozik, amelyek a visszaható hatállyal történő alkalmazáshoz kötődnek. A finn kormány a tárgyaláson különösen azzal érvelt, hogy jóhiszeműen járt el. E tekintetben hangsúlyozta, hogy a finn szabályozást 1995-ben a hozzáadottértékadó-bizottság ülésein megvizsgálták, és sem a Bizottság, sem a többi tagállam nem kifogásolta azt.

83. Először is arra kell rámutatni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon értelmezés, amelyet a Bíróság valamely közösségi jogszabállyal kapcsolatban fejt ki az EK 234. cikkben ráruházott hatáskör gyakorlása során, megmagyarázza és pontosítja e szabály jelentését és terjedelmét, amely szerint azt a hatálybalépésének időpontjától értelmezni és alkalmazni kell, illetőleg értelmezni és alkalmazni kellett volna. Ebből következik, hogy az így értelmezett szabályt a bíróság alkalmazhatja és alkalmaznia kell az értelmezés iránti kérelemről határozó ítélet előtt keletkezett és létrejött jogviszonyokkal kapcsolatban, ha egyebekben adottak a feltételek az említett szabály alkalmazásával

kapcsolatos pernek a hatáskörrel rendelkező bíróság előtti megindításához.²⁶

közösségi jogszabályoknak nem megfelelő magatartásra ösztönözték, és ehhez a bizonytalansághoz esetleg más tagállamok és a Bizottság magatartása is hozzájárult.²⁸

84. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság a közösségi jogrendhez szorosan hozzátartozó jogbiztonság általános elvének alkalmazásával csak kivételesen korlátozhatja az érdekeltek lehetőségét arra, hogy a Bíróság által értelmezett rendelkezésre a jóhiszeműen létrejött jogviszonyok megkérdőjelezése céljából hivatkozzon.²⁷

86. Az időbeli korlátozásnak a Bíróság által történő alkalmazása tehát egyrészt a súlyos gazdasági következmények, másrészt az érintettek jóhiszeműsége fennállásának vizsgálatától függ.²⁹

85. A Bíróság csakis pontosan meghatározott körülmények között folyamodott ehhez a megoldáshoz, egyfelől amikor az érvényesnek és hatályosnak ítélt szabályozáson alapuló, jóhiszeműen létrehozott jogviszonyok nagy számának következtében súlyos gazdasági következmények veszélye állt fenn, másfelől amikor úgy tűnt, hogy a közösségi rendelkezések hatókörére vonatkozó objektív és jelentős bizonytalanság miatt a magán-személyeket és a nemzeti hatóságokat a

87. A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a finn kormány kizárólag gyakorlati nehézségekre hivatkozott, amelyekre abban az esetben kellene számítani, ha a Bíróság nem korlátozná a jelen ítélet időbeli hatályát, anélkül hogy megfelelő módon bizonyította volna, hogy az ítélet súlyos gazdasági következményekkel jár.

88. Ezenfelül tekintettel arra, hogy a Bíróság csak kivételes jelleggel folyamodhat az ítélet időbeli hatályának korlátozásához, a jelen ügyben adott bizonytalan támpontok alapján

26 – Lásd többek között a C-453/02. és C-462/02. sz., Linneweber és Akritidis egyesített ügyekre vonatkozó 2004. július 8-i indítványom 60. pontját, az ugyanezen Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben 2005. február 17-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-1131. o.) 41. pontját, a C-367/93–C-377/93. sz., Roders és társai egyesített ügyekben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2229. o.) 42. pontját, valamint a C-347/00. sz., Barreira Pérez ügyben 2002. október 3-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-8191. o.) 44. pontját.

27 – Lásd többek között a C-104/98. sz., Buchner és társai ügyben 2000. május 23-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-3625. o.) 39. pontját és a 26. lábjegyzetben hivatkozott Barreira Pérez ügyben hozott ítélet 45. pontját.

28 – A C-184/99. sz., Rudy Grzelczyk ügyben 2001. szeptember 20-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-6193. o.) 53. pontja és a C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2119. o.) 69. pontja.

29 – Lásd e tekintetben a C-481/99. sz. Heininger-ügyben 2001. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-9945. o.) 52. pontját.

túlzottnak tartanám a finn kormány jóhiszemű eljárásának a megállapítását.

89. Sem a Bizottság részben ellentmondásos információi alapján, sem a finn kormány érvelése alapján, amely ezeket az ellentmondásokat feloldhatná, nem lehet egyértelműen megállapítani, hogy a hozzáadottértékadó-bizottságban folytatott tanácskozás milyen eredménnyel zárult. A Bizottság által kérelemre rendelkezésre bocsátott jegyzőkönyv sem tartalmaz ezzel kapcsolatban további információt. Némi bizonyossággal csupán azt lehet megállapítani, hogy a kérdéses finn szabályozás tárgyalásra került, és egyes tagállamok arról nyilvánvalóan állást foglaltak. Ennek oka nem utolsósorban az ülések „nyitott” jellege, amelyeken a Bizottság szerint számos téma szabadon felvethető. Álláspontom szerint azonban annak megállapításához, hogy egy kormány jóhiszeműen véli-e, hogy a nemzeti jogi rendelkezései a közösségi joggal összeegyeztethetőek, annál egyértelműbb bizonyítékra van szükség mint az, hogy a Bizottság vagy a többi tagállam állítólag nem emelt kifogást ezen ülés során. Ellenkező esetben jelentős mértékű bizonytalanság állna fenn a Bíróság ítéleteinek hatálya tekintetében, és az ítéletek hatálya olyan körülményektől függne, amelyeket a Bíróság a gyakorlatban sem vizsgálni, sem ellenőrizni nem tudna.

90. A jelen ügyet meg kell különböztetni attól az ügytől, amelyet Jacobs főtanácsnok a

Banca di Popolare di Cremona ügyre vonatkozó indítványában vizsgált, amelyben a tagállamok jóhiszeműségét különösen egy olyan levél igazolta, amelyet a Bizottság egyik hatáskörrel rendelkező főigazgatója írt alá, és kétségtelenül ugyanez a személy szerkesztette is.³⁰

91. A fentiek alapján álláspontom szerint a Bíróság ítélete időbeli hatályának korlátozása nem indokolt.³¹

IX – A költségekről

92. A Bíróságnál észrevételt előterjesztő finn és olasz kormány, valamint a Bizottság részéről felmerült költségek nem téríthetők meg. Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a nemzeti bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez utóbbi bíróság dönt a költségekről.

30 – Jacobs főtanácsnok C-475/03. sz. ügyre vonatkozó, 2005. március 17-i indítványának (a Bíróság előtt folyamatban lévő ügy)80. pontja.

31 – Ezért szükségtelen az időbeli hatály korlátozása tekintetében megfelelőnek tűnő határidőre vonatkozó kérdés vizsgálata is, amelyet Jacobs főtanácsnok a 30. lábjegyzetben hivatkozott, Banca Popolare di Cremona ügyre vonatkozó indítványában felvetett.

X – Végkövetkeztetések

93. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

- „1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelv 20. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a tagállam – amennyiben e cikk (5) bekezdéséből más nem következik – a tárgyi eszközök tekintetében köteles az adólevonásokra vonatkozó módosítást előírni.

2. A hatodik irányelv 20. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a módosítást abban az esetben is alkalmazni kell, ha a tárgyi eszközt – amely a jelen esetben ingatlan – kezdetben adólevonásra nem jogosító adómentes tevékenységhez és a későbbiekben adóköteles tevékenységhez használták.

3. A hatodik irányelv 13. cikke C. részének második bekezdését, valamint 17. cikkének (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az a tagállam, amely az ingatlanok használata tekintetében lehetővé teszi az adóalanyok számára az adókötelezettség választását, nem jogosult teljes mértékben kizárni az ingatlan bérbeadására vonatkozó adókötelezettség iránti kérelem benyújtását megelőzően megvalósított ingatlanberuházások után megfizetett hozzáadottérték-adó levonását abban az esetben, ha a kérelmet nem az ingatlan használatbavételétől számított hat hónapon belül nyújtották be.”