

C-243/23. sz. [Drebers] ügy¹**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. április 18.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Hof van Beroep te Gent (genti fellebbviteli bíróság, Belgium)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2022. június 28.

Fellebbező:

Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën

Ellenérdekű fél a fellebbezési eljárásban:

L BV

Az alapeljárás tárgya

Az alapügy tárgya az a kérdés, hogy az L BV-t megilleti-e az adólevonási jog a részben szakmai célokra használt épületen végzett egyes átalakítási munkálatok tekintetében.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

Az EUMSZ 267. cikk szerinti kérelem arra a kérdésre vonatkozik, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 187. és 189. cikkével ellentétes-e az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozás (nevezetesen a WBTW-nek [hozzáadottérték-adóról szóló törvénykönyv] a 3. sz. KB [királyi rendelet] 9. cikkével összefüggésben értelmezett 48. cikkének 2. §-a és 49. cikke), amely szerint a 15 éves meghosszabbított korrekciós időszak csak akkor alkalmazható meglévő épületet érintő átalakítási munkálatok esetén, ha a munkálatok

¹ A jelen ügyre olyan fiktív névvel hivatkoznak, amely az eljárásban részt vevő egyik fél valódi nevének sem felel meg.

befejezését követően a héairányelv 12. cikke értelmében vett „új épületről” van szó, noha a lényegesen átépített, azonban a nemzeti jog adminisztratív kritériumai alapján nem „új épületnek” minősülő épület gazdasági élettartama egy új épület – a héairányelv 187. cikkében előírt 5 éves időtartamnál lényegesen hosszabb – gazdasági élettartamával azonos, és hogy a 187. cikk közvetlen hatállyal rendelkezik-e.

Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

Ellentétes-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 187. és 189. cikkével az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozás (nevezetesen a WBTW-nek a KB Nr. 3 van 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde [a hozzáadottérték-adó alkalmazásával kapcsolatos levonásokról szóló, 1969. december 10-i 3. sz. királyi rendelet] 9. cikkével összefüggésben értelmezett 48. cikkének 2. §-a és 49. cikke), amely szerint a meghosszabbított (15 éves) korrekciós időszak csak akkor alkalmazható meglévő épületet érintő átalakítási munkálatok esetén, ha a munkálatok befejezését követően a nemzeti jog kritériumai alapján a héairányelv 12. cikke értelmében vett „új épületről” van szó, noha a lényegesen átépített (a nemzeti jog adminisztratív kritériumai alapján azonban nem a 12. cikk értelmében vett „új épületnek” minősülő) épület gazdasági élettartama egy új épület – a héairányelv 187. cikkében előírt 5 éves időtartamnál lényegesen hosszabb – gazdasági élettartamával azonos, ami többek között abból is következik, hogy az elvégzett munkálatok az új épület értékcsökkenési időszakának megfelelő 33 éves időszak alatt amortizálódnak?

Rendelkezik-e közvetlen hatállyal a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 187. cikke, így hivatkozhat-e a 15 éves korrekciós időszak alkalmazására az épületen munkálatokat anélkül végző adóalany, hogy e munkálatok azt eredményeznék, hogy az átalakításon átesett épület a nemzeti jog kritériumai alapján az említett irányelv 12. cikke értelmében vett „új épületnek” minősülne, miközben e munkálatokhoz ugyanakkor olyan gazdasági élettartam kapcsolódik, amely olyan új épület gazdasági élettartamával azonos, amelyre 15 éves korrekciós időszak vonatkozik?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A héairányelv 12., 187. és 189. cikke

Az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

A Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (a hozzáadottérték- -dőről szóló törvénykönyv, a továbbiakban: WBTW) 1. cikke 9. §-a (1) bekezdésének 1. pontja, 48. cikkének 2. §-a és 49. cikke

A Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (a hozzáadottérték-adó alkalmazásával kapcsolatos levonásokról szóló 3. sz. királyi rendelet, a továbbiakban: 3. sz. KB) 9. cikke

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 Az L BV olyan társaság, amelynek keretében ügyvédi tevékenységet folytatnak. Az L BV több éve rendelkezik egy olyan ingatlannal, amelyet részben magáncélra, részben pedig gazdasági tevékenységéhez használ.
- 2 Ezen az ingatlanon 2007 és 2015 között jelentős építési munkálatokat végeztek: Az első, 2010 júliusáig tartó szakaszban a három hátsó részen (összekötő épületen, az üveggel borított melléképületen és a liftaktán), valamint magán a főépületen végeztek munkálatokat. A második szakaszban többek között a három hátsó rész munkálatai folytatódtak, és különböző munkálatokat kellett újra elvégezni, a harmadik szakaszban pedig a főépület munkálatai fejeződtek be. A munkálatokat követően az épület eladási értékét 2 750 000 euróra becsülték, feltételezve, hogy az épületet 40%-ban magánlakásként, 60%-ban pedig szakmai célokra használják.
- 3 2014 januárjában az ügyvédi tevékenységre vonatkozó héamentességet megszüntették, és az L BV azóta szerepel a héanyilvántartásban.
- 4 2015 augusztusától fogva az Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (a különleges adófelügyelet főigazgatósága, Belgium) az L BV székhelyén előzetes bejelentés nélküli adóellenőrzést folytatott le, amely a 2014. január 1-jétől 2015. szeptember 30-ig tartó időszakra terjedt ki. E vizsgálatot követően a FOD Financiën (szövetségi adóhivatal, Belgium) arra a következtetésre jutott, hogy az L BV ebben az időszakban különböző formában megsértette a héára vonatkozó jogszabályokat.

A FOD Financiën 2017. szeptember 21-i jogerős határozatában 163 756,24 euró összegű héatartozást állapított meg, és többek között a korrekciós időszak téves alkalmazását róta fel az L BV-nek. Az L BV a fent említett építési munkálatok költségei tekintetében 15 éves korrekciós időszakot alkalmazott, míg a FOD Financiën abból indult ki, hogy nem épület építésével kapcsolatos munkálatokról van szó, így a korrekciós időszak 5 évre korlátozódott.

- 5 2017 októberében az L BV részére többek között 163 756,24 euró összegű héa és az előzetesen felszámított adó jogellenes levonása miatt 16 375,63 euró összegű adóbírság megfizetésére vonatkozó fizetési meghagyást kézbesítettek.
- 6 Az L BV e fizetési meghagyással szemben 2018 októberében keresetet indított a Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (az oost-vlaandereni elsőfokú bíróság genti részlege, Belgium) előtt. E bíróság 2020. március 10-i ítéletével a keresetet elfogadhatónak és részben megalapozottnak nyilvánította.
- 7 A FOD Financiën ezen ítélet ellen 2020 júniusában a kérdést előterjesztő bírósághoz fellebbezést nyújtott be. A FOD Financiën többek között annak megállapítását kéri, hogy a 3. sz. KB 9. cikke 1. §-ának (1) bekezdését alkalmazni kell, és hogy ezért a tárgyi eszközökre kivetett héa korrekciós időszaka 5 év, valamint a követelt összegek megítélését kéri. Az L BV, amely csatlakozó fellebbezést nyújtott be, különösen azt kéri, hogy a FOD Financiën fellebbezését mint megalapozatlant utasítsák el.

Az alapeljárás feleinek alapvető érvei

- 8 A FOD Financiën nem engedélyezte a 15 éves korrekciós időszak alkalmazását, mivel az építési munkálatok nem „épület megépítését”, hanem csak meglévő épület korszerűsítését és felújítását eredményezték. A törvényi és rendeleti rendelkezések tehát nem tették lehetővé a 15 éves korrekciós időszak alkalmazását a konkrét ténybeli helyzetre.
- 9 Az L BV vitatja, hogy a pusztán 5 éves korrekciós időszak alkalmazásának oka állna fenn. Véleménye szerint a belga szabályozás nem egyeztethető össze sem a héairányelvvvel, sem pedig azzal az alapul szolgáló elképzeléssel, hogy a héakorrekcióra hosszabb időszak alkalmazható, ha olyan ingatlanokról van szó, amelyeket főszabály szerint hosszabb ideig használnak és amelyek hosszabb időszak alatt amortizálódnak, továbbá amelyek gazdasági élettartama (lényegesen) hosszabb.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

- 10 A héairányelv 187. cikke (1) bekezdésének első és második albekezdése szerint a tárgyi eszközök esetében a korrekciós időszak főszabály szerint 5 év. A 187. cikk (1) bekezdésének harmadik albekezdése azonban úgy rendelkezik, hogy a tagállamok a „tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok” esetében a korrekciós időszakot 20 évre meghosszabbíthatják. A héairányelv 189. cikke szerint a tagállamok többek között meghatározhatják a „tárgyi eszközök” fogalmát, és megállapíthatják azt a héaösszeget, amelyet a korrekció céljából figyelembe kell venni. Ez a cikk előírja továbbá, hogy a tagállamok „megtesznek minden szükséges intézkedést annak biztosítása érdekében, hogy a korrekcióból ne származzanak indokolatlan előnyök”, ami azt jelenti, hogy a héairányelv bizonyos mérlegelési mozgásteret biztosít a tagállamoknak.

Az L BV megalapozottan hivatkozik arra, hogy ez a mozgástér nem abszolút, és hogy a tagállamok nem léphetik túl a mérlegelési szabadságuk határait, ami azt jelenti, hogy tiszteletben kell tartaniuk a héairányelvben használt fogalmakat.

- 11 Az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése értelmében a tagállamok kötelesek megtenni minden intézkedést az uniós jogból eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében, és tartózkodniuk kell minden olyan intézkedéstől, amely az uniós célkitűzések megvalósítását veszélyeztetné.
- 12 Ezenfelül hatáskörük gyakorlása során a tagállamoknak figyelembe kell venniük a héairányelv céljait és tiszteletben kell tartaniuk az adósemlegesség elvét, amely a közös héarendszer szerves részét képezi. Az L BV-nak igazat kell adni annyiban, amennyiben arra hivatkozik, hogy a semlegesség elve az egyenlőség elvének sajátos következményét jelenti, amely elv alapján a hasonló, tehát egymással versenyző termékeket vagy szolgáltatásokat a héa felszámítása során azonos módon kell kezelni, és hogy az adóalany a héairányelvvel és az azt megalapozó elvekkel összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozás megtámadása érdekében hivatkozhat a héairányelvre.
- 13 A belga jogalkotó többek között a WBTW 1. cikke 9. §-a (1) bekezdésének 1. pontjában, 48. cikkének 2. §-ában és 49. cikkében, valamint a 3. sz. KB-ben szabályozta az ingatlanokra és egyéb tárgyi eszközökre vonatkozó korrekciókat.

A Hof van Cassatie (semmitőszék, Belgium) 2021. április 30-i ítéletével e rendelkezésekből azt a következtetést vonta le, hogy azokra az ügyletekre, amelyek valamely épület vagy épületrész átalakítására vagy korszerűsítésére irányulnak, vagy ehhez járulnak hozzá, 5 éves korrekciós időszak vonatkozik, míg azokra az ügyletekre, amelyek valamely épület vagy épületrész megépítésére irányulnak, vagy ehhez járulnak hozzá, 15 éves korrekciós időszak vonatkozik.

A Minister van Financiën (pénzügyminiszter) egy 2017 májusában feltett parlamenti kérdésre adott válaszában szintén megerősítette, hogy az épület átalakítása vagy korszerűsítése esetében a korrekciós időszak főszabály szerint 5 év, kivéve, ha az elvégzett munkák olyan jelentősek, hogy valójában új épület épül fel.

Következésképpen a belga jog úgy rendelkezik, hogy a meglévő épületen végzett átalakítási munkálatok esetében az e munkálatok után felszámított héa tekintetében a tizenöt éves korrekciós időszak akkor alkalmazandó, ha a munkálatok befejezését követően a héa szempontjából „új épületről” van szó.

- 14 Az L BV helyesen állítja, hogy a belga szabályozás szerint a 15 éves meghosszabbított korrekciós időszak nem vonatkozik az épületeken végzett jelentős munkálatokra, amennyiben ezek az épületek a héa szempontjából nem minősülnek „új épületeknek”, még akkor sem, ha az elvégzett munkálatok eredményeként az új épületek gazdasági élettartamával azonos gazdasági élettartammal rendelkeznek, amint az többek között az e munkálatokra irányadó értékcsökkenési időszakból is következik, amely megfelel az új épületekre

irányadó értékcsökkenési időszaknak, és pedig függetlenül az elvégzett munkálatok jellegétől és e munkálatoknak az épület mint gazdasági termelőeszköz élettartama szempontjából fennálló jelentőségétől.

- 15 Az L BV úgy véli, hogy a héairányelvben használt „tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok” fogalmának nemzeti jogban való efféle szigorú végrehajtása alapján (ami abban nyilvánul meg, hogy a tizenöt éves korrekciós időszakot kizárólag héa alkalmazásával értékesíthető épületet eredményező munkálatokra alkalmazzák, anélkül, hogy azonos időszakot alkalmaznának az azt eredményező munkálatokra, hogy valamely épület az új épületéhez hasonló gazdasági élettartammal rendelkezik, pusztán amiatt, hogy a FOD Financiën álláspontja szerint az átalakításon átesett épület nem értékesíthető héaelszámolással) a 3. sz. KB 9. cikke összeegyeztethetetlen a héairányelvvel, és hogy a király a részére a WBTW 48. cikkének 2. §-ában biztosított mérlegelési jogkört ezen irányelvvel összeegyeztethetetlen módon gyakorolta.
- 16 Az L BV azt állítja, hogy először is meg kell állapítani, hogy a héairányelv 187. és 189. cikke egyáltalán nem hivatkozik „új épületekre” és/vagy az említett irányelv 12. cikkére, amely azt szabályozza, hogy a héaszabályok alapján mi tekinthető héaelszámolással értékesíthető „új épületnek”.
- 17 Ezzel szemben az L BV álláspontja szerint a „tárgyi eszköz” fogalma nyilvánvalóan olyan termékekre vonatkozik, amelyeket hosszabb ideig használnak, és amelyek főszabály szerint amortizálódnak. Az L BV véleménye szerint a „tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok” alatt olyan ingatlanokat kell érteni, amelyek gazdasági élettartama (jelentősen) hosszabb, mint a főszabály szerinti 5 éves korrekciós időszak, ami többek között abból ered, hogy sokkal hosszabb idő alatt amortizálódnak.

Ahhoz, hogy valamely ingatlanon végzett munkálatok a héairányelv értelmében tárgyi eszközként beszerzett ingatlanon végzett munkálatoknak minősüljenek, az L BV álláspontja szerint inkább az ingatlan elvégzett munkálatokon vagy átalakítási munkálatokon alapuló gazdasági élettartama, nem pedig az első használatbavétel időpontja lényeges. Az L BV ezt logikusnak tartja, mivel a korrekciós időszak a termelőeszköz előállításával vagy létrejöttével kapcsolatosan előzetesen felszámított adó levonásának ellenőrzésére és korrekciójára szolgál.

- 18 Az L BV az adósemlegesség elvére hivatkozik, amely véleménye szerint megköveteli, hogy a tárgyi eszközként beszerzett valamennyi, azonos vagy hasonló gazdasági élettartamú ingatlant a héa szempontjából azonos módon kezeljék, ami azt jelenti, hogy azokra azonos korrekciós időszaknak kell vonatkoznia. Az L BV úgy véli, hogy ha – a jelen ügghöz hasonlóan – az épületeken jelentős átalakítási munkálatokat végeznek, és ezáltal ezen épületek gazdasági élettartama megegyezik az új épületekével, ami abból következik, hogy a munkálatok 33 év alatt amortizálódnak, akkor ezek az épületek mint a munkálatok eredményeként létrejött termelési eszközök új épületekkel hasonlíthatók össze, és azokat a héa keretében ugyanolyan módon kell kezelni.

- 19 Mivel az L BV az irányelv olyan értelmezését kéri, amely eltér a belga törvényi és rendeleti rendelkezések alapján elfogadhatótól, és mivel megalapozott kétségek merülnek fel a belga jognak az uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően, a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy ezzel kapcsolatban előzetes döntéshozatal céljából kérdéseket kell a Bíróság elé terjeszteni.

MUNKADOKUMENTUM