

Lakás lakóingatlan vegyes célú használata

Áfa levonása

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2005. április 21. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Lakáscélú ingatlan gazdasági tevékenységet nem folytató vagyontársaságban álló házastársak általi építése – Helyiségnek az egyik tulajdonostárs általi, szakmai célra történő használata – Adóalanyi minőség – Adólevonási jog – A joggyakorlás módja – A számlával szemben támasztott követelmények”

A C-25/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott elzáró döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2003. január 23-án érkezett, 2002. augusztus 29-i határozatával terjesztett elő az elzáró

a **Finanzamt Bergisch Gladbach**

és

a **HE**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, R. Silva de Lapuerta, R. Schintgen (előadó),
G. Arestis és J. Klučka bírák

első tanácsnok: A. Tizzano,

hivatalvezető: K. Sztranc tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. szeptember 23-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Finanzamt Bergisch Gladbach képviselőjében A. Eich, meghatalmazotti minőségben,
- HE képviselőjében C. Fuhrmann Rechtsanwalt és K. Korn Steuerberater,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében E. Traversa és K. Gross, meghatalmazotti minőségben,

a f első tanácsnok indítványának a 2004. november 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ

Ítéletet

1 Az el zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 2., 4., 17., 18. és 22. cikkének értelmezése mind eredeti, mind a fiskális határok megszüntetésére való tekintettel a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítésér l és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) által módosított változatában (a továbbiakban: hatodik irányelv).

2 Ezt a kérelmet a Finanzamt Bergisch Gladbach (a továbbiakban: Finanzamt) és HE között folyamatban lév eljárásban terjesztették el , amelynek tárgya annak megállapítása, hogy milyen mértékben jogosult az említett ingatlan építését terhel hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonására HE, aki házastársával résztulajdonosa egy lakáscélú ingatlandnak, amelynek egyik helyiségét kizárólag szakmai tevékenység céljából használja.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv II. címét („Alkalmazási kör”) képez 2. cikk értelmében:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

2. a termékimport.”

4 Az ugyanezen irányelv IV. címét („Adóalanyok”) képez 4. cikk így rendelkezik:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termel k, a keresked k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermel ipari és mez gazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min sül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

[...]

5 A hatodik irányelv V. címének („Adóköteles tevékenységek”) „Termékértékesítés” alcím 5. cikke (1) bekezdésében kimondja:

„»Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”

6 A hatodik irányelv IX. címe („Adólevonás”) alá tartozó 17. cikk („Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre”) értelmében:

„(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 alapügyben releváns időszak folyamán hatályba lépett a 91/680 irányelv, amely 3. cikkében kötelezi a tagállamokat azon rendelkezések elfogadására, amelyek az ezen irányelvben meghatározottakhoz igazodó intézkedések 1993. január 1-jén hatálybalépéséhez szükségesek. A 91/680 irányelv által módosított 17. cikk (2) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

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

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

[...]”

8 A hatodik irányelv ugyanezen, XI. címének részét képező, „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” alcímű 18. cikk így szól:

„(1) Ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak:

a) a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási joghoz a 22. cikk (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]

9 A hatodik irányelv XIII. címe („Az adó fizetésére kötelezett személyek kötelezettségei”) alá tartozó „Kötelezettségek a belföldi forgalomban” alcím 22. cikknek megfelelően:

„[...]

(3) a) Minden adóalany a más adóalanyok részére teljesített termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról számlát vagy azt helyettesítő bizonylatot állít ki, és annak másodpéldányát megőrzi.

[...]

b) A számlán elkülönítve szerepel az adó nélküli ár és az egyes hozzáadottérték-adó mértékéhez kapcsolódó adóösszeg, valamint adott esetben fel kell tüntetni az adómentességet.

c) A tagállamok megállapítják azon követelményeket, amelyek alapján egy bizonylatot számlának lehet tekinteni.

[...]

(8) [...] a tagállamok további kötelezettségeket is előírhatnak, amelyeket szükségesnek tartanak az adó helyes megállapítása és beszedése, továbbá az adókijátszás elkerülése érdekében.

[...]

10 A fent idézett 22. cikket az alábbiak szerint módosította 91/680 irányelv:

„[...]

(3) a) Minden adóalany a más adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek részére teljesített termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról számlát vagy azt helyettesítő bizonylatot állít ki [...] Az adóalany megőrzi egy példányt minden kiadott okmányról.

[...]

b) A számlán elkülönítve szerepel az adó nélküli ár és az egyes hozzáadottérték-adó mértékéhez kapcsolódó megfelelő adóösszeg, valamint adott esetben fel kell tüntetni az adómentességet.

[...]

c) A tagállamok állapítják meg azon követelményeket, amelyek alapján egy bizonylatot számlának lehet tekinteni.

[...]

8. A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, azon követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által végrehajtott belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem idéznek elő a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki elírásokat.

[...]

A nemzeti szabályozás

11 A forgalmi adóról szóló német törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: UStG) vonatkozó rendelkezései, az alapeljárás tárgyát képező 1991–1993 közötti adóévekben hatályos változataikban (BGBl. 1991. I., 351. o. és BGBl. 1993. I., 566. o.) a következőképpen rendelkeznek:

„14. § Számlakibocsátás

(1) Amikor az 1. § (1) bekezdésének 1. és 3. pontja szerint adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesít, az adóalany, amennyiben ezen ügyleteket egy másik adóalany vállalkozása számára végzi, ez utóbbi kérésére számlát kell kibocsátania, amelyben egyértelműen megállapítható az adó összege. A számlának a következőket kell tartalmaznia:

1. a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végző adóalany neve és címe;
2. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettjének neve és címe;
3. az átruházott termék mennyisége és szokásos kereskedelmi megnevezése vagy a szolgáltatás jellege és terjedelme;
4. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás időpontja;
5. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás díja (10. §) és
6. a díjat terhelő adó összege (5. pont).

[...]

15. § A felszámított adó levonása

(1) Az adóalany a felszámított adó összegéből levonhatja:

1. valamennyi, vállalkozása számára termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során a 14. § alapján más adóalanyok által kiállított számlán szereplő külön-külön szereplő adót;

[...]

12 Mivel a Bundesfinanzhof az előzetes döntéshozatalra utaló végzésében utalt a vonatkozó, Osztrák Köztársaságban fennálló jogi helyzetre, pontosítás végett meg kell említeni, hogy ebben a tagállamban a hozzáadottérték-adóról szóló 1994-es törvény 12. §-a

(2) bekezdésének 2. pontja (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 663/1994.) az alábbi módon rendelkezik:

„Nem lehet vállalkozás céljából végrehajtottnak tekinteni az olyan termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást vagy behozatalt,

a) amelynek díja elsődlegesen nem tartozik a levonható kiadások (költségek) körébe a személyi jövedelemadóról szóló 1998-as törvény (Einkommensteuergesetz, BGBl. 100/1988.) 20. §-a (1) bekezdésének 1-5. pontja értelmében

[...]

13 Ezen utóbbi rendelkezés a következőket is kimondja:

„A különféle bevételekből nem vonhatók le:

[...]

2. [...]

d) a lakóhelyiségben található irodával, valamint berendezésével, illetve berendezési eszközeivel kapcsolatos kiadások vagy költségek. Ha a lakóhelyiségben található iroda az adóalany vállalkozása és egész szakmai tevékenysége központját képezi, az erre vonatkozó kiadások és költségek levonhatók, beleértve a berendezés költségeit.”

Az alapeljárásról és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

14 Az alapügy irataiból kiderül, hogy 1990 folyamán HE telket vásárolt feleségével megosztott közös tulajdonban egynegyed (HE javára) és háromnegyed (a feleség javára) tulajdoni hányad arányában. Ezt követően az említett házastársak számos vállalkozást bízott meg a telken lakás céljára szolgáló épület építésével. A Bíróság tárgyalásán HE képviselője pontosította, hogy az említett épület tulajdonjoga is egynegyed-háromnegyed arányban oszlik meg közöttük. Az épület építésével kapcsolatos valamennyi számlát a HE házaspár részére állították ki, anélkül hogy feltüntették volna rajtuk a tulajdonostársakat tulajdonrészeik arányában terhelő egyes részösszegeket.

15 Nem vitatott, hogy HE e háznak egyik helyiségét irodaként használta, ahol alkalmazotti tevékenységével párhuzamosan szakírói kiegészítő tevékenységet is folytatott.

16 Az 1991-es, 1992-es és 1993-as adóévre vonatkozó HÉA-bevallásában HE az építéssel kapcsolatban kiállított számlák alapján arányos adólevonást hajtott végre, levonható részként az iroda alapterületének és a ház lakható alapterületének arányát, 12%-ot alapul véve.

17 A Finanzamt ugyanakkor elutasította ezeket a levonásokat azon okból, hogy az építkezés megrendelője és címzettje a HE házaspár által alkotott vagyonszövetség, és nem csupán HE.

18 A HE által e határozat ellen benyújtott fellebbezésnek első fokon részben helyt adott a Finanzgericht.

19 E bíróság álláspontja szerint polgári jogi szempontból HE csupán egynegyed részben volt megrendel je és címzettje az irodára vonatkozó építési munkáknak. Egyéb tényez k hiányában e bíróság az ingatlantulajdon két házastárs közötti megoszlásából indult ki. Tekintetbe véve, hogy a házastárs tulajdoni hányada háromnegyed rész, a Finanzgericht csupán az irodára vonatkozó HÉA egynegyed részére, azaz a levonandó adó teljes összegének 12%-ára ismerte el HE adólevonási jogát. E bíróság álláspontja szerint ebben az összefüggésben nincs relevanciája annak a körülménynek, hogy a számlákat megkülönböztetés nélkül a két házastárs nevére állították ki.

20 Ezen ítélet ellen mind a Finanzamt, mind HE felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz.

21 A Finanzamt álláspontja szerint különbséget kell tenni között, hogy az alapeljárásban érintett szolgáltatásokat a vagyontársaknak vagy a házastársak egyikének nyújtották. Ha a megrendelésben nem derül ki egyértelműen a megrendel személye, a vagyontársaságot kell a munkálatok címzettjének tekinteni. HE úr és HE asszony viszonya az ingatlan tulajdonának vonatkozásában nem bír relevanciával. Mindenesetre az, hogy nincs feltüntetve a felszámított HÉA összegének tulajdonosok szerinti megoszlása, valamint hogy a számlákat megkülönböztetés nélkül a két házastárs nevére állították ki, ellentétes azzal, hogy HE bármilyen adólevonásra jogosult legyen.

22 HE ellenben úgy véli, hogy miután kizárólagos használati joggal bír az ingatlan iroda céljára szolgáló részére, t kell ezen ingatlanrész építési munkái vonatkozásában az egyedüli megrendel nek tekinteni. Álláspontja szerint az igényelt adólevonás csupán nemzeti polgári jog alapján történ megtagadása összeegyeztethetetlen a HÉA közösségi rendszerével. Ellentétben az első fokú bíróság döntésével, az adólevonási jognak az iroda építését terhelő HÉA teljes összegére, azaz a házra vonatkozó HÉA teljes összegének 12%-ára kell kiterjednie.

23 A Bundesfinanzhof úgy véli, hogy a német jog alkalmazásában, miután a megbízást együttesen adta több, nem önálló jogi személyként – személy- vagy vagyonegyesít társaságként –, hanem egyszer, tényleges vagyontársaságban álló személy, e közösség minden tagja a szolgáltatás címzettje az t megillet tulajdoni hányad arányában. Az alapügyben a vagyontársaság mint olyan nem lépett fel a HÉA vonatkozásában, ezért úgy kell tekinteni, hogy a szóban forgó szolgáltatás címzettje a két házastárs.

24 Ez a bíróság szintén megállapítja, hogy a Finanzgericht megállapítása szerint csakis HE végzett szakmai tevékenységet a közösen épített ingatlanban található irodában. Ítélezési gyakorlatának megfelelően egy ingatlan vagyontársaság általi megszerzése esetén adólevonási joggal élhet a vagyontársaságon belüli tulajdoni hányada arányában az ingatlan szakmai célból megszerző valamennyi vállalkozó. Olyan esetben, amikor házastársak szakmai rendeltetés helyiségeket béreltek, amelyeket csak egyikük használt vállalkozása céljából, a Bundesfinanzhof egyéb tényez k hiányában a német polgári törvénykönyv (Bürgerliches Gesetzbuch) 742. §-a alapján döntött, amelynek értelmében a jogok és kötelezettségek a vagyontársaság tagjai között fele-fele arányban oszlanak meg, és úgy határozott, hogy az említett, az eszközt szakmai célból felhasználó tag eredményének adólevonási joga t csakis a levonandó adó teljes összegének felére illeti meg.

25 Pontos an erre az eredményre jutott a jelen ügy vonatkozásában a Finanzgericht, amely jogosan állapította meg, hogy ezt az érvelést nem teszi kétségessé az a körülmény, hogy a számlákat a két házastárs nevére állították ki.

26 A Bundesfinanzhof ugyanakkor felteszi a kérdést, hogy ez a megoldás összeegyeztethető-e a hatodik irányelvvel.

27 Először is, nem lehet bizonyossággal választ adni arra, hogy egy lakás céljára szolgáló, irodát magában foglaló ingatlan építési szolgáltatásait HE-nek „adóalanyként” és „adóköteles tevékenysége céljából” nyújtották-e hatodik irányelv a 17. cikkének (2) bekezdése értelmében, vagy pedig lakáscélú magánszükségletei céljából, annál is inkább, hogy például az osztrák hatóságok ilyen esetre kizárják az adólevonási jogot.

28 Ebben az összefüggésben azt is meg kell határozni, hogy a lakásban lévő iroda építésére vonatkozó költségek „üzleti tevékenységhez szorosan kapcsolódók”-e, vagy sem, és amennyiben ez utóbbi eset áll fenn, azok ki vannak-e zárva az adólevonási jog alól a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második mondata értelmében.

29 Feltételezve, hogy ilyen esetben fennáll a levonási jog, ezt követően arról kell dönteni, hogy e levonási jog milyen módon gyakorolható a közösségi jog értelmében valamely tárgyi eszköz vagyongegosztás vagy nem adóalanyként eljáró házastársi vagyontársaság általi megszerzése esetén.

30 Végül a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontjában és 22. cikke (3) bekezdésének a) és c) pontjában foglalt feltételek alkalmazása kétséget ébreszt a nemzeti ítélkezési gyakorlat vonatkozásában, amelynek értelmében a vonatkozó tulajdoni hányadok további feltüntetése másodlagos jellegű.

31 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„1) Lakás céljára szolgáló ingatlan vásárlása vagy építése esetében az ingatlant vásárló vagy építő személy adóalanyként jár-e elő, amennyiben ezen ingatlan egy részét önálló, kiegészítő tevékenység végzésére szolgáló irodaként kívánja használni?

2) Az 1. kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

Valamely tárgyi eszköznek olyan vagyontársaságban álló személyek általi megrendelése esetén, amely vagyongegosztás vagy a házasságkötés következtében és önmagában nem vállalkozási tevékenység folytatása céljából jött létre, úgy kell-e tekinteni, hogy a beszerzést nem-adóalany hajtotta végre, akinek nincs joga a beszerzést terhelő hozzáadottérték-adó levonásához, vagy pedig az egyes résztulajdonosok a szolgáltatás címzettjei?

3) A 2. kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

Olyan tárgyi eszköz közös tulajdonban való megszerzése esetén, amelyet csak az egyik társtulajdonos használ vállalkozása céljaira, a megfizetett adó levonásának joga

a) az említett tulajdonostársat csak a tulajdoni hányadának megfelelő adó összegére,

vagy pedig

b) az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében azon adóösszeg arányában illeti meg, amely az általa vállalkozási célból használt ingatlanrésznek összességében megfelel (feltéve, hogy teljesül a számlára vonatkozó, negyedik kérdésben említett követelmény)?

4) A 18. cikkben szabályozott adólevonási jog gyakorlásához az irányelv 22. cikkének (3) bekezdése értelmében szükség van-e az illető házastárs, illetve tulajdonos névére kiállított számlára, amelyen megjelölésre került az tulajdoni hányadának megfelelő ár- és adóhányad, vagy elégséges a házastársak, illetve tulajdonosok részére a fenti megjelölés nélkül kiállított számla?”

Elzetes észrevételek

32 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy az ügy irataiból az alábbiak derülnek ki:

- a HE házastársak vagyontársaságban vásároltak telket, amelyre közös tulajdonban lakáscélú ingatlan építettek;
- a HE házastársak között a házasságkötés következtében létrejött vagyontársaságban mind a telek, mind a ház vonatkozásában a férj tulajdoni hányada egynegyed, a feleségé pedig háromnegyed rész;
- alkalmazotti tevékenysége mellett HE kiegészítő jelleggel önálló szakírói szakmai tevékenységet folytat;
- ezen utóbbi tevékenység céljából kizárólagos jelleggel használja a közös ház egyik helyiségét irodaként; nem vitatható, hogy ez a helyiség az ingatlan lakható összterületének 12%-át teszi ki;
- HE házastársa nem folytat semmilyen gazdasági tevékenységet a hatodik irányelv értelmében, és soha egyetlen percig sem használta férje irodáját;
- a HE házastársak házasságkötésük következtében létrejött vagyontársasága sem folytat gazdasági tevékenységet a hatodik irányelv értelmében, továbbá nem bír jogi személyiséggel, annál is inkább, mert nem bír önálló cselekvőképességgel sem;
- miután ezáltal sem HE házastársa, sem az említett vagyontársaság nem bír adóalanyisággal, a hatodik irányelv alkalmazásában nem élhetnek adólevonási joggal;
- a ház építéséhez kapcsolódó számlákat a HE házaspár részére megkülönböztetés nélkül állították ki, és nem tüntették fel rajtuk a tulajdonközösségben a házastársakat megillető tulajdoni hányadnak megfelelő ár- és HÉA-hányadokat;
- HE a felszámított HÉA levonását az általa kizárólag szakmai célra használt iroda egészére, azaz 12%-ra igényli, ugyanakkor az ingatlanon fennálló közös tulajdon 25%-ával rendelkezik.

33 Az alapügy e jellemzőinek fényében kell az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdéseket megválaszolni.

34 Hozzá kell tenni, hogy e válaszok tekintetében nem kell különbséget tennünk a hatodik irányelv 17. és 22. cikkei rendelkezéseinek eredeti és a 91/680 irányelv által módosított változata között, mivel hogy ezek tartalmát a Bíróság által jelen ügyben adandó értelmezés szempontjából lényegében azonosnak kell tekinteni.

Az első kérdésről

35 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az a magánszemély, aki lakáscélra ingatlant épít vagy vásárol, adóalanyként jár-e el a hatodik irányelv 17. cikke alkalmazásában, ha az ingatlan egy részét ugyanezen irányelv 2. és 4. cikke értelmében önálló kiegészítő szakmai tevékenység céljából irodaként használja.

36 Ebben a vonatkozásban rögtön emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv a HÉA közös, az adóköteles tevékenység egységes meghatározásán alapuló rendszerét állítja föl (lásd a C-305/01. sz., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6729. o.] 38. pontját).

37 Az említett irányelv HÉA alkalmazási körét megállapító 2. cikkének és ugyanezen irányelv 4. cikkének együttes olvasatából következik, hogy csak azok a tevékenységek tartoznak ezen adó alá, amelyek gazdasági jellegűek, és amennyiben azokat a tagállamon belül, adóalanyként eljáró személy végzi.

38 A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében adóalany az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

39 A „gazdasági tevékenység” fogalmát az említett (2) bekezdés akként határozza meg, hogy az magában foglalja a termelést, a kereskedést, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, különösen a materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását bevétel elérése érdekében. A „hasznosítás” fogalma, a közös HÉA-rendszer semlegessége követelményének megfelelően, minden ügyletre vonatkozik, tekintet nélkül azok jogi formájára (lásd a C-8/03. sz. BBL-ügyben 2004. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-10157. o.] 36. pontját).

40 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a hatodik irányelv 4. cikke meglehetősen széles alkalmazási kört jelöl ki a HÉA számára, beleértve a termelést, a forgalmazást és a szolgáltatásnyújtást valamennyi szakaszát (lásd különösen a C-186/89. sz. Van Tiem-ügyben 1990. december 4-én hozott ítélet [EBHT 1990., I-4363. o.] 17. pontját és a fent hivatkozott MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring ügyben hozott ítélet 42. pontját).

41 Márpedig az említett irányelv 4. cikkében foglalt, az adóalanyi minőség értékelése szempontjából kizárólagos kritériumok alapján (lásd a fent hivatkozott Van Tiem-ügyben hozott ítélet 25. pontját és a fent hivatkozott BBL-ügyben hozott ítélet 36. pontját), a HE-hez hasonló személyt úgy kell tekinteni, mint aki rendelkezik ezen adóalanyi minőséggel.

42 Az ügy irataiból megállapítható, hogy az alapügy tárgyát képező 1991. és 1993. közötti időszakban az érdekelt ténylegesen folytatott – még ha csupán kiegészítő jelleggel is – önálló gazdasági tevékenységet az említett 4. cikk értelmében.

43 Továbbá a 17. cikk (2) bekezdéséből következik, hogy amennyiben az adóalany – e minőségében eljárva – az eszközt az adózott tevékenységéhez használja, jogosult az ilyen eszközre vonatkozóan esedékes vagy megfizetett HÉA levonására. Ezzel ellentétben, ha az eszközt az adóalany nem a 4. cikk szerinti gazdasági tevékenységéhez, hanem magánfogyasztásra használja, semmiféle adólevonási joga nem keletkezhet (lásd ebben a vonatkozásban a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3795. o.] 8. és 9. pontját).

44 E tekintetben az ügy irataiból kiderül, hogy az alapügy tárgyát képező időszak folyamán HE önálló szakírói gazdasági tevékenysége céljából kizárólagos jelleggel használta a feleségével együtt építtetett ingatlan egyik helyiségét, amelynek résztulajdonosa.

45 Nem bír relevanciával az a körülmény, hogy a jelen ügyben az érdekelt gazdasági tevékenysége céljára ezen ingatlanok csupán egyetlen helyiségét használta.

46 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a szakmai, valamint magánhasználat céljából egyaránt használt tárgyi eszköz esetén az érdekeltnek a HÉA vonatkozásában lehetősége van választani, hogy ezt az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyონának körébe vonja, vagy teljes egészében magántulajdona körében tartja, ezzel teljesen kizárva a HÉA rendszeréből, vagy akár – az alapügyhöz hasonlóan – csak a tényleges szakmai használattal érintett hányadot viszi be a vállalkozásába (lásd ebben a vonatkozásban különösen a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1831. o.] 24–34. pontját és a C-269/00. sz. Seeling-ügyben 2003. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-4101.o.] 40. és 41. pontját).

47 Ez utóbbi esetben úgy kell tehát tekinteni, hogy az eszköz szakmai felhasználásának korlátai között az érintett piaci szereplő adóalanyként járt el az ingatlan megszerzésekor vagy építtetésekor, amelyet így a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében ezen adóalany adóköteles tevékenysége céljából használt eszköznek kell tekinteni.

48 A fenti értelmezést támasztja alá a semlegesség elve, amelynek értelmében az érintett személy akkor köteles a HÉA-terhet viselni, amennyiben az olyan eszközöket vagy szolgáltatásokat sújt, amelyeket magánfogyasztásra és nem adóköteles gazdasági tevékenység céljára használ.

49 Tehát, ahogyan azt az Európai Közösségek Bizottsága jogosan hangsúlyozta, nem megalapozottak a kérdést elterjesztő bíróság által arra vonatkozóan kifejezett kételyek, hogy az alapügyben szereplő hasonló tevékenység a hatodik irányelv alkalmazási körébe tartozik-e.

50 Hiszen az a körülmény, hogy valamely másik tagállam (mint jelen esetben az Osztrák Köztársaság) kizárja az adólevonási jog alól a lakásban lévő irodát, nem bír relevanciával a HÉA-rendszer közös jellege, valamint az általa megvalósítandó harmonizációs cél fényében, és következésképpen az adólevonási joggal kapcsolatos eltérések csakis a hatodik irányelv által kifejezetten szabályozott esetekben megengedettek, annak biztosítására, hogy ennek alkalmazása a tagállamok mindegyikében azonos legyen.

51 Másrészt, noha a kérdést el terjeszt bíróság a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésére alapozza véleményét, meg kell állapítani, hogy a közösségi jog jelen állása szerint nem létezik olyan tanácsi aktus, amely kizárja az adólevonási jog alól a nem szigorúan szakmai jelleg költségeket, mint például a luxus-, a szórakozási vagy a reprezentációs költségeket. Továbbá az említett irányelv hatálybalépésekor alkalmazandó német szabályozás egyáltalán nem zárta ki a lakásban lévő irodát az adólevonási jog alól. És végül a Németországi Szövetségi Köztársaság nem hagyta jóvá az ezen irányelvtől eltérő különös intézkedések bevezetését annak 27. cikke értelmében.

52 A fenti megfontolásokra tekintettel az első elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a lakás céljára szolgáló házat saját és családja lakhatása céljából megszerző vagy építtető személy adóalanyként jár el, tehát élhet a hatodik irányelv 17. cikke szerinti adólevonási joggal, ha ezen ingatlan egyik helyiségét ugyanezen irányelv 2. és 4. cikke értelmében független – akár csupán kiegészítő jellegű – gazdasági tevékenység céljából irodaként használja, és az ingatlan e részét vállalkozása vagyonához rendeli.

A második kérdésről

53 A második kérdés lényegében arra irányul, hogy abban az esetben, amikor házasságkötés alapján létrejött, jogi személyiséggel nem rendelkező, gazdasági tevékenységet a hatodik irányelv értelmében nem folytató vagyonközösség megrendelést ad valamely tárgyi eszközre, az említett közösséget alkotó tulajdonostársakat kell-e az irányelv alkalmazásában a tevékenység címzettjeinek tekinteni.

54 E vonatkozásban a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kiderül, hogy a HE házastársak – házasságkötésük alapján fennálló – vagyonközössége maga nem folytat gazdasági tevékenységet jogi személyiséggel rendelkező magánjogi társaság formájában, vagy olyan jogalanyként, amely ha nem is bír jogi személyiséggel, önállóan járhat el. Hiszen az említett házastársak a tényállás szerint csupán a telek megvételekor és az ingatlan építtetésekor jártak el közösen.

55 Az említett vagyonközösség tehát az alapügyben érintett tevékenységek során a HÉA vonatkozásában nem adóalanyként lépett fel a hatodik irányelv értelmében, és ennél fogva nem is lehet adóalanynak tekinteni.

56 Ilyen körülmények között és egyéb érdemi tényező hiányában úgy kell tekinteni, hogy a HE házastársak a tárgyi eszköz feletti résztulajdonosi minőségükben ezen eszköz értékesítésének címzettjei a hatodik irányelv alkalmazásában.

57 Ez a megoldás megfelel a semlegesség elvének is. Mivel az ilyen vagyonközösség nem adóalany, és e ténynél fogva nem vonhatja le a felszámított hozzáadottérték-adót, az ilyen levonási jognak a házastársakat külön-külön kell megilletnie, amennyiben azok adóalanyi minőséggel bírnak.

58 A második elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy valamely tárgyi eszköz házasságkötés alapján létrejött, jogi személyiséggel nem rendelkező és önmagában a hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységet nem folytató vagyonközösség által történő megrendelése esetén az említett vagyonközösségben álló tulajdonostársakat a hatodik irányelv értelmében ezen ügylet címzettjeinek kell tekinteni.

A harmadik kérdés I

59 E kérdésével a kérdést el terjeszt bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy amikor a házasságkötésük következtében vagyonszövetségben álló házastársak beszereznek valamely tárgyi eszközt, amelynek egy részét az egyik tulajdonostárs kizárólagos jelleggel szakmai célokra használja, ez a tulajdonostárs a vállalkozása céljára használt ingatlanrészterhel teljes HÉA összegét jogosult levonni, vagy csupán a HÉA-nak azon részét, amely az ingatlanon fennálló tulajdoni hányadának megfelel.

60 E kérdés megválaszolására kapcsán emlékeztetni kell arra, hogy az első fokú nemzeti bíróság megállapította, német polgári jogi szempontból HE nem címzettje az egynegyed részben tulajdonát képező irodára vonatkozó építési munkáknak. A bíróság e tekintetben a házastárs-tulajdonostársak közötti telektulajdon megosztására alapozta döntését, amely tulajdonközösségben a férj hányada csupán 25%. E bíróság tehát HE úr számára csak a vállalkozása céljára használt ingatlanterhel adó egynegyed részének levonását, tehát a felszámított HÉA 12%-ának egynegyed részét ismerte el.

61 Ezzel szemben HE úgy véli, hogy a hatodik irányelv értelmében megilleti őt az ingatlan általa szakmai célra használt részének egészét terhelő HÉA, tehát a felszámított adó 12%-a levonásának joga.

62 E vonatkozásban rögtön emlékeztetni kell arra, hogy amint az már a hatodik irányelv címében is következik, annak célja a közös hozzáadottértékadó-rendszer kialakítása az adóalap egységes, a közösségi jogszabályok szerint történő megállapításával (lásd jelen ítélet 36. pontját, valamint a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

63 Továbbá az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a hatodik irányelv rendelkezéseiben szereplő, jelentésükre és tartalmukra vonatkozóan a tagállamok jogára egyetlen kifejezett utalást sem tartalmazó kifejezéseket a Közösség egészében általában önállóan és egységesen kell értelmezni a HÉA-rendszer alkalmazásának egyes tagállamok közötti eltéréseinek elkerülése érdekében. (lásd a C-497/01. sz., Zita Modes ügyben 2003. november 27-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-14393. o.] 34. pontját).

64 Ami pedig kifejezetten a hatodik irányelv 5. cikke (1) bekezdését illeti, amely értelmében termékértékesítésnek a materiális javak feletti tulajdonjog átengedését kell tekinteni, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a termékértékesítés fogalma nem korlátozódik az alkalmazandó nemzeti jogszabályok által a tulajdon átruházására elírt formákra, hanem magában foglalja az anyagi javak átruházásának egyik fél általi lebonyolítását is, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal úgy rendelkezzen, mintha annak tulajdonosa lenne. Az említett irányelv célja megghiúsulhatna, ha a termékértékesítés meghatározása, amely a három adóztatható ügylet egyike, a tagállamok polgári joga által elírt változó feltételek megvalósításától függne (lásd ebben a vonatkozásban a C-320/88. sz., Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. és 8. pontját, a C-291/92. sz. Armbrrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2775. o.] 13. és 14. pontját, valamint a C-185/01. sz., Auto Lease Holland ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-1317. o.] 32. és 33. pontját).

65 Következésképpen nem lehet osztani sem az első fokú nemzeti bíróság álláspontját, amely a német tulajdonjog rendjére alapozza okfejtését, sem a Bizottság írásbeli

észrevételeiben védett álláspontot, amely szerint HE kérelmének nem lehet helyt adni, ha a házasságra vonatkozó nemzeti jogszabályok értelmében ez utóbbit nem illeti meg a tárgyi eszköz egésze feletti rendelkezési jog.

66 Egyébiránt nem bír relevanciával az el terjesztett kérdésre adandó válasz szempontjából az a körülmény, hogy melyik társtulajdonos fizette ténylegesen az ingatlan építtetésével kapcsolatos számlákat, mivel a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjából következik, hogy az ellenértéket harmadik személy is megfizetheti.

67 A harmadik kérdés megválaszolásához éppen ellenkez leg arra kell emlékeztetni, hogy jelen ügyben HE a lakás céljára szolgáló ingatlanban lévő irodát személyesen és 100%-ban gazdasági tevékenysége céljából használja, és hogy ezt a helyiséget teljes egészében a vállalkozásához szándékozik rendelni. Úgy is t ník, hogy az érdekelt ténylegesen tulajdonosként rendelkezik ezzel a helyiséggel, tehát eleget tesz a jelen ítélet 64. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatban foglalt feltételnek.

68 Ehhez még hozzá kell tenni, hogy HE a felszámított HÉA-ból az általa kizárólag szakmai célokra használt ingatlanrésznek megfelelő HÉA-összeg levonását kéri, és úgy döntött, hogy ezt a helyiséget vállalkozásának eszközeként kezeli.

69 Mindent összevetve az alapügyéhez hasonló körülmények között az iroda nem keletkeztethet adólevonási jogosultságot HE-t l eltér piaci szerepl részére, tehát a jelen ügyben nem áll fenn adókijátszás vagy visszaélés kockázata.

70 HE kérelmét az irodát terhel teljes HÉA-összeg levonására ilyen körülmények között úgy kell tekinteni, mint amely megfelel az adólevonások rendjének, amelynek célja, hogy a vállalkozókat teljes egészében mentesítse a HÉA alól minden gazdasági tevékenységük körében. A HÉA közös rendszere valamennyi gazdasági tevékenység adóterhe tekintetében, azok céljától és eredményét l függetlenül biztosítja a semlegességet, amennyiben azok elvileg HÉA-kötelesek (lásd különösen a fent hivatkozott Zita Modes ítélet 38. pontját).

71 Ebb l következ en a piaci szerepl , aki HE-hez hasonlóan az irodának használt helyiséget teljes egészében vállalkozásához rendelte, élhet levonási jogával az ingatlan e részére vonatkozó áralkotó tényez k költségeit közvetlenül terhel teljes HÉA tekintetében. Ha az e teljes egészében adóköteles tevékenység céljára használt helyiség után az általa megfizetett HÉA-nak csupán egy, az ingatlan feletti tulajdon egészében t megillet hányad arányában meghatározott részét vonhatná le, akkor az említett piaci szerepl nem mentesülne a gazdasági tevékenysége céljából használt eszközt terhel adó egésze alól, ami ellentmond a semlegesség elve által támasztott követelményeknek.

72 A fenti értelmezés összhangban van a semlegesség elvének folyományát képez egyenl bánásmód elvével is.

73 Így azonos bánásmód illet meg két adóalanyt, akik objektíve ugyanabban a helyzetben vannak, amennyiben mindkett kizárólagosan használja irodaként valamely ingatlan ugyanolyan arányú részét, amelyet vállalkozásukhoz rendeltek: a levonandó HÉA-ból ugyanakkora összeget vonhatnak le. Ugyanakkor figyelembe véve a helyzetüket jellemző körülményeket – egyikük az ingatlan kizárólagos tulajdonosa, míg a másik csak bizonyos hányad tulajdonosa –, az első a levonandó HÉA 100%-ának levonási jogával élhet,

amennyiben úgy dönt, hogy a vegyes használatú ingatlant teljes egészében vállalkozásához rendeli, míg a másik, sohasem mentesülhet az általa ténylegesen megfizetett HÉA-t (azaz az alapügy esetében 25%-ot) meghaladó HÉA-összeg alól.

74 A fenti megfontolások összességének fényében a harmadik elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy amennyiben a házasságkötés következtében egymással vagyoni közösségben álló házastársak szereznek meg valamely tárgyi eszközt, amelynek egy részét az egyik tulajdonostárs kizárólagos jelleggel szakmai célokra használja, ez utóbbi tulajdonostárs a vállalkozása céljára használt ingatlanrészterhel teljes HÉA-összegét jogosult levonni, amennyiben a levont összeg nem terjed túl az adóalany az említett ingatlanon megillet vagyoni hányad határain.

A negyedik kérdésről

75 Ez a kérdés lényegében annak meghatározására irányul, hogy a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja, valamint 22. cikkének (3) bekezdése elírják-e, hogy az alapügyéhez hasonló körülmények esetén az adólevonási jog gyakorlásához az adóalany saját nevére kiállított számlával rendelkezzen, amelyen fel vannak tüntetve a tulajdoni hányadának megfelelő ár- és HÉA-hányadok, vagy e célból elegendő a vagyoni közösséget alkotó házastársak nevére együttesen kiállított számla.

76 Ebben a vonatkozásban különösen a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdésének b) pontjából következik, mind eredeti változatában, mind a 91/680 irányelv által módosított változatban, hogy az adólevonási jog gyakorlásához a számlán egyértelműen fel kell tüntetni az adó nélküli árat és a valamennyi adómértékhez kapcsolódó adóösszeget, adott esetben a mentességet is.

77 Ebből következik, hogy eltekintve a minimumkövetelményektől, a hatodik irányelv nem írja el olyan egyéb adatok kötelező feltüntetését, mint amilyenek a negyedik elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésben szerepel.

78 Bizonyos, hogy az irányelv 22. cikke (3) bekezdésének c) pontja értelmében a tagállamok megállapítják azon követelményeket, amelyek alapján valamely bizonylatot számlának lehet tekinteni, és ugyanezen cikk (8) bekezdésének alkalmazásában a tagállamok további kötelezettségeket is elírhatnak, amelyeket szükségesnek tartanak az adó helyes megállapítása és beszedése, továbbá az adókijátszás elkerülése érdekében.

79 A Németországi Szövetségi Köztársaság élt ez utóbbi lehetőséggel. E tagállamban az UStG úgy is rendelkezik, hogy a számlákon többek között fel kell tüntetni a tevékenység címettjének nevét és címét, az értékesített eszközök szokásos kereskedelmi rendeltetését vagy a szolgáltatásnyújtás jellegét és terjedelmét, valamint a tevékenység díját.

80 Ugyanakkor, ahogyan erre a Bizottság felhívta a figyelmet, az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében arra kell korlátozódnia az adólevonási jog gyakorlása tekintetében a számlán a hatodik irányelv 22. cikk (3) bekezdésének b) pontjában felsoroltakon kívül egyéb adatok szerepeltetése elírásának, ami a HÉA megállapítása és beszedése, valamint adóhatóság általi ellenőrzéshez szükséges. Továbbá ezen adatok nagy száma vagy a feltüntetés módja nem teheti a gyakorlatban lehetetlenné vagy túlságosan nehezzé az adólevonási jog gyakorlását (lásd a 123/87. és 330/87. sz., Jeunehomme és EGI egyesített ügyekben 1988. július 14-én hozott ítélet [EBHT 1988., 4517. o.] 17. pontját). Azon

intézkedések, amelyeket a tagállamoknak lehet ségük van elfogadni ugyanezen irányelv 22. cikkének (8) bekezdése értelmében az adó pontos megállapítása és beszedése, valamint az adókijátszás elkerülése végett, szintén nem mutathatnak túl az e célok eléréséhez szükséges mértéken. Tehát nem lehet ezeket úgy alkalmazni, hogy kockáztassák a HÉA semlegességét, amely a HÉA közösségi szabályozás által bevezetett közös rendszerének egyik alapelvét képezi. (lásd a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrija és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 52. pontját és a C-454/98. sz., Schmeink & Cofreth és Strobel ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6973. o.] 59. pontját).

81 Az alapügyhöz hasonló esetben nem áll fenn adókijátszás vagy visszaélés veszélye, mivel az meglehetősen különleges típusú vagyontársaságot, a házastársak közötti tulajdonközösséget érinti, amely önmagában nem bír jogalanyisággal, és amelyen belül csak az egyik házastárs folytat gazdasági tevékenységet, tehát kizárt, hogy a számlákat, noha azokat „HE úr és asszony” nevére állították ki a vagyontársaknak megfelelő HÉA-összegek feltüntetése nélkül, a nem-adóalany házastárs vagy a vagyontársaság felhasználhassa ugyanazon HÉA-összeg újbóli levonása céljából.

82 Ilyen körülmények között nem lenne összeegyeztethető az arányosság elvével az adóalany házastárs adólevonási jogának elutasítása azon egyszerű oknál fogva, hogy a számlák nem tartalmazzák az alkalmazandó nemzeti jog által előírt adatokat.

83 Következésképpen a negyedik előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja, valamint 22. cikkének (3) bekezdése nem írja elő, hogy az alapügyben felmerültekhez hasonló körülmények között az adólevonási jog gyakorlásához az adóalany saját nevére kiállított számlával rendelkezzen, amelyen fel vannak tüntetve a tulajdoni hányadának megfelelő ár- és HÉA-hányadok. E célból elegendő a vagyontársaságban álló házastársak nevére együttesen kiállított, tételes felosztás nélküli számla.

A költségekről

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

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

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet mind eredeti, mind a fiskális határok megszüntetésére való tekintettel a hozzáadottértékadó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK irányelv által módosított változatában az alábbi módon kell értelmezni:

– a lakás céljára szolgáló házat saját és családja lakhatása céljából megszerző vagy építtető személy adóalanyként jár el, tehát élhet a 77/388 hatodik irányelv 17. cikke szerinti adólevonási joggal, ha ezen ingatlan egyik helyiségét ugyanezen irányelv 2. és

4. cikke értelmében független – akár csupán kiegészít jelleg – gazdasági tevékenység céljából irodaként használja, és az ingatlan e részét vállalkozása vagyonához rendeli;

– **valamely tárgyi eszköz házasságkötés alapján létrejött, jogi személyiséggel nem rendelkező és önmagában a 77/388 hatodik irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységet nem folytató vagyonszövetség által történő megrendelése esetén az említett vagyonszövetséget alkotó tulajdonosrészeket ezen irányelv értelmében ezen ügylet címzettjeinek kell tekinteni;**

– **ha házasságkötés következtében vagyonszövetségben álló házastársak szereznek meg valamely tárgyi eszközt, amelyet az egyik tulajdonosrészes kizárólagos jelleggel szakmai célokra használ, ez utóbbi tulajdonosrészes a vállalkozása céljára használt ingatlanrészterhelés teljes hozzáadottérték-adó összegét jogosult levonni, amennyiben a levont összeg nem terjed túl az adóalanyt az említett ingatlanon megillető vagyonszövetség határain;**

– **a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének a) pontja, valamint 22. cikkének (3) bekezdése nem írja elő, hogy az alapügyben felmerültekhez hasonló körülmények között az adólevonási jog gyakorlásához az adóalany a saját nevére kiállított számlával rendelkezzen, amelyen fel vannak tüntetve a tulajdonosi hányadának megfelelő ár- és hozzáadottértékadó-hányadok. E célból elegendő a vagyonszövetségben álló házastársak nevére együttesen kiállított, tételes felosztás nélküli számla.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.



InfoCuria - A Bíróság ítélezési gyakorlata

[Kezdőlap](#) > [Keresés](#) > [A keresés eredménye](#) > Dokumentumok



[Nyomtatás indítása](#)

[PDF formátum](#)

A dokumentum nyelve :

ANTONIO TIZZANO

F TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2004. november 11.(1)

C-25/03. sz. ügy

Finanzamt Bergisch Gladbach

kontra

HE

(a Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott elzetes döntéshozatali kérelem)

„HÉA – 77/388/EGK hatodik irányelv – Lakáscélú ingatlan – Házastársak közös tulajdonában álló ingatlan építése vagy megszerzése – Az egyik házastárs által részben szakmai célra történő felhasználás – Adóalany – Az adólevonás lehetősége – Számlával szemben támasztott követelmények”

1. 2002. augusztus 29-i végzésével, amely 2003. január 23-án érkezett a Bírósághoz, a Bundesfinanzhof négy kérdést terjesztett a Bíróság elé elzetes döntéshozatal céljából a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi hatodik irányelv(2) (a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezéséről.

2. A kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy azon adóalany, aki házastársával együtt vásárolt vagy épített lakáscélú ingatlant, milyen mértékben írhatja le az általa fizetendő HÉA összegéből az ingatlan azon részének megvásárlása vagy építése után megfizetett HÉA-t, amelyet szakmai tevékenységének folytatásához használ.

I – Jogi háttér

A – Közösségi szabályozás

3. A jelen ügyben a hatodik irányelv egyes rendelkezéseire kell hivatkoznunk, amelyek meghatározzák az adóalany (4. cikk) és a levonási jog (17. cikk) fogalmát, valamint e jog gyakorlásának módját (18. és 22. cikk).

4. A 4. cikk ekként rendelkezik:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelési ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

[...]

5. Az adólevonási jogra vonatkozóan a 17. cikk (2) bekezdése a következőket mondja ki:

„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;⁽³⁾

[...]

6. Végül az adólevonási jog gyakorlásának módjára vonatkozóan a 18. cikk így rendelkezik:

„(1) Ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanyak:

a) a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási joghoz a 22. cikk (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]

7. A 22. cikk (3) bekezdése pedig így pontosít:

„a) Minden adóalany a más adóalanyok részére teljesített termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról számlát vagy azt helyettesítő bizonylatot állít ki, és annak másodpéldányát megőrzi.

[...]

b) A számlán elkülönítve szerepel az adó nélküli ár és az egyes hozzáadottérték-adó mértékéhez kapcsolódó adóösszeg, valamint adott esetben fel kell tüntetni az adómentességet.

c) A tagállamok megállapítják azon követelményeket, amelyek alapján egy bizonylatot számlának lehet tekinteni.”⁽⁴⁾

B – Nemzeti szabályozás

8. A jelen ügy vonatkozásában az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény) (a továbbiakban: UStG) 1991. és 1993. között hatályos 14. és 15. cikkére kell emlékeztetnünk.

9. A „Számlakibocsátás” című 14. §-a szerint:

„Amikor az 1. § (1) bekezdésének 1. és 3. pontja szerint adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesít, az adóalany, amennyiben ezen ügyleteket egy másik adóalany vállalkozása számára végzi, ez utóbbi kérésére számlát kell kibocsátania, amelyben egyértelműen megállapítható az adó összege. A számlának a következőket kell tartalmaznia:

1. a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végző adóalany neve és címe;

2. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettjének neve és címe;

3. az átruházott termék mennyisége és szokásos kereskedelmi megnevezése vagy a szolgáltatás jellege és terjedelme;
4. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás időpontja;
5. a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás díja (10. §) és
6. a díjat terhelő adó összege (5. pont).

[...]"(5).

10. „A megfizetett adó levonása” című 15. § ezután pontosítja:

„(1) Az adóalany a felszámított adó összegéből levonhatja:

1. valamennyi, vállalkozása [...] számára termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során a 14. § alapján más adóalanyok által kiállított számlán szereplő külön-külön szereplő adót”.(6)

II – Tényállás és eljárás

11. Az alapeljárás tárgyát a Finanzamt Bergisch Gladbach (a továbbiakban: Finanzamt) határozata képezte, amely megtagadta HE úrtól (a továbbiakban még: felperes) a lehetőséget, hogy az általa az adóhatóságnak fizetendő hozzáadottérték-adóból levonhassa a feleségével együtt vásárolt ház azon részének építésére megfizetett HÉA-t, amely irodaként szolgál számára.

12. Az elzáró döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy 1990 végén a HE házaspár telket vásárolt $\frac{1}{4}$ (HE javára) és $\frac{3}{4}$ (házastársa javára) tulajdoni rész arányában.

13. Ezt követően megbíztak számos vállalkozást a telken lakás céljára szolgáló ingatlan építésével. Ahogyan azt HE úr a tárgyaláson elmondta, az említett ingatlan tulajdona az építési telek tulajdoni arányában, vagyis $\frac{1}{4}$ – $\frac{3}{4}$ arányban oszlik meg közöttük.

14. A kivitelező vállalkozások által kibocsátott valamennyi számlát a HE házaspár részére állították ki.

15. Az elzáró döntéshozatalra utaló végzésből az is kiderül, hogy HE úr alkalmazotti tevékenysége mellett kiegészítő jelleggel önálló szakírói tevékenységet is folytatott, és ezen utóbbi gyakorlásához a családi ház egyik helyiségét használta. Mivel az a helyiség a ház összterületének 12%-át teszi ki, az 1991–1993. évekre vonatkozó HÉA-bevallásában HE a befizetendő hozzáadottérték-adóból levonta a ház építésére megfizetett HÉA 12%-át.

16. A Finanzamt ellenezte ezt a levonást, mivel álláspontja szerint a szolgáltatások megrendelője és címzettje nem HE úr, hanem a házastársak vagyontöredéke, amelynek nevére a számlát kiállították. A Finanzamt szerint ez a vagyontöredék önmagában nem folytatott semmiféle vállalkozási tevékenységet, és így nincs joga semmiféle levonáshoz.

17. Ezt a döntést ellenezve, HE úr a Finanzgerichthez fordult jogorvoslatért.

18. A keresetnek részben helyt adva, a Finanzgericht a Finanzamt-tal ellentétben irrelevánsnak minősítette a számlák fejlécét, és HE-t jelölte meg az iroda építésének valós címzettjeként; elismerte tehát a felperes jogát arra, hogy az e szolgáltatás tekintetében megfizetett HÉA egy részét levonja. Ugyanakkor a Finanzgericht szerint HE úr az ingatlan, és ezzel a benne található dolgozószobának csak ¼ részben tulajdonosa. Ezért a levonható összeget nem a ház építésére megfizetett HÉA 12%-ban, hanem ennek ¼-ében kell megállapítani.

19. Ezt az ítéletet a Finanzamt és HE is megtámadta a Bundesfinanzhof előtt, amelynek így két, gyökeresen ellentétes álláspont között kellett döntenie.

20. A Finanzamt szerint ugyanis, mivel hiányzik a megbízás pillanatában és azt követően a számla fejlécén is a külön megjelölés, az UStG 15. cikke értelmében csak a házastársak közösségét lehet a házépítési szolgáltatás címzettjének tekinteni. Az egyes résztulajdonos tehát nem vonhatja le – még részben sem – az említett építésre megfizetett HÉA-t.

21. HE viszont úgy gondolja, joga van a levonáshoz, és – ellentétben az első fokú bíróság döntésével – ez a jog kiterjed az iroda építésére megfizetett HÉA teljes összegére, vagyis a teljes HÉA 12%-ára. Hiszen a háznak azt a részét kizárólag használja, és így azt annak tekintetében egyedüli megbízónak kell tekinteni.

22. A Bundesfinanzhof úgy véli, hogy a nemzeti jog megoldást nyújt az említett problémára. Ugyanis a Bundesfinanzhof ítélkezési gyakorlata szerint:

– olyan esetben, amikor a megbízást több, önálló (adó-) jogalanyisággal nem bíró vagyonszövetségben álló személy együttesen (személy- vagy vagyonegyesítő társaság) adja, ellenkező megállapodás hiányában minden résztulajdonos a szolgáltatás tulajdoni hányad szerinti címzettjének tekintendő; [\(7\)](#)

– a tényállás megvalósulásának idején nem létezett semmilyen kifejezett korlátozás „olyan helyiség építésére és berendezésére” vonatkozóan, „amely, noha a lakáshoz tartozik, a lakható terület többi részét elválasztva, és csak vagy majdnem kizárólag vállalkozói és/vagy szakmai tevékenység céljára használják (pl. otthoni iroda)”; [\(8\)](#)

– a vállalkozót megilleti a megfizetett adó tulajdoni hányadának megfelelő arányú levonásának joga az olyan tárgyi eszköz tulajdonközösségben való megvásárlása esetén, amelyet az egyik résztulajdonos saját vállalkozása céljára használ; [\(9\)](#)

– az olyan fejléc, mint amelyen a HE-házaspár nevére kiállított számlákon szerepel, nem akadályozza meg a megfizetett adó levonását. [\(10\)](#)

23. Mindazonáltal, miután kétségeket táplált e megoldásnak a hatodik irányelv értelmezésével való összeegyeztethetőségével kapcsolatban, a Bundesfinanzhof az EK 234. cikk alapján a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé az előzetes döntéshozatal céljából:

„1. Lakás céljára szolgáló ingatlan vásárlása vagy építése esetében az ingatlant vásárló vagy építő személy adóalanyként jár-e el, amennyiben ezen ingatlan egy részét önálló, kiegészítő tevékenység végzésére szolgáló irodaként kívánja használni?

Az 1. kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

2. Valamely tárgyi eszköznek olyan vagyonszösségben álló személyek általi megrendelése esetén, amely vagyonszösség vagy a házasságkötés következtében, és önmagában nem vállalkozási tevékenység folytatása céljából jött létre, úgy kell-e tekinteni, hogy a beszerzést nem-adóalany hajtotta végre, akinek nincs joga a beszerzést terhelő hozzáadottérték-adó levonásához, vagy pedig az egyes résztulajdonosok a szolgáltatás címzettjei?

A 2. kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

3. Olyan tárgyi eszköz közös tulajdonban való megszerzése esetén, amelyet csak az egyik társtulajdonos használ vállalkozása céljaira, a megfizetett adó levonásának joga

a) az említett tulajdonostársat csak a tulajdoni hányadának megfelelő adóösszegére, vagy pedig

b) az irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében azon adóösszeg arányában illeti meg, amely az általa vállalkozási célból használt ingatlanrésznek összességében megfelelő (feltéve, hogy teljesül a számlára vonatkozó, negyedik kérdésben említett követelmény)?

4. A 18. cikkben szabályozott adólevonási jog gyakorlásához az irányelv 22. cikkének (3) bekezdése értelmében szükség van-e az illető házastárs, illetve tulajdonostárs nevére kiállított számlára, amelyen megjelölésre került az illető tulajdoni hányadának megfelelő ár- és adóhányad, vagy elégséges a házastársak, illetve tulajdonostársak részére a fenti megjelölés nélkül kiállított számla?”

24. A Bíróság elítélte a fentiek alapján indult eljárásban a felperes, a Finanzamt és a Bizottság terjesztett írásbeli észrevételeket. A felperest és a Bizottságot ezt követően meghallgatta a Bíróság a 2004. szeptember 23-i tárgyaláson.

III – Jogi elemzés

25. Ahogyan láttuk, a nemzeti bíróság négy kérdést tesz fel olyan lakáscélú ingatlan házastársak általi vásárlására vagy építésére vonatkozóan, amelynek egy részét egyikük szakmai tevékenységének gyakorlására, irodaként használja.

A felek álláspontja

26. E kérdésekre válaszul a Finanzamt, elsősorban a nemzeti adórendelkezésekre hivatkozva megjegyzi, hogy valamely tulajdonostárs valamely ingatlan önálló jogalanyisággal nem rendelkező vagyonszösségben álló személyek általi vétele vagy építése esetén akkor élhet a HÉA-levonási jogával, ha i) az adásvételi szerződés vagy a pályázat lezárásakor pontosan megjelölte a vállalkozását illető vagyoni hányadot; és ii) ha ezen ügylet céljából olyan számlát bocsátottak ki, amelyben kifejezetten kiderül az illető terhelő ár- és adóhányad. Csakis ilyen módon derülhet ki, hogy az egyes tulajdonostárs milyen mértékben jogosultja az adólevonás alapját képező ügyletnek.

27. Eltér állásponton vannak ugyanakkor a felperes és a Bizottság, akik az elemzésem során alább részletezett indokok alapján ellenkez következtetéseket vonnak le:

- a lakás céljára ingatlant vásárló vagy épít személy adóalanyként jár el, ha az ingatlan valamely helyiségét szakmai tevékenységének gyakorlása céljából irodaként használja, és ezt az irodát vállalkozása vagyonának rendeli;
- amikor több, önálló jogalanyisággal rendelkező, nem vállalkozási célú vagyonszövetségben álló személy tárgyi eszközt vásárol, minden egyes tulajdonostársat az ügylet címzettjének kell tekinteni;
- amikor a házastársak közös tulajdonban vásárolnak valamely tárgyi eszközt, amelyet csak egyikük használ szakmai célokra, ezen utóbbi házastársnak a megfizetett HÉA levonására a vállalkozására használt ingatlanrész arányában van joga.

28. Ezen utolsó pont tekintetében a felperes és a Bizottság álláspontja eltér egymástól. A Bizottság szerint a használt ingatlanrésznek megfelelő HÉA-összeg levonásának joga ahhoz a feltételhez van kötve, hogy a nemzeti jog a HÉA-köteles tevékenységet folytató házastárs számára lehetővé tegye, hogy az egész tárgyi eszköz tulajdonosaként rendelkezhessek. Viszont, folytatja a Bizottság, ha a belső jog eltérően rendelkezik, az illető házastársnak csak a tulajdoni hányadának megfelelő összeg levonására van joga.

29. A felperes és a Bizottság ugyanakkor megegyezik abban, hogy a levonási jog nem tagadható meg a HÉA-köteles tevékenységet folytató házastársától azon oknál fogva, hogy csak olyan számla van a birtokában, amelyet mindkét házastárs nevére, a tulajdonközösségben és megillető hányadnak megfelelő ár és adó külön megjelölése nélkül állítottak ki.

A szolgáltatás címzettjének meghatározásáról a tárgyi eszköz közös tulajdonban való építése vagy vásárlása esetén (második kérdés)

30. A kérdést elterjesztő bíróság kérdésére való válasz megadásához véleményem szerint a második kérdésből kell kiindulnunk, vagyis mindenekelőtt azt kell meghatározni, hogy ha önmagában nem vállalkozási tevékenységre irányuló vagyonszövetségben álló személyek rendelkeznek meg valamely tárgyi eszközt, a szolgáltatás címzettje maga a vagyonszövetség, vagy az egyes tulajdonostársak.

31. Ahogyan láttuk, a Bundesfinanzhof rámutatott, hogy saját ítélkezési gyakorlata szerint ilyen esetben – ellentétes kikötés hiányában – minden tulajdonostársat tulajdoni hányada arányában a szolgáltatás címzettjének kell tekinteni (lásd a fenti 22. pontot).

32. Álláspontom szerint ez a megoldás nem ellentétes a hatodik irányelvvel és az általa létrehozott közösségi rendszerrel.

33. Hiszen, ahogyan ez ismert, ez a rendszer előírja, hogy minden adóköteles ügylet esetében a HÉA-t csak az áruk és szolgáltatások árát összetevő különféle elemek költségeit közvetlenül terhelő adóösszeg előzetes levonásával kell megfizetni. A levonási rendszer olyan módon van felépítve, hogy csak az adóalanyok vonhatják le az általuk fizetendő HÉA-ból azt az adót, amelyet az árukra és szolgáltatásokra előzetesen kivetettek.

34. Ebben az összefüggésben kell elhelyezni a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdését, amely az alábbi módon határozza meg az HÉA-alany fogalmát: „»(a)dóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”.

35. Továbbá a hatodik irányelv 17. cikke (1) bekezdésében megállapítja, hogy „[a]z adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik”, és (2) bekezdésében felhatalmazza az adóalanyt arra, hogy „[a]mennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használta fel”, „az általa fizetendő adóból [...]” levonja „az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáérték adó(t), amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog”.

36. A fenti jellemzők arra engednek következtetni, hogy „az adólevonások rendszere arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse minden, gazdasági tevékenységének keretében megfizetendő vagy megfizetett HÉA terhe alól”. A hozzáadottérték-adó közös rendszere következőképpen biztosítja „minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy az említett tevékenységek maguk is HÉA kötelesek”.[\(11\)](#)

37. Ezek alapján úgy tűnik, a Bizottság a fentiekből jogosan vonja le azt a következtetést, hogy a HE házaspár által alkotott vagyonszövetséget nem lehetett HÉA-alanyként, illetve az ingatlanépítési szolgáltatás címszavának tekinteni.

38. Hiszen, ahogyan ezt a kérdést elterjesztő bíróság is kifejtette, a személyek ilyen vagyonszövetsége nem jogi személy, és mivel önmagában nem gyakorol semmilyen önálló gazdasági tevékenységet, a 4. cikk (1) bekezdése értelmében nem HÉA-alany. Követkézőképpen a HÉA tekintetében nincsen önálló relevanciája, és nem ékelődik az építési szolgáltatások nyújtói és a házaspár közé, akiket tehát az említett szolgáltatások valódi címszavainak kell tekintenünk.

39. Az ilyen megoldás – ahogyan azt a felperes helyesen megjegyezte – koherens a fent hivatkozott HÉA-semlegesség elvével is. Hiszen ha a jogi személyiséggel nem rendelkező vagyonszövetséget tartanánk a szolgáltatás címszavának – amely nem adóalany, tehát semmilyen adólevonást nem hajthat végre –, a gazdasági tevékenységet gyakorló egyes tulajdonosok számára előírt adólevonás kizárásához jutnánk, vagyis terhelné a tevékenységi körén belül az általa fizetett HÉA.

40. A fent bemutatott érvek alapján úgy vélem, hogy ha jogi személyiséggel nem rendelkező és önmagában nem vállalkozási tevékenységre irányuló vagyonszövetségben álló személyek rendelkeznek megvalamely tárgyi eszközzel, a hatodik irányelv értelmében az egyes tulajdonosok a szolgáltatás címszavai, és nem maga a vagyonszövetség.

A magánszemély adóalanyiságáról olyan lakáscélú ingatlan építése vagy vétele esetén, amelynek egy részét szakmai célra használja (első kérdés)

41. Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy azon magánszemély, aki lakáscélra ingatlant épít vagy vesz, adóalanyként jár-e el, ha az ingatlan egy részét önálló kiegészítő szakmai tevékenység céljából, irodaként használja.

42. Ennek vonatkoztatásában ismételten emlékeztetek arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint adóalany „az a személy, aki [...] bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére”, valamint hogy a levonások mechanizmusa úgy működik, hogy csak az adóalanyok „vonhatják le az általuk megfizetendő HÉA összegből a jövedelmüket és szolgáltatásokat elzáró HÉA összegét”.[\(12\)](#)

43. Emlékeztetek továbbá arra, hogy a Bizottság a Lennartz-ügyben kifejtette, hogy „azon magánszemély, aki valamely eszközt a 4. cikk szerinti gazdasági tevékenységhez szerez meg, ezt adóalanyi minőségében teszi”, és azt, hogy vajon a különös helyzetben levő adóalany az eszközöket az említett igényből szerezte-e meg, „a jelen eset összes körülményeit figyelembe véve kell meghatározni, ideértve az érintett eszközök természetét, valamint a megszerzésük és az adóalany gazdasági tevékenysége során történő felhasználásuk között eltelt időt”.[\(13\)](#)

44. Az elzáró döntéshozatalra utaló végzésből kiderül, hogy a kérdéses időszakban (1991–1993.) a felperes kiegészítő jogcímen szakírói tevékenységet folytatott, és e kétségkívül önálló gazdasági tevékenység gyakorlásához kizárólag a házastársával együtt vásárolt ingatlan egy részét használta, annak átadásától fogva.[\(14\)](#) A fent hivatkozott ítélezési gyakorlat alapján, valamint a kérdést elterjesztő bíróság ténymegállapításai alapján ezért úgy tartom számomra, hogy HE úr az ingatlan vételekor adóalanyként járt el a hatodik irányelv 4. cikke értelmében.

45. Másrészt nem lehet ezzel szemben arra sem hivatkozni, hogy adóalanyi minőségében megszerzi azon tényről fogva, hogy a felperes az említett tevékenység céljából csak az ingatlan egy részét használta.

46. A Bizottság és a felperes jogosan emlékeztetnek arra, hogy a Bíróság szerint akkor, amikor az adóalany „tárgyi eszközöket szerez be, amelyeket mind szakmai, mind magánhasználatra szán”, választhat, hogy ezen eszközöket i) „vállalkozási eszközökként kezeli, amelyekre a HÉA-f szabályként teljes mértékben levonható”, vagy ii) „teljes mértékben magánvagyonaként kezeli ezeket, és így teljesen kizárja őket a HÉA-rendszerből”, vagy pedig iii) (ahogyan a jelen ügyben HE úr tette) csak a szakmai célú felhasználásra szánt részt rendeli a vállalkozásához.[\(15\)](#)

47. A választás, hogy a tárgyi eszközt csak részben használja szakmai tevékenységéhez, nem olyan elem, amely az azt beszerző személyt megfosztaná adóalanyiságától. Épp ellenkezőleg, olyan lehetőség is van, amelyet a hatodik irányelv rendszere pontosan azért biztosít az adóalany számára, hogy a semlegesség elvének megfelelően „a HÉA-kötelezettséget csak arra az esetre tart(s)a fenn, amikor ez a kötelezettség magáncélra használt termékeket és szolgáltatásokat, nem pedig adóköteles szakmai tevékenységét érinti”.[\(16\)](#)

48. A fent bemutatott érvek alapján úgy vélem tehát, hogy a kiegészítő jelleggel önálló gazdasági tevékenységet folytató személy a hatodik irányelv 4. cikke értelmében adóalanyként jár el, amikor lakáscélú ingatlant épít vagy vásárol, ha annak egy részét szakmai tevékenységének gyakorlására szánja és használja.

Az adólevonási jog mértéke (harmadik kérdés)

49. Harmadik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy valamely tárgyi eszköz közös tulajdonban való megszerzése esetén, amelyet csak az egyik

társtulajdonos használ önálló tevékenysége céljából, a megfizetett adó levonási joga az említett tulajdonostársat i) az általa használt ingatlanrész építésére megfizetett adó (harmadik kérdés, b. megoldás) vagy pedig ii) az általa használt ingatlanrész építésére megfizetett adó rá es tulajdoni hányadának megfelelő része (harmadik kérdés, a. megoldás) vonatkozásában illeti-e meg.

50. Ha jól értem, a Bundesfinanzhof, amennyiben saját ítélkezési gyakorlatát kellene alkalmaznia, ezt az utóbbi megoldást követné, vagyis a tulajdonostárs számára a vagyonszösségben t megillet hányadnak megfelelő megfizetett adó levonását ismerné el. Ez nyilvánvalóan az els fokú bíróság ítéletének meger sítését eredményezné, amelyben a Finanzgericht a levonásra kerül összeget nem a ház építésére fizetett HÉA 12%-ában határozta meg (vagyis az iroda építésére fizetett teljes HÉA-ban), hanem e 12%-nak az egynegyed részében.

51. Ebben a vonatkozásban újból emlékeztetek arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint akkor, amikor az adóalany „tárgyi eszközöket szerez be, amelyeket mind szakmai, mind magánhasználatra szán”, választhat, hogy ezen eszközöket i) „vállalkozási eszközökként kezeli, amelyekre a HÉA f szabályként teljes mértékben levonható”, vagy ii) „teljes mértékben [...] magánvagyonra részeként kezeli ezeket, és így teljesen kizárja ket a HÉA-rendszerb l”, vagy pedig iii) (ahogyan a jelen ügyben HE úr tette) csak a szakmai célú felhasználásra szánt részt viszi be a vállalkozásába, amely esetben helyesnek t nik azt feltételezni, hogy a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontjában szabályozott adólevonási jogot csak a tárgyi eszköznek a vállalkozásra szánt részére alkalmazzuk, a tárgyi eszköz szakmai és magáncélú használatának arányában.[\(17\)](#)

52. Ha helyes ez utóbbi megoldás, amelyet arra az esetre javasolunk, amelyben a vegyes használatú tárgyi eszköz az adóalany kizárólagos tulajdonában van, akkor az itt tárgyalt, ett l eltér esetben – amikor az adóalany csak társtulajdonos – azt a megállapítást tartom ésszer nek, hogy t – ahogyan a Bundesfinanzhof jelezte – a részben vállalkozás céljából használt tárgyi eszközben szerzett tulajdoni részaránynak megfelelő adólevonási jog illeti meg.

53. Mindezt két oknál fogva. El ször is ez a megoldás koherensnek t nik számomra a többször idézett semlegesség elvével. Feltételezhet , hogy a tulajdonostárs a szakmai célokra használt tárgyi eszköz részének építésére vagy vásárlására fizetend HÉA-nak csak a tulajdoni hányadára es részét fizette meg. Vagyis, az említett elv fényében, az ingatlanrész után befizetett HÉA-ból csak tulajdoni hányadának megfelelő arányban mentesül.

54. A jelen ügyben HE kijelentette, hogy az ingatlan résztulajdonosa, vagyis az általa szakmai célokra használt résznek (iroda) is csak ¼ részben tulajdonosa. Ezért feltételezhet , hogy csak tulajdonrésze arányában, vagyis ¼ arányban fizette meg az iroda építését terhel HÉA-t, és hogy a fennmaradó ¾ részt a házastárs fizette meg. Ezzel párhuzamosan tulajdoni részének arányában (tehát ¼ részben) kellett megfizetnie a ház fennmaradó, lakáscélra használt részére fizetend HÉA-t.

55. Ha ez így van, akkor úgy vélem, hogy a semlegesség elvének megfelelő en a felperes nem vonhatja le az irodára általa és házastársa által befizetett HÉA-t, hanem csak annak ¼ részét. Hiszen ellenkez esetben HE úr több HÉA-t vonna le, mint amennyit ténylegesen fizetett az iroda után, és így az általa az adóhatóságnak a lakáscélra szánt ingatlan fennmaradó

részére befizetett HÉA egy részéből ténylegesen nem mint önálló gazdasági tevékenység folytatója, hanem mint magánszemély-fogyasztó mentesülne.

56. Másodsorban a javasolt megoldás összeegyeztethetőnek tartom számomra az egyenlőség elvével. Hiszen a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint, ha azon magánszemély, aki valamely vegyes használatú tárgyi eszköz kizárólagos tulajdonosa, és aki e tárgyi eszközt részben vállalkozási célra szánja, levonhatja a beszerzésre (vagy építésre) fizetett HÉA-t az általa végzett szakmai tevékenység arányában, akkor diszkriminatív lenne ugyanennek a megoldásnak az alkalmazása eltérő esetben, amikor – mint a jelen ügyben – csak társtulajdonosa az említett tárgyi eszköznek.

57. A Bizottsághoz hasonlóan azt is állíthatjuk, hogy a levonás mértéke a házastársak vagyonszövetségének belső rendjét, illetve háztartásának rendjétől függ, vagyis a fent javasolt megoldást nem kell alkalmazni, amikor az említett rend alapján az egyes tulajdonostársak szabadon rendelkezhetnek a használt tárgyi eszköz egészével. Tartok től, ugyanakkor, hogy ha ez így lenne, az irányelv célját veszélyeztetnénk, amely éppen arra irányul, hogy „közös hozzáadottérték-adó rendszert vezessen be”. Hiszen ha így járnánk el, a levonás mértéke tagállamról tagállamra változna a vonatkozó nemzeti polgári jogi rendelkezések függvényében.

58. A fent bemutatott elgondolások fényében a harmadik kérdésre azt a választ javaslom, hogy az adóalany, aki házastársával közös tulajdonban megvásárol valamely tárgyi eszközt, és ezt részben saját önálló szakmai tevékenységének gyakorlására használja, a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében az általa fizetendő adóból a részben szakmai célokra használt tárgyi eszköz vásárlására vagy építésére megfizetett HÉA-nak a tulajdoni részének megfelelő hányadát vonhatja le.

A számlával szemben támasztott követelményekről (negyedik kérdés)

59. Negyedik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 18. és 22. cikkei elírják-e, hogy az adóalany, aki közös tulajdonban tárgyi eszközt vásárol vagy épít, amelyet részben önálló szakmai tevékenységének folytatására használ, csak akkor gyakorolhatja-e adólevonási jogát, ha részére olyan számlát állítottak ki, amely feltünteti az adóalany hányadának megfelelő ár- és adóhányadot, vagy pedig ezen rendelkezések alapján elegendő a fenti adatokat nem tartalmazó, a tulajdonostársak nevére kiállított számla.

60. A Bundesfinanzhof úgy véli, hogy saját ítélkezési gyakorlata szerint az olyan számla, mint amelyet a felperes és felesége részére „HE házaspár” névre állítottak ki, nem akadályozza meg a felperes által megfizetett HÉA levonását.⁽¹⁸⁾ Ugyanakkor felteszi a kérdést, hogy az említett levonást akadályozzák-e a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezései.

61. Ebben a tekintetben emlékeztetek rá, hogy a 18. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében „az adóalany a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási joghoz a 22. cikk (3) bekezdése szerint kiállított számlával kell rendelkeznie”. Ez utóbbi rendelkezés elírja, hogy „[a] számlán elkülönítve szerepel az adó nélküli ár és az egyes hozzáadottérték-adó mértékéhez kapcsolódó összeg, valamint adott esetben fel kell tüntetni az adómentességet” (b. pont), és hogy „a tagállamok megállapítják azon követelményeket, amelyek alapján egy bizonylatot számlának lehet tekinteni”.⁽¹⁹⁾

62. E rendelkezések tehát – amint azt a Bizottság is helyesen megjegyezte – azon három minimális követelmény (az adó nélküli nettó ár, minden egyes adókulcshoz tartozó adóösszeg és, ha van ilyen, a mentesség feltüntetése) meghatározására korlátozódnak, amelyeket a számlán mindig fel kell tüntetni a levonási jog gyakorlásához. Ugyanakkor semmiféle járulékos követelményt nem írnak el valamely tárgyi eszköz közös tulajdonban való beszerzésének esetére, és különösen nem írják el az egyes vevők tulajdoni hányadának megfelelő ár- és adóhányad feltüntetését.

63. Következésképpen, ha ilyen esetben a nemzeti jogszabályok nem írnak el ilyen tartalmat, akkor álláspontom szerint – a kérdést elterjesztő bíróság álláspontjával egybehangzóan – nincs semmiféle oka annak, hogy egy, a fent bemutatott követelményeknek megfelelő számlát nem megfelelőnek ítéljünk, és így megtagadjuk a beszerzett tárgyi eszközt részben szakmai célokra használó adóalanytól a számára a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja által biztosított levonási jogot.

64. A fent bemutatott érvek alapján azt a választ javaslom a negyedik kérdésre, hogy a hatodik irányelv 18. cikkének (1) bekezdése és 22. cikkének (3) bekezdése nem írja el, hogy az ugyanazon irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjában szabályozott adólevonási jog gyakorlásához az adóalany – aki házastársával közös tulajdonban épít vagy vásárol valamely tárgyi eszközt, amelyet részben önálló szakmai tevékenységének gyakorlására használ – rendelkezzen olyan, a nevére kiállított számlával, amelyen fel van tüntetve a tulajdonhányadának megfelelő ár- és adóhányad.

IV – Véggöveztetések

A fenti vélemények alapján javaslom, hogy a Bíróság a következő választ adja a Bundesfinanzhof által elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre:

„1. A kiegészítő jelleggel önálló gazdasági tevékenységet folytató személy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikke értelmében adóalanyként jár el, amikor lakáscélú ingatlant épít vagy vásárol, ha annak egy részét szakmai tevékenységének gyakorlására szánja és használja.

2. Ha jogi személyiséggel nem rendelkező és önmagában nem vállalkozási tevékenységre irányuló vagyonközösségben álló személyek rendelkeznek valamely tárgyi eszközzel, a hatodik irányelv értelmében az egyes tulajdonostársak a szolgáltatás címzettjei, és nem maga a vagyonközösség.

3. Az adóalany, aki házastársával közös tulajdonban megvásárol valamely tárgyi eszközt, és ezt részben saját önálló szakmai tevékenységének gyakorlására használja, a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében az általa fizetendő adóból a részben szakmai célokra használt tárgyi eszköz vásárlására vagy építésére megfizetett HÉA-nak a tulajdoni hányadának megfelelő részét vonhatja le.

4. A hatodik irányelv 18. cikkének (1) bekezdése és 22. cikkének (3) bekezdése nem írja el, hogy az ugyanazon irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjában szabályozott adólevonási jog gyakorlásához az adóalany – aki házastársával közös tulajdonban épít vagy vásárol valamely tárgyi eszközt, amelyet részben önálló szakmai tevékenységének

gyakorlására használ – rendelkezzen olyan, a nevére kiállított számlával, amelyen fel van tüntetve a tulajdonhányadának megfelelő ár- és adóhányad.”

1 – Eredeti nyelv: olasz.

2– HL L 145., 1. o.; magyar nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

3– A tényállás megvalósulása idején a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdését a hozzáadottérték-adó közös rendszerének a fiskális határok megszüntetése tekintetében történő kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) módosította. E módosítást követően, amelynek a jelen ügy kimenetelére nincs kihatása, ám amelyre a formai teljesség okán itt emlékeztetnünk kell, a hivatkozott rendelkezés így szól: „Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket: a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy fog teljesíteni; [...]”.

4– Még mindig a formai teljesség kedvéért emlékeztetünk arra, hogy a hivatkozott 91/680/EGK irányelv a következők szerint módosította ugyanezen irányelv 22. cikkének (3) bekezdését:

„a) Minden adóalany a más adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek részére teljesített termékértékesítésről és szolgáltatásnyújtásról számlát vagy azt helyettesítő bizonylatot állít ki [...] Az adóalany megőrzi egy példányt minden kiadott okmányról.

[...]

b) A számlán elkülönítve szerepel az adó nélküli ár és az egyes hozzáadottérték-adó mértékéhez kapcsolódó megfelelő adóösszeg, valamint adott esetben fel kell tüntetni az adómentességet. [...]

c) A tagállamok állapítják meg azon követelményeket, amelyek alapján egy bizonylatot számlának lehet tekinteni.

[...]

5– Nem hivatalos fordítás.

6– Nem hivatalos fordítás.

7– Lásd a Bundesfinanzhof V R 79/99. sz. ügyben 2001. február 1-jén (BFHE 194., 488, BFH/NV 2001., 989. o.), a V R 49/99. sz. ügyben 2000. november 7-én, (BFHE 194., 270, BFH/NV 2001., 402. o.), valamint a V R 15/00. sz. ügyben 2002. május 16-án (BFH/NV 2002., 1346. o.) hozott ítéleteit.

8– Az otthoni iroda meghatározására lásd a Bundesministerium der Finanzen 1988. június 16-i levelét (IV B 2-S 2145-59/98., Rn. 7., BStBl I 1998., 863. o.).

9– Lásd a Bundesfinanzhof V R 31/98. sz. ügyben 1998. október 1-jén hozott ítéletét (BFHE 187., 78, BFH/NV 1999., 575. o.).

10– Lásd a Bundesfinanzhof ítéleteit *in*: BFH/NV 2002., 1346. o. és BFHE 194., 270, BFH/NV 2001., 402. o.

11– A 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontja.

12– A fent hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 16. pontja.

13– A C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-3795. o.) 14. és 21. pontja.

[14](#)– Lásd az elzetes döntéshozatalra utaló végzés I. részét és II. része 2. pontjának a) alpontját

[15](#)– Lásd a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-1831. o.) 25. és 26. pontját. Lásd szintén a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 26. pontját és a C-291/92. sz. Armbrrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2775.o.) 20. pontját.

[16](#)– A fent hivatkozott Armbrrecht-ügyben hozott ítélet 20. pontja.

[17](#)– Lásd a fent hivatkozott Bakcsi-ügyben hozott ítélet 25. és 26. pontját, a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 26. pontját, valamint a fent hivatkozott Armbrrecht-ügyben hozott ítélet 20. és 21. pontját.

[18](#)– Lásd az elzetes döntéshozatalra utaló végzés II. részének 3. pontját.

[19](#)– Lásd a 3. lábjegyzetet.