SHARPSTON
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2014. április 10.[1]

**C-92/13. sz. ügy**

**Gemeente ’s-Hertogenbosch**

(a Hoge Raad [Hollandia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Héa — Adóköteles ügyletek — Ellenérték fejében teljesített értékesítés — A tulajdonában álló telekre épített épület önkormányzat általi használatba vétele — Hatóságként és adóalanyként folytatott tevékenységek”

1. Egy helyi közigazgatási szerv (amely a hatodik héairányelv[2] 4. cikkének (5) bekezdése értelmében nem minősül adóalanynak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytat) irodaépület építésére adott megbízást a tulajdonában álló telken. Az építési tevékenység tekintetében héát számítottak fel. Az épületet főként a hatóságként folytatott tevékenységekhez, de emellett adóköteles és adómentes gazdasági tevékenységekhez is használják. Az önkormányzat az épület használatbavételét önmaga felé irányuló adóköteles termékértékesítésnek (saját részre történő termékértékesítésnek) kívánja tekinteni, a nemzeti Héakompenzációs Alap létrehozásával nyilvánvalóan összefüggő indokok miatt, amely mentesítheti az önkormányzatot az előzetesen felszámított adó terhe alól. Az adóhatóság nem ért egyet. A Hoge Raad der Nederlanden (holland legfelsőbb bíróság) azt kívánja megtudni, hogy összeegyeztethető-e a hatodik irányelvvel az ilyen, saját részre történő adóköteles termékértékesítésként való kezelés.

## Jogi háttér

*A hatodik irányelv*

2. A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében a héa alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

3. A hivatkozott irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. Az ilyen tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, és „a materiális vagy immateriális javak bevétel elérése érdekében való tartós hasznosítását”.

1 — Eredeti nyelv: angol.

2 — A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv). Az alapügyben releváns időszakban a hatodik irányelv volt hatályban, de lényegi változtatás nélkül azóta felváltotta a közös hozzáadottérték-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL L 335., 2007. december 20., 60. o., HL L 249., 2012. szeptember 14., 15. o.).

4. A 4. cikk (5) bekezdése értelmében az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek és közintézmények nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, amikor e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben közterheket, illetékeket, járulékokat vagy egyéb adókat szednek be. Ha azonban ilyen tevékenységeket, illetve értékesítéseket végeznek, akkor ezeket illetően adóalanynak minősülnek, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelentős torzulását eredményezné. Akkor is adóalanynak minősülnek, ha a hatodik irányelv D. mellékletében felsorolt (kereskedelmi vagy gazdasági jellegű) tevékenységek bármelyikét végzik.

5. Az 5. cikk (1) bekezdése értelmében termékértékesítés „a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése". Az 5. cikk (5) bekezdése értelmében a tagállamok ilyen értékesítésnek tekinthetik meghatározott építési tevékenységek teljesítését. Az 5. cikk (6) bekezdése értelmében abban az esetben, ha az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót teljesen vagy részben levonták, akkor az ellenérték fejében történő teljesítéssel egy tekintet alá tartozik az, „ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei […] kielégítése végett, […] vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki".

6. A hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében a tagállamok ellenérték ellenében történő értékesítéssel azonos elbírálás alá vonhatják „az adóalany által vállalkozása keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott termékek vállalkozási célra történő felhasználás[át], amennyiben az ilyen terméknek egy másik adóalanytól való megszerzése nem jogosítaná fel a hozzáadottérték-adó teljes levonására".

7. A 6. cikk (1) bekezdése értelmében szolgáltatásnyújtás „minden olyan tevékenység, amely az (5) cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek". A 6. cikk (2) bekezdésének a) pontja értelmében ehhez tartozik „a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes vagy részleges levonására jogosítanak". A 6. cikk (3) bekezdése lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy bizonyos körülmények között az ellenérték fejében nyújtott szolgáltatással azonos elbírálásban részesíthessék az adóalany saját vállalkozása részére nyújtott szolgáltatását azon esetben, ha ez a másik adóalany által végzett szolgáltatásnyújtás nem jogosította volna az előzetesen felszámított héa teljes levonására.

8. Az 5. cikk (6) és (7) bekezdésében, valamint a 6. cikk (2) és (3) bekezdésében szereplő (elméleti) ügyletekre néha „saját részre történő értékesítésként" hivatkoznak.

9. A 11. cikk A. része (1) bekezdésének b) és c) pontja értelmében az adóalap az 5. cikk (6) és (7) bekezdése szerinti termékértékesítések esetén a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár, és a 6. cikk (2) bekezdésében említett értékesítés esetében az adóalanynak a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült kiadása.

10. A 17. cikk (1) bekezdése értelmében az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik. A 17. cikk (2) bekezdése pontosítja, hogy amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni többek között az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett héát, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog (a 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja), és az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja és a 6. cikk (3) bekezdése szerint fizetendő héát (a 17. cikk (2) bekezdésének c) pontja).

11. Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése szerint „a hozzáadottérték-adó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre

vonatkozik" (a részletes szabályokat a 19. cikk tartalmazza). Ezt a mértéket az adóalany által végzett valamennyi ügylet tekintetében meg kell határozni. A 20. cikk értelmében az adólevonásokat megfelelő módon módosítani lehet, különösen akkor, ha az elszámolt adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt, vagy ha megváltoztak azon tényezők, amelyeket az adólevonás meghatározása során figyelembe vettek. A tárgyi eszközök esetén olyan módosítás történik, amely ötéves időtartamot ölel fel. Az ingatlanok esetében az időszakot húsz évre lehet növelni.

*A hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja szerinti, saját részre történő termékértékesítéshez kapcsolódó ítélkezési gyakorlat*

12. A Gemeente Vlaardingen ügyben [3], amelyben egy önkormányzat külső vállalkozókat bízott meg azzal, hogy műburkolattal fedjék le a tulajdonában álló füves sportpályákat (a továbbiakban: rendelkezésre bocsátott anyagok), a Bíróság többek között a következőket állapította meg:

„25. Az említett 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja olyan helyzetekre vonatkozott, amelyekben a hatodik irányelvben általános szabályként előírt levonási eljárás nem volt alkalmazható. Amennyiben a termékeket adóköteles gazdasági tevékenység céljára használják, az e termékeket terhelő, előzetesen megfizetett adót a kétszeres adózás elkerülése végett le kell vonni. Ha viszont az adóalany által beszerzett termékeket adómentes tevékenységre használják, nem kerül sor az e termékek után megfizetett adó levonására (lásd különösen a C-184/04. sz. Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3039. o.] 24. pontját, a C-515/07. sz. Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-839. o.] 28. pontját és a C-118/11. sz. Eon Aset Menidjmunt ügyben 2012. február 16-án hozott ítélet […] 44. pontját). […] [A] hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja többek között erre az esetre vonatkozik, amikor kizárt az előzetesen megfizetett héa összegének későbbi levonása, mivel az értékesítésre irányuló gazdasági tevékenység héamentes.

26. Így különösen […] az említett rendelkezés megengedte a tagállamoknak, hogy úgy alakítsák ki adószabályozásukat, hogy azok a vállalkozások, amelyek amiatt, hogy héamentes tevékenységet végeznek, és ezért nincs lehetőségük arra, hogy levonják azt a héát, amelyet a vállalkozási célú termékeik beszerzésekor megfizettek, ne szenvedjenek hátrányt azon versenytársaikkal szemben, akik ugyanezt a tevékenységet végzik olyan termékek révén, amelyeket héafizetés nélkül szereztek, miután maguk állították elő, vagy általánosabban a »vállalkozásuk keretében« szerezték őket. Ahhoz, hogy e versenytársakra is ugyanaz az adóteher háruljon, mint azokra a vállalkozásokra, amelyek a termékeiket harmadik személyektől szerezték be, a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja lehetőséget biztosított a tagállamoknak arra, hogy a vállalkozás keretében szerzett termékek adómentes vállalkozási célra történő felhasználását az ezen irányelv 2. cikkének 1. pontja és 5. cikkének (1) bekezdése szerinti ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek minősítsék, és így héa alá vonják az említett felhasználást.

27. Ahhoz, hogy e lehetőséggel […] oly módon lehessen élni, hogy a héa terén ténylegesen megszűnjön minden egyenlőtlenség azon adóalanyok között, amelyek termékeiket más adóalanytól, illetve vállalkozásuk keretében szerezték, […] úgy kell érteni a »vállalkozása keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált […] termékek« kifejezést, hogy az nemcsak a vállalkozás által saját maga előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált termékeket, hanem azokat a termékeket is magában foglalja, amelyeket harmadik személy állított elő, állított össze, termelt ki vagy munkált meg olyan anyagokból, amelyeket az említett vállalkozás bocsátott a rendelkezésére."

3 — A C-299/11. sz. ügyben 2012. november 8-án hozott ítélet.

13. A Bíróság megállapította, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával összefüggésben értelmezett 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja alapján „abban az esetben, ha az adóalany héamentes gazdasági tevékenység céljára használja a tulajdonában lévő, harmadik személlyel átalakíttatott pályákat, e hasznosításra ki lehet vetni a héát, amelynek alapja azon föld értéke, amelyen e pályák elhelyezkednek, és azok a költségek, amelyekkel e pályák kialakítása járt, feltéve hogy az említett adóalany ezen érték és költségek után még nem fizetett héát, valamint hogy a szóban forgó területek nem tartoznak az említett irányelv 13. cikke B. részének h) pontjában szabályozott adómentesség körébe” (amely a „beépítetlen földterület értékesítése, az építési telkek kivételével”).

14. Korábban, az Uudenkaupungin kaupunki ügyben hozott ítélet[4] 33. pontjában a Bíróság az önkormányzati hatóságnak a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdése értelmében *nem* héa hatálya alá tartozó tevékenységeivel összefüggésben megállapította, hogy „az 5. cikk (6) bekezdése és a 6. cikk (2) bekezdése kizárólag akkor alkalmazandó, ha az adott eszköz felhasználása nem az adómentes tevékenység, hanem saját használat folytatása érdekében módosul”.

*A vegyes használatú vagyon felosztásához kapcsolódó ítélkezési gyakorlat*

15. A vegyes használatú vagyon vállalkozási és magáncélú vagyonra való felosztására vonatkozó állandó ítélkezési gyakorlatot a Bíróság legutóbb a Van Laarhoven-ügyben hozott ítéletben[5] foglalta össze:

„25. […] amennyiben tárgyi eszközöket mind vállalkozási, mind vállalkozásidegen célra használnak, az adóalany a héa vonatkozásában választhat, hogy ezt az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonja, vagy teljes egészében magánvagyona körében tartja, és ezzel teljesen kizárja a héa rendszeréből, vagy csak a tényleges szakmai használattal érintett hányadot viszi be a vállalkozásába (lásd a C-434/03. sz., Charles és Charles-Tijmens ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7037. o.] 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint a C-72/05. sz. Wollny-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8297. o.] 21. pontját).

26. Ha az adóalany úgy dönt, hogy a részben vállalkozási célra, részben magáncélra használt eszközt a vállalkozás tárgyi eszközének tekinti, jogosult teljes mértékben és azonnal levonni az eszköz beszerzése után előzetesen felszámított adót (lásd a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 24. pontját, valamint a fent hivatkozott Wollny-ügyben hozott ítélet 22. pontját).[6]

27 Azonban ebben az esetben a beszerzésekor megfizetett héa teljes és azonnali levonásához való jog azzal a kötelezettséggel jár, hogy ennek megfelelően HÉÁ-t kell fizetni a vállalkozás tárgyi eszközének magáncélú használata után (lásd a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 30. pontját, valamint a Wollny-ügyben hozott ítélet 24. pontját). E célból a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősíti a magáncélú használatot, így az ugyanezen irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja alapján az adóalanynak HÉÁ-t kell fizetnie az e használat során felmerült kiadások után (lásd a C-269/00. sz. Seeling-ügyben 2003. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-4101. o.] 42. és 43. pontját.”

4 — Hivatkozás a fenti 12. pontban hivatkozott Gemeente Vlaardingen ügyben hozott ítélet 25. pontjában.

5 — A C-594/10. sz. ügyben 2012. február 16-án hozott ítélet. Lásd továbbá a C-460/07. sz. Puffer-ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-3251. o.) 39. és azt követő pontját.

6 — Ezt a helyzetet megváltoztatta a 2006/112 irányelvbe a 2006/112/EK irányelv különböző rendelkezéseinek módosításáról szóló, 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 10., 14. o.) 2011. január 1-jei hatállyal bevezetett 168a. cikk (1) bekezdése, amelynek értelmében különösen: „Egy adóalany vállalkozásának vagyonát képező, az adóalany által egyrészt a vállalkozási tevékenység céljára, másrészt saját, illetve alkalmazottai általi használatra szolgáló vagy általában vállalkozásidegen célokra is használt ingatlan esetében az ezen ingatlannal kapcsolatos ráfordítások héája […] csak a vállalkozási tevékenység céljára való használat arányában vonható le.” A 168a. cikk (2) bekezdése értelmében a tagállamok egyéb termékek esetén is alkalmazhatják ezt a szabályt. Mindazonáltal az új jogszabály időbeli hatálya miatt nem alkalmazható az alapügyben.

16. Az adóalany ilyen eljárásból fakadó előnyét Jacobs főtanácsnok a következőképpen magyarázta a Charles és Charles-Tijmens ügyben ismertetett indítványának 74. pontjában:

„[…] bár a saját szükségletek kielégítésére irányuló felhasználás [héaköteles], mint bármely más magánfogyasztó esetében, az adóalany bizonyos esetekben adóelőnyhöz juthat az 5. cikk (6) bekezdésének vagy a 6. cikk (2) bekezdésének alkalmazása folytán, hiszen egyebek közt:

– a levonás azonnali, míg az adófizetés késleltetett, és a magáncélú felhasználás időtartama alatt kerül elosztásra, amely a pénzforgalom szempontjából előnyös;

– a [héa] alapja a felhasznált termékek és szolgáltatások költsége, amely valószínűleg alacsonyabb, mint az az ár, amelyért azokat magánszemélyként egy másik kereskedőtől be tudná szerezni;

– a tárgyi eszközök esetén, az ingatlant is beleértve, a termék vagy ingatlan használatából álló »szolgáltatásnyújtásnak« az adóalanynál felmerülő költsége (és így az arra felszámított adó) különösen alacsony lehet a beszerzési költséghez (és így a levonható előzetesen felszámított adóhoz) képest, így a saját szükségletek kielégítésére irányuló felhasználás lényegében csökkentett adóteherrel jár, amely előny valószínűleg növekszik a saját szükségletek kielégítésére irányuló felhasználás mértékének növekedésével.”

17. A Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (a továbbiakban: VNLTO) ügyben hozott ítéletben [7] azonban a Bíróság lényegében megállapította, hogy a tárgyi eszközök vállalkozási és magáncélú eszközökre (azaz adóalanyként és magánszemélyként használt eszközökre) való felosztására irányuló lehetőséget szabályozó elveket nem lehet átvinni olyan helyzetre, amelyben az adóalany a héa hatálya alá tartozó gazdasági és a héa hatálya alá nem tartozó nem gazdasági tevékenységet is folytat. Következésképpen a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja és 17. cikkének (2) bekezdése nem alkalmazható az adóalany adóköteles tevékenységétől eltérő tevékenységének céljaira a vállalkozás vagyonának körébe vont termékek és szolgáltatások használatára, mivel nem vonható le az ilyen tevékenységekhez kapcsolódó termékek és szolgáltatások beszerzése során felszámított héa.

18. A Charles és Charles-Tijmens ügyben szereplő helyzettől eltérően, amely „olyan, a vállalkozás vagyonának körébe vont ingatlanra vonatkozott, amelyet később részben magán jellegű, az adóalany vállalkozásának céljaitól teljes mértékben idegen célokra használtak”, a VNLTO-ügyben fennálló helyzet a „VNLTO adóköteles tevékenységeitől eltérő tevékenységeire” vonatkozott, „amelyek ez utóbbi tagjai általános érdekeinek védelmére irányulnak, és amelyek ebben az esetben nem tekinthetők vállalkozásidegen célra irányuló tevékenységnek, mivel e tevékenységek jelentik az egyesület főtevékenységét”. [8]

*A holland jog*

19. A Wet op de Omzetbelasting (a forgalmi adóról szóló törvény; a 2002-ben hatályos szöveg) 3. cikkének (1) bekezdése értelmében termékértékesítésnek minősül többek között:

„c) ingatlannak az építő általi értékesítése, az építési teleknek nem minősülő beépítetlen ingatlant kivéve […]

[…]

7 — Hivatkozás a (fenti 12. pontban hivatkozott) Gemeente Vlaardingen ügyben hozott ítélet 25. pontjában, 26–40. pont. Lásd továbbá a C-437/06. sz. Securenta-ügyben 2008. március 13-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-1597. o.) 26–31. pontját.

8 — Az ítélet 39. pontja.

h) a saját vállalkozás keretében a saját vállalkozás céljaira előállított termékek feletti rendelkezés, ha e termékeket, valamely vállalkozótól való beszerzésük esetén olyan adó terhelné, amelynek vonatkozásában az adólevonási jog részben vagy egészben kizárt; a saját vállalkozás keretében előállított termékekkel azonos elbírálás alá esnek az anyagok – beleértve az ingatlanokat is – rendelkezésre bocsátása mellett megbízás alapján előállított termékek; e rész nem alkalmazandó azokra a beépítetlen ingatlanokra, amelyek nem minősülnek […] építési telkeknek."[9]

20. Ugyanezen törvény 11. cikke (1) bekezdése a) pontjának 1. alpontja értelmében mentesül a héa alól egyrészt az ingatlan és az ilyen vagyonhoz kapcsolódó jogok értékesítése, kivéve a használatbavételtől számított legkésőbb két éven belül az építési telekkel együtt értékesített épület vagy épületrész, valamint másrészt az építési telek értékesítése.

21. Az Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting (a forgalmi adóról szóló törvény végrehajtási rendelete; a 2002-ben hatályos szöveg) 3. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a hatóságokat adóalanynak kell tekinteni az ingatlanértékesítés tekintetében.[10]

22. A Wet op het BTW-compensatiefonds (a Héakompenzációs Alapról szóló törvény) 2003. január 1-jén lépett hatályba. A 2. cikk létrehozza a Pénzügyminisztériumon belül a Héakompenzációs Alapot. A 3. cikk értelmében a közjog hatálya alá tartozó szervek kompenzációra jogosultak ebből az alapból a vállalkozásidegen célra használt termékek és szolgáltatások tekintetében felszámított forgalmi adó finanszírozása érdekében. A 13. cikk (1) bekezdésének a) pontja kizárja a kompenzációra való jogosultságból a törvény hatálybalépése előtti teljesítéseket.

## A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

23. A Gemeente 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenbosch önkormányzata; a továbbiakban: Gemeente) helyi közigazgatási szerv, és ilyenként a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdése értelmében nem minősül adóalanynak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytat. Mindazonáltal folytat bizonyos adóköteles és adómentes gazdasági tevékenységeket és ügyleteket is.

24. Következésképpen főszabály szerint jogosult az adóköteles gazdasági tevékenysége céljából beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások tekintetében előzetesen felszámított adó levonására, de nem a hatóságként folytatott tevékenysége céljából vagy az adómentes gazdasági tevékenysége céljából szerzettek tekintetében felszámított adóéra.

25. 2000-ben a Gemeente a tulajdonában álló telken iroda építésére adott megbízást.[11] A 2002 júliusára (a Héakompenzációs Alap létrehozását megelőző időszak) vonatkozó héabevallása 287 999 euró előzetesen felszámított adót mutatott ki az építési munkák tekintetében. 2003. április 1-jén (az Alap létrehozását követően) vette használatba az épületet.

26. A Gemeente épülethasználata a következők szerint oszlott meg: 94% hatóságként folytatott tevékenységek (amelyek nem tartoznak a héa hatálya alá, következésképpen nem jogosítanak adólevonásra), 5% adóköteles gazdasági tevékenységek (a héa hatálya alá tartoznak, és adólevonásra jogosítanak) és 1% adómentes gazdasági tevékenységek (a héa hatálya alá tartoznak, és nem jogosítanak adólevonásra).[12]

9 — A 3. cikk (1) bekezdésének h) pontja a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontján alapul.

10 — A hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében.

11 — A Gemeente szerint ez magában foglalta egy meglévő épület lebontását a homlokzat megtartásával, amelyet a homlokzat mögött új építkezés követett.

12 — A felosztásról láthatóan megegyezett a Gemeente és az adóhatóság.

27. A Gemeente észrevételeiből úgy tűnik, hogy a Bíróság vegyes használatú vagyon felosztására irányuló ítélkezési gyakorlatával [13] összhangban eredetileg azt választotta, hogy az épületet vállalkozási vagyonának körébe vonja azzal a céllal, hogy az építkezés alatt teljes adólevonásra legyen jogosult. Később azonban arra a következtetésre jutott a VNLTO-ügyben hozott ítéletből [14], hogy esetében lehetetlen az ilyen felosztás, és a továbbiakban nem tartott ki e megközelítés mellett.

28. A Gemeente továbbra is le kívánja vonni a 2002-es értékesítések tekintetében előzetesen felszámított adó teljes összegét, amely 287 999 euró, de jelenleg lényegében azon az alapon, hogy az épület 2003-ban történő használatbavétele a Wet op de Omzetbelasting 3. cikke (1) bekezdésének h) pontja és a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja értelmében saját részre történő adóköteles termékértékesítésnek minősül; következésképpen azzal érvel, hogy a 2002. évi beszerzéseket adóköteles kiadások teljesítése céljából eszközölte, és ez azonnali teljes adólevonásra jogosítja.

29. Az adóhatóság nem ért egyet ezzel az értékeléssel. Úgy véli, hogy a 2002-ben előzetesen felszámított adónak csak a Gemeente héa hatálya alá tartozó tevékenységei arányának megfelelő 6%-a vonható le.

30. Az ügyet fellebbviteli bíróságként tárgyaló Hoge Raad a hatodik irányelv négyféle lehetséges értelmezését vázolja fel, [15] de nem biztos abban, hogy ezek közül melyik a helyes. Következésképpen azt kérdezi a Bíróságtól, hogy:

„Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját, hogy ellenérték ellenében történő értékesítésnek tekintendő, ha valamely település olyan épületet vesz használatba, amelyet saját telkére építtetett, és amelyet 94%-ban hatóságként folytatott tevékenységeihez, 6%-ban pedig adóalanyként végzett tevékenységeihez – ebből 1%-ban adólevonásra nem jogosító adómentes ügyletekhez – használ?"

## A különböző szempontok

31. A Hoge Raad előzetes döntéshozatalra utaló végzésben kifejtett saját elemzése mellett írásbeli észrevételeket terjesztett elő a Gemeente, a görög kormány és a holland kormány, valamint a Bizottság, és a 2014. január 22-i tárgyaláson valamennyien előterjesztették szóbeli észrevételeiket.

32. Lényegében két általános megközelítést javasolnak a Bíróságnak.

33. Az első (amelyet „saját részre történő termékértékesítés szerinti megközelítésnek" nevezek, és amely a Hoge Raad által vázolt lehetséges megközelítések közül hármat magában foglal) azt feltételezi, hogy az alapügy szerinti helyzet a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának hatálya alá tartozik. Ezt a feltételezést osztja a görög kormány és a holland kormány, és ez szolgál a Gemeente által jelenleg előnyben részesített szempont alapjául is.

34. A második megközelítés (amelyet „felosztási megközelítésnek" nevezek) azt feltételezi, hogy 2002-ben a Gemeente felosztotta az épületet a vállalkozási és magáncélú vagyona között, meghatározva ezzel a későbbi héahelyzetet, valamint hogy nem alkalmazandó az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja. Ezt a megközelítést erősen előnyben részesíti a Bizottság, és úgy tűnik, a Gemeente ezt képviselte eredetileg. Nem teljesen lehet azonban független a saját részre történő termékértékesítés szerinti megközelítéstől; bizonyos körülmények között lehetséges a kettő kombinációja (lásd a jelen indítvány 39. pontját).

13 — Lásd a jelen indítvány 15. pontját.

14 — Lásd a jelen indítvány 17. pontját.

15 — Lásd a jelen indítvány 35–38. pontját.

35. A *saját részre történő termékértékesítés szerinti megközelítés* értelmében a Gemeente saját maga „hozta létre" az épületet (mivel hozzájárult a telekkel és a végleges épület homlokzatával, és külső forrásból beszerezte a fennmaradó termékeket és szolgáltatásokat) 2002-ben, és ezt követően „értékesítette" ezt magának a 2003-as használatbavétel során, ahogyan ezt a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja tartalmazza.

36. A Hoge Raad e megközelítés szerinti első változata értelmében a 2002-es értékesítésekre előzetesen felszámított héa 6%-a levonható, mert ez képviseli azt a mértéket, amely tekintetében az épületet végső soron vállalkozási célokra használják. A 2003-ban megvalósult saját részre történő termékértékesítést azért kell tehát figyelmen kívül hagyni a héakivetés és -levonás tekintetében, mert csupán az épület vállalkozási célú használatának ugyanezen (elhanyagolható) arányára vonatkozik. A Bíróság elé terjesztett észrevételek közül egyetlen sem támogatja ezt a változatot.

37. A Hoge Raad három változatából a második értelmében a 2002. évi értékesítésekre felszámított héa teljes mértékben levonható az adóköteles értékesítéshez, nevezetesen a 2003. évi saját részre történő termékértékesítéshez való felhasználásuk miatt, amelynek a héája ugyancsak teljes mértékben felszámítandó. Így a saját részre történő termékértékesítés héájának 5%-a (amely megfelel az 5%-os adóköteles gazdasági tevékenységnek) levonható, és a 95% (amely megfelel a 94% hatóságként folytatott tevékenység és az 1% adómentes gazdasági tevékenység összegének) nem levonható. Ez megfelel a Gemeente által jelenleg elfogadott álláspontnak. A Bizottság is elfogadja ezt lehetséges értékelésnek, de nem részesíti előnyben. A Bizottság álláspontja szerint mindazonáltal, amennyiben a saját részre történő termékértékesítés e változata a helyes, úgy együtt kell alkalmazni a felosztási megközelítéssel, és a Gemeente későbbi, hatóságként folytatott tevékenységre irányuló épülethasználatát úgy kell kezelni, hogy az a hatodik irányelv értelmében nem a Gemeente „vállalkozási" tevékenysége, következésképpen az irányelv 6. cikke (2) bekezdése a) pontjának megfelelően ellenérték fejében nyújtott adóköteles szolgáltatás.

38. A Hoge Raad harmadik változata értelmében a 2003. évi saját részre történő termékértékesítést csak olyan mértékben lehet adóköteles értékesítésnek tekinteni, amilyen arányban vállalkozási célokra használják az épületet, azaz 6%-os mértékben; következésképpen a 2002. évi értékesítések tekintetében csak ugyanekkora arányban lehet levonni az előzetesen felszámított adót. Ez a változat nagyvonalakban megfelel a görög kormány és a holland kormány álláspontjának.

39. A *felosztási megközelítés* értelmében a Gemeente külső forrásból eszközölte a 2002. évi beszerzéseket, és azzal, hogy vállalkozási vagyonába vonta azokat (a hozzá tartozó épülettel együtt), lehetővé tette az előzetesen felszámított héa teljes levonását. Ezt követően 94%-ban olyan célra használta az épületet, amelynek tekintetében nem adóalanyként – és ezáltal végső fogyasztóként – járt el, ezért a Gemeentének a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében az e célra használatos épület felépítésének költségei tekintetében nem levonható héát kell felszámítania saját magának. Az eredeti levonás fennmaradó 6%-át fel kell osztani az 1%-os adómentes üzleti tevékenységre és az 5%-os adóköteles ügyletekre. A Bizottság másodlagosan úgy véli, hogy az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontjával összhangban ezt a megközelítést kell alkalmazni a 2003-as saját részre történő termékértékesítést követően, ha azt állapítják meg, hogy értékesítés történt (lásd a fenti 37. pontot).

40. A Hoge Raad nem vetette fel a felosztási megközelítést, azonban ettől függetlenül lehetségesnek tartja azt, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja egyáltalán nem alkalmazható azért, mert a hatóságok esetében nincs olyan, levonási mechanizmust szabályozó rendelkezés, amely e cikkhez kapcsolódna; ha így lenne, akkor természetesen nyitva állna az út a felosztási megközelítés előtt. A Bizottság mindazonáltal ezt a megközelítést részesíti előnyben, és úgy tűnik, ez felel meg a Gemeente eredeti alapvető érvelésének. A nehézség – amelyet különösen a holland kormány hangsúlyoz, de a Gemeente is elismer – abban áll, hogy az alapügyben fennálló körülményekhez hasonló esetben a VNLTO-ügyben hozott ítéletet követően alkalmazható-e a Bíróság vállalkozási és magánvagyon közötti felosztáshoz kapcsolódó ítélkezési gyakorlata. A Bizottság úgy véli, nem áll fenn

ilyen nehézség. [16]

## Értékelés

*A Héakompenzációs Alap jelentősége*

41. A jelen ügyben előadott észrevételekből úgy tűnik, hogy a Gemeente jelenleg képviselt értékelésének alátámasztására szolgáló érvelés a Héakompenzációs Alap 2003. január 1-jei bevezetéséhez kapcsolódik. A 2003-ban felmerült nem levonható héateher feljogosított az Alapból való kompenzációra, míg a hasonló, 2002-ben felmerült teher esetében ez nem így történt. Következésképpen úgy tűnik, hogy a Gemeentének az lenne az érdeke, hogy a 2002-ben megvalósult értékesítésekre felszámított héa teljes mértékben levonható legyen, és csak 2003-ban számítsanak fel le nem vonható héát.

42. Az iratokban szereplő információkból mindazonáltal kezdetben nem volt világos, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés értékelése során milyen mértékben lehet jelentősége a Héakompenzációs Alap létezésének. Lehetségesnek tűnt, hogy az ezen Alapból származó kompenzáció megfelelhet a levonás összegének, torzítva ezzel a közös héarendszer működését.

43. Ezt a kétséget nagymértékben eloszlatták a tárgyaláson. Jelenlegi értelmezésem szerint Hollandiában az önkormányzatok központi kormányzati támogatását lényegében a Gemeentefonds (a továbbiakban: önkormányzati alap) végzi, amelyből az önkormányzatok bizonyos feltételek által meghatározott korlátok között – beleértve méretüket és a lakosság számát is – jogosultak kiadásaik fedezésére lehívásokat eszközölni. 2002 végéig az önkormányzatok valamennyi kiadásuk tekintetében – beleértve a héát is, ha alkalmazandó volt – átalány-hozzájárulást kaptak ebből az alapból. 2003-ban az önkormányzati alaptól elválasztották a Héakompenzációs Alapot – ennek eredményeként a héát jelenleg elkülönítik a héa alá nem tartozó kiadásoktól – annak biztosítása érdekében, hogy a hatóságként folytatott tevékenység céljából végrehajtott – és így teljes mértékben a héa hatályán kívül eső – beszerzésekre felszámított teljes, de kizárólag ilyen héa jogosítson kompenzációra. Ez a rendszer, ahogyan azt a tárgyaláson a Bizottság támogatása mellett a holland kormány egyértelművé tette, nem adóügyi, hanem költségvetési intézkedés, amelynek egyszerűen az a célja, hogy biztosítsa a helyi közigazgatási szervek kiadásainak megfelelő fedezetét, és hogy megszüntesse a saját vállalkozás keretében nyújtott és a kiszervezett szolgáltatások közötti költségtorzulásokat.

44. Ha ez az értelmezés helyes, akkor számomra úgy tűnik, hogy nem valószínű, hogy felmerül a héarendszer nyilvánvaló torzulása azon helyzet között, amikor a Gemeente a 2003. évi adóköteles saját részre történő termékértékesítéshez tartozóként kezelhette a 2002-es értékesítéseket, és azon helyzet között, amikor nem tehette ezt meg. Az előbbi esetben az ilyen héa levonható lenne 2002-ben, és abban az évben nem lehetne figyelembe venni az önkormányzati alapból származó kompenzáció céljából, miközben a saját részre történő termékértékesítésre felszámított héa 2003-ban jogosulttá tenne a Héakompenzációs Alapból származó kompenzációra. Az utóbbi esetben a héát tartalmazó költségeket figyelembe vennék 2002-ben az önkormányzati alapból származó kompenzáció számítása során, és 2003-ban nem lenne héafizetési kötelezettség.

45. Ilyen körülmények között nem kell tovább foglalkoznom a Héakompenzációs Alap jelentőségével, és azt javaslom, hogy a Bíróság se tegye ezt. Amennyiben azonban a kérdést előterjesztő bíróság azt állapítaná meg, hogy a Héakompenzációs Alaphoz fordulás torzító hatással lehet a héarendszerre, úgy figyelembe kellene vennie ezt a hatást, és szükség esetén ebben a témában további kérdést kellene a Bíróság elé terjesztenie.

16 — Lásd a jelen indítvány 55. és azt követő pontját.

*A végső eredmény*

46. A Gemeente részére 2002-ben előzetesen adót számítottak fel olyan termékértékesítésekre, amelyeket abból a végső célból eszközölt, hogy az irodaépületet 94%-ban hatóságként folytatott tevékenységéhez használja (amely nem tartozik a héa hatálya alá, következésképpen nem jogosít fel adólevonásra), 5%-ban adóköteles tevékenységekhez (amelyek a héa hatálya alá tartoznak, és adólevonásra jogosítanak), és 1%-ban adómentes tevékenységekhez (amelyek a héa hatálya alá tartoznak, és nem jogosítanak fel adólevonásra).

47. Végső soron következésképpen a hatodik irányelv rendszerével összeegyeztethető bármely eredménynek olyannak kell lennie, amelynek esetében az épület adóköteles tevékenység céljából történő, 5%-os mértékű használata tekintetében érvényesül a levonási jog, a fennmaradó rész tekintetében azonban nem. [17]

48. A Hoge Raad és a Bíróság előtt észrevételt előterjesztő valamennyi fél egyetérteni látszik ebben a végső eredményben.

49. A nehézség annak meghatározásában rejlik, hogy mindez pontosan hogyan érhető el a hatodik irányelv számos rendelkezése és a Bíróság ezek értelmezésére irányuló ítélkezési gyakorlata alapján, és ebben a kérdésben nem áll fenn ugyanilyen egyetértés.

*A VNLTO-ügyben hozott ítélet jelentősége*

50. Az első kérdés álláspontom szerint az, hogy a Bíróság VNLTO-ügyben hozott ítélete tiltja-e a felosztási megközelítést. [18] Ha igen, akkor azt nem kell tovább vizsgálni. Ha nem, akkor még mindig meg kell határozni azt, hogy alkalmazható-e a saját részre történő termékértékesítés szerinti megközelítés, és ha igen, akkor meg kell vizsgálni, hogy a két megközelítés milyen mértékben egyeztethető össze egymással.

51. A VNLTO-ügyben hozott ítéletet olvasva nehezen tudok ellentmondani a Gemeente és a holland kormány azon megállapításának, hogy a Bíróság lényegében azt mondta ki, hogy amikor az adóalany üzletvitele a héa hatálya alá tartozó (akár adóköteles, akár adómentes) és annak hatálya alá nem tartozó ügyleteket is magában foglal, nem alkalmazandó a vegyes használatú vagyon felosztásához kapcsolódó ítélkezési gyakorlatban szereplő lehetőség és mechanizmus. Bár az ítélet indokolása lehetne teljesebb és világosabb, úgy tűnik, hogy követi Mengozzi főtanácsnok adott ügyre vonatkozó indítványának 20–57. pontjában szereplő teljesebb értékelését. Teljes mértékben egyet tudok érteni azzal, hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontjában szereplő, „saját, illetve […] vállalkozásidegen célokra” kifejezés nem fedi nyilvánvalóan azt a használatot, amely vállalkozási célú, de nem tartozik a héa hatálya alá.

52. A VNLTO-ügy agrárvállalkozások tagdíjon alapuló egyesületét érintette, amely Hollandia bizonyos területein az agrárágazat érdekeit mozdította elő. Ezt a tevékenységet, mivel főszabály szerint tagdíjakból és nem különös díjakból finanszírozták, nem ellenérték fejében végezték, következésképpen nem tartozott a héa hatálya alá. A VNLTO azonban tagjainak és harmadik feleknek egyéni szolgáltatásokat is nyújtott, amelyekért számlát állított ki, és amely a héa hatálya alá tartozó, ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősült. Azt a kérdést tették fel a Bíróságnak, hogy a hatodik irányelv

17 — Lásd továbbá a 7. lábjegyzetben hivatkozott Securenta-ügyben hozott ítélet 37. pontját.

18 — Lásd a jelen indítvány 17. és 18. pontját.

6. cikke (2) bekezdésének a) pontja alkalmazható-e a héa hatályán kívül eső tevékenységének céljaira a VNLTO által szerzett és vagyonának körébe vont termékek és szolgáltatások használatára. A válasz nemleges volt. A kérdéses tevékenységek nem tekinthetők vállalkozásidegen célra irányuló tevékenységnek, „mivel e tevékenységek jelentik az egyesület főtevékenységét” [19].

53. A jelen ügy olyan önkormányzatot érint, amelyet nem lehet adóalanynak tekinteni a hatóságként folytatott tevékenységek vagy ügyletek tekintetében, és amely így nem tartozik a héa hatálya alá. E tevékenységek tűnnek a „főtevékenységének”. Nyújt továbbá adóköteles és adómentes szolgáltatásokat is, amelyek a héa hatálya alá tartoznak, és amelyek tekintetében adóalanynak minősül.

54. Úgy tűnik számomra, hogy ugyanazt az elvet kell alkalmazni mindkét esetben.

55. Nem térít el ettől az álláspontól a Bizottság azon érvelése sem, hogy a VNLTO-ügy szolgáltatásokkal foglalkozott, míg a jelen ügy tárgyi eszközöket érint; hogy a VNLTO-ügyben a releváns tevékenységek vagy ügyletek azért nem tartoztak a héa hatálya alá, mert nem volt különös ellenérték, a jelen ügyben azonban ez azért van így, mert a Gemeente nem minősül adóalanynak; valamint hogy az Uudenkaupungin kaupunki ügyben hozott ítéletében [20] a Bíróság elfogadta, hogy a hatóságokra alkalmazandó a vegyes használatú tárgyi eszközök vállalkozási vagyonba sorolásának lehetősége.

56. Először is a Bíróság indokolása és határozata a VNLTO-ügyben egyértelműen „termékekre és szolgáltatásokra” hivatkozott, és nem látok utalást arra, hogy a „termékek” csak „tárgyi eszköznek nem minősülő eszközöket” jelenthetnek, míg Mengozzi főtanácsnok értékelése arra az egyértelmű álláspontra helyezkedett, [21] hogy a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja még tárgyi eszközök esetében sem alkalmazandó annak az ügynek a körülményei között. Másodszor nem gondolom, hogy a tevékenységek vagy ügyletek héa hatálya alóli kimaradásának indoka releváns lehet annak meghatározása során, hogy „vállalkozásidegen célokra” szolgálnak-e; a VNLTO-ügyben hozott ítélet szerint az számít, hogy az érintett jogalany „főtevékenységéhez” tartoznak-e. Végül az Uudenkaupungin kaupunki ügyben hozott ítéletben nem látom annak jelét, hogy a Bíróság azt az álláspontot képviselte volna, hogy a vegyes használatú tárgyi eszközök vállalkozási vagyonba való sorolásának lehetősége elérhető hatóságok számára. A hivatkozott ítélet Bizottság által hivatkozott 34. pontja általános fogalmakat tartalmaz, és a finn kormány általános észrevételével foglalkozik, miközben a 33. pontban a Bíróság egyértelműen megállapította, hogy „az 5. cikk (6) bekezdése és a 6. cikk (2) bekezdése kizárólag akkor alkalmazandó, ha az adott eszköz felhasználása nem az adómentes tevékenység, hanem saját használat folytatása érdekében módosul”.

57. Következésképpen úgy vélem, hogy a jelen ügyben felmerülő körülmények között a Gemeente nem jogosult élni az irodaépület adóalanyként folytatott tevékenységei körébe való besorolásának lehetőségével, és hatóságként folytatott tevékenységei céljából való használatát úgy kezelni, mint ellenérték fejében nyújtott adóköteles szolgáltatást.

*A hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja*

58. Következőként azt kell megvizsgálni, hogy alkalmazandó-e, és ha igen, milyen eredménnyel a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja.

19 — A VNLTO-ügyben hozott ítélet 39. pontja.

20 — Hivatkozás a Gemeente Vlaardingen ügyben hozott ítélet 25. pontjában, a fenti 12. pontban.

21 — A főtanácsnoki indítvány 57. pontja.

59. Ez a rendelkezés lehetőséget kínál a tagállamoknak. Mindazonáltal egyetértek a holland kormánnyal abban, hogy ha valamely tagállam – Hollandiához hasonlóan – él ezzel a lehetőséggel, akkor a kérdéses héakezelést az e rendelkezésben rögzített feltételeknek megfelelő valamennyi esetben alkalmaznia kell a nemzeti jogba való átültetés módjának megfelelően. Fordítva, természetesen nem alkalmazhatja azokat az e feltételeknek eleget nem tévő esetekben.

60. A Wet op de Omzetbelasting 3. cikke (1) bekezdésének h) pontját a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjával és a releváns ítélkezési gyakorlattal összefüggésben értelmezve úgy vélem, hogy amennyiben valamely adóalany egyszerre i. termékeket állít elő vállalkozása keretében (vagy a megrendelésre előállított termékekhez anyagot biztosít, beleértve a telket is), és ii. vállalkozási célra használja az előállított termékeket, és amennyiben iii. az e termékekre felszámított héa nem lenne teljes mértékben levonható akkor, ha teljes egészében valamely más adóalanytól szerezte volna be azokat, akkor a vállalkozási célra való használatukat adóköteles termékértékesítésnek kell tekinteni.

61. E három feltétel kumulatív: amennyiben valamennyi teljesül, a vállalkozási célú használatot adóköteles teljesítésnek kell tekinteni; ha nem, akkor nem.

62. Számomra első látásra úgy tűnik, hogy a Gemeente esetében teljesülnek ezek a feltételek. Az irodaépületet megrendelésre építették, (többek között) a Gemeente által rendelkezésre bocsátott telek és homlokzat felhasználásával; ez a helyzet összehasonlítható a Gemeente Vlaardingen ügyben fennálló helyzettel. Úgy vélem továbbá, hogy a Gemeente vállalkozása keretében építettnek kell tekinteni, és e vállalkozás céljára használtnak; a párhuzamos saját részre történő termékértékesítéssel összefüggésben a hatodik irányelv 5. cikkének (7) bekezdésében szereplő „üzlet" jelentésének azonosnak kell lennie a 6. cikk (2) bekezdésben szereplőével. Mivel az épületet adóköteles ügyletektől eltérő célokra is használták, a héa nem lenne teljes mértékben levonható, ha teljes egészében valamely más adóalanytól szerezték volna be azt.

63. Így felmerül a kérdés, hogy ez a *prima facie* elemzés érvénytelen-e azért, mert az épület használatának csupán 6%-a szolgálta a Gemeente adóalanyként történő üzletvitelét.

64. Álláspontom szerint nem. A hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja az abból a tényből fakadó versenytorzulások felszámolásával foglalkozott, hogy amikor nem teljes mértékben levonható az előzetesen felszámított adó, akkor a saját hozzájárulások előállítói előnyben részesülnek azokhoz képest, akiknek kívülről kell ugyanezt beszerezniük, kivéve ha mindkét hozzájárulás ugyanúgy adózik. Ez a vonatkozás nem függ különös értékektől. Az előny mértéke így nem meghatározó tényező. Mindenesetre nem értékelhető arányfogalmakkal: a nagy összegű héa 6%-ában megjelenő előny nagyobb lehet, mint amelyet egy kisebb összegű héa 94%-a nyújt.

65. Következésképpen úgy tűnik számomra, hogy a Gemeente által biztosított eszközök felhasználásával megvalósult építkezést követően az irodaépület Gemeente általi használatbavétele (tekintet nélkül arra, hogy erre az eseményre pontosan mikor került sor) adóköteles saját részre történő termékértékesítésnek minősül, ahogyan azt a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja tartalmazza.

66. Fontos azonban emlékeztetni arra, hogy az ilyen kezelés nem játszik semmilyen szerepet akkor, ha a beszerzésekre teljes egészében egyszerűen valamely másik adóalanytól kerül sor, és ezt követően kerül sor az adott – bármilyen – felhasználásukra. A közös héarendszerben egyetlen elképzelhető célt sem szolgálhat az, hogy ugyanazon értékesítést először beszerzésnek tekintenek (amely teljes mértékben adóköteles és teljes mértékben levonható az előzetesen felszámított adó), majd ezt követően saját részre történő termékértékesítésnek tekintik (amely teljes mértékben adóköteles, és adott esetben nincs, vagy csak részben van lehetőség levonásra), mintsem egyetlen értékesítésnek, amely teljes mértékben adóköteles, és adott esetben nincs, vagy csak részben van lehetőség levonásra. Így, ha az alapügyben szóban forgó adóügyi kezelés csak a Gemeente külső szerződéses partnerének (partnereinek) termékértékesítésére és szolgáltatásnyújtására vonatkozott volna, függetlenül a végleges

épület Gemeente által rendelkezésre bocsátott elemeitől, akkor nem lehetne alkalmazni a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját. [22]

67. Az ilyen kezelés csak akkor és olyan mértékben megfelelő (és kötelező), ha teljes mértékben teljesül a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontjában szereplő valamennyi feltétel. Következésképpen nem alkalmazható kizárólag a Gemeente külső szerződéses partnere vagy partnerei által biztosított termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra. A saját részre történő termékértékesítésnek az egész teljesítésre vonatkoznia kell, szükségszerűen beleértve a telket és a meglévő homlokzatot. Ha ez nem így lenne, akkor a Gemeente részéről nem lenne hozzájárulás, és a teljes ügyletet a rendes szabályok hatálya alá tartozóként kellene kezelni. Következésképpen a saját részre történő termékértékesítés tekintetében a Gemeentére felszámított héa teljes összegét a telek és az épület valamennyi elemének – feltéve, hogy ezekre az elemekre nem számították már fel a héát – teljes vételára (annak hiányában az értékesítés időpontjában érvényes önköltségi ár) alapján kell kiszámítani a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával összhangban. [23]

68. Annak feltételezésével, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját az épület értékesítésére mint egészre lehet és kell alkalmazni, egyetértek a Gemeentével abban, hogy lényegében a Hoge Raad által másodikként javasolt változatnak (lásd a fenti 37. pontot) kell érvényesülnie, annak az álláspontnak, amelyet a Bizottság is elfogad, bár nem részesít előnyben.

69. A hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja a lényegében saját vállalkozás keretében előállított termékek „adóalany által üzletvitele keretében" történő felhasználására hivatkozik. Ilyen esetben a hasonló felhasználást ugyanezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerinti, ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek, következésképpen adókötelesnek lehet (és az e lehetőséggel élő tagállamok esetében kell is) tekinteni. A rendelkezés nem szól az ilyen termékek részben az adóalany üzletviteléhez tartozó, részben pedig a héa rendszerének hatálya alá nem tartozó célból történő felhasználásáról, sem az ilyen felhasználás részben ellenérték fejében, részben ellenérték nélkül teljesített értékesítésként történő kezeléséről. A teljesítés felhasználásának céljai főszabály szerint valóban nem relevánsak azon kérdés tekintetében, hogy a teljesítés adóköteles-e, vagy sem (bár relevánsak azon kérdés tekintetében, hogy felmerülhet-e a teljesítésre felszámított héa levonásának joga).

70. Így, amennyiben az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja szerinti saját részre történő termékértékesítésről van szó, ez az értékesítés szükségszerűen teljes egészében adóköteles ügylet, kivéve ha egészben vagy részben valamely héamentesség hatálya alá tartozik.

71. A jelen ügyben semmi nem utal olyan mentességre, amely alkalmazható lenne az irodaépület saját részre történő értékesítésére.

72. Így a Gemeente által végzett, teljes mértékben adóköteles értékesítésnek kell tekinteni. Ennek eredményeként az ezen adóköteles értékesítés céljából a Gemeente által eszközölt beszerzésekre előzetesen felszámított minden héának a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdésének megfelelően levonhatónak kell lennie.

73. Maga a saját részre történő termékértékesítés tekintetében mindazonáltal a Gemeente az ügylet teljes egészére nézve héakötelezett. A hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdése értelmében: amilyen mértékben az épületet a Gemeente adóköteles ügyleteihez használják (a jelen ügyben ez 5%), levonhatja ezt az előzetesen felszámított adót a fizetendő adóból, amellyel el kell számolnia az adóhatóság előtt. Az egyéb ügyletek céljából történő felhasználásra tekintettel fennmaradó 95% tekintetében nincs lehetőség levonásra.

22 — Lásd továbbá Mazák főtanácsnok fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Gemeente Vlaardingen ügyre vonatkozó indítványának 10. lábjegyzetét és *a contrario* az említett ügyben hozott ítélet 27. pontját.

23 — Lásd a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Gemeente Vlaardingen ügyben hozott ítélet 30. és azt követő pontját.

74. Összegzésként az általam javasolt értelmezés eredménye a következő lenne a szóban forgó ügyben. Az épület Gemeente általi használatbavétele 2003-ban ellenérték fejében teljesített termékértékesítésnek minősül, és az adóalapot a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontja alapján az értékesítés teljes értéke képezi, beleértve a telekét is, feltéve hogy ez utóbbira még nem számoltak fel héát. A Gemeente levonhatja az e célból eszközölt beszerzések kapcsán előzetesen felszámított héát, beleértve adott esetben a telekre vonatkozót is, amikor az ezen ellenérték fejében teljesítettnek minősülő értékesítés tekintetében elszámol a részére felszámított héával. Ha tevékenysége körében további értékesítésekhez használja az épületet, akkor a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (5) bekezdése értelmében az ezen értékesítések tekintetében fizetendő adóból csak a héa olyan arányú részét vonhatja le, amely az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja szerinti ellenérték fejében teljesítettnek minősülő termékértékesítés vonatkozásában esedékes, amely megfelel az épület adóköteles ügyletek céljából történő használatának, ez nevezetesen az alapügy szerinti körülmények esetében 5%.

## Végkövetkeztetések

75. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Hoge Raad által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést a következőképpen válaszolja meg:

Úgy kell értelmezni a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontját, hogy az alkalmazandó arra a helyzetre, amelyben valamely település olyan épületet vesz használatba, amelyet saját telkére építtetett, és amelyet 94%-ban hatóságként folytatott tevékenységeihez, 6%-ban pedig adóalanyként végzett tevékenységeihez – ebből 1%-ban adólevonásra nem jogosító adómentes ügyletekhez – használ.