

Downloaded via the EU tax law app / web

C?378/02. sz. ügy

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

kontra

Staatssecretaris van Financiën

(a Hoge Raad [Hollandia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„HÉA – Közintézmény által beszerzett tárgyi eszköz – Hatóság – Adóalanyként végzett ügylet, illetve nem adóalanyként végzett ügylet – Az adólevonáshoz és a módosításhoz f?z?d? jog”

F. G. Jacobs f?tanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2004. november 18.

A Bíróság ítélete (harmadik tanács), 2005. június 2.

Az ítélet összefoglalása

*Adórendeletek — Jogszabályok harmonizálása — Forgalmi adó — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — Az el?zetesen felszámított adó levonása — Tárgyi eszközök — Az eredetileg elvégzett adólevonás módosítása — A hatodik irányelv 20. cikkének alkalmazási feltételei — Tárgyi eszközöknek a közintézmény által hatóságként történt beszerzése az irányelv 4. cikke (5) bekezdésének els? albekezdése értelmében — Ezen tárgyi eszközöknek ugyanezen közintézmény általi, adóalanyként történt értékesítése — A módosítási jog kizártsága*

*(77/388 tanácsi irányelv, 4. cikk, (5) bekezdés és 20. cikk)*

A közintézmény, amely a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikke (5) bekezdésének els? albekezdése értelmében hatóságként tárgyi eszközt szerez be, és ezt követ?en az eszközt adóalanyként értékesíti, az eszköz beszerzése során megfizetett hozzáadottérték-adó levonásának érvényesítése céljából nem jogosult ezen irányelv 20. cikke értelmében módosításra.

Ugyanis az adólevonási jog fennállása kizárólag attól függ, hogy az érintett közintézmény az eszköz beszerzésének id?pontjában milyen min?ségben járt el.

(vö. 38., 44. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2005. június 2.(\*)

„HÉA – Közintézmény által beszerzett tárgyi eszköz – Hatóság – Adóalanyként végzett ügylet, illetve nem adóalanyként végzett ügylet – Az adólevonáshoz és a módosításhoz f?z?d? jog”

A C-378/02. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad (Hollandia) a Bírósághoz 2002. október 21-én érkezett, 2002. október 18-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Waterschap Zeeuws Vlaanderen**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (előadó), J. Malenovský és U. Lohmus bírák

előtanácsnok: F. G. Jacobs,

hivatalvezető: M. Múgica Arzamendi előtanácsos,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Waterschap Zeeuws Vlaanderen képviseletében H. de Kat, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: R. Brouwen advocaat,
- a holland kormány képviseletében S. Terstal, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében E. Traversa, H. van Vliet és D. W. V. Zijlstra, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2004. november 18-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

### **Ítéletet**

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Waterschap Zeeuws Vlaanderen (a továbbiakban: WZV) és a Staatssecretaris van Financiën között a WZV által valamely mezőgazdasági létesítmény építésével és értékesítésével kapcsolatban megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) módosítása iránti kérelem tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

### **Jogi háttér**

## A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv „Alkalmazási kör” elnevezés? II. címe alatti 2. cikke 1. pontjának szövege szerint:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

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

4 A hatodik irányelv 4. cikkének (1)–(3) és (5) bekezdése 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 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. [...]

(3) A tagállamok olyan személyeket is adóalanyoknak tekinthetnek, amelyek a (2) bekezdésben megnevezett ügyletek valamelyikét alkalmankénti jelleggel folytatják, és különösen a következ? ügyletek valamelyikét végzik:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek els? használatbavétele el?tti értékesítése. A tagállamok megállapíthatják ezen ismérv alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre és a hozzátartozó telekre vonatkozóan.

[...]

b) Építési telkek értékesítése.

[...]

[...]

(5) Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek és közintézmények nem min?sülnek adóalanyoknak 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 illet?en adóalanyoknak min?sülnek, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelent?s torzulását eredményezné.

[...]

A tagállamok az el?bbieken megnevezett intézmények olyan tevékenységeit, amelyek a 13. vagy 28. cikk értelmében adómentességet élveznek, olyan tevékenységként kezelik [kezelhetik], amelyeket azok hatóságként folytatnak.”

5 A hatodik irányelv 20. cikke (1) és (2) bekezdésének rendelkezése szerint:

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

- a) az elszámolt adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt;
- b) azon tényezők, amelyeket az adólevonás meghatározása során figyelembe vettek, a bevallás benyújtása után megváltoztak, különös tekintettel a meghiúsult vásárlások vagy kedvezmények esetén; a módosítást nem lehet elvégezni az olyan ügyleteknél, amelynél nem történt fizetés vagy részleges fizetés történt, amelynél a dolog megsemmisült, vagy amelynél megfelelően bizonyították vagy igazolták, hogy azt elvesztették vagy ellopták, valamint az 5. cikk (6) bekezdése szerinti kis értékű ajándékok és termékminták esetén. A tagállamok azonban megkövetelhetik a módosítást olyan ügyletek esetén, amelyek megfizetése nem vagy csak részben történt meg, valamint lopás esetén.

(2) A tárgyi eszközök esetén olyan módosítás történik, amely ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azon évet is, amelyben a javakat elállították vagy beszerezték. Az éves módosítás csak egyötödét érinti azon adónak, amely e javakat terheli. A módosítás a következő években az adólevonási jogosultság változásainak figyelembevételével történik, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerezték vagy elállították.

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

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

### *A nemzeti szabályozás*

Az 1968. június 28-ai törvény

6 A Holland Királyság a HÉÁ-ról szóló 1968. június 28-ai törvénnyel (Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, Stbl. 1968, 329. o., a továbbiakban: törvény) vezette be a HÉÁ-rendszeren alapuló forgalmi adóztatást.

7 A törvény 7. cikke értelmében bárkit „vállalkozónak” kell tekinteni, aki önállóan gazdasági tevékenységet végez. E cikk azon közintézményekre vonatkozóan is rendelkezést tartalmaz, amelyek nem mint vállalkozók végeznek olyan termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást, amelyeket természetüknél fogva általában vállalkozások végeznek. E rendelkezés szerint miniszteri rendelet akként rendelkezhet, hogy ezen intézményeket vállalkozóknak kell tekinteni, amennyiben ilyen termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást végeznek.

8 A törvény 11. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja szerint az ingatlanok értékesítése, valamint bérbeadása elvben mentes a HÉÁ alól, azonban e pontok bizonyos kivételeket állapítanak meg arra az esetre, ha – az esettől függően – az értékesítést végző vállalkozó és annak címzettje, vagy a bérbeadó és a bérlő közös kérelmet terjeszt elő.

A végrehajtási rendelet

9 A holland hatóságok az 1968. augusztus 30-ai miniszteri rendeletben rendelkeztek a forgalmi adóról szóló törvény (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting) végrehajtásáról (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, a továbbiakban: végrehajtási rendelet).

10 A végrehajtási rendelet 3. cikkének a) pontja elírja, hogy az ingatlanok értékesítése és az ezekre vonatkozó jogok átruházása vagy alapítása tekintetében a közintézményeket vállalkozóknak kell tekinteni.

11 A rendeletnek többek között a hatodik irányelv 20. cikkének átültetését célzó 13. és 13a. cikke állapítja meg az adólevonási jog módosításának mechanizmusát.

### **Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések**

12 A WZV holland közintézmény, amely illetékességi területén közcélú vízgazdálkodással foglalkozik. E tevékenysége folytatása során a WZV a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdése értelmében hatóságként jár el, és ennél fogva nem alanya a HÉÁ-nak.

13 A rábízott feladatok megfelelő ellátása érdekében, a WZV szennyvíztisztító létesítményt (a továbbiakban: a létesítmény) építtetett, amely után hozzávetőleg 7,2 millió NLG HÉÁ-t fizetett. A létesítmény 1990-ben kezdte meg működését.

14 A WZV és két más vízügyi közintézmény megállapodtak, hogy a létesítményt központosított módon használják a szennyvíz tisztításából származó iszap kezelésére. E két intézmény anyagilag hozzájárult azon pótlólagos beruházásokhoz, amelyek a létesítménynek a három intézmény általi használatával váltak szükségessé. 1993-tól a WZV áthárította a két vízügyi szervre a szennyvíziszap központosított feldolgozása költségének ezen intézményekre eső részét, anélkül azonban, hogy részükre HÉÁ-t számlázott volna. Ezzel összefüggésben a WZV-vel történő megállapodás alapján az adóhatóság elfogadta, hogy a WZV nem számlázza ki e HÉÁ-t a két intézmény részére azzal a feltétellel, hogy a WZV lemond az elzetiesen felszámított adó levonásának jogáról.

15 1994 decemberében a WZV alapítványt hozott létre a holland Flandria környezetminőségének javítására (a továbbiakban: alapítvány), amely szerv részére HÉÁ-t nem tartalmazó 18 millió NLG-os áron értékesítette a létesítményt.

16 Tekintettel azon körülményekre, amelyek mellett a tulajdonátruházás megvalósult, a kérdést elterjesztő bíróság szerint ezen ügyletet a hatodik irányelv 5. cikke (1) bekezdésének és az e cikkekre alapított törvény 3. cikkének (1) bekezdése értelmében értékesítésnek kell tekinteni. Az értékesítés napján a WZV kilenc év és két napos futamidőre visszabérelte a létesítményt az alapítványtól.

17 A WZV és az alapítvány két közös kérelmet nyújtottak be az adóhatósághoz, amelyben kérték, hogy a törvény – a hatodik irányelvnek az ingatlan értékesítése és bérbeadása tekintetében a HÉA alkalmazásának választásáról szóló 13. cikke C része rendelkezései átültetését célzó – 11. cikke (1) bekezdése a) és b) pontjának megfelelően kerüljenek ki a létesítmény értékesítése, valamint bérbeadására vonatkozó adómentesség köréből.

18 A végrehajtási rendelet 13. és 13a. cikkének rendelkezései alapján a WZV a létesítmény építésével kapcsolatban kiszámlázott HÉA-összegnek az álláspontja szerint a módosítással érintett részét körülbelül 3,6 millió euróban, a fenti HÉA-összeg egy ötödében határozta meg. E hányadot azzal a körülménnyel indokolta, hogy a létesítmény megvásárlása óta öt év telt el, és a módosítási időszakból még ugyanennyi idő volt hátra.

19 Ennek megfelelően a WZV az 1994. év negyedik negyedévére vonatkozó adóbevallásában körülbelül 3,6 millió NLG-t igényelt vissza az adóhatóságtól.

20 A kérelmet azzal az indokkal utasították el, hogy a WZV a létesítmény értékesítése idején a

hatodik irányelv 20. cikkének átültetését célzó végrehajtási rendelet alapján egyáltalán nem volt jogosult a módosításra.

21 A WZV keresetet nyújtott be az adóhatóság elutasító határozata ellen. A Gerechtshof te Amsterdam ítéletének meghozatalát követően az ítélet felülvizsgálatát kezdeményezték a Hoge Raadnál.

22 A kérdést elterjesztő bíróság kiemeli, hogy az ingatlan építése után a WZV által megfizetett HÉA módosítása általában megengedhető, amennyiben a WZV az értékesítést adóalanyként teljesítette, és a létesítmény vevőjével együttesen kérte az ezen ügyletekre vonatkozó adómentesség alkalmazásának mellőzését. Mindemellett tekintettel a Bíróság ítélkezési gyakorlatára, a Hoge Raad e tekintetben kétségének ad hangot.

23 A Hoge Raad szerint felmerül az a kérdés, hogy az a közintézmény, amely valamely eszközt hatóságként használt, és ezért nem vonta le az eszköz beszerzése után megfizetett HÉA-t, valamely eszközt adómentes szolgáltatásokra használó adóalanyhoz hasonlóan jogosult-e a hatodik irányelv 20. cikkében előírt módosítására abban az esetben, ha ezt követően ezen eszközt adóalanyként értékesíti, és ezen értékesítés adóköteles.

24 A kérdést elterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy további bonyodalom adódik abból a tényből, hogy az adóhatósággal kötött megállapodás alapján a WZV lemondott az előzetesen felszámított adó levonásának jogáról. E tényből kifolyóan úgy kell tekinteni, hogy a WZV lemondott arról, hogy a létesítmény egy részét a vállalkozás vagyonában feltüntesse.

25 A Hoge Raad felveti, hogy a Bíróságnak az arra vonatkozó ítélkezési gyakorlata, hogy az adóalany a tárgyi eszközöket választása szerint magánvagyonként vagy vállalkozása vagyonaként tünteti fel, megfelelően alkalmazandó-e a közintézményekre is.

26 Ilyen körülmények mellett a Hoge Raad akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„(1) Joga van-e a közintézménynek a hatodik irányelv 20. cikkének (különösen annak (2) és (3) bekezdésének) megfelelően, az általa beszerzett tárgyi eszközt illetően – amelyet ellenérték fejében harmadik fél részére értékesít, amely értékesítés tekintetében őt adóalanyként kell tekinteni – a beszerzés tekintetében megfizetett forgalmi adót módosítani, már amennyiben ezen eszközt a hatósági minőségében végzett tevékenysége körében használta az irányelv 4. cikkének (5) bekezdése alapján?

(2) Joga van-e a közintézménynek a hatodik irányelv alapján teljes egészében kizárnia valamely részben adóalanyként, részben pedig hatósági minőségében végzett tevékenysége körében használt tárgyi eszközt a tőkeeszközei közül, ahogyan azt a Bíróság kimondta a természetes személy adóalanyok esetében?”

### **Előzetes megjegyzések**

27 A kérdést elterjesztő bíróságnak a jelen ítélet 12. és 13. pontjában ismertetett útmutatásából kitűnik, hogy a WZV a létesítményt az illetékességi területén közcélú vízgazdálkodással kapcsolatos feladatainak megfelelő ellátása érdekében szerezte be, és ennek során hatóságként jár el.

28 Az első kérdést úgy kell érteni, hogy az arra keresi a választ, hogy a közintézmény, amely a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdésének első albekezdése értelmében hatóságként tárgyi eszközt szerez be, és ezt követően az eszközt adóalanyként értékesíti, az eszköz vásárlása során

megfizetett HÉA levonásának érvényesítése céljából jogosult?e a hatodik irányelv 20. cikke értelmében módosításra.

### **Az els? kérdésr?l**

29 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 2. cikke értelmében a HÉA szabályainak, ideérve az adólevonási jogra vonatkozó szabályokat is, a belföldön teljesített termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra történ? alkalmazása az ügyletet teljesít? személy adóalanyiságától függ.

30 Az adóalany jogosult az általa fizetend? adóból levonni annak az adónak az összegét, amelyet maga fizetett meg, ha teljesíti a hatodik irányelv 17. cikkében megszabott feltételeket.

31 A 17. cikk (1) bekezdése értelmében az adó levonására vonatkozó jog azon id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik. A hatodik irányelv 10. cikkének (2) bekezdése szerint ez annak az id?pontnak felel meg, amikor a termék értékesítése megtörténik. Ennélfogva valamely eszköz vásárlása esetén az adólevonási jog ezen eszköz értékesítésének id?pontjában keletkezik. A 17. cikk (2) bekezdése szerint az adóalany jogosult az általa fizetend? adóból levonni a számára egy másik adóalany által értékesített termékben foglalt HÉÁ?t, amennyiben ezen termékeket adóköteles tevékenységéhez használta fel.

32 A fenti 2. és 17. cikk rendelkezéséb?l következik, hogy kizárólag az adóalanyisággal rendelke? személy rendelkezik ezen eszköz tekintetében adólevonási joggal, és vonhatja le a fizetend? vagy megfizetett HÉÁ?t, aki az eszköz megszerzése id?pontjában e min?ségében jár el, feltéve ha az eszközt adóköteles tevékenységéhez használja fel (a hatodik irányelv 17. cikkét illet?en lásd a C?97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11?én hozott ítélet [EBHT 1991., I?3795. o.] 8. pontját).

33 Ezzel szemben az adóalanyisággal nem rendelke? személy nem rendelkezik levonási joggal az eszköz vásárlásakor az általa esetlegesen megfizetett HÉÁ?t illet?en. E személy tevékenysége – termékértékesítése vagy szolgáltatásnyújtása – nem tartozik a HÉA szabályainak az irányelv 2. cikkében meghatározott alkalmazási körébe.

34 Ki kell emelni, hogy az irányelv 4. cikkének (5) bekezdése szerint a közintézmények nem min?sülnek adóalanyoknak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak.

35 Ebb?l következ?en, ha ezen intézmények, amelyek közé a WZV is tartozik, valamely tárgyú eszköz vásárlása során hatóságként járnak el, ezen eszközzel kapcsolatban elvben semmilyen levonási joggal nem rendelkeznek.

36 Meg kell azonban azt a kérdést is vizsgálni, hogy az érintett intézmény helyzetében a HÉA?alanyiság tekintetében bekövetkezett változás hatással lehet?e az adólevonási jogra. Így különösen az a kérdés merül fel, hogy azon tény, hogy a kés?bbieken az intézmény bizonyos, nem adóalanyként vásárolt eszközt érint? ügyletek tekintetében adóalannyá válik, az ezen eszköz után megfizetett HÉÁ?t illet?en keletkeztethet?e adólevonási jogot, és a hatodik irányelv 20. cikke alapján megalapozhatja?e a módosítást.

37 A fent hivatkozott Lennartz?ügyben hozott ítélet háttérében álló alapeljárásban olyan magánszemély HÉA?alany szerepelt, aki járm?vet vásárolt, amelyet el?ször magáncélra, majd ezt követ?en üzleti célra is használt, és megkísérelte levonni a járm? vásárlásakor megfizetett HÉÁ?t.

38 Miután emlékeztetett arra, hogy a hatodik irányelv 17. cikke meghatározza az adólevonási

jog keletkezésének időpontját, és rámutatott, hogy az adólevonási jog fennállása kizárólag attól függ, hogy az érintett magánszemély az eszköz vásárlásának időpontjában milyen minőségben járt el, a Bíróság kiemelte, hogy ezzel szemben „Az adólevonások módosítása” című 20. cikk az adólevonási jog keletkezésével kapcsolatban semmilyen rendelkezést nem tartalmaz. A Bíróság kimondta, hogy ez utóbbi rendelkezés csak az eredeti levonás módosításai számítási módszerének megállapítására szorítkozik, és így az nem keletkeztethet adólevonási jogot, és az adóalany által az adómentes tevékenységével kapcsolatosan megfizetett adót nem változtathatja a 17. cikk értelmében levonható adóvá (lásd a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 11. és 12. pontját).

39 Ezen okfejtést kell alkalmazni arra a közintézményre is, amely a tárgyi eszköz vásárlásának időpontjában hatósági minőségében jár el. Ugyanis mivel ezen intézmény nem adóalanyként járt el, a saját érdekében eljáró magánszemélyhez hasonlóan az eszköz után megfizetett HÉÁ-ra vonatkozóan semmilyen levonási joggal nem rendelkezik.

40 Az a körülmény, hogy ezt követően az adott intézmény adóalanyként járt el, a hatodik irányelv 20. cikke alapján nem eredményezheti azt, hogy az ugyanezen intézmény által hatóságként teljesített, és ennélfogva adómentes szolgáltatások után megfizetett adó a 17. cikknek megfelelően levonhatóvá válik.

41 Szemben a WZV által képviselt állásponttal, az ilyen intézményt nem lehet összehasonlítani azzal az adóalanyal, aki adóköteles és adómentes tevékenységeket is végez. A fent kifejtetteknek megfelelően az adóalanyiság a döntő tényező, amelynek fennállása abban az időpontban vizsgálendő, amikor az fenti intézmény az adott eszközt beszerzi.

42 A WZV szerint egyébként az elzárólagosan felszámított HÉA levonásának lehetetlenné válása a verseny jelentős torzulását eredményezi, amely nézete szerint indokoltá teszi a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdésében foglalt kivétel alkalmazását, amelynek értelmében a közintézményeket adóalanyoknak kell tekinteni. A verseny torzulásának szemléltetése érdekében a WZV a piaci szereplő és a közintézmény helyzetét hasonlítja össze, és állítása szerint összehasonlítható körülmények mellett a piaci szereplő az elzárólagosan felszámított HÉÁ-t levonhatná a fizetendő HÉÁ-ból.

43 Ezen érvelést el kell vetni. A verseny esetleges torzulása ugyanis az alapügyben felmerültekhez hasonló körülmények mellett inkább a közintézménynek az adott ingatlan értékesítése és bérbeadása tekintetében történő adózásra vonatkozó választási jogára vezethető vissza, mintsem azon szabály alkalmazására, amely szerint a közintézmények a hatóságként végzett ügyleteik tekintetében nem tekinthetők adóalanyoknak. Amint azt a főtanácsnok indítványának 38. pontjában kifejtette, a HÉA-rendszer kivételeinek létehez szorosan kapcsolódik, hogy azok valamilyen mértékben ütköznek a semlegesség és az egyenlő bánásmód elvének alkalmazásával.

44 Úgy kell tehát válaszolni az első kérdésre, hogy az a közintézmény, amely a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első albekezdése értelmében hatóságként tárgyi eszközt szerez be, és ezt követően az eszközt adóalanyként értékesíti, az eszköz vásárlása során megfizetett HÉA levonásának érvényesítése céljából nem jogosult ezen irányelv 20. cikke értelmében módosításra.

## **A második kérdésről**

45 E kérdés hallgatólagosan arra az esetre vonatkozik, amikor a WZV-hez hasonló közintézményt valamely tárgyi eszköz vásárlásának időpontjában úgy kell tekinteni, hogy az mind a hatodik irányelv 4. cikke (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységet, mind a 4. cikk (5) bekezdése szerinti tevékenységet végzett. Tekintettel az első kérdésre adott válaszban kifejtett



megfontolásokra, amelyekből az következik, hogy az ilyen intézmény a beszerzés időpontjában nem adóalanyként jár el, nem szükséges választ adni a második kérdésre.

## **A költségekről**

46 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

**Az a közintézmény, amely a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első albekezdése értelmében hatóságként tárgyi eszközt szerez be, és ezt követően az eszközt adóalanyként értékesíti, az eszköz vásárlása során megfizetett HÉA levonásának érvényesítése céljából nem jogosult ezen irányelv 20. cikke értelmében módosításra.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: holland.