

C?434/03. sz. ügy

P. Charles és T. S. Charles-Tijmens

kontra

Staatssecretaris van Financiën

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

„Hatodik HÉA-irányelv – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Részben a vállalkozás, részben az adóalany saját szükségletei kielégítésének céljára használt ingatlan”

F. G. Jacobs f?tanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2005. január 20.

A Bíróság ítélete (nagytanács), 2005. július 14.

Az ítélet összefoglalása

Adórendeletek — Jogszabályok harmonizálása — Forgalmi adó — Közös hozzáadottértékadórendszer — Az el?zetesen felszámított adó levonása — Részben a vállalkozás, részben az adóalany saját szükségletei kielégítésének céljára használt tárgyi eszköz — A hatodik irányelv elfogadása el?tt hatályban lévő szabályozás, amely kizárja a termék teljes egészében a vállalkozás tárgyi eszközeinek körébe történ? vonását és a beszerzésével kapcsolatosan megfizetett adó teljes levonásának jogát — Megengedhetetlenség

(67/228 tanácsi irányelv, 11. cikk, valamint 77/388 tanácsi irányelv, 6. cikk, (2) bekezdés és 17. cikk, (2) és (6) bekezdés)

A 95/7 irányelv által módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 (hatodik) irányelv 17. cikkének (2) és (6) bekezdését, valamint 6. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal összeegyeztethetetlen a fenti irányelv hatályba lépése el?tt elfogadott nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé, hogy az adóalany mind vállalkozási, mind vállalkozásidegen célra használt termékeket teljes egészében a vállalkozás tárgyi eszközeinek körébe vonja, és adott esetben közvetlenül és teljes mértékben levonja az ilyen termék beszerzésével kapcsolatosan el?zetes felszámított adót.

Jóllehet a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése valóban lehetővé teszi azt, hogy a tagállamok fenntartsanak olyan nemzeti rendelkezéseket, amelyek már a hatodik irányelv hatályba lépése el?tt hatályban voltak, azonban ez a rendelkezés feltételezi, hogy a hatodik irányelvet időben megelőző második (67/228) irányelv alapján jogszerűek voltak azok a kizárások, amelyeket valamely tagállam ez alapján fenntart. Ebben a tekintetben a második irányelv 11. cikke, amely kimondta, hogy a tagállamok kizárhatnak a levonásból „bizonyos termékeket és szolgáltatásokat, különösen azokat, amelyeket az adóalany vagy alkalmazottai részben vagy kizárólag saját szükségleteik kielégítésére használhatnak fel,” nem biztosított korlátlan mérlegelési jogkört, amely alapján a tagállamok bármilyen terméket és szolgáltatást kizárhattak volna a levonási jog rendszeréből, és különösen azt nem tette lehetővé, hogy minden terméket kizárjanak a rendszerből olyan mértékig, amennyiben azt az adóalany saját szükségletei kielégítésére használja.

(vö. 31–34., 36. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2005. július 14. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Az elzárva felszámított adó levonása – Részben a vállalkozás céljaira, részben saját célra használt ingatlan”

A C-434/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott elzárva döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2003. október 13-án érkezett, 2003. október 10-i határozatával terjesztett el az elzárva

P. Charles,

T. S. Charles-Tijmens

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts és A. Borg Barthet tanácselnökök, S. von Bahr (elzárva adó), J. N. Cunha Rodrigues, J. Makarczyk, P. Káris, Juhász E. és G. Arestis bírák,

elzárva tanácsnok: F. G. Jacobs,

hivatalvezető: K. Sztranc tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. november 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által elzárva terjesztett észrevételeket:

- P. Charles és T. S. Charles-Tijmens képviseletében E. H. van den Elsen adviseur és G. Volkerink belastingsadviseur,
- a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster és C. ten Dam, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében A. Tiemann, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében L. Ström van Lier és A. Weimar, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2005. január 20?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10?i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102, 18. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, 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.) (a továbbiakban: hatodik irányelv) 6. cikke (2) bekezdésének, valamint 17. cikke (1), (2) és (6) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelem a P. Charles és T. S. Charles-Tijmens, valamint a Staatssecretaris van Financiën között folyamatban lév? eljárásban került el?terjesztésre, amelynek tárgya az, hogy ez utóbbi elutasította a felpereseknek a 87,5%-ban bérbeadásra és 12,5%-ban magáncélra használt nyaralójuk megszerzésével kapcsolatban fizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) teljes összegére vonatkozó visszaigénylési kérelemét.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése alapján:

„Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak min?sül a következ?:

a) a vállalkozás eszközeinek felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen eszközök az el?zetesen felszámított hozzáadottérték-adó teljes vagy részleges levonására jogosítanak;

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

A tagállamok eltérhetnek az e bekezdésben foglaltaktól, amennyiben ezen eltérések nem eredményezik a verseny torzulását.”

4 A hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (6) bekezdése kimondja:

„(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetend? adóból levonni a következ? összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetend?, 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 hatálybalépését?l 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.”

A nemzeti szabályozás

5 A forgalmi adóról szóló, 1968. évi törvény (Wet op de Omzetbelasting, 1968, a továbbiakban: HÉA-törvény) 2. cikke kimondja:

„Az általa teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után fizetendő adóból a vállalkozás levonhatja az általa beszerzett termékek és szolgáltatások, a Közösségen belüli termékbeszerzések, valamint az a részére szánt termékimport vonatkozásában rá áthárított adót.”

6 Az adólevonási jogot a HÉA-törvény 15. cikke pontosítja az alábbiak szerint:

„(1) A vállalkozás által a 2. cikk értelmében levonható adó:

a) azon adó, amelyet más vállalkozás szabályszerűen kiállított számla útján, a részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás vonatkozásában a vonatkozó levonási időszakban rá áthárított;

[...]

feltéve, hogy a vállalkozás a termékeket és szolgáltatásokat üzleti tevékenysége céljára használja fel [...].

[...]

(4) Az adólevonási jog keletkezésének időpontja a termékek és szolgáltatások felhasználásának megfelelően az, amikor az adóval kapcsolatos számlát kibocsátották, vagy amikor az adó felszámíthatóvá vált. Amennyiben úgy történik, hogy a termékek vagy szolgáltatások felhasználásának időpontjában a vállalkozás eltérő mértékben él a levonási joggal, mint amely a használat alapján megilletné, a különbség ettől az időponttól kezdődően felszámíthatóvá válik. A felszámított adót a [HÉA-törvény] 14. cikke szerint kell megfizetni.

Kérelemre vissza kell téríteni az adó azon részét, amely levonható lett volna, de a levonással nem éltek.

[...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

7 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint, 1997 márciusában P. Charles és T. S. Charles-Tijmens közösen nyaralót vásárolt Hollandiában. A nyaralót egyrészt bérbeadás céljára, másrészt saját szükségleteik kielégítésére szánták, és így is használták a kérdéses időszakban, vagyis 1997. április 1-jétől június 30-ig: 87,5%-ban bérbeadás céljára, 12,5%-ban magáncélra.

8 A Hoge Raad der Nederlanden megjegyzi, hogy a bérbeadás miatt P. Charles és T. S. Charles-Tijmens a hatodik irányelv értelmében adóalanynak, a HÉA-törvény értelmében pedig vállalkozásnak minősülnek. A bérbeadás nem esik a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának 1. alpontja szerinti, Hollandiában alkalmazott HÉA-mentesség alá, mivel a nyaralót rövid időszakokra adják ki, és a bérbeadásra „nyaralási vállalkozás” keretében kerül sor.

9 Az 1997. év második negyedévére vonatkozó HÉA-bevallásukban P. Charles és T. S.

Charles-Tijmens levonták a nyaralóval kapcsolatban elztesen felszámított adó 87,5%-át. Következésképpen ezen aránynak megfelelő összeg visszatérítést kértek a kérelem elbírálására hatáskörrel rendelkező adóellenőrrel (a továbbiakban: adóellenőr).

10 Ez utóbbi 1997. október 1-ji határozatával megadta P. Charlestól és T. S. Charles-Tijmenstől a kérelmezett visszatérítést. A házaspár, azt gondolván, hogy az elztesen felszámított HÉA 100%-a levonásba helyezhető, további, a nyaraló magáncélú használatának – azaz a 12,5%-nak – megfelelő összeg visszatérítését is kérte.

11 Az adóellenőr a kifogást elfogadhatatlannak találta, így P. Charles és T. S. Charles-Tijmens keresetet nyújtott be a Gerechtshof te's?Hertogenbosch-hoz. E bíróság az elfogadhatatlanságra vonatkozó határozatot megsemmisítette, de érdemben megerősítette az adóellenőr határozatát, megállapítva, hogy mivel a nyaralót a teljes használati időre vetítve 12,5%-ban magáncélra használták, az érdekeltek nem voltak jogosultak a nyaralóval kapcsolatban megfizetett HÉA teljes összegének levonására.

12 A Gerechtshof te's?Hertogenbosch ítélete ellen P. Charles és T. S. Charles-Tijmens fellebbezést nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhez. Fellebbezésük alátámasztására eladják, hogy a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdése alapján a nyaraló saját szükségleteik kielégítésére történő használata adóköteles szolgáltatás, mivel ez utóbbi teljes egészét az üzleti javak körébe vonták, és így a fenti irányelv 17. cikkének (2) bekezdése alapján az elztesen felszámított adó teljes összege levonható. (lásd különösen a C-291/92. sz. Armbrrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítéletet [EBHT 1995., I-2775. o.], valamint a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8-án hozott ítéletet [EBHT 2001., I-1831. o.]).

13 P. Charles és T. S. Charles-Tijmens megjegyzi továbbá, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése nem befolyásolja a fenti értelmezést, mivel a hatodik irányelv hatálybalépésekor a holland jog nem tartalmazott a kérdéses rendelkezésben hivatkozott levonás alóli kizárást, kivéve a személyszállításra szánt gépjárművek esetét.

14 A Hoge Raad megjegyzi, hogy az alapeljárás tárgyához hasonló, vegyes használatra szánt termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó szabályozást 1969-ben vezették be Hollandiában, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-ji 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 71, 1967.04.14., 1303. o., a továbbiakban: második irányelv) 11. cikkének (1) bekezdése alapján.

15 E szabályok a hatodik irányelvtől eltérő, hol kedvezőbb, hol kedvezőtlenebb következménnyel járnak az adóalanyra nézve. Ez az irányelv lényegében azonnali és teljes levonáshoz való jogot ruházott az adóalanyra, és a saját szükségletek kielégítésére irányuló használat miatti módosítást csak akkor kellett alkalmazni, amikor e használatra ténylegesen sor került. Ezzel ellentétben a HÉA-törvény által kialakított rendszerben azonnal, de legalábbis az első évben meg kell határozni, hogy a jövőben milyen mértékű lesz a saját szükségletek kielégítésére irányuló felhasználás.

16 A Hoge Raad der Nederlanden ebben a tekintetben rámutat arra, hogy a HÉA-törvény 15. cikkének (6) bekezdésén alapuló, a forgalmi adóról szóló törvény 1968. évi végrehajtási rendelete (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968., Stcrt. 1968., 169. sz.) 12. cikkének (3) bekezdése kimondja, hogy a pénzügyi év utolsó adóbevallási időszakára vonatkozó adóbevallásban a levonásba helyezett adót újra kell számítani a teljes pénzügyi év adatai alapján. Ezt követően nincs lehetőség a levont összeg újraszámolására vagy módosítására.

17 A fenti körülmények alapján a Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és

elzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Összeegyeztethet-e a hatodik irányelvvel és különösen az irányelv 17. cikke (1), (2) és (6) bekezdésével, valamint 6. cikke (2) bekezdésével az [...] olyan szabályozás, amely a hatodik irányelv elfogadása eltt hatályban volt, és amely:

- nem teszi lehetővé, hogy olyan termékeket és szolgáltatásokat, amelyeket az ezeket beszerző vállalkozás egyrészt a vállalkozás céljára, másrészt vállalkozásidegen (és különösen saját szükségletek kielégítésére irányuló) célra használ, a vállalkozás teljes egészében a vállalkozás tárgyi eszközeinek körébe vonja, vagy azokat ekképpen kezelje;
- és ebből következően nem teszi lehetővé az ilyen termék vagy szolgáltatás beszerzésével kapcsolatosan elzetes felszámított adó közvetlen és teljes levonását; és
- amely nem rendelkezik a HÉA-nak a hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti felszámolásáról.”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésről

18 Az elterjesztő bíróság a fenti kérdéssel lényegében arra keres választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (1), (2) és (6) bekezdését, valamint 6. cikke (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló, a fenti irányelv hatályba lépése eltt elfogadott nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé azt, hogy az adóalany az egyrészt vállalkozási, másrészt vállalkozásidegen célra használt vagyont teljes egészében a vállalkozás tárgyi eszközeinek körébe vonja, és amely ilyen esetben nem teszi lehetővé a fenti termékbeszerzéshez kapcsolódó HÉA azonnali és teljes levonását, valamint nem írja elő, hogy az ilyen termékek vállalkozásidegen célú használata ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

19 P. Charles és T. S. Charles-Tijmens álláspontja szerint az alapeljárásban szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás ellentétes a Bíróságnak a HÉA-ra vonatkozó ítélkezési gyakorlatával, és különösen a C-269/00. sz. Seeling-ügyben 2003. május 8-án hozott ítélettel (EBHT 2003., I-4101. o.).

20 A holland és a német kormány eladja, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a HÉA-val kapcsolatos levonási jogból kizárják a tárgyi eszközöket vagy az ilyenek tekintett termékeket és szolgáltatásokat, amennyiben az adóalany ezeket az adóköteles tevékenységén kívüli célra, és különösen saját szükségleteinek kielégítésére használja, amennyiben a tagállam – élve a fenti irányelv 6. cikkének (2) bekezdésében biztosított eltérési lehetőséggel – a fenti használatot nem tekinti adóköteles ügyletnek.

21 Arra az esetre, ha a Bíróság arra az álláspontra jutna, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése és 6. cikkének (2) bekezdése nem teszi lehetővé az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló helyzetben a HÉA levonásának kizárását, a holland kormány eladja, hogy a 17. cikk (6) bekezdése megengedi az irányelv hatálybalépésének idején fennálló olyan nemzeti szabályozás fenntartását, amely a tárgyi eszközöket vagy az ilyenek tekintett termékeket és szolgáltatásokat kizárja a levonási jogból, amennyiben az adóalany ezeket az üzleti tevékenységén kívüli célra, és különösen saját szükségleteinek kielégítésére használja.

22 A Bizottság álláspontja szerint összeegyeztethető a hatodik irányelvvel az olyan szabályozás, amely az irányelv 6. cikkének (2) bekezdésében biztosított eltérési lehetőségnek

megfelelően nem vet ki adót a tárgyi eszközök vagy az ilyenek tekintett termékek és szolgáltatások saját szükségletek kielégítésére történő használatával kapcsolatban, és következésképpen semmilyen levonást nem engedélyez az ilyen termékek és szolgáltatások tekintetében.

A Bíróság válasza

23 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat alapján amennyiben tárgyi eszközöket mind vállalkozási, mind vállalkozásidegen célra használnak, az adóalany a HÉA vonatkozásában választhat, hogy ezt az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyona körébe vonja, vagy teljes egészében magántulajdona körében tartja, és ezzel teljesen kizárja a HÉA rendszeréből, vagy csak a tényleges szakmai használattal érintett hányadot viszi be a vállalkozásába (lásd az Armbrrecht-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 20. pontját, a Bakcsi-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 25. és 26. pontját, a Seeling-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 40. pontját, valamint a C-25/03. sz. HE-ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3123. o.] 46. pontját).

24 Ha az adóalany úgy dönt, hogy a részben adóköteles üzleti tevékenység céljára, részben magáncélra használt eszközt a vállalkozás vagyona körébe vont eszköznek tekinti, jogosult teljes mértékben és azonnal levonni az eszköz beszerzése után elzetesen felszámított adót (lásd különösen a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3795. o.] 26. pontját, valamint a Bakcsi-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 25. pontját és a Seeling-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 41. pontját).

25 A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdése első albekezdésének a) pontja alapján amennyiben a vállalkozás vagyona körébe vont tárgyi eszköz után lehetőség van az áthárított HÉA teljes vagy részleges levonására, a tárgyi eszköznek az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra történő felhasználása ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül. Az ilyen, a fenti irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szerinti adóköteles ügyletnek minősülő felhasználás esetén a 11. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja szerint az adó alapja az adóalany a szolgáltatás teljesítése érdekében felmerült költsége (lásd a Lennartz-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 26. pontját, a Bakcsi-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 30. pontját és a Seeling-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 42. pontját).

26 A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének második albekezdése vonatkozásában meg kell jegyezni, hogy a harmonizáció alóli kivételeket megszorító módon kell megfogalmazni. Lényegében a HÉA-szabályok alóli bármilyen eltérési lehetőség különböző mértékű adóterhet eredményezhet a tagállamokban.

27 A 6. cikk (2) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállamok úgy dönthetnek, hogy a HÉA-beszédés eljárásának megkönnyítése érdekében különböző ügyletfajtákat nem minősítenek ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak (ebben a tekintetben lásd a C-155/01. sz., Cookies World ügyben 2003. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-8785. o.] 59. pontját).

28 A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének második albekezdése azonban nem eredményezheti azt, hogy azoktól az adóalanyoktól, akik a mind vállalkozás, mind saját szükséglet kielégítése céljára szánt tárgyi eszközöket teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vonták, a tagállamok megtagadják a tárgyi eszköz beszerzésével kapcsolatban elztesen felszámított HÉA teljes és azonnali levonásának a jelen ítélet 24. pontjában hivatkozott állandó ítélezési gyakorlat révén elismert jogát. A levonási jog ilyen korlátozása ellentétes lenne a fenti rendelkezéssel.

29 A hatodik irányelv 6. cikke (2) bekezdésének második albekezdése alapján szintén ellentétes lenne a fenti rendelkezéssel annak általános elvetése, hogy olyan esetben, amikor az adóalany teljes egészében levonta az érintett eszköz beszerzésével kapcsolatban elztesen felszámított adót, megadóztassák a tárgyi eszköznek az adóalany saját szükségletei kielégítésére irányuló használatát, mivel ez óhatatlanul a verseny torzulását eredményezné.

30 Következésképpen az adóalany jogosult egyrészt úgy dönteni, hogy a részben vállalkozási, részben vállalkozásidegen célra használt tárgyi eszközt teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vonja, és adott esetben joga van a fenti eszköz megszerzésével kapcsolatban felszámított HÉA teljes és azonnali levonására, másrészt köteles ennek megfelelően HÉA-t fizetni, a fenti eszközök vállalkozásidegen célú használatának költsége alapján (lásd a Seeling-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 43. pontját).

31 Ami a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdését illeti, az – a holland kormány állításának megfelelően – valóban lehetvé teszi, hogy a tagállamok olyan nemzeti rendelkezéseket tartsanak fenn, amelyek már a hatodik irányelv hatálybalépése eltt hatályban voltak. Mindenesetre ez a rendelkezés azt feltételezi, hogy a hatodik irányelvet idben megelz? második irányelv alapján jogszer?ek voltak azok a kizárások, amelyeket valamely tagállam a hatodik irányelv említett rendelkezése alapján tarthat fenn (lásd a C?305/97. sz., Royscot és társai ügyben 1999. október 5?én hozott ítélet [EBHT 1999., I?6671. o.] 21. pontját).

32 Habár a második irányelv 11. cikkének (1) bekezdése bevezette a levonási jogot, a 11. cikk (4) bekezdése kimondta, hogy a tagállamok kizárhatnak a levonásból „bizonyos termékeket és szolgáltatásokat, különösen azokat, amelyeket az adóalany vagy alkalmazottai részben vagy kizárólag saját szükségleteik kielégítésére használhatnak fel”.

33 Ez utóbbi rendelkezés tehát nem biztosított olyan korlátlan mérlegelési jogkört, amely alapján a tagállamok bármilyen terméket és szolgáltatást kizárhatnak a levonási jog rendszeréből, és ezzel a második irányelv 11. cikkének (1) bekezdése által létrehozott rendszert semmibe vehetik (lásd a Royscot és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 24. pontját).

34 Bár a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdése felhatalmazta a tagállamokat arra, hogy bizonyos termékeket – például a személygépkocsikat – kizárjanak a levonási rendszerből, e rendelkezés azt nem tette lehetővé, hogy minden terméket kizárjanak a rendszerből, amennyiben a termékeket az adóalany a saját szükségleteinek kielégítésére használja.

35 Következésképpen a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdése – a második irányelv 11. cikkének (4) bekezdésével együttesen – nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy a levonási rendszer alóli általános jelleg? kizárást tartsanak fenn, amely az adóalany minden vagyonára kiterjed, amennyiben azt az utóbbi a saját szükségleteinek kielégítésére használja.

36 Ezért az elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 6. cikkének (2) bekezdését, valamint 17. cikkének (2) és (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapeljárásban szerepl?öz hasonló, a fenti irányelv hatálybalépése eltt elfogadott

nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé, hogy az adóalany a mind vállalkozási, mind vállalkozásidegen célra használt terméket teljes egészében a vállalkozás tárgyi eszközeinek körébe vonja, és adott esetben teljes mértékben és azonnal levonja az ilyen termék beszerzésével kapcsolatban elzárólagosan felszámított adót.

A költségekről

37 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 (nagytanács) a következőképpen határozott:

Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 6. cikkének (2) bekezdését, valamint 17. cikkének (2) és (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapeljárásban szereplőhöz hasonló, a fenti irányelv hatálybalépése előtt elfogadott nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé, hogy az adóalany a mind vállalkozási, mind vállalkozásidegen célra használt terméket teljes egészében a vállalkozás tárgyi eszközeinek körébe vonja, és adott esetben teljes mértékben és azonnal levonja az ilyen termék beszerzésével kapcsolatban elzárólagosan felszámított adót.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.