

C?74/08. sz. ügy

**PARAT Automotive Cabrio Textiltet?ket Gyártó Kft.**

kontra

**Adó- és Pénzügyi Ellen?rzési Hivatal, Hatósági F?osztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály**

(a Nógrád Megyei Bíróság [Magyarország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – Új tagállam csatlakozása – Támogatott termékbeszerzés utáni adó – Levonási jog – A hatodik irányelv hatálybalépése idején a nemzeti szabályozásban szerepl? kizárások ? A tagállamok jogsultsága kizárások fenntartására”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az el?zetesen felszámított adó levonása – A levonási jog kizárása – A tagállamok lehet?sége a hatodik irányelv hatálybalépése idején fennálló kizárások fenntartására*

(77/388 tanácsi irányelv, 17. cikk, (2) és (6) bekezdés)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az el?zetesen felszámított adó levonása*

(77/388 tanácsi irányelv, 17. cikk, (2) bekezdés)

1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely államháztartási támogatásban részesül? termékbeszerzés esetén a kapcsolódó hozzáadottérték?adó levonását csak az említett beszerzés nem támogatott hányada erejéig teszi lehetővé.

Az ilyen szabályozás ugyanis a támogatásban részesül? termékek vagy szolgáltatások beszerzése tekintetében a levonási jognak a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése által meg nem engedett korlátozását vezeti be. A levonási jog elvét kétségtelenül árnyalja az említett irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésében szerepl?, eltérést enged? rendelkezés. A hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdését azonban az említett rendelkezés els? albekezdésével összefüggésben kell értelmezni, amely hatáskört biztosít a Tanács számára, hogy a Bizottság javaslatára megállapítsa, milyen kiadások esetén nem keletkezhet az adó levonásának joga, miközben pontosítja, hogy e jog semmilyen körülmények között nem vonatkozhat az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó olyan kiadásokra, mint a luxuskiadások, a szórakozási célú kiadások és a reprezentációs költségek. Következésképpen, és tekintettel arra, hogy eltérést enged? intézkedésként szigorúan kell értelmezni, a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdését nem lehet úgy tekinteni, hogy az lehetővé teszi a tagállam számára a hozzáadottértékadó-levonási jog olyan korlátozásának fenntartását, amely általános jelleggel alkalmazandó a termékbeszerzésekkel kapcsolatos bármely kiadásra, függetlenül annak jellegét?l vagy tárgyától. A fenti értelmezés

adódik az említett rendelkezés történeti elzárnyének figyelembevételéből is, amelyből kitnik a közösségi jogalkotó arra irányuló állandó szándéka, hogy csak bizonyos termékeknek és szolgáltatásoknak a levonási rendszerből való kizárását, és ne a rendszerből való általános kizárásokat tegye lehetővé.

(vö. 20–21., 27–30. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése olyan jogokat biztosít az adóalanyok számára, amelyekre a tagállami bíróság eltt az említett rendelkezéssel összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozással szemben hivatkozhatnak. Ezenkívül, amennyiben a levonási rendszerből kizáró rendelkezést nem a hatodik irányelv rendelkezéseivel összhangban alkották meg, a nemzeti adóhatóságok nem hivatkozhatnak az adóalannyal szemben a hozzáadottértékadólevonáshoz való jog elvétől eltérő rendelkezésre. Az ilyen intézkedés hatálya alá tartozó adóalanyok tehát jogosultnak kell lennie adókötelezettségének a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szerinti újraszámítására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel.

(vö. 33–36. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2009. április 23. (\*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Új tagállam csatlakozása – Támogatott termékbeszerzés utáni adó – Levonási jog – A hatodik irányelv hatálybalépése idején a nemzeti szabályozásban szereplő kizárások ? A tagállamok jogosultsága kizárások fenntartására”

A C-74/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Nógrád Megyei Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2008. január 30-án érkezett, 2007. július 16-i határozatával terjesztett el az eltte

a **PARAT Automotive Cabrio Textiltetket Gyártó Kft.**

és

az **Adó- és Pénzügyi Ellenrzési Hivatal, Hatósági Fosztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, R. Silva de Lapuerta (eladó) és J. Malenovský bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. március 4-ii tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a magyar kormány képviselőjében Somssich R., Fazekas J., Borvölgyi K. és Fehér M., meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közöségek Bizottsága képviselőjében D. Triantafyllou és Ritzné Talabér K., meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

### **Ítéletet**

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (2) és (6) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft. (a továbbiakban: PARAT) és az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (a továbbiakban: APEH) között a támogatott termékbeszerzéssel kapcsolatban felszámított hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) levonására vonatkozó nemzeti adójogszabályok hatálya meghatározásának tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

### **Jogi háttér**

#### *A közösségi szabályozás*

3 A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-ii 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.) 2. cikkének szövege a következő:

„A közös [HÉA]rendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A [HÉA]t minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt [HÉA]összeg levonását követően kell felszámítani.

[...]

4 Az 1995. április 10-ii 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű

különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított hatodik irányelv 17. cikkének (2), (6) és (7) bekezdése értelmében:

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

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottértékadó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

(6) A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépésétől számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezik a [HÉA] levonásának joga. Az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadás esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek, az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni.

A fent említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel.

(7) A 29. cikkben előírt konzultáció fenntartásával, konjunkturális okokból az egyes tagállamok teljesen vagy részben kizárhatják az adólevonás köréből a beruházási javak, tárgyi eszközök vagy más eszközök egy részét vagy egészét. A tagállamok az azonos versenyfeltételek biztosítása érdekében az adólevonásból való kizárás helyett azon termékeket, amelyeket az adóalany maga állított elő, vagy amelyeket belföldön vásárolt meg, illetve külföldről hozott be, úgy is megadóztathatják, hogy ez az adó nem lépi túl azon [HÉA] mértéket, amelyet e termékek beszerzése esetén kellene megfizetni.”

#### *A nemzeti szabályozás*

5 Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 2004. május 1-jén – Magyarország Európai Unióhoz történő csatlakozása időpontjában – hatályos változatának VIII. fejezete, „Az adó levonása” cím alatt, az előzetesen felszámított adó megosztásáról szóló 38. §(1) bekezdésének a) pontjában az úgy alapjául szolgáló tényállás megvalósulása időpontjában a következő rendelkezést tartalmazta:

„Az előzetesen felszámított adó megosztása

Az adóalany köteles a levonható és a levonható előzetesen felszámított adó összegét nyilvántartásában egymástól elkülönítetten kimutatni [...]. A[z] [...] adóalapot nem képez államháztartási támogatásban részesülő adóalany – feltéve, hogy az éves költségvetési törvény eltérően nem rendelkezik –

a) az egyes termékbeszerzéseikhez kapott támogatás esetén kizárólag ezen beszerzéseire a nem támogatott hányad erejéig érvényesítheti levonási jogát.

[...]”

6 A fenti rendelkezést 2006. január 1-jével hatályon kívül helyezték. Ezen intézkedés azonban nem volt visszaható hatályú. Ily módon államháztartási támogatás esetén minden 2005. december 31-ig végzett termékbeszerzésre az arányos számítási módot kellett alkalmazni.

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

- 7 A PARAT a Gazdasági és Közlekedési Minisztérium nevében eljáró Magyar Fejlesztési Bank Rt-vel 2005. május 11-én megkötött támogatási szerződés értelmében a kabriótergyártókapacitások bővítése érdekében 2005 folyamán beruházást hajtott végre. A támogatási szerződés értelmében a PARAT a beruházás elszámolható összköltségének finanszírozásához 47%-os mértékű vissza nem térítendő támogatást kapott
- 8 A PARAT e beruházás címén négy, gépek beszerzéséért kiállított, összesen 43 882 853 HUF összegű számlát könyvelt le, a 2005. szeptemberi HÉA-bevallásában pedig levonta az e számlákon feltüntetett HÉA teljes összegét, azaz 10 971 718 HUF-ot.
- 9 Ezt követően az APEH Nógrád Megyei Igazgatóságának Kiutalás Előtti Ellenőrzési Osztálya ellenőrizte a fent említett bevallást. Az adóhatóság megállapította, hogy a PARAT köteles a beruházás keretében beszerzett gépek tekintetében levont HÉA összegét csökkenteni, tekintettel az általa kapott vissza nem térítendő támogatásra.
- 10 Az APEH ekkor a levonható HÉA összegét a finanszírozási hányad (47%) alapján határozta meg, és megállapította, hogy a PARAT a beszerzett tárgyi eszközök után levonásba helyezett 10 971 718 HUF HÉA-összeggel szemben 5 748 000 HUF levonására jogosult. Az APEH az arányosítás elvégzése után fennmaradó 5 223 718 HUF le nem vonható HÉA-összeget a PARAT terhére adóhiányként állapította meg. Ezen túlmenően a PARAT-ot adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére is kötelezte.
- 11 A PARAT a fenti határozattal szembeni fellebbezésében kérte az adóhiány és az adóbírság, valamint a késedelmi pótlék törlését. Többek között arra hivatkozott, hogy az ügy tényállása megvalósulásának időpontjában hatályos nemzeti szabályozás a HÉA-levonási jognak a hatodik irányelv rendelkezéseivel ellentétes korlátozását képezi. Az APEH a PARAT fellebbezését elutasította.
- 12 A PARAT ekkor keresetet nyújtott be az adóhiány és az azt növelő adóbírság, valamint a késedelmi pótlék megfizetésére kötelező határozat hatályon kívül helyezése iránt. Különösen arra hivatkozott, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése megengedte számára a beszerzett termékekre vonatkozó számlákon feltüntetett HÉA teljes összegének levonását.
- 13 Ilyen körülmények között a Nógrád Megyei Bíróság felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) A Magyar Köztársaságnak az Európai [Unióhoz] történt 2004. május 1-jei csatlakozásakor megfelelt-e a [z Áfa tv.] 38. §[a] (1) [bekezdésének] a) pontjába[n] foglalt rendelkezés a Tanács hatodik irányelv[ének] 17. cikkében foglaltaknak[?]
- 2) Amennyiben nem felelt meg, úgy a felperesnek van-e lehetősége közvetlenül a hatodik irányelv 17. cikke alkalmazására az adólevonási jog gyakorlásakor az Áfa tv. 38. §[a] (1) bekezdés[ének] a) pontjában foglalt rendelkezéssel szemben[?]”

## **Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről**

*Az első kérdésről*

- 14 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha valamely tagállam a termék vételárának államháztartási támogatásból származó hányada vonatkozásában

kizárja a HÉA?levonás jogát.

15 A fenti kérdés megválaszolása érdekében els?sorban arra kell emlékeztetni, hogy a HÉA levonására vonatkozó jog a HÉA mechanizmusának szerves részeként a közös HÉA?rendszer egyik alapelvét képezi, és f?szabály szerint nem korlátozható (lásd a C?110/98?C?147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?1577. o.] 43. pontját, a C?409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8?án hozott ítélet [EBHT 2002., I?81. o.] 42. pontját, valamint a C?465/03. sz. Kretztechnik?ügyben 2005. május 26?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?4357. o.] 33. pontját).

16 A Bíróság a fent hivatkozott ítéletek említett pontjaiban azt is kimondta, hogy a közös HÉA?rendszert szabályozó elvek szerint ezen adó valamennyi termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó a korábbi beszerzési ügyleteket közvetlenül terhel? adó levonása mellett. A levonási jog a megel?z? ügyleteket terhel? el?zetesen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül érvényesül. Ennek eredményeképpen a HÉA levonására vonatkozó jog bármilyen korlátozása befolyásolja az adóteher szintjét, és azt minden tagállamban hasonlóan kell alkalmazni.

17 Ezenkívül meg kell említeni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése kifejezetten és egyértelm?en megfogalmazza azt az elvet, hogy az adóalany a részére teljesített termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után felszámított HÉA összegét levonhatja, amennyiben ezeket a termékeket vagy szolgáltatásokat adóköteles ügyletei céljára használja fel (lásd a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 43. pontját, a C?371/07. sz., Danfoss és AstraZeneca ügyben 2008. december 11?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 27. pontját, valamint a C?414/07. sz. Magoora?ügyben 2008. december 22?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 29. pontját).

18 E feltételek mellett kivételek kizárólag a hatodik irányelvben kifejezetten rögzített esetekben lehetségesek (lásd a C?177/99. és C?181/99. sz., Ampafrance és Sanofi egyesített ügyekben 2000. szeptember 19?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?7013. o.] 34. pontját, a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 26. pontját, valamint a fent hivatkozott Magoora?ügyben hozott ítélet 28. pontját).

19 Az alapügyben érintett, „Az adó levonása” címet visel? nemzeti szabályozás kapcsán meg kell jegyezni, hogy az a HÉA?levonás olyan általános korlátozását tartalmazza, amely az államháztartási támogatásban részesül? termékeket érint? valamennyi beszerzésre alkalmazandó.

20 A fentihez hasonló szabályozás a támogatásban részesül? termékek vagy szolgáltatások beszerzése tekintetében a levonási jognak a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése által meg nem engedett korlátozását vezeti be (lásd ebben az értelemben a C?204/03. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2005. október 6?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?8389. o.] 26. és 27. pontját és a C?243/03. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2005. október 6?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?8411. o.] 32. pontját).

21 A HÉA?levonási jog elvét mindazonáltal árnyalja a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésében szerepl?, eltérést enged? rendelkezés. E rendelkezés értelmében a tagállamok fenntarthatják a HÉA?levonási jog kizárására vonatkozó, az említett irányelv hatálybalépésekor hatályos szabályozásukat, amíg a Tanács megállapítja az e jog keletkezéséhez nem vezet? kiadásokat (lásd a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 44. pontját és a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 28. pontját).

22 A hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése „standstill”?klauzulát

tartalmaz, amely lehetővé teszi a hatodik irányelvnek az adott tagállamban történő hatálybalépésekor hatályos jogszabályokban szereplő, a HÉA-levonási jogra vonatkozó nemzeti kizárások fenntartását. A fenti rendelkezés célja annak lehetővé tétele a tagállamok számára, hogy – amíg a Tanács nem hozza létre a HÉA-levonási jog kizárására vonatkozó közösségi rendszert – hatályban tarthassák az adólevonási jog kizárására vonatkozó összes olyan nemzeti jogszabályukat, amelyeket a nemzeti hatóságok a hatodik irányelv hatálybalépésekor már ténylegesen alkalmaztak (lásd a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 48. pontját, a fent hivatkozott Danfoss és AstraZeneca ügyben hozott ítélet 30. és 31. pontját, valamint a fent hivatkozott Magoora-ügyben hozott ítélet 35. pontját).

23 Mindazonáltal, mivel a HÉA-levonási jog elvétől való eltérést szabályozó – a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében létrehozott és az említett adó semlegességének biztosítására irányuló – rendszerrel van szó, azt szigorúan kell értelmezni (lásd a fent hivatkozott Metropol és Stadler ügyben hozott ítélet 59. pontját, valamint a fent hivatkozott Magoora-ügyben hozott ítélet 28. pontját).

24 Az alapügyben felmerülthöz hasonló helyzetet és az említett eltérést engedő rendszert illetően először is meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv Magyarország vonatkozásában e tagállam Európai Unióhoz való csatlakozásának napján, azaz 2004. május 1-jén lépett hatályba. Így e tagállam vonatkozásában ez az időpont irányadó a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdése alkalmazásának szempontjából (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Magoora-ügyben hozott ítélet 27. pontját).

25 Az alapügyben felmerülthöz hasonló nemzeti szabályozásnak az említett, eltérést engedő közösségi rendszer szempontjából történő megítélése érdekében meg kell állapítani, hogy – ahogyan a jelen ítélet 19. pontjából is kitűnik – az az előzetesen felszámított, az államháztartási támogatásban részesülő valamennyi termékbeszerzés kapcsán megfizetett HÉA teljes összegének levonására vonatkozó jogot korlátozó, általános jellegű intézkedést valósít meg.

26 Márpedig az említett szabályozásban a levonási jog olyan korlátozása szerepel, amely meghaladja a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében megengedett mértéket.

27 A hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdését ugyanis ugyanazon rendelkezés első albekezdésével összefüggésben kell értelmezni, amely hatáskört biztosít a Tanács számára, hogy a Bizottság javaslatára megállapítja, milyen kiadások esetén nem keletkezhet a HÉA levonásának joga, miközben pontosítja, hogy e jog semmilyen körülmények között nem vonatkozhat az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó olyan kiadásokra, mint a luxuskiadások, a szórakozási célú kiadások és a reprezentációs költségek.

28 Következésképpen és tekintettel arra, hogy eltérést engedő intézkedésként szigorúan kell értelmezni, a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdését nem lehet úgy tekinteni, hogy az lehetővé teszi a tagállam számára a HÉA-levonási jog olyan korlátozásának fenntartását, amely általános jelleggel alkalmazandó a termékbeszerzésekkel kapcsolatos bármely kiadásra, függetlenül annak jellegétől vagy tárgyától.

29 Szükség esetén a fenti értelmezés adódik az említett rendelkezés történeti előzményének figyelembevételével is, amelyből kitűnik a közösségi jogalkotó arra irányuló állandó szándéka, hogy csak bizonyos termékeknek és szolgáltatásoknak a levonási rendszerből való kizárását, és ne a rendszerből való általános kizárásokat tegye lehetővé (lásd ebben az értelemben a C/305/97. sz., Royscot és társai ügyben 1999. október 5-én hozott ítélet [EBHT 1999., I/6671. o.] 22. pontját, valamint a C/434/03. sz., Charles és Charles/Tijmens ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I/7037. o.] 32. és 35. pontját).

30 Az első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) és (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely államháztartási támogatásban részesülő termékbeszerzés esetén a kapcsolódó HÉA levonását csak az említett beszerzés nem támogatott hányada erejéig teszi lehetővé.

#### *A második kérdésről*

31 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy az adóalany hivatkozhat-e közvetlenül a hatodik irányelv 17. cikkére olyan nemzeti szabályozással szemben, amely a HÉA-levonási jog gyakorlását az említett 17. cikk (2) és (6) bekezdésével összeegyeztethetetlen módon korlátozza.

32 A fenti kérdés megválaszolására érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a C-62/93. sz. BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-1883. o.) 35. pontjában kimondta, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése pontosan meghatározza az említett jog keletkezését és tartalmát, és a végrehajtására vonatkozóan a tagállamoknak nem hagy semmilyen mérlegelési mozgásteret.

33 A Bíróság ezért az említett ítélet 35. és 36. pontjában úgy ítélte, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése olyan jogokat biztosít a magánszemélyek számára, amelyekre a nemzeti bíróság előtt az említett rendelkezéssel összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozással szemben hivatkozhatnak.

34 A Bíróság szintén hangsúlyozta, hogy amennyiben a levonási rendszerből kizáró rendelkezést nem a hatodik irányelv rendelkezéseivel összhangban alkották meg, a nemzeti adóhatóságok nem hivatkozhatnak az adóalannyal szemben a HÉA-levonáshoz való jog elvétől eltérő rendelkezésre (lásd a C-228/05. sz. Stradasfalti ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8391. o.] 66. pontját).

35 Az ilyen intézkedés hatálya alá tartozó adóalanyoknak tehát jogosultnak kell lenniük HÉA-kötelezettségének a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése szerinti újraszámítására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel (lásd a fent hivatkozott Stradasfalti ügyben hozott ítélet 68. pontját).

36 Következésképpen a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése olyan jogokat biztosít az adóalanyok számára, amelyekre a tagállami bíróság előtt az említett rendelkezéssel összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozással szemben hivatkozhatnak.

#### **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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:



1) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikkének (2) és (6) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely államháztartási támogatásban részesül? termékbeszerzés esetén a kapcsolódó hozzáadottérték?adó levonását csak az említett beszerzés nem támogatott hányada erejéig teszi lehetővé.**

2) **A 77/388 hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése olyan jogokat biztosít az adóalanyok számára, amelyekre a tagállami bíróság el?tt az említett rendelkezéssel összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozással szemben hivatkozhatnak.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: magyar.