JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. április 19.[1]

C-140/17. sz. ügy

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
kontra
Gmina Ryjewo

(a Naczelny Sąd Administracyjny [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Az előzetesen felszámított adó levonása – Tárgyi eszköz beszerzése – A tárgyi eszköz rendeltetésének meghatározása még bizonytalan gazdasági hasznosítási szándék esetén – Adólevonásra nem jogosító (hatósági) tevékenységhez történő kezdeti felhasználás – Adóköteles tevékenységhez történő későbbi felhasználás (a felhasználás megváltozása) – Az adólevonás korrekciója útján történő utólagos adólevonás”

I. Bevezetés

1. A jelen eljárásban arról kell a Bíróságnak döntenie, hogy akkor is lehetőség van-e utólagos adólevonásra, ha a beszerzés időpontjában az adóalany nem rendelte hozzá kifejezetten a terméket vállalkozásához, mivel a későbbi felhasználás ezen időpontban még nem volt konkrétan előrelátható. E kérdés a jelen ügyben[2] egy település vonatkozásában merül fel, amely a beszerzéskor adóalanyként is nyilvántartásba volt véve, és amely a beszerzett terméket csak négy évvel később (de még az adókorrekciós időszakon belül) használta fel gazdasági tevékenység folytatásához.

2. Fordított időrendben a település kétségtelenül rendelkezett volna adólevonási joggal. Ezen adólevonást csak korrigálták volna utólag a kivonás adóztatása útján. Függhet-e azonban az adóalany héaterhe a tárgyi eszköz felhasználásának véletlenszerű időrendjétől?

3. Az olyan természetes személy tekintetében, aki kizárólag személyes szükségleteinek kielégítésére szerzett be valamely terméket, a Lennartz ítélet[3] óta a Bíróság a későbbi gazdasági hasznosítás esetében is elutasítja az adólevonás lehetőségét. Időközben azonban változott a jogszabályi helyzet, és ezért tisztázni kell, hogy fenntartható-e ezen ítélkezési gyakorlat. Adott esetben olyan település esetében is alkalmazandó-e az, amely a beszerzés időpontjában adóalanyként volt nyilvántartásba véve, és a terméket nem rendelte hozzá kifejezetten hatósági tevékenységéhez? Jelentősége van-e ennek körében annak, hogy egy település csak a héairányelv 13. cikke szerinti feltételek mellett nem minősül adóalanynak?

1 Eredeti nyelv: német.

2 Hasonló eljárásokban született a 2014. június 5-i Gmina Międzyzdroje végzés (C-500/13, EU:C:2014:1750) és a 2005. június 2-i Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítélet (C-378/02, EU:C:2005:335).

3 1991. július 11-i Lennartz ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315).

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[4] (a továbbiakban: héairányelv) 13. cikke szabályozza, hogy a közjog által szabályozott szervek mikor nem minősülnek adóalanynak:

„(1) Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek [helyesen: az államok, a régiók, a megyék és a települések] és egyéb közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, ha e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben adókat, díjakat, illetékeket, járulékokat vagy egyéb közterheket szednek be.

Amennyiben azonban e szervek nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását eredményezné, az ilyen tevékenységek vagy ügyletek folytatása tekintetében adóalanynak minősülnek.

A közjog által szabályozott szervek minden esetben adóalanynak minősülnek az I. mellékletben meghatározott tevékenységeket illetően, amennyiben e tevékenységek mértéke nem elhanyagolható. […]”

5. A héairányelv 167. cikke értelmében:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

6. A héairányelv 168. cikke a következő szabályozást tartalmazza:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

[…]”

7. A héairányelv 184. cikke az eredeti adólevonás korrekciójára vonatkozik:

„Az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.”

8. A héairányelv 187. cikke a korrekciós időszakot szabályozza:

„(1) A tárgyi eszközök esetében a korrekció ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azt az évet is, amelyben a termékeket beszerezték vagy előállították.

A tagállamok a korrekciót azonban a termékek első használatbavételével kezdődő, öt teljes évből álló időszakra is alapozhatják.

4 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

A tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok esetében a korrekció számításának alapjául szolgáló időszakot legfeljebb húsz évre lehet kiterjeszteni.

(2) Az éves korrekció a tárgyi eszközöket terhelő HÉA-nak csak egyötöd részére, illetve kiterjesztett korrekciós időszak esetén a megfelelő hányadára vonatkozik.

Az első albekezdésben említett korrekciót az adólevonási jog következő években bekövetkező, ahhoz az évhez viszonyított változásainak figyelembevételével kell elvégezni, amelyben a terméket beszerezték, előállították vagy adott esetben első alkalommal használatba vették."

B. A lengyel jog

9. A hozzáadottérték-adóról szóló lengyel törvény (a továbbiakban: héatörvény)[5] 15. cikke szabályozza az adóalanynak minősülő személyek körét:„(1) Adóalanyok azok a jogi személyek, jogi személyiség nélküli szervezeti egységek és természetes személyek, akik vagy amelyek a (2) bekezdés szerinti gazdasági tevékenységet önállóan végzik, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen az áruk vagy immateriális eszközök és jogok bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosítása.

[…]

(6) A polgári jogi szerződések alapján folytatott tevékenységek kivételével nem minősülnek adóalanynak a közhatalmi szervek és az e szerveket a különös jogszabályok által rájuk bízott feladatok ellátásában segítő hivatalok."

10. A héatörvény 86. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Amennyiben az árukat és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használják, a 15. cikk szerinti adóalanyok a 114. cikk, a 119. cikk (4) bekezdése, a 120. cikk (17) és (19) bekezdése, valamint a 124. cikk sérelme nélkül a fizetendő adó összegéből adólevonásra jogosultak."

11. A héatörvény 91. cikke az előzetesen felszámított adó korrekciójára vonatkozó rendelkezéseket tartalmaz:

„[…]

(2) Az olyan termékek és szolgáltatások esetében, amelyeket a jövedelemadóról szóló szabályok alapján az adóalanynak az értékcsökkenthető befektetett tárgyi eszközök, vagy az immateriális eszközök és jogok közé kell sorolnia, valamint ingatlanok és örökös haszonélvezeti jogok esetében […] az adóalanynak az (1) bekezdésben megjelölt korrekciót öt egymást követő éven belül, ingatlanok és örökös haszonélvezeti jogok esetében tíz éven belül kell elvégeznie attól az évtől számítva, amelyben ezeket használatra átadták.

[…]

5 2004. március 11-i ustawa o podatku od towarów i usług (konszolidált változat, 2011., Dz. U. 177. sz., 1054. alszám, módosításokkal).

(7) Az (1)–(6) bekezdés rendelkezései megfelelően alkalmazandók, amennyiben az adóalany az általa felhasznált termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó teljes előzetesen felszámított adó levonására […] nem volt jogosult, és az e termék vagy szolgáltatás után előzetesen felszámított adónak a fizetendő adóból történő levonásához való jog később megváltozott."

III. Az alapjogvita

12. A kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügyben a vita tárgyát annak kérdése képezi, hogy Ryjewo település (a továbbiakban: település) jogosult-e beruházási kiadásai tekintetében utólag arányos összegben levonni az adót. Ennek alapjául az szolgál, hogy a település helyi kultúrházat építtetett, és azt kezdetben hatósági célokra használta. Az építési költségek a héát is tartalmazták.

13. A település az építés időpontjában héaalanyként volt nyilvántartásba véve, és benyújtotta a megfelelő adóbevallásokat. Az adót azonban először nem vonta le, mivel a kultúrházat nem adóköteles tevékenységhez használta fel. Ennek során a felépített kultúrházat nem rendelték hozzá kifejezetten a település „vállalkozásához" sem.

14. Négy évvel a kultúrház felépítését követően a használat módját oly módon változtatták meg, hogy a település már adóköteles tevékenységhez is használja azt. A település álláspontja szerint a kultúrház díj ellenében történő bérbeadásának kezdetével jogosulttá vált az annak építési kiadásaihoz kapcsolódó számlákon feltüntetett adó részleges levonására a lengyel héatörvény 91. cikkének (1) és (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett 91. cikkének (7) és (7a) bekezdése szerinti többéves korrekció alapján.

15. Az adóhatóság viszont azt állapította meg, hogy a település nem jogosult héalevonásra a kultúrház építési és működtetési kiadásai tekintetében. A pénzügyminiszter úgy vélte, hogy a település által beruházási célból – az ingyenesen a település kulturális központja rendelkezésére bocsátandó kultúrház építése – beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat nem gazdasági tevékenység keretében használták fel, ezért a település nem héaalanyként járt el. A tárgyi eszköz gazdasági tevékenységhez való későbbi használata nem jár azzal, hogy a település a beszerzés időpontjában adóalanyként járt el.

16. Az első fokon eljáró bíróság ezzel ellentétes álláspontra helyezkedett. A rendelkezésre álló tények nem zárják ki, hogy a település a beruházási célú áruvásárlás és szolgáltatás-igénybevétel időpontjában azt gazdasági tevékenységének keretében tervezte később hasznosítani. Az első fokon eljáró bíróság megállapította, hogy a beszerzett áruk és igénybe vett szolgáltatások település általi, adómentes célú kezdeti használata nem fosztja meg a települést a későbbi adólevonás jogától, ha ezen áruk és szolgáltatások rendeltetése megváltozik, és adóköteles célokra használják azokat.

17. A pénzügyminiszter felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a vajdasági közigazgatási bíróság ítéletével szemben. A jelenleg hatáskörrel rendelkező lengyelországi legfelsőbb közigazgatási bíróság előzetes döntéshozatali eljárás lefolytatása mellett döntött.

IV. A Bíróság előtti eljárás

18. A Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A héairányelv 167., 168., 184. és azt követő cikke, valamint a semlegesség elve alapján jogosult-e valamely település beruházási kiadásai vonatkozásában (korrekció útján) adólevonásra, ha

– az előállított (beszerzett) tárgyi eszközt kezdetben adómentes célokra használták (közfeladatoknak a hatóságként eljáró település általi ellátásához),

– ám a tárgyi eszköz használatának módja megváltozott, és a település már adóköteles tevékenységhez is használja azt?

2) Az első kérdés megválaszolása során van-e jelentősége annak, hogy a település a tárgyi eszköz előállításának, illetve beszerzésének időpontjában nem nyilvánította ki kifejezetten arra irányuló szándékát, hogy a jövőben adóköteles tevékenységhez is fogja azt használni?

3) Az első kérdés megválaszolása során van-e jelentősége annak, hogy adóköteles és adómentes (közfeladatok ellátására irányuló) tevékenységekhez is használják a tárgyi eszközt, és objektív módon lehetetlen a konkrét beruházási kiadásokat hozzárendelni a hivatkozott tevékenységek valamelyikéhez?"

19. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekhez a Bíróság előtti eljárásban Ryjewo település, a Lengyel Köztársaság és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A 2018. január 11-én tartott tárgyaláson a település, a Lengyel Köztársaság adóhatósága, a Lengyel Köztársaság és az Európai Bizottság vett részt.

V. Jogi értékelés

20. A kérdések együtt vizsgálhatók: azok mindegyike arra vonatkozik, hogy a település levonhatja-e utólag arányosan az adót, ha a felépített kultúrház felhasználása oly módon változott meg, hogy a település már adóköteles szolgáltatásnyújtáshoz használja azt.

A. A héairányelv 168. cikke mint a semlegesség elvének kifejeződése

21. A héairányelv 168. cikke a) pontjának szövege szerint az adóalany, „amennyiben a termékeket […] adóköteles tevékenységéhez használja fel", jogosult levonni a héát a részére más adóalany által teljesítendő termékértékesítés után. E feltételek mindegyike fennáll.

22. Az adólevonás megtagadása esetén viszont továbbra is héa terhelné a termék adóköteles felhasználását. Ez nyilvánvalóan nem egyeztethető össze a héajog semlegességgel kapcsolatos elgondolásával. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a közös héarendszer minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve, hogy maguk az említett tevékenységek héakötelesek.[6] Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a héajogban ezért az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az államkincstár érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást főszabály szerint mentesítsék a héateher alól,[7] amennyiben a vállalkozási tevékenység célja (főszabály szerint) adóköteles tevékenység folytatása.[8] A jelen esetben ez a helyzet.

23. Ezenfelül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy ellentétes a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvével, ha az adóalanyok gazdasági tevékenységének adóztatása kettős adóztatást eredményez.[9] A termékbeszerzéshez kapcsolódó héateher alóli mentesítés elmaradása a termékkel folytatott tevékenység egyidejű megadóztatása mellett végső soron kettős adóztatást eredményez. A jelen helyzetben ez is az utólagos adólevonás lehetősége mellett szól.

6 2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet (C-672/16, EU:C:2018:134, 38. pont); 2014. március 13-i Malburg ítélet (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont); 2005. március 3-i Fini H ítélet (C-32/03, EU:C:2005:128, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 1985. február 14-i Rompelman ítélet (268/83, EU:C:1985:74, 19. pont).

7 2008. március 13-i Securenta ítélet (C-437/06, EU:C:2008:166, 25. pont); 2004. április 1-jei Bockemühl ítélet (C-90/02, EU:C:2004:206, 39. pont).

8 Lásd: 2014. március 13-i Malburg ítélet (C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont); 2005. december 15-i Centralan Property ítélet (C-63/04, EU:C:2005:773, 51. pont); 2005. április 21-i HE ítélet (C-25/03, EU:C:2005:241, 57. pont); a Di Maura ügyre vonatkozó indítványom (C-246/16, EU:C:2017:440, 42. pont).

9 2015. július 2-i NLB Leasing ítélet (C-209/14, EU:C:2015:440, 40. pont); lásd ebben az értelemben továbbá: 2012. március 22-i Klub ítélet (C-153/11, EU:C:2012:163, 42. pont); 2009. április 23-i Puffer ítélet (C-460/07, EU:C:2009:254, 46. pont).

24. Az időközben megváltozott jogi helyzetre figyelemmel már nem feltétlenül ellentétes a Bíróság utólagos adólevonással kapcsolatos eddigi ítélkezési gyakorlatával ez az adósemlegesség elvével összhangban álló következtetés.

B. A héairányelv 167. cikke mint a semlegesség elve alóli kivétel?

1. A hatodik irányelv 20. cikkével kapcsolatos eddigi ítélkezési gyakorlat

25. A 77/388/EGK hatodik irányelv[10] 20. cikkének (2) bekezdése alapján a Bíróság ez idáig elfogadta az adólevonás olyan személytől történő megtagadását, aki a terméket magáncélra szerzi be, és csak később hasznosítja azt gazdaságilag.[11] Ezt a – részben vitatott[12] – ítélkezési gyakorlatot a Bíróság kifejezetten kiterjesztette a közjogi szervekre is.[13]

26. A Bíróság azonban azt is hangsúlyozza állandó ítélkezési gyakorlatában, hogy a termékeket a 9. cikk szerinti gazdasági tevékenységéhez megszerző személy adóalany minőségében jár el még akkor is, ha a termékeket nem azonnal használja fel a gazdasági tevékenység céljára.[14] A termék 23 hónapos magáncélú használata nem volt akadálya a teljes mértékű adólevonásnak.[15] Ebben az esetben azonban az érintett a beszerzés időpontjában kinyilvánította a későbbi gazdasági hasznosításra irányuló szándékát („a rendeltetés meghatározása”).

27. Léteznek azonban az utólagos adólevonás lehetőségét elutasító határozatok is.[16] E határozatok tárgyát mindazonáltal a 77/388/EGK hatodik irányelvben a héairányelv hatálybalépéséig szabályozott jogi helyzet képezte. A 77/388/EGK hatodik irányelv megfelelő 20. cikkének (2) bekezdése valóban úgy rendelkezett, hogy az adólevonás módosítása arra az évre vonatkozik, „amelyben a javakat beszerezték vagy előállították”. Ezért érthető, hogy a Bíróság Jacobs főtanácsnok ellenkező véleménye[17] ellenére azt az álláspontot képviselte, hogy az ezekhez hasonló helyzetekben nincs helye utólagos adólevonásnak a 77/388/EGK hatodik irányelv 20. cikke alapján.[18]

10 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.). Ezen irányelv hivatkozott rendelkezése értelmében: „A módosítás a következő években az adólevonási jogosultság változásainak figyelembevételével történik, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerezték vagy előállították.”

11 2012. július 19-i X ítélet (C-334/10, EU:C:2012:473, 17. pont); 2009. április 23-i Puffer ítélet (C-460/07, EU:C:2009:254, 44. pont); 1992. május 6-i de Jong ítélet (C-20/91, EU:C:1992:192, 17. pont); 1991. július 11-i Lennartz ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315, 8., 9. és 17. pont).

12 Részletes kritikát fogalmazott meg H. Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 15. § 1860. és azt követő megjegyzések (állapot: 170. módosítás – 2017. január).

13 2005. június 2-i Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítélet (C-378/02, EU:C:2005:335, 39. és 40. pont).

14 2012. július 19-i X ítélet (C-334/10, EU:C:2012:473, 31. pont); 2012. március 22-i Klub ítélet (C-153/11, EU:C:2012:163, 44. és 52. pont); 1991. július 11-i Lennartz ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315, 14. pont).

15 2012. július 19-i X ítélet (C-334/10, EU:C:2012:473, 27. pont).

16 2005. június 2-i Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítélet (C-378/02, EU:C:2005:335); 1991. július 11-i Lennartz ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 Jacobs főtanácsnok Charles és Charles-Tijmens ügyre vonatkozó indítványa (C-434/03, EU:C:2005:48, 89. és 90. pont).

18 2009. április 23-i Puffer ítélet (C-460/07, EU:C:2009:254, 44. pont).

2. Az adólevonási jog keletkezésének időpontja

28. A Bíróság ezen ítélkezési gyakorlatának alapját a héairányelv 167. cikke képezi. A héairányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.[19] A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ezért alapvetően az alapján dönthető el, hogy fennáll-e adólevonási jog, hogy ezen időpontban a személy milyen minőségben jár el.[20] A levonható adó megfizetési kötelezettsége a termékértékesítés teljesítésével keletkezik (a héairányelv 63. cikke), tehát a termék beszerzése az irányadó.

29. Ezzel szemben, ha a terméket az adóalany nem a héairányelv 9. cikke szerinti gazdasági tevékenységéhez, hanem „magánfogyasztásra használja", semmiféle adólevonási joga nem keletkezhet.[21] A héairányelv 167. és 9. cikke együttes olvasatának az a következménye, hogy az, aki csak később válik adóalannyá, és a „magáncélra" beszerzett terméket csak később használja fel a héairányelv 9. cikke szerinti adóköteles tevékenység folytatásához, a Bíróság véleménye szerint nem gyakorolhatja utólag az adólevonás jogát.

30. Ha azonban e személy adóalanyként szerzi be a terméket, akkor akár teljes mértékben is levonhatja az adót a beszerzés időpontjában. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint azt, aki azon, objektív tényezőkkel alátámasztott szándékkal teljesíti az első beruházási kiadásokat, hogy a héairányelv 9. cikke értelmében vett gazdasági tevékenységet önállóan végezzen, adóalanynak kell tekinteni.[22]

31. Az sem bír jelentőséggel, hogy a terméket később csak jelentéktelen mértékben használják fel adólevonásra jogosító tevékenységekhez. E körülményeket csak utólag veszik figyelembe a héairányelv 184. és azt követő cikkei vagy 16. és 26. cikke alapján, amelyek korrigálják az eredetileg (túl magas összegű) adólevonást.[23] Különösen az előzetesen felszámított adó által nem terhelten beszerzett termék utólagos vállalkozásidegen felhasználása esetére léteznek úgynevezett kivonási tényállások (a héairányelv 16. és 26. cikke). E tényállások e vállalkozásidegen felhasználás utólagos megadóztatását eredményezik.

3. A bevonásra vonatkozó kifejezett szabályozás hiánya

32. A héairányelv azonban nem tartalmaz kifejezett szabályozást az úgynevezett bevonás fordított esetére vonatkozóan, amelynél a „magáncélra beszerzett" terméket csak utólag használják gazdasági tevékenységekhez.

33. Ez a semlegesség alapvető elvével (ezzel kapcsolatban lásd a fenti 22. pontot) fennálló feszültséghez vezet, amelyre Jacobs főtanácsnok már rámutatott.[24] A termék gazdasági hasznosításának időrendjétől függően akkor is eltérő jogkövetkezmények állnak be, ha a gazdasági hasznosítás időtartama és az az alapján fizetendő héa egyébként azonosak. A héairányelv 184. és azt követő cikkei ezzel szemben azt mutatják, hogy az adómentes és adóköteles tevékenység közötti váltás esetén nem bír jelentőséggel a beszerzett termék felhasználásának időrendje.

19 Lásd továbbá: 1991. július 11-i Lennartz ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 Kifejezetten így: 2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet (C-672/16, EU:C:2018:134, 35. pont); 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214, 38. pont); 1991. július 11-i Lennartz ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315, 8. és 9. pont).

21 Kifejezetten így: 1991. július 11-i Lennartz ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315, 9. pont).

22 Kifejezetten így: 2012. november 29-i Gran Via Moineşti ítélet (C-257/11, EU:C:2012:759, 27. pont); 2000. június 8-i Breitsohl ítélet (C-400/98, EU:C:2000:304, 34. pont); 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélet (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 47. pont); lásd ezzel kapcsolatban: az X ügyre vonatkozó indítványom (C-334/10, EU:C:2012:108, 81. pont).

23 Végeredményben így még: 2012. november 29-i Gran Via Moineşti ítélet (C-257/11, EU:C:2012:759, 28. pont); 2000. június 8-i Breitsohl ítélet (C-400/98, EU:C:2000:304, 35. pont).

24 Jacobs főtanácsnok Charles és Charles-Tijmens ügyre vonatkozó indítványa (C-434/03, EU:C:2005:48, 75. és azt követő pontok).

34. Ez az – időrendtől eltekintve – azonos adóköteles tevékenységet folytató vállalkozásokkal való eltérő bánásmód a Charta 20. cikkére tekintettel is nehezen igazolható.[25]

4. A héairányelv megváltozott szövegének figyelembevétele

35. Tudomásom szerint a Bíróság még nem foglalt kifejezetten állást a nem adóalanyként beszerzett termék „bevonása" esetén történő utólagos adólevonás kérdésével kapcsolatban a héairányelv 187. cikke (2) bekezdése második albekezdésének új szövegére figyelemmel.

36. A héairányelv 187. cikke (2) bekezdése második albekezdésének megváltozott szövege[26] ugyanis már nem kizárólag a beszerzés vagy előállítás időpontját veszi alapul, hanem a beszerzést követő első használatbavételt is („vagy adott esetben első alkalommal használatba vették"). Véleményem szerint ez különösen azokat az eseteket öleli fel, amelyekben az adóalany a terméket még nem rendelte hozzá gazdasági tevékenységéhez, és ezért a beszerzéskor még nem vonhatta le az adót (főszabály szerint teljes mértékben és azonnal).

37. Ezen eset tekintetében az irányelv szövege szerint az első használatbevétel időpontja jelenti a későbbi adókorrekciók alapját, ami szükségszerűen feltételezi a használatba vétel időpontjában történő (utólagos) adólevonást. Ha ugyanis a beszerző szándéka már a beszerzéskor a megfelelő felhasználásra irányult volna, akkor már kezdettől fogva fennállt volna az adólevonási jog, és nem merülne fel a korrekció útján történő utólagos adólevonás kérdése. A héairányelv ennélfogva immár kifejezetten abból indul ki, hogy az utólagos gazdasági hasznosítás révén a már beszerzett termék rendeltetése utólag is meghatározható.

38. Ennek megfelelően a Bíróság nem kifogásolta az arányos összegű utólagos adólevonást az új jogi helyzet alapján egy olyan települést illetően, amely – a jelen esethez hasonlóan – először hatósági célokra, majd később adóköteles tevékenységekhez használt fel egy sportcsarnokot.[27]

39. Az először konkrétan tervezett nem gazdasági célú felhasználás miatt nem áll fenn az azonnali adólevonás joga. Ha utóbb az adókorrekciós időszakon belül megváltozik a felhasználás, akkor azonban a héairányelv 184. és azt követő cikkeinek szövege lehetővé teszi az adólevonás pontos utólagos korrekcióját *ex nunc* és évente a megfelelő összegben a megváltozott felhasználás időpontjától. Ha később újból megváltozik a gazdasági hasznosítás mértéke, szintén sor kerülhet megfelelő korrekcióra a héairányelv 184. és azt követő cikkei alapján.

40. Az elmaradt adólevonás ilyen utólagos korrekciója a héairányelv 184. és azt követő cikkei értelmének és céljának is megfelel. Ugyanis mint azt már a Bíróság megállapította, az adólevonások korrekciójára vonatkozó szabályok (a héairányelv 184. és 185. cikke) lényeges szerepet töltenek be a héairányelv rendszerében a tekintetben, hogy azok célja az adólevonás pontos összegének, és így az adó semlegességének biztosítása.[28] Csak az ilyen utólagos korrekció jár az adóalany termékbeszerzésen alapuló héaterhe alól a semlegesség elvének megfelelően történő mentesítéssel.

41. Ezen túlmenően az ilyen korrekcióval elkerülhetővé válik az adóalanyokkal szemben a termék gazdasági és nem gazdasági hasznosításának időrendjétől függően alkalmazott eltérő bánásmód. Ennélfogva a Charta 20. cikke is ezen értelmezés mellett szól. Végeredményben ez mind az indokolatlan előny, mind az indokolatlan hátrány elkerülését biztosítja az adóalany számára.

25 Lásd: 2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet (C-672/16, EU:C:2018:134, 44. pont). A Bíróság ezen ítéletben kifejezetten megállapította, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes az azonos beruházási tevékenységek adójogi bánásmódját illetően az azonos profilú és ugyanazon tevékenységet folytató vállalkozások között tett indokolatlan különbség.

26 A 77/388/EGK hatodik irányelv 20. cikkének (2) bekezdése csak azt írta elő, hogy a módosítás azon évhez képest történik, „amelyben a javakat beszerezték vagy előállították".

27 2014. június 5-i Gmina Międzyzdroje végzés (C-500/13, EU:C:2014:1750, 19. és azt követő pontok).

28 2014. június 5-i Gmina Międzyzdroje végzés (C-500/13, EU:C:2014:1750, 24. pont).

42. Az adólevonásnak a héairányelv 184. és azt követő cikkei alapján történő utólagos módosítása mind az adóbevétel, mind a termék gazdasági hasznosításának tehermentesítése tekintetében pontosabb módszer is egyúttal a csak tervezett (részleges) gazdasági hasznosításon alapuló teljes mértékű adólevonáshoz képest. Annak révén ugyanis nem kerül sor a vállalkozások kétes előfinanszírozására [29] kizárólag a termék (tervezett) minimális mértékű gazdasági hasznosítása és az ezen alapuló teljes mértékű hozzárendelése alapján történő adólevonás segítségével. Nem ok nélkül vette a legmesszebbmenőkig elejét az ilyen finanszírozási modelleknek az uniós jogalkotó utólag a héairányelv 168a. cikkével az olyan ingatlanok esetében, amelyeket túlnyomórészt lakáscélra használtak.

C. Másodlagosan: az adóalanyként való eljárás kritériumai

43. Ha a Bíróság nem ért egyet a héairányelv 184. és azt követő cikkeinek (különösen a 187. cikk (2) bekezdése második albekezdésének) általam elvégzett értelmezésével, akkor így hangzik az eldöntendő kérdés: hogyan kell megítélni, hogy egy település adóalanyként vagy nem adóalanyként veszi-e igénybe a héaköteles szolgáltatást vagy szerzi-e be a terméket, ha az igénybevétel vagy a beszerzés időpontjában nem adja kifejezetten tudtul ezzel kapcsolatos döntését?

44. Annak kérdése, hogy az adóalany e minőségében eljárva, tehát a héairányelv 9. cikkének értelmében a gazdasági tevékenységei érdekében szerezte-e be a terméket, ténybeli kérdés, amelyet az ügy valamennyi adatára figyelemmel kell értékelni, amelyek közé tartozik az érintett termék jellege, valamint a beszerzése és az adóalany gazdasági tevékenysége céljából történő felhasználása között eltelt idő. [30]

1. A rendeltetés meghatározása a szándék hiánya ellenére?

45. Az azonnali és teljes mértékű adólevonáshoz a Bíróság arra irányuló, objektív tényezőkkel alátámasztott szándékot kíván meg, hogy a tárgyi eszközzel a héairányelv 9. cikke értelmében vett gazdasági tevékenységet kívánnak végezni önállóan. [31]

46. A jelen esetben a település a beszerzés időpontjában még nem tudta, hogy a kultúrházat gazdasági célra is használni fogja-e, és ha igen, milyen mértékben. Ilyen szándékot ezért nem tudott kinyilvánítani. Az adóalanytól e tekintetben lehetetlent várnánk el. Az adóalany adott esetben aggályos módon arra lenne ösztönözve, hogy „szándéknyilatkozat" útján óvatosságból a vállalkozáshoz rendelje hozzá e termékeket.

47. A Bíróság kikerüli e dilemmát a Gmina Międzyzdroje ügyben, [32] amelyben a héairányelv 187. cikke (2) bekezdésének második albekezdését kellett alkalmazni. Ezen ügyben – mint azt a Lengyel Köztársaság helyesen kifejti – nem kifejezetten ugyan, de végeredményben mégiscsak elismeri egy település utólagos és arányos adólevonási jogát egy olyan sportcsarnokba történő beruházások tekintetében, amelyet csak a beszerzést követő hosszabb idő elteltével használtak adóköteles bérbeadási tevékenységekhez. Az említett ügyben a Bíróság nem a rendeltetés beszerzés időpontjában történő meghatározását vette alapul. Sokkal inkább azt állapította meg, hogy az előzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással. [33]

29 E hatás azért következik be, mert a héairányelv 184. és azt követő cikkei, valamint 26. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján a korrekcióra csak évente arányosan kerül sor, és az e héát illetően ezért végeredményben addig kamatmentes kölcsönt biztosít a vállalkozónak.

30 2012. február 16-i Eon Aset Menidjmunt ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 58. pont); lásd ebben az értelemben továbbá: 2001. március 8-i Bakcsi ítélet (C-415/98, EU:C:2001:136, 29. pont); 1991. július 11-i Lennartz ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315, 21. pont).

31 Kifejezetten így: 2000. június 8-i Breitsohl ítélet (C-400/98, EU:C:2000:304, 34. pont); 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélet (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 47. pont); lásd ezzel kapcsolatban továbbá: az X ügyre vonatkozó indítványom (C-334/10, EU:C:2012:108, 81. pont).

32 2014. június 5-i Gmina Międzyzdroje végzés (C-500/13, EU:C:2014:1750).

33 2014. június 5-i Gmina Międzyzdroje végzés (C-500/13, EU:C:2014:1750, 19. pont); lásd továbbá: 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C-184/04, EU:C:2006:214, 24. pont).

2. A rendeltetés meghatározása a héairányelv 13. cikke alapján?

48. Ha azonban nem vehető alapul a beszerzés időpontjában fennálló szándék, akkor más kritériumra van szükség. E tekintetben – legalábbis a közjog által szabályozott szervek esetében – adott esetben a héairányelv 13. cikke vehető megfelelően figyelembe. Lényegében ezen alapul a település érvelése, és a tárgyaláson a Bizottság is rokonszenvezni tűnt e megoldással.

49. A héairányelv 13. cikke abból indul ki, hogy a közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak. Olyan tevékenységekről van szó, amelyeket az említett szervek a rájuk vonatkozó sajátos közjogi szabályozás keretében folytatnak. Nem tartoznak azonban ebbe a körbe azok a tevékenységek, amelyeket a magánjogi gazdasági szereplőkkel azonos jogi feltételek mellett végeznek. [34]

50. Ez alapján az bírna döntő jelentőséggel, hogy a település hatóságként járt-e el a beszerzés során. Ez alighanem csak kivételesen (például kisajátítás esetében) feltételezhető. Egy közjog által szabályozott szerv ritkán szerzi be hatóságként a szokásos fogyasztási cikkeket. Egy település tehát többnyire adóalanyként jár el a beszerzés során.

51. Számomra azonban nem meggyőző a héairányelv 13. cikkével való érvelés. Már e cikk szövege is úgy szól, hogy a közjog által szabályozott szervek bizonyos körülmények között nem minősülnek adóalanynak az általuk folytatott ügyletek vonatkozásában. A szabályozás tehát kifejezetten az áthárított elemeket tartalmazó oldalra (vagyis a szolgáltatásnyújtásra), nem pedig az előzetesen felszámított elemeket tartalmazó oldalra (vagyis szolgáltatások igénybevételére) vonatkozik. Ezt még nyilvánvalóbbá teszi a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének második és harmadik albekezdése. E rendelkezések a verseny torzulását (második albekezdés) és a tevékenységek nem elhanyagolható mértékét (harmadik albekezdés) veszik alapul. Egyik kritérium sem alkalmazható az előzetesen felszámított elemeket tartalmazó oldalra a beszerzés időpontjában.

52. A héairányelv 13. cikkének értelme és célja, hogy kedvezményben részesítse a közjog által szabályozott szervek bizonyos tevékenységeit, [35] ha és mert e szervek hatósági feladataikat látják el. Ha azonban ez a verseny jelentős torzulását eredményezi, akkor a héairányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdése alapján továbbra is a főszabály szerint kell adóztatni e gazdasági tevékenységeket, még ha azokat hatóságként folytatják is. Ennyiben újból megszűnik a kedvezmény.

53. A jelen esetben segítséget nyújtana a település számára a héairányelv 13. cikkének beszerzésre való alkalmazása. Ha azonban egy település hatóságként szerez be valamely terméket, e megközelítés bizonyos körülmények között hátrányos lehet számára. Logikusan ugyanis ez esetben még akkor is kizártnak kell lennie az adólevonásnak, ha a település a hatóságként beszerzett termékkel folytat gazdasági tevékenységet. A héairányelv 168. cikke alapján azonban az bír döntő jelentőséggel az adólevonás szempontjából, hogy a beszerzést terhelte-e héa, és a terméket adóköteles tevékenységhez használják-e fel. Mint azt a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének a) pontja mutatja, akkor is adóköteles termékértékesítésről lehet szó, ha az értékesítő a termékre vonatkozó tulajdont hatóság által vagy nevében vagy törvény értelmében történő kisajátítás útján (tehát hatósági kényszer hatására), ellenérték fejében ruházza át.

34 2015. október 29-i Saudaçor ítélet (C-174/14, EU:C:2015:733, 70. pont); lásd ebben az értelemben: 2000. december 14-i Fazenda Pública ítélet (C-446/98, EU:C:2000:691, 17. és 22. pont).

35 A Bíróság e tekintetben gyakran *adómentességről* beszél, amelyet szigorúan kell értelmezni: 2007. december 13-i Götz ítélet (C-408/06, EU:C:2007:789, 41. pont); 2000. szeptember 12-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-359/97, EU:C:2000:426, 55. pont); 1987. március 26-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (235/85, EU:C:1987:161, 20. és 21. pont).

54. A héairányelv 13. cikke tehát összességében csak annak kérdésével kapcsolatban tartalmaz támpontot, hogy valamely közjog által szabályozott szerv adóalanynak tekintendő-e a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során, azzal kapcsolatban azonban nem, hogy e szerv adóalanyként vagy nem adóalanyként jár-e el valamely termék beszerzése során.

3. A rendeltetés vélelmezése a terméket később ténylegesen adóköteles tevékenységekhez felhasználó adóalany esetében

55. Ha a Bíróság legalább azon álláspontommal egyetért, hogy a kivonás megadóztatásával szemben a bevonási szabályozás hiánya problematikus a semlegesség és az egyenlő bánásmód elvére tekintettel, akkor ezt legalább az „adóalanyként" történő beszerzés nagyvonalú értékelése útján figyelembe kell vennie.

56. Azokban az eddig vizsgált helyzetekben, amelyekben elutasítást nyert az utólagos adólevonás lehetősége, a termék beszerzője nem volt adóalany a beszerzés időpontjában (mint a Waterschap ügyben [36]), vagy a terméket kifejezetten csak utólag vonta be vállalkozásába (mint a Lennartz ügyben [37]), tehát maga is abból indult ki, hogy a terméket először magáncélra szerezte be. Ettől meg kell különböztetni a jelen ügyben fennálló helyzetet, mivel a beszerző adóalany, aki éppen nem hozott kifejezett döntést.

57. Egy adóalany esetében, aki olyan terméket szerez be, amelyet jellegénél fogva ezen adóalany is hasznosíthat gazdaságilag is, és aki még nem tudja kizárni, hogy e terméket a héairányelv 187. cikke szerinti időszakon belül egyszer még adóköteles tevékenység folytatásához fogja felhasználni, vélelmezhető azonban, hogy az adóalany e terméket az adóalanyként történő beszerzés időpontjában többek között adott esetben későbbi gazdasági hasznosítás szándékával szerezte be. Ez mindenképpen így van akkor, ha az adóalany az említett terméket nem rendelte hozzá kifejezetten nem gazdasági tevékenységéhez, és zárta ki ezáltal azt a héajog hatálya alól. [38]

58. A héairányelv 187. cikke (2) bekezdése második albekezdésének a 77/388/EGK hatodik irányelvhez képest megváltozott szövege (ezzel kapcsolatban lásd részletesen a fenti 36. és 37. pontot) szintén e megoldás mellett szól, mivel az immár a beszerzést követő első használatbavételt is („vagy adott esetben első alkalommal használatba vették") alapul veszi.

59. A héairányelv 187. cikke (2) bekezdése második albekezdésének szövegére figyelemmel tehát beszerzés esetén csak potenciális felhasználási szándék alapján is keletkezhet adólevonási jog, ha e szándék később beigazolódik. Az először konkrétan tervezett nem gazdasági célú felhasználás miatt azonban az adólevonási jog kezdetben csak elvileg (tehát csak 0 euró összegben) áll fenn. Ha utóbb az adókorrekciós időszakon belül megváltozik a felhasználás, akkor a héairányelv 184. és 185. cikke lehetővé teszi az adólevonás pontos utólagos korrekcióját *ex nunc* és évente a megfelelő összegben.

60. Az ilyen jövőbeli felhasználásra irányuló potenciális szándék vélelmezése tehát nem tesz lehetővé az adóalany számára azonnali adólevonást, hanem csak lehetőséget teremt a későbbi arányos adólevonásra annyiban, amennyiben a terméket az adókorrekciós időszakon belül még adóköteles célra használják. Ez szintén mind az indokolatlan előny, mind az indokolatlan hátrány elkerülését biztosítja az adóalany számára.

36 2005. június 2-i Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítélet (C-378/02, EU:C:2005:335).

37 1991. július 11-i Lennartz ítélet (C-97/90, EU:C:1991:315).

38 A Bíróság véleménye szerint ugyanis ez a nem adóalanyként történő beszerzés következménye – lásd többek között: 2016. szeptember 15-i Landkreis Potsdam-Mittelmark ítélet (C-400/15, EU:C:2016:687, 33. pont).

VI. Végkövetkeztetések

61. Azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) kérdéseit a következőképpen válaszolja meg:

„1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167., 168., 184. és 185. cikke, valamint 187. cikke (2) bekezdésének második albekezdése és a semlegesség elve alapján valamely település jogosult beruházási kiadásai vonatkozásában az előzetesen felszámított adó korrekciója útján adólevonásra, ha e kiadások révén adóköteles tevékenységet folytat. Ez akkor is így van, ha az előállított vagy beszerzett tárgyi eszközt kezdetben adómentes célokra használták, ám a tárgyi eszköz használatának módja a héairányelv 187. cikke szerinti időszakon belül megváltozott, és a település már adóköteles tevékenységhez is használja azt.

2) Ennek során nincs jelentősége annak, hogy már az előállítás vagy beszerzés időpontjában kinyilvánította-e a település az arra irányuló szándékát, hogy a jövőben adóköteles tevékenységhez is használni kívánja a tárgyi eszközt.

3) Az első kérdés megválaszolása során annak sincs jelentősége, hogy adóköteles és adómentes tevékenységekhez is használják a tárgyi eszközt, és objektív módon lehetetlen a konkrét beruházási kiadásokat hozzárendelni a hivatkozott tevékenységek valamelyikéhez. Ez csak az adólevonás összegszerű felosztásának kérdését érinti, önmagában az adólevonási jogot azonban nem.”