

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2016. június 16.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó – 2006/112/EK irányelv – A 18. cikk c) pontja, a 184. és a 187. cikk – Adóköteles ügyletek – Az adóköteles gazdasági tevékenység megszüntetése – A héalevonásra jogosító termékek tulajdonban tartása – Az adólevonások korrekciója – Korrekciós időszak – A 2006/112 irányelv 18. cikke c) pontja szerinti adóztatás a korrekciós időszak lejártát követően”

A C-229/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2015. május 19-én érkezett, 2015. február 5-i határozatával terjesztett el az elzete

a **Minister Finansów**

és

Jan Mateusiak

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: F. Biltgen tanácselnök, E. Levits (előadó) és M. Berger bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

figyelembe véve a következők által előterjesztett írásbeli észrevételeket:

- Jan Mateusiak saját maga képviselőként,
- a lengyel kormány képviselőként B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviselőként K. Georgiadis és K. Karavasili, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőként R. Lyal és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2016. március 3-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel (HL L 10., 14. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006.

november 28-án 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 18. cikke c) pontjának és 187. cikkének az értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Minister Finansów (pénzügyminiszter) és Jan Mateusiak között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy az ez utóbbi által a gazdasági tevékenysége megszüntetését követően tulajdonában tartott ingatlanokra hozzáadottérték-adót (héta) vetettek ki.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 18. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősíthetik a következő ügyleteket:

a) az adóalany által üzemeltetése [helyesen: vállalkozása] keretében előállított, összeállított, kitermelt, megmunkált vagy feldolgozott, vásárolt vagy behozott termékek üzleti célra [helyesen: saját vállalkozása céljaira] történő felhasználása, amennyiben az ilyen terméknek egy másik adóalanytól való megszerzése nem jogosítaná fel a HÉA teljes levonására;

b) a terméknek az adóalany által nem adóztatandó ügylethez történő felhasználása, ha e termék beszerzése vagy az a) pont szerinti felhasználása az adóalanyt a HÉA teljes vagy részleges levonására jogosította;

c) a 19. cikkben foglalt esetek kivételével, a termékek valamely adóalany vagy jogutódja által történő megtartása az adóköteles gazdasági tevékenység megszüntetése után, ha e termékek beszerzése vagy az a) pont szerinti felhasználása az adóalanyt vagy jogutódját a HÉA teljes vagy részleges levonására jogosította.”

4 Ezen irányelv 19. cikkének első bekezdése értelmében:

„A vállalkozás vagyonának egészben vagy részben történő átruházását – akár ellenérték fejében, akár ingyenesen, akár apportként történő bevitellel – a tagállamok úgy tekinthetik, mintha nem történt volna termékértékesítés, és az átruházás kedvezményezettjét az átruházó jogutódjának tekintik.”

5 A héairányelv 168. cikke kimondja:

„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;

[...]”

6 A héairányelv 168a. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Egy adóalany vállalkozásának vagyonát képező, az adóalany által egyrészt a vállalkozási tevékenység céljára, másrészt saját, illetve alkalmazottai általi használatra szolgáló vagy általában vállalkozásidegen célokra is használt ingatlan esetében az ezen ingatlannal kapcsolatos

ráfordítások héája a 167., 168., 169. és 173. cikkben foglalt elvekkel összhangban csak a vállalkozási tevékenység céljára való használat arányában vonható le.

A 26. cikkben foglalt rendelkezésektől eltérve, az első albekezdésben említett ingatlanhasználati arányban bekövetkező változásokat a 184–192. cikkben megállapított elvekkel összhangban az érintett tagállamban meghozott előírások szerint kell figyelembe venni.”

7 A héairányelv 184. cikke előírja:

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

8 A héairányelv 187. cikkének szövege a következő:

„(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.

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

(2) Az éves korrekció a tárgyi eszközöket terhelő HÉÁ-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.”

A lengyel jog

9 A 2004. március 11-ii ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény; kodifikált szöveg, Dz. U. 2011. 177. sz., 1054. szám; a továbbiakban: héatörvény) 14. cikke (1) bekezdése 1. és 2. pontjának, valamint (4)–(6) és (8) bekezdésének az alapügy tényállására alkalmazandó változata a következőképpen rendelkezik:

„(1) A saját célra előállított termékek és a beszerzésüket követően nem értékesített termékek héakötelesek az alábbi esetekben:

- 1) jogi személyiséggel nem rendelkező polgári jogi vagy kereskedelmi társaság megszűnése;
- 2) a 15. cikk szerinti, a 96. cikk (6) bekezdése alapján a tevékenységei megszüntetésének az adóhatóság igazgatója részére való bejelentésére kötelezett természetes személy adóalany adóköteles tevékenységeinek a megszüntetése.

[...]

(4) Az (1) és (3) bekezdés olyan termékekre alkalmazandó, amelyek tekintetében adólevonási jog állt fenn.

(5) Az (1) és (3) bekezdés szerinti esetekben az adóalanyok kötelesek a társaság megszűnése vagy az adóköteles tevékenységek megszüntetésének időpontjában a termékekről fizikai leltárt [a továbbiakban: fizikai leltár] készíteni. Az adóalanyok a társaság megszűnése vagy az adóköteles

tevékenységek megszüntetése időpontját magában foglaló időszakra vonatkozó adóbevalláshoz kötelesek csatolni az elkészített fizikai leltárral kapcsolatos információkat, az annak alapján megállapított értéket és a fizetendő adó összegét.

(6) Az (1) bekezdés szerinti esetben az adófizetési kötelezettség a társaság megszűnése vagy az adóköteles tevékenységek megszüntetése időpontjában keletkezik.

[...]

(8) Az adóalap a fizikai leltárban feltüntetendő termékeknek a 29. cikk (10) bekezdése alapján megállapított értéke.”

10 A héatörvény 29. cikkének (10) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „a 7. cikk (2) bekezdése értelmében vett termékértékesítés esetén az adóalap a termékek (adó nélküli) beszerzési ára, beszerzési ár hiányában pedig az e termékek értékesítésének időpontjában meghatározott önköltségi ára”.

11 A héatörvény 91. cikkének (1)–(4) bekezdése értelmében:

„(1) Azon adóév lezárását követően, amelyben az adóalany a 86. cikk (1) bekezdése szerint levonhatta az előzetesen felszámított adót, a 90. cikk (2)–(10) bekezdése alapján köteles a lezárt adóév tekintetében a 90. cikk (2)–(6) vagy (10) bekezdése szerint vagy a 90. cikk (11) és (12) bekezdése alapján elfogadott rendelkezések szerint kiszámított hányadra figyelemmel korrigálni az adólevonást.

(2) Az olyan termékek és szolgáltatások esetében, amelyeket a jövedelemadóról szóló szabályok alapján az adóalany az értékcsökkenthető befektetett tárgyi eszközök vagy az immateriális eszközök és jogok közé kell sorolnia, valamint ingatlanok és örökös hasznélvezeti jogok esetében, amennyiben ezek a vevő befektetett tárgyi eszközei vagy immateriális eszközei és jogai közé sorolandók, kivéve azokat, amelyek beszerzési értéke nem haladja meg a 15 000 [lengyel zloty (PLN) (körülbelül 3417 euró)]-t, az adóalany az (1) bekezdésben megjelölt korrekciót 5 egymást követő éven belül, ingatlanok és örökös hasznélvezeti jogok esetében 10 éven belül kell elvégeznie, attól az évtől számítva, amelyben ezeket használatra átadták. Az első mondat szerinti esetben elvégzett éves korrekció az e termékek és szolgáltatások beszerzése vagy előállítása során felszámított adó összegének egyötöd, ingatlanok és örökös hasznélvezeti jogok esetében egytized részét érinti. Azon befektetett tárgyi eszközök, valamint immateriális eszközök és jogok esetében, amelyek beszerzési értéke nem haladja meg a 15 000 PLN-t [(körülbelül 3417 euró)], az (1) bekezdésben rögzített szabály megfelelően alkalmazandó azzal, hogy a korrekcióra azon év lezárását követően kerül sor, amikor ezeket használatra átadták.

[...]

(3) Az (1) és a (2) bekezdésben megjelölt korrekciót a korrekció tárgyát képező adóévet követő év első elszámolási időszakára vonatkozó adóbevallásban, a gazdasági tevékenység megszüntetése esetén az utolsó elszámolási időszakra vonatkozó adóbevallásban kell elvégezni.

(4) Ha a (2) bekezdés szerinti termékeket vagy szolgáltatásokat a (2) bekezdés szerinti korrekciós időszak alatt értékesítik, vagy a 14. cikk alapján megadóztatják, akkor e termékeket vagy szolgáltatásokat a korrekciós időszak végéig továbbra is az adóalany által adóköteles tevékenységek végzéséhez felhasznált termékeknek vagy szolgáltatásoknak kell tekinteni.”

12 A héatörvény 96. cikkének (6) bekezdése kimondja, hogy „[h]a a héalanyként nyilvántartásba vett adóalany megszüntette az adóköteles tevékenységet, köteles a tevékenység

megszüntetését az adóhivatal vezet?jének bejelenteni; az adóhivatal vezet?je számára e bejelentés képezi az adóalany héaalany?nyilvántartásból való törlésének alapját.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

13 1997 és 1999 között J. Mateusiak egy 108,7 m² alapterület? és 357,5 m² hasznos összterület? (ebb?l 87,8 m² szolgáltatási célra szánt) lakó? és szolgáltatóépület építésére irányuló beruházást valósított meg. 1999. július 26?án használatbavételi engedélyt kapott az épületre.

14 J. Mateusiak levonásba helyezte az épít?anyagok beszerzésér?l, a munkavégzéshez kapcsolódó költségekr?l, valamint egy kizárólag héaköteles tevékenységhez – pontosabban közjegyz?i irodaként – használt épületrészhez kapcsolódó egyéb költségekr?l szóló eredeti számlákon feltüntetett el?zetesen felszámított adót.

15 A szolgáltatásnyújtásra használt épületrészt 1999. augusztus 10?én felvették a tárgyi eszközök jövedelemadózási célból vezetett nyilvántartásába, és nem mez?gazdasági jelleg? gazdasági tevékenység céljára használatba vették. Az „irodaépületként” megjelölt tárgyi eszköz eredeti értéke 101 525,70 PLN volt.

16 2013. január 14?én J. Mateusiak egyedi értelmezés iránti kérelmet nyújtott be a pénzügyminiszter felügyelete alatt eljáró ?ód?i adóhivatal (Izba Skarbowa w ?odz) igazgatójához (a továbbiakban: adóhatóság), kérdése pedig arra irányult, hogy a természetes személy héaalany által folytatott gazdasági tevékenység megszüntetése folytán készített felszámolási leltárban szerepeltetni kell?e a tevékenység megszüntetésének napján ingatlan formájában az említett személy tulajdonában lév? tárgyi eszközök értékét. Igenl? válasz esetén arra kívánt választ kapni, hogy milyen értéket kell a héaalap alapjául venni a szóban forgó gazdasági tevékenység megszüntetésének napján.

17 J. Mateusiak álláspontja szerint nem kell szerepeltetni a tulajdonában lév? tárgyi eszközök értékét, mivel annak figyelembevétele a héasemlegesség elvének megsértéséhez vezet, amennyiben az említett tevékenység megszüntetésére a korrekciós id?szak leteltét követ?en került sor, ami az ingatlanok esetében tízéves id?szaknak felel meg. Amennyiben ezen álláspontjával nem értenének egyet, úgy a héa beszédése szempontjából csak a gazdasági tevékenységhez használt épületrészt kell figyelembe venni, ennek körében az adóalap szempontjából a bekerülési árat kell figyelembe venni, amennyiben az az aktuális piaci ár alatt van.

18 Az adóhatóság különösen a héatörvény 14. cikke (1) bekezdésének 2. pontja, (4) és (8) bekezdése, valamint a 29. cikkének (10) bekezdése alapján megállapította, hogy a termékek adóköteles tevékenységek megszüntetésével összefügg? adóztatását maga a fogyasztási adónak min?sül? héa felépítése indokolja, és az ezen adó semlegességének elvét juttatja kifejezésre. Az adólevonás kompenzálása érdekében minden olyan termék után be kell szedni a héát, amelynek beszerzésekor az el?zetesen felszámított adót levonásba helyezték.

19 A Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (lublini vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) a 2013. október 16?án hozott ítéletében helyt adott az el?tte a J. Mateusiak által ezen egyedi értelmezéssel szemben indított keresetnek. E bíróság megállapította, hogy a héatörvény 14. és 91. cikkét egymással összefüggésben kell értelmezni, mivel a jogalkotó a tárgyi eszközök tevékenység megszüntetése címén történ? megadóztatását az e tárgyi eszközök beszerzése után el?zetesen felszámított azon adó levonásához való joggal kötötte össze, amelyet nem helyeztek levonásba a korrekciós id?szakban. Ezen id?szak leteltét követ?en azok a tárgyi eszközök, amelyek az adóalany tulajdonában állnak a tevékenysége megszüntetésének id?pontjában, nem adókötelesek, és azokat nem kell szerepeltetni a felszámolási jegyzékben,

amennyiben az e tárgyi eszközök beszerzése után elztesen felszámított adó korrekciójára a törvény által – a tárgyi eszközöknek az adóalany tevékenységi körében való becsült élettartama alapján – meghatározott idszak letelt.

20 A pénzügyminisztérium felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Naczelný Sd Administracyjnýhoz (legfelsbb közigazgatási bíróság, Lengyelország). Az említett bíróságnak kételye merült fel a tekintetben, hogy a gazdasági tevékenység megszüntetése még valamely meghatározott típusú vagyontárgy vonatkozásában elírt korrekciós idszak leteltét követen is szükségessé teszi-e a tulajdonban tartott tárgyi eszköznek a héairányelv 18. cikke c) pontja alapján való megadóztatását.

21 E bíróság arra hivatkozik, hogy amennyiben az adóalany gazdasági tevékenységének céljára felhasznált tárgyi eszközök korrekciós idszak (a héairányelv 187. cikke) formájában kifejezett élettartama lejárt, vélelmezhet, hogy az adóalany „elfogyasztotta” a tárgyi eszköz beszerzése címén levont adót azon idszakban, amelynek során a tárgyi eszközt az adóköteles tevékenysége körében használta, mivel ezen adó a felhasználása (korrekciója) során mindvégig összefüggésben áll az adóalany gazdasági tevékenységéhez felhasznált tárgyi eszköz által keletkeztetett fizetendő adóval.

22 E körülmények között a Naczelný Sd Administracyjný (legfelsbb közigazgatási bíróság) felfüggesztette az eljárást, és elztes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 18. cikkének c) pontját, hogy az adóalany tárgyi eszközei – ha az adóalany levonta a beszerzésüket terhelő héát – az irányelv 187. cikkében szabályozott korrekciós idszak lejártá után a tevékenység adóalany általi megszüntetése esetén nem adókötelesek, és azokat nem kell feltüntetni a felszámolási jegyzékben, ha lejárt a beszerzésüket terhelő héa korrekciójára – a tárgyi eszközök adóalany vállalkozásában történő használatának becsült idtartama alapján – jogszabályban meghatározott idszak, vagy úgy, hogy a tárgyi eszközök az adóalany gazdasági tevékenységének megszüntetése esetén a korrekciós idszaktól függetlenül adókötelesek?”

Az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

23 Kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 18. cikkének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy valamely adóalany gazdasági tevékenységének a megszüntetése esetén ellenérték fejében történő héaköteles termékértékesítésnek minősülhet a termékek adóalany által való tulajdonában tartása, amennyiben e termékek beszerzése a héa levonására jogosított, ha a héairányelv 187. cikke szerinti korrekciós idszak letelt.

24 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv által felállított rendszer logikájából következően szükségképpen levonható az adóalany által az adóköteles tevékenységeihez felhasznált eszközöket és szolgáltatásokat terhelő adó. Az elztesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással. Ha az adóalany által beszerzett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem ezen elztesen felszámított adó levonására. Ugyanakkor, amennyiben az eszközöket és a szolgáltatásokat adóköteles értékesítési ügyletekhez használják fel, a kettős adóztatás elkerülése érdekében szükségszerűen levonható az elztesen felszámított adó (lásd ebben az értelemben: 2006. március 30-i Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C-184/04, EU:C:2006:214, 24. pont; 2014. június 5-i Gmina Międzyzdroje végzés, C-500/13, EU:C:2014:1750, 19. pont).

25 Ebben az összefüggésben a héairányelv 18. cikkének c) pontja értelmében a tagállamok ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősíthetik a termékek valamely adóalany vagy jogutódja által történő tulajdonban tartását az adóköteles gazdasági tevékenység megszüntetése után, ha e termékek beszerzése vagy az említett cikk a) pont szerinti felhasználása az adóalany vagy jogutódját a héa teljes vagy részleges levonására jogosította. A héairányelv 18. cikkének c) pontja így módon felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy speciális rendelkezést állapítsanak meg az olyan helyzetekre, amelyben az adóalanyok megszüntetik kereső tevékenységüket (lásd: 2001. május 17-ii Fischer és Brandenstein ítélet, C-322/99 és C-323/99, EU:C:2001:280, 86. pont).

26 Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megjegyezte, a Lengyel Köztársaság élt a héairányelv 18. cikkének c) pontjában biztosított lehetőséggel. E bíróság ugyanakkor arra vár választ, hogy alkalmazni kell-e a héairányelv 18. cikkének c) pontját végrehajtó rendelkezést a korrekcióra előírt azon határidő lejártakor, amely a héairányelv 187. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdése értelmében a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok vonatkozásában húsz évre kiterjeszthető, és amely határidő a kérdést előterjesztő bíróság elmondása szerint Lengyelországban tíz év.

27 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 18. cikke c) pontjának fő célja annak elkerülése, hogy a levonásra jogosító termékek az adóköteles tevékenység megszűnését követően – annak okaitól vagy körülményeitől függetlenül – nem adóztatott végső fogyasztás tárgyát képezzék (2013. május 8-ii Marinov-ítélet, C-142/12, EU:C:2013:292, 27. pont).

28 A héairányelvben előírt korrekciós mechanizmus célja a maga részéről az, hogy a héa semlegességének biztosítása érdekében elősegítse a levonások pontosságát oly módon, hogy a korábbi időszakban teljesült ügylet továbbra is levonási jogot biztosít, amennyiben azt adóköteles tevékenységhez használják fel. Annak célja így továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között (2012. október 18-ii TETS Haskovo ítélet, C-234/11, EU:C:2012:644, 30. és 31. pont).

29 Ami az előzetesen megfizetett héa levonásának korrekciójára vonatkozó esetleges kötelezettség keletkezését illeti, a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdésében megfogalmazott elv szerint az ilyen korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az említett adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak (2012. október 18-ii TETS Haskovo ítélet, C-234/11, EU:C:2012:644, 32. pont; 2014. március 13-ii FIRIN-ítélet, C-107/13, EU:C:2014:151, 51. pont).

30 Az adólevonásnak a héairányelv 187. cikke szerinti korrekciójára előírt határidő segítségével elkerülhetők az adóalany számára az adólevonás összegének kiszámítása során jelentkező pontatlanságok, valamint az indokolatlan előnyök és hátrányok, különösen abban az esetben, ha az adóbevallást követően megváltoznak a levonás összegének meghatározása során eredetileg figyelembe vett körülmények. A módosítások bekövetkezésének a valószínűsége különösen a gyakran több évig tartó időszakon át használt tárgyi eszközök esetén nagy, mivel ezen időszak során megváltozhat ezen eszközök felhasználása (lásd ebben az értelemben: 2006. március 30-ii Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C-184/04, EU:C:2006:214, 25. pont; 2014. június 5-ii Gmina Międzyzdroje-végzés, C-500/13, EU:C:2014:1750, 20. pont).

31 Ebből kétségtelenül az következik, hogy a héalevonásra jogosító termékek tulajdonban tartása megadóztatásának célja a héairányelv 18. cikkének c) pontja alapján hasonlóságot mutat a korrekciós mechanizmus céljával, amennyiben egyrészt annak elkerüléséről van szó, hogy az adóalany jogtalan gazdasági előnyt szerezzen a végső fogyasztóval szemben, aki a héa megfizetése mellett megvásárolja a terméket, másrészt pedig mindkét cél az előzetesen

felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése közötti összefüggést hivatott biztosítani (lásd ebben az értelemben, analógia útján: 2006. szeptember 14-i Wollny-ítélet, C-72/05, EU:C:2006:573, 35. és 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Ugyanakkor a célok ilyen hasonlósága nem jár azzal a következménnyel, hogy az adólevonásnak a héairányelv 184–187. cikke szerinti több évre kiterjedő részletfizetés útján való korrekciójára előírt időszak olyan időszakkal minősülhessen, amelynek leteltével az ezen irányelv 18. cikkének c) pontja szerinti adóztatás már nem lehetséges.

33 Először is, a héairányelv 18. cikkének c) pontjából az következik, hogy a termékeknek az adóalany által annak adóköteles gazdasági tevékenysége megszűnése esetén való tulajdonban tartása ellenérték fejében történő termékértékesítésnek minősülhet, ha e termékek beszerzése az adóalanyt vagy jogutódját a héa teljes vagy részleges levonására jogosította.

34 A héairányelv említett 18. cikkének c) pontja semmilyen más, különösen a beszerzést követő azon határidőhöz kapcsolódó feltételt nem ír elő, amelynek során a tevékenység megszűnését követő tulajdonban tartásnak annak adóztathatósága érdekében be kell következnie.

35 Ezt követően az említett rendelkezés az alkalmazása vonatkozásában nem tartalmaz utalást a levonásnak a héairányelv 184–192. cikkében előírt korrekciójára vonatkozó rendelkezésekre, ellentétben ezen irányelv 168a. cikke (1) bekezdésének második albekezdésével, amely az említett irányelv 26. cikke szerinti magáncélú ingatlanhasználat adóztatása vonatkozásában hivatkozik e rendelkezésekre.

36 Végül, a levonások korrekciója, amelyre különösen akkor kerül sor, ha a héalevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak, és amelynek célja, hogy a végrehajtott levonások pontosan tükrözzék a termékeknek a vállalkozás céljaira való felhasználását, a múltba néző korrekciós szabály, amint azt a főtanácsnok az indítványának 28. pontjában megállapította.

37 Ezzel szemben a héairányelv 18. cikkének c) pontjában előírt adóztatás nem azon az előfeltevésen alapul, hogy a héának a gazdasági tevékenység megszűntetése esetén tulajdonban tartott termékek beszerzésekor végrehajtott teljes vagy részleges héalevonás magasabb vagy alacsonyabb volt, mint amelyre az adóalany jogosult volt, hanem azon, hogy új adóköteles ügylet valósult meg a gazdasági tevékenység megszűntetése időpontjában.

38 A héairányelv 18. cikkének c) pontjában előírt adóztatás mindvégig figyelembe veszi a vállalat eszközeinek értékében bekövetkezett változásokat, amíg azokat vállalkozási tevékenységekhez használják fel, mivel a héairányelv 74. cikkének megfelelően a héairányelv 18. cikkének c) pontjában szereplőhöz hasonló ügyletek tekintetében az adóalapot a termékek, illetve a hasonló termékek vételára, vagy vételár hiányában a termékértékesítés időpontjában meghatározott önköltségi ár képezi. Az adóköteles gazdasági tevékenység megszüntetése esetén az ügylet adóalapja a szóban forgó terméknek e megszüntetés időpontjában megállapított értéke, amely tehát figyelembe veszi az említett termékek értékének a beszerzésük és az említett megszüntetés közötti alakulását (lásd különösen: 2013. május 8-i Marinov-ítélet, C-142/12, EU:C:2013:292, 33. pont).

39 A héairányelv 18. cikkének c) pontja szerinti cél elérése érdekében, amely annak elkerülésére irányul, hogy a levonásra jogosító termékek az adóköteles tevékenység megszüntetését követően nem adóztatott végső fogyasztás tárgyát képezzék, valamint arra, hogy a héa terén ténylegesen megszűnjön minden egyenlőtlenség azon fogyasztók között, amelyek termékeiket más adóalanytól, illetve vállalkozásuk keretében szerezték, a héairányelv 18.

cikkének c) pontja alapján fizetendő adót, amint azt a f?tanácsnok az indítványának a 34. pontjában megállapította, akkor kell kivetni, ha a h?a levonására jogosító termék valamely maradványértékkel rendelkezik az adóköteles gazdasági tevékenység megszüntetésének az id?pontjában, függetlenül az említett termék beszerzésének id?pontja és e tevékenység megszüntetésének az id?pontja között eltelt id?tartamra.

40 A fenti megfontolásokra figyelemmel az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a h?airányelv 18. cikkének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy valamely adóalany gazdasági tevékenységének a megszüntetése esetén ellenérték fejében történ? h?aköteles termékértékesítésnek min?sülhet a termékek adóalany által való tulajdonában tartása, amennyiben e termékek beszerzése a h?a levonására jogosított, ha a h?airányelv 187. cikke szerinti korrekciós id?szak letelt.

A költségekr?

41 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (tizedik tanács) a következ?képpen határozott:

A 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 18. cikkének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy valamely adóalany gazdasági tevékenységének a megszüntetése esetén ellenérték fejében történ? h?aköteles termékértékesítésnek min?sülhet a termékek adóalany által való tulajdonában tartása, amennyiben e termékek beszerzése a h?a levonására jogosított, ha a 2009/162 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 187. cikke szerinti korrekciós id?szak letelt.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.