

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2022. június 30.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 137. cikk – Választható adóztatásra vonatkozó szabályozás – Feltételek – Az adóalany valamely ingatlan értékesítésének héakötelelessé tételére vonatkozó választási jogát attól a feltételtől függővé téve nemzeti szabályozás, hogy ezen ingatlan átruházására valamely héaalanyként már nyilvántartásba vett adóalany részére kerüljön sor – A héalevonásoknak e feltétel be nem tartása esetén való korrekciójára vonatkozó kötelezettség – Az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elve”

A C-56/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Mokestinių ginotų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (a Litván Köztársaság kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság) a Bírósághoz 2021. január 29-én érkezett, 2020. október 16-i határozatával terjesztett el

az **UAB „ARVI” ir ko**

és

a **Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Prechal tanácselnök, J. Passer, F. Biltgen (előadó), N. Wahl és M. L. Arastey Sahún bírák,

előtanácsnok: J. Kokott

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az UAB „ARVI” ir ko képviseletében L. Augustinavičienė és A. Paulauskas advokatai,
- a litván kormány képviseletében K. Dieninis és V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2022. március 24-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o. a továbbiakban: héairányelv) 135. és 137. cikkének, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az UAB „ARVI” irko (a továbbiakban: Arvi) és a Valstybin mokesci inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans ministerijos (a Litván Köztársaság Pénzügyminisztériuma mellett m köd nemzeti adóhatóság nemzeti adóhatóság, a továbbiakban: nemzeti adóhatóság) között az adózásra vonatkozó választás jogának egy, az értékesítés időpontjában a hozzáadottértékadó (héta) alanyaként még nyilvántartásba nem vett adóalany részére értékesített ingatlan tekintetében való gyakorlása és az elzetiesen felszámított adó levonásához való jog gyakorlására vonatkozó részletes szabályok tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 135. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

j) épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése, [az első használatbavétele előtti értékesítésük kivételével];

[...]”

4 Ezen irányelv 137. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A tagállamok engedélyezhetik adóalanyaiknak az adózás lehetőségének választását az alábbi ügyletek esetében:

[...]

b) épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése, [az első használatbavétele előtti értékesítésük kivételével];

[...]

(2) A tagállamok meghatározzák az (1) bekezdésben említett választási jog gyakorlásának részletes szabályait.

A tagállamok korlátozhatják e választási jog hatályát.”

5 Az említett irányelv 168. cikke szerint:

„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?

[...]

6 Ugyanezen irányelv 213. cikkének (1) bekezdése elírja:

„Minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését.”

7 A héairányelv 214. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Valamennyi tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a következő személyeket egyedi adószámmal tartsa nyilván:

a) a 9. cikk (2) bekezdésében említettek kivételével minden adóalany, aki az érintett tagállam területén olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amelyben a levonási jog gyakorlására jogosítja, kivéve az olyan termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat, amelyek tekintetében a héát a 194–197. és a 199. cikknek megfelelően kizárólag az fizeti, akinek a részére a terméket értékesítették, illetve a szolgáltatást nyújtották;

[...]

A litván jog

8 A 2002. március 5-én Lietuvos Respublikos priėmto įstatymo Nr. IX-751 (a Litván Köztársaság hozzáadottértékadóiról szóló IX-751. sz. törvénye; Žin., 2002., 35-1271. sz.) alapügy tényállására alkalmazandó változata szerinti 32. cikkének (3) bekezdése (a továbbiakban: héatörvény) kimondja:

„Az adóalanynak lehetősége van arra, hogy az e cikk 1. vagy 2. bekezdése alapján héamentes, természeténél fogva ingatlannak minősülő tulajdon tekintetében a jelen törvény által elírt módon héát számítson fel, ha az ingatlant adóalanyként nyilvántartásba vett adóalany részére értékesítik, vagy más módon átruházzák [...], és e választás az e személy által kötött valamennyi releváns ügyletre a választás kinyilvánításától számított legalább 24 hónapig érvényes. Az adóalany választását a központi adóhatóság által elírt formában nyilvánítja ki. [...]

9 E törvény 58. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A adóalany jogosult azon beszerzett és/vagy behozott termékek és/vagy szolgáltatások után elzetesen vagy a behozatalkor megfizetett HÉA levonására, amelyeket a adóalany az alábbi tevékenységek céljára kíván felhasználni:

1) HÉA-köteles termékértékesítések és/vagy szolgáltatásnyújtások;

[...]

10 Az említett törvény 67. cikkének 2. bekezdése a következőképpen szól:

„A HÉA-levonást az e cikkben elírt módon kell korrigálni: természeténél fogva ingatlannak minősülő tulajdon tekintetében 10 éven keresztül azon adómegállapítási időszakról kezdve, amelynek során e tulajdon után elzetesen vagy a behozatalkor felszámított HÉA egészben vagy

részen levonták (épület/szerkezet felújítása esetén az így létrehozott materiális vagyoni eszközök után elztesen felszámított hea levonását azon adómegállapítási idszaktól kezdve 10 éven keresztül kell korrigálni, amelynek során a felújítási munkák befejeztek). [...]"

Az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

11 A Kauno apskrities valstybin mokesci inspekcija (kaunasi kerületi regionális adóhatóság, Litvánia; a továbbiakban: regionális adóhatóság) a hea Arvi általi kiszámításának, bevallásának és megfizetésének szabályszerőségére vonatkozóan lefolytatott ellenrzést követen 2020. április 15én ellenrzési jelentést fogadott el, amelyben megállapította, hogy e társaság tévesen héát hárított át egy ingatlannak az UAB „Investicij ir inovacij fondas” (a továbbiakban: Fondas) részére történ értékesítése után. A regionális adóhatóság ugyanis e jelentésben megállapította, hogy mivel a Fondas héanyilvántartásba vételére az említett értékesítés idpontjában még nem került sor, az Arvi nem élhetett ezen ügylet adókötelessé tételére vonatkozó választással, és ennek következtében nem számlázhatta ki az áthárított héát sem, így a héabevallásában korrigálnia kellett volna az elztesen felszámított hea összegét.

12 2020. május 22i határozatával ezen adóhatóság jóváhagyta az említett ellenrzési jelentést, és az Arvit a hea vonatkozó összegének, valamint az ahhoz kapcsolódó bírságok és késedelmi kamatok megfizetésére kötelezte.

13 Mivel az e határozattal szemben benyújtott panaszt a nemzeti adóhatóság a 2020. július 23i határozatával elutasította, az Arvi keresetet indított a Mokestini gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (a Litván Köztársaság kormánya mellett mköd?, adójogi jogvitákban eljáró bizottság) eltt.

14 E bizottság elször is arra keresi a választ, hogy azon választással, amellyel a litván jogalkotó a mérlegelési jogköre gyakorlásának keretében az adózás választásának lehetőségét attól a feltételtl teszi függvé, hogy a beszerz kizárólag heaalanyként nyilvántartásba vett adóalany lehet, tiszteletben tartotta-e a héairányelvet, figyelemmel annak céljaira és szellemére. Továbbá arra vár választ, hogy az adóalany azon döntése alapján, hogy valamely régi ingatlan értékesítését akkor is héakötelessé teszi, ha e döntése nem felel meg a héatörvény 32. cikkében elírt azon követelménynek, hogy a vevnek héanyilvántartásba vett adóalanynak kell lennie, tekinthet-e az ilyen ügylet tárgyi eszközök olyan héaköteles értékesítésének, amely az értékesít részérll nem keletkeztet a héalevonás korrekciójára irányuló kötelezettséget. Végül arra keresi a választ, hogy a nemzeti adóhatóság az irányelv szellemével és a Bíróság ítélkezési gyakorlatában kialakított elvekkel összhangban járt-e el annak megkövetelésével, hogy az értékesít korrigálja az elztesen felszámított héát, miközben a beszerz egy hónappal az ügylet megkötését követen héanyilvántartásba vételre került.

15 Ilyen körülmények között a Mokestini gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (a Litván Köztársaság kormánya mellett mköd?, adójogi jogvitákban eljáró bizottság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elztes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethet-e az irányelv 135. és 137. cikkének értelmezésével, valamint a héasemlegesség és a tényleges érvényesülés elvével az a nemzeti szabályozás, amely szerint a heaalanyt a héamentes ingatlan [értékesítése] tekintetében csak akkor illeti meg a héafelszámítás választásának joga, ha az ingatlant olyan adóalanyra ruházzák át, aki az ügylet megkötésének idpontjában heaalanyként nyilvántartásba van véve?

2) Az els kérdésre adott igenl? válasz esetén: összeegyeztethet-e az irányelv eladó héalevonási jogát és a levonás korrigálását szabályozó rendelkezéseivel, valamint a

héasemlegesség és tényleges érvényesülés elvével a nemzeti jog rendelkezéseinek olyan értelmezése, amely szerint az ingatlan értékesítjének korrigálnia kell az átruházott ingatlan megszerzését terhelő hea levonását, ha azt választotta, hogy az ingatlan értékesítése tekintetében heát számít fel, és e választás a nemzeti követelmények alapján egyetlen feltétel miatt lehetetlen, vagyis azért, mert a vevő nem minősül nyilvántartásba vett heaalanynak?

3) Összeegyeztethető-e az irányelv eladó healevonási jogát és a levonás korrigálását szabályozó rendelkezéseivel, valamint a héasemlegesség elvével az a közigazgatási gyakorlat, amely szerint az alapjáráshoz hasonló körülmények között az ingatlan értékesítője köteles az ingatlan megszerzése/építése után elzetesen felszámított adó levonását korrigálni, mivel az ezen ingatlan értékesítésére irányuló ügylet a heafelszámításra vonatkozó választási lehetőség hiánya miatt (a vevő az ügylet megkötésének időpontjában nem rendelkezett heaazonosítószámmal) ingatlan héamentes értékesítésének minősül, bár az ingatlan vevője az ügylet megkötésének időpontjában már kérte a heaalnyként való nyilvántartásba vételt, és az ügylet megkötését követő egy hónappal heaalnyként nyilvántartásba vették. Ilyen esetben fontos-e meghatározni azt, hogy az ingatlan vevője, akit az ügyletet követően heaalnyként nyilvántartásba vettek, a megszerzett tulajdont valóban heaköteles tevékenységek során használta-e fel, és nincs-e csalásra vagy visszaélésre utaló bizonyíték?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések?

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdés?

16 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a heairányelv 135. és 137. cikkét, valamint az adósemlegesség és a tényleges érvényesülés elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóalany valamely ingatlan értékesítésének heakötelessé tételére vonatkozó választási jogát ahhoz a feltételhez köti, hogy e terméket olyan adóalany részére ruházzák át, aki az ügylet megkötésének időpontjában már heanyilvántartásba vett adóalany.

17 E tekintetben meg kell állapítani egyrészt, hogy a heairányelv 137. cikke az (1) bekezdésében elírja, hogy a tagállamok engedélyezhetik adóalanyaiknak az adózás lehetőségének választását többek között „az épületek vagy épületrészek és a hozzájuk tartozó telkek értékesítése, a[z] első használatbavételüket megelőzően teljesített[k]ek kivételével”, és a (2) bekezdésében pontosítja, hogy a tagállamok „meghatározzák az (1) bekezdésben említett választási jog gyakorlásának részletes szabályait”.

18 Másrészt a Bíróságnak a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 13. cikke C. részére vonatkozó, ugyanakkor a heairányelvnek az első rendelkezéssel tartalmilag lényegében megegyező 137. cikkére analógia útján átvihető ítélezési gyakorlatából az következik, hogy az e cikkben foglalt lehetőség értelmében a tagállamok az ezen irányelvben szabályozott mentesség kedvezményezettjeinek biztosíthatják azon lehetőséget, hogy akár minden esetben, akár bizonyos korlátok között vagy akár bizonyos feltételek mellett lemondjanak a mentességről (lásd analógia útján: 2006. január 12-i Turno und Sportunion Waldburg ítélet, C-246/04, EU:C:2006:22, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

19 Így a heairányelv 137. cikke nemcsak azt a lehetőséget biztosítja a tagállamok számára, hogy biztosítsák adóalanyaiknak az adózás lehetőségének választását az e rendelkezésben említett ügyletek tekintetében, hanem arra is, hogy e jogosultság terjedelmét korlátozzák, vagy azt egyáltalán ne tegyék lehetővé. Ebből következően a tagállamok e cikk keretében széles

mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek, mivel nekik kell megítélniük azt, hogy be kell-e vezetni a választás jogosultságát, vagy sem, attól függően, hogy mit találnak megfelelőnek adott időpontban az országokban fennálló helyzet alapján (lásd ebben az értelemben: 2006. január 12-ii Turn- und Sportunion Waldburg ítélet, C-246/04, EU:C:2006:22, 28. és 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

20 A tagállamok mérlegelési jogkörük gyakorlása során egyes tevékenységeket és az adóalanyok egyes csoportjait is kizárhatják e jogosultság hatálya alól (lásd analógia útján: 2006. január 12-ii Turn- und Sportunion Waldburg ítélet, C-246/04, EU:C:2006:22, 30. pont).

21 Ugyanakkor, ha a tagállamok élnek a választási jog terjedelmének korlátozására vonatkozó lehetőséggel, és meghatározzák e korlátozás gyakorlásának részletes szabályait, tiszteletben kell tartaniuk a héairányelv céljait és általános elveit, különösen az adósemlegesség elvét és az elírt mentességek megfelelő, egyértelmű és egységes alkalmazásának követelményét (lásd analógia útján: 2006. január 12-ii Turn- und Sportunion Waldburg ítélet, C-246/04, EU:C:2006:22, 31. pont).

22 A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás, amennyiben az a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja szerinti adómentességről való lemondás részletes szabályait állapítja meg, azon feltételek megállapítására szorítkozik, amelyek között az adóalany gyakorolhatja azon jogát, hogy az adólevonásra jogosító ingatlanértékesítés tekintetében az adózás lehetőségét válassza.

23 Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás e tekintetben hasonló a 2004. szeptember 9-ii Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg ítélet (C-269/03, EU:C:2004:512) alapjául szolgáló ügyben szóban forgó szabályozáshoz, amelyet egy olyan tagállam fogadott el, amely élve azon lehetőséggel, hogy az ingatlanok haszonbérbeadására és bérbeadására vonatkozó tevékenység körében az adóalanyokat felruhazza az adózás választásának jogával, az adóhatóság elzáró, nem visszamenőleges hatályú jóváhagyásának megszerzéséről tette függvé az elzáróan felszámított hea teljes levonását. Márpedig a Bíróság ebben az ítéletben kimondta egyrészt, hogy amikor valamely tagállam az adózás választásának jogát bizonyos jogi feltételekhez köti, az elzáró jóváhagyási eljárás teszi lehetővé annak vizsgálatát, hogy ezek a feltételek fennállnak-e, másrészt pedig hogy az ilyen jóváhagyási eljárás nem sérti a levonás jogát, hanem éppen ellenkezőleg, bizonyos feltételek teljesülése esetén lehetővé teszi e jog teljes körű gyakorlását (lásd ebben az értelemben: 2004. szeptember 9-ii Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg ítélet, C-269/03, EU:C:2004:512, 26. és 28. pont).

24 Ugyanez a következtetés vonható le az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szabályozás esetében, mivel az csak az adóalanyok arra irányuló joga gyakorlásának részletes szabályait állapítja meg, hogy az adózás lehetőségét válasszák olyan ügyletek tekintetében, amelyek fűszabály szerint adómentesek. Az ilyen szabályozás nem sérti az adólevonási jogot, éppen ellenkezőleg, ha e lehetőséget az erre vonatkozóan elírt módon gyakorolják, lehetővé teszi e jog gyakorlását, ami ilyen választás hiányában kizárt lenne. Ezenfelül az a feltétel, amely szerint az ingatlan eladója csak akkor élhet az értékesítési ügylet adókötelessé tételére vonatkozó választással, ha a vevő az ügylet megkötésének időpontjában már héanyilvántartásba vett adóalany, hozzájárul annak biztosításához, hogy a választási jog gyakorlására a jogbiztonság tiszteletben tartása mellett kerüljön sor.

25 A többek között a Bizottság által eladott azon érv, amely szerint ez a feltétel sérti a Bíróságnak a többek között a 2018. március 7-ii Dobre ítélet (C-159/17, EU:C:2018:161) 32. pontjában kialakított ítélkezési gyakorlatát, amely szerint a héairányelv 214. cikkében elírt, hea céljából történő azonosítás, valamint az adóalanyok az ezen irányelv 213. cikkében elírt, a tevékenysége megkezdésének, módosításának vagy megszüntetésének bejelentésére vonatkozó kötelezettsége csak az ellenőrzés alaki követelményeinek minősül, és ebből következően abban

az esetben, ha e jog anyagi jogi feltételei teljesülnek, nem kérdőjelezhetik meg különösen a héalevonási jogot, nem teszi kétségesse e következtetést. Ugyanis, amint arra a főtanácsnok az indítványának 56. pontjában rámutatott, ez az ítélkezési gyakorlat a jelen ügyben nem releváns, mivel az alapügy nem a szóban forgó ingatlan megszerzése időpontjában még nyilvántartásba nem vett vevő adólevonási jogára, hanem az eladó arra irányuló joga gyakorlásának részletes szabályaira vonatkozik, hogy az ingatlanértékesítési ügylet tekintetében az adózás lehetőségét válassza.

26 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 135. és 137. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóalany valamely ingatlan értékesítésének héakötelessé tételére vonatkozó választási jogát ahhoz a feltételhez köti, hogy e terméket olyan adóalany részére ruházzák át, aki az ügylet megkötésének időpontjában már héanyilvántartásba vett adóalany.

A második és harmadik kérdésről

27 Második és harmadik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv rendelkezéseit, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás és gyakorlat, amelynek értelmében az ingatlan eladója köteles az ezen ingatlan után elzetesen felszámított heta levonásának korrekciójára, miután ezen értékesítés tekintetében arra hivatkozással tagadják meg vele szemben az adózás választásának jogát, hogy az értékesítés időpontjában a vevő nem felelt meg az eladó által e jog gyakorlására előírt feltételeknek.

28 E kérdés megválaszolása érdekében először is meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó korrekciós kötelezettség abból ered, hogy a jelen ügyben nem került sor az ezen ügylet adómentességéről való érvényes lemondásra.

29 Másodszor, az adósemlegesség elvét illetően a Bíróság már kimondta, hogy ezen elvvel ellentétes többek között az, ha hasonló, és ezért egymással versenyző szolgáltatásokat a heta szempontjából eltérően kezelnek (lásd ebben az értelemben: 2006. január 12-ii Turn und Sportunion Waldburg ítélet, C-246/04, EU:C:2006:22, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 A jelen ügyben sem az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből, sem a Bíróság elé terjesztett észrevételekből nem tűnik ki, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás, illetve gyakorlat eltérő bánásmódot vezetne be a hasonló és egymással versenyző ügyletek között. A főtanácsnok által az indítványának 30–35. és 46. pontjában részletesebben kifejtett okokból ugyanis az adózás lehetőségének az ingatlanértékesítés tekintetében való választására vonatkozó jog célja annak elkerülése, hogy az ezen értékesítést végző adóalanyt versenyhátrány érje, ami éppen az adósemlegesség elvének a végrehajtására irányul, az adózás lehetőségére vonatkozó választásnak az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által meghatározott feltételei pedig valamennyi adóalany esetében azonosak, függetlenül azok teljesítőképességétől vagy jogi formájától, mivel e jog gyakorlása kizárólag attól függ, hogy a vevő heta szempontjából való azonosítására a termékértékesítés időpontjában sor került-e.

31 Harmadszor, a tényleges érvényesülés elvét illetően, amellyel ellentétes az, hogy valamely nemzeti eljárási rendelkezés a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézé teszi az uniós jog alkalmazását, a jelen ügyben a levonási jog gyakorlását, emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a jelen ítélet 24. pontjából kitűnik – az csak az adóalanyok arra irányuló joga gyakorlásának részletes szabályait állapítja meg, hogy az adózás lehetőségét válasszák olyan ügyletek tekintetében, amelyek főszabály szerint adómentesek, és az nem sérti az adólevonási jogot.

Ezenkívül sem az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből, sem a Bírósághoz benyújtott észrevételekből nem tűnik ki, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás vagy annak a hatóság általi alkalmazása bármilyen módon gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé tenné a levonási jog gyakorlását.

32 Éppen ellenkezőleg, a választási jog gyakorlásának feltételei előre ismertek, és amint arra a főtanácsnok az indítványának 53. pontjában rámutatott, az Arvihoz hasonló adóalany számos eszközzel rendelkezik ahhoz, hogy a nemzeti szinten meghatározott feltételeket tiszteletben tudja tartani, és így módon ténylegesen gyakorolhassa adólevonási jogát.

33 Ebből következően az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozás, illetve gyakorlat nem ellentétes a tényleges érvényesülés elvével.

34 Negyedszer, ami azt a kérdést illeti, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás vagy annak az adóhatóság általi alkalmazása megfelel-e a kérdést elterjesztő bíróság által szintén hivatkozott arányosság elvének, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ahhoz, hogy valamely nemzeti intézkedés megfeleljen az említett elvnek, alkalmasnak kell lennie az elérni kívánt cél megvalósítására, és nem léphet túl a cél eléréséhez szükséges mértéken (lásd ebben az értelemben: 2010. október 26-i Schmelz ítélet, C-97/09, EU:C:2010:632, 58. pont).

35 A jelen ügyben az a követelmény, amely szerint a vevőnek az értékesítés időpontjában már héanyilvántartásba vett adóalanynak kell lennie ahhoz, hogy az eladó az ügylet adózásának lehetőségét választhassa, hozzájárul a szolgáltató jogbiztonságának védelméhez – amennyiben lehetővé teszi számára, hogy megbizonyosodjon arról, hogy érvényesen gyakorolja az adózás lehetőségének választásához való jogát – és a héa pontos beszedésének biztosításához. Az ilyen követelmény tehát alkalmas a kitűzött cél megvalósítására.

36 Ezenkívül e követelmény nem lépi túl az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket, amennyiben lehetővé teszi annak biztosítását, hogy az adóalany, miután a választási jogát gyakorolta, az általa megadóztatni kívánt ügylet teljesítését megelőzően meg tudja állapítani, hogy érvényesen gyakorolhatja-e ezen választási jogot, anélkül hogy magának vagy az adóhatóságnak a vevő adóalanyi státuszát illetően hosszadalmas ellenőrzéseket vagy kutatásokat kellene lefolytatnia.

37 A kérdést elterjesztő bíróság által az elzetes döntéshozatal iránti kérelmében adott magyarázatokra tekintettel hozzá kell tenni, hogy az illetékes hatóságok azon a körülményen kívül, hogy az ügylet adómentes-e, vagy sem, más körülményeket – mint például az ingatlan vevő általi felhasználása – nem vehetnek figyelembe. Az adólevonási jog és az esetleges korrekciós kötelezettség szempontjából ugyanis annak a tevékenységnek a jellege a releváns tényező, amelyre az eladó adóalany a szóban forgó ingatlant használta. Sértené a jogbiztonság elvét, ha ezen túlmenően az ingatlan vevő általi későbbi használatát is figyelembe vennék annak megállapítása érdekében, hogy a héa hatálya alá tartozó ügyletről van-e szó, vagy sem. Ez annál is inkább igaz, mivel ha a vevőnek a szóban forgó ingatlant adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységekhez kellene felhasználnia, az a feladata lenne az elzetes felszámított héa korrekciója. A használat ilyen megváltozása azonban nem eredményezheti azt, hogy a valamely termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó héalevonás korrekcióját az említett levonást végző adóalanytól eltérő adóalanynak kell elvégeznie (lásd ebben az értelemben: 2020. november 26-i Sögarð Fastigheter ítélet, C-787/18, EU:C:2020:964, 46. és 47. pont).

38 A jelen ügyben tehát az Arvitól megszerzett ingatlan Fondas által való használata nem befolyásolhatja az Arvi által az ezen ingatlan megszerzésekor elzetes felszámított héa

levonásához való jogot. Két elkülönül? ügyletr?l van szó, amelyekben különálló adóalanyok vesznek részt, amelyek mindegyike saját gazdasági tevékenységet folytat.

39 Ezenfelül, ami azt a kérdést illeti, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata?e annak vizsgálata, hogy nem történt?e csalás vagy visszaélés, elegend? emlékeztetni egyrészt arra, hogy amennyiben az adóhatóság megállapítaná, hogy az adólevonási jogot csalárd módon vagy visszaélésszer?en gyakorolták, visszaható hatállyal követelhetné a levont összegeket (2018. február 28?i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C?672/16, EU:C:2018:134, 52. pont). Másrészt az adóalanyok általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát vagy azokat a szerz?déses feltételeket, amelyeket a legmegfelel?bbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterhek csökkentéséhez, mivel a visszaélésszer? magatartás tilalmának elve csak a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöz?, kizárólag adóel?ny megszerzését célzó megállapodásokat tiltja, amely adóel?ny megszerzése ellentétes lenne a héairányelv célkit?zéseivel (lásd ebben az értelemben: 2020. szeptember 3?i Vikingo F?vállalkozó végzés, C?610/19, EU:C:2020:673, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 A fenti megfontolásokra tekintettel a második és a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv rendelkezéseit, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás és gyakorlat, amelynek értelmében az ingatlan eladója köteles az ezen ingatlan után el?zetesen felszámított héa levonásának korrekciójára, miután ezen értékesítés tekintetében arra hivatkozással tagadják meg vele szemben az adózás választásának jogát, hogy az értékesítés id?pontjában a vev? nem felelt meg az eladó által e jog gyakorlására el?írt feltételeknek. Jóllehet a szóban forgó ingatlannak a vev? általi, héaköteles tevékenységek keretében történ? tényleges használata e tekintetben nem releváns, az illetékes hatóságok kötelesek megvizsgálni, hogy azon adóalany részér?l, aki a szóban forgó ügylet tekintetében gyakorolni kívánta az adózás lehet?ségének választására vonatkozó jogát, esetlegesen fennáll?e adócsalás vagy visszaélés.

A költségekr?l

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?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

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

1) **A közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 135. és 137. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóalany arra vonatkozó választási jogát, hogy valamely ingatlan értékesítését a hozzáadottérték?adó (héa) hatálya alá vonja, ahhoz a feltételhez köti, hogy e terméket olyan adóalany részére ruházzák át, aki az ügylet megkötésének id?pontjában már héanyilvántartásba vett adóalany.**

2) **A 2006/112 irányelv rendelkezéseit, valamint az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás és gyakorlat, amelynek értelmében az ingatlan eladója köteles az ezen ingatlan után el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adó (héa) levonásának korrekciójára, miután ezen értékesítés tekintetében arra hivatkozással tagadják meg vele szemben az adózás választásának jogát, hogy az értékesítés id?pontjában a vev? nem felelt meg az eladó által e jog gyakorlására el?írt feltételeknek. Jóllehet a szóban forgó ingatlannak a vev? általi, héaköteles tevékenységek keretében történ? tényleges használata e tekintetben nem releváns, az illetékes hatóságok kötelesek megvizsgálni, hogy azon adóalany részér?l, aki a szóban forgó ügylet tekintetében gyakorolni kívánta az adózás**

lehetőségének választására vonatkozó jogát, esetlegesen fennáll-e adócsalás vagy visszaélés.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: litván.