

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2022. október 6.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (hóa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Elzeteresen felszámított hóa levonásai – Az adóalany által tárgyi eszközök elállításához felhasznált termékek és szolgáltatások – 184–187. cikk – Az adólevonások korrekciója – A héalevonásoknak az ezen adóalany végelszámolása és az ez utóbbi héanyilvántartásból való törlése esetén való korrekciójára vonatkozó kötelezettség”

A C-293/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) a Bírósághoz 2021. május 7-én érkezett, 2021. április 28-i határozatával terjesztett el

az **UAB „Vittamed technologijos”**, végelszámolás alatt

és

a **Valstybinė mokesčių inspekcija**

között,

a **Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: I. Jarukaitis tanácselnök, D. Gratsias és Csehi Z. (előadó) bírák,

előtanácsnok: T. Papeta,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a litván kormány képviseletében K. Dieninis és V. Kazlauskaitis Švenčionienė, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitė és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

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

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) 184–187. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az UAB „Vittamed technologijos”, végelszámolás alatt (a továbbiakban: Vittamed) és a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (a Litván Köztársaság pénzügyminisztériumának állami adófelügyelete) között a hozzáadottértékadó (héa) azon termékek és szolgáltatások után való levonásának korrekciójára vonatkozó kötelezettség tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették el, amelyek tekintetében a levonási jogot gyakorolták, és amelyeket olyan tárgyi eszközök elállításához szereztek be, illetve vettek igénybe, amelyek végül nem kerültek és a jövőben sem kerülnek már felhasználásra a tervezett adóköteles gazdasági tevékenységhez, arra tekintettel, hogy az adóalany végelszámolás alá helyezéséről határoztak, és ez utóbbit törölték a héaalany nyilvántartásból.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 167. cikkének szövege a következ?:

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

4 Ezen irányelv 168. cikkének a) pontja elírja:

„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 következ? összegeket:

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

5 Az említett irányelvnek „Az adólevonások korrekciója” címet viselő 5. fejezete magában foglalja többek között a 184., 185. és 187. cikket.

6 Ugyanezen irányelv 184. cikke elírja:

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

7 A héairányelv 185. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a HÉA-bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árendedmények esetén.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérve nem kerülhet sor korrekcióra részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek esetében, a termék megfelelően bizonyított vagy igazolt megsemmisülése, elvesztése

vagy ellopása esetében, valamint a 16. cikkben említett kis értékű ajándékok és minták céljára felhasznált termék esetében.

Részben vagy egészben kifizetetlen ügyletek és lopás esetében azonban a tagállamok megkövetelhetik a korrekciót.”

8 Ezen irányelv 186. cikke kimondja:

„A 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.”

9 Az említett irányelv 187. cikke a következőket írja elő:

„(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 időszaktól legfeljebb húsz évre lehet kiterjeszteni.

(2) Az éves korrekció a tárgyi eszközöket terhel. 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 litván jog

10 A 2002. március 5-én Lietuvos Respublikos priėmto sėkio įstatymas (a Litván Köztársaság hozzáadottértékadóóról szóló törvénye, Žin., 2002., 35–1271. sz.; a továbbiakban: héatörvény) alapeljárásra alkalmazandó változata szerinti 58. cikke (1) bekezdésének 1. pontja a következőket írja elő:

„A hálalany jogosult a beszerezett és/vagy behozott termékek és/vagy szolgáltatások után elzetesen vagy a behozatalkor megfizetett hálalvonására, feltéve, hogy e termékeket és/vagy szolgáltatásokat a hálalany a következő tevékenységeihez kívánja felhasználni:

[...] hálakölteles termékértékesítések és/vagy szolgáltatásnyújtások [...] „

11 A héatörvény 66. cikkének (2) bekezdése előírja:

„Ha azon termékeket és/vagy szolgáltatásokat, amelyek után az elzetesen felszámított és/vagy a behozatalkor megfizetett hálát (és amennyiben e termékeket és/vagy szolgáltatásokat az adóalany maga állította elő, az előállításához felhasznált termékek és/vagy szolgáltatások után felszámított hálát) teljes egészében vagy részben levonták, a jelen törvény 58. cikkének (1) bekezdésében meghatározottaktól eltérő tevékenységekhez használják fel, vagy azok elvesznek, a hálalvonásokat a költségvetés részére fizetendő hálalösszegének megnövelésével vagy a költségvetésből visszatérítendő hálalösszeg ennek megfelelő csökkentésével korrigálni kell az azon adómegállapítási időszakra vonatkozó hálalbevallásban, amelynek során a fent hivatkozott körülmények ismertté válnak [...]”

12 A héatörvény 69. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalanynak a héalany?nyilvántartásból való törlése esetén, vagy ha a héalany végelszámolási eljárás alatt áll, a héalevonást az e törvény 66. és 67. cikkében el?írt eljárásnak megfelelően korrigálni kell az e nyilvántartásból törölt vagy végelszámolás alatt álló jogalany héabevallásában, és vissza kell fizetni a költségvetés részére az azon termékek és/vagy szolgáltatások, illetve behozatalok – ideértve a tárgyi eszközöket is – után levont héát, amelyeket már nem használnak fel a jelen törvény 58. cikkének (1) bekezdésében meghatározott tevékenységekhez”.

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

13 A Vittamed Litvániában letelepedett társaság, amely m?szaki tudományos kutatásokkal és azok gyakorlati alkalmazásával foglalkozik.

14 2012. március 1?jét?l e társaság nem végzett héaköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást.

15 A Vittamed 2012?ben és 2013?ban egy Európai Unió által finanszírozott nemzetközi projekt megvalósítása keretében, amelynek célja egy orvosi diagnosztikai és ellen?rzési eszköz prototípusának kifejlesztése, majd ezen eszköz kés?bbi forgalomba hozatala volt, árukat szerzett be és szolgáltatásokat vett igénybe. Ezzel összefüggésben nyolc számlát bocsátottak ki a részére. E társaság az e termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után el?zetesen felszámított 87 987 euró összeg? héát levonásba helyezte. Az érintett projekt 2013. december 31?én zárult le.

16 A Vittamed az említett árukat és szolgáltatásokat immateriális tárgyi eszközök (engedélyek) és materiális tárgyi eszközök (az eszközök prototípusai) el?állítására használta fel. E tárgyi eszközöket a jöv?beni adóköteles tevékenységéhez kívánta felhasználni.

17 E projekt befejezését követ?en a Vittamed 2014?ben és 2015?ben veszteségesen m?ködött, és e társaság korábbi veszteségei folyamatosan n?ttek. Tekintettel e veszteséges pénzügyi évekre, valamint a potenciális megrendelések és bevételek hiányára, döntés született az említett társaság tevékenységeinek megszüntetésér?l. Ezért a Vittamed egyedüli részvényese, miután megállapította, hogy ugyanezen társaság innovatív tudományos tevékenységei nem nyereségesek, 2015 augusztusában úgy határozott, hogy megindítja ez utóbbi végelszámolását.

18 A Vittamed 2015. szeptember 10?t?l min?sül végelszámolás alatt álló jogalanynak.

19 Ezt követ?en a Vittamed 2012. szeptember 23?án a héalany?nyilvántartásából való törlés iránti kérelmet nyújtott be, továbbá benyújtotta a héalany?nyilvántartásból törölt személy által az utolsó, 2015. szeptember 1?je és szeptember 23. közötti adómegállapítási id?szak tekintetében benyújtandó héabevallást. E héabevallásban a Vittamed nem korrigálta a héalevonást a nem értékesített termékek, illetve szolgáltatások egyenlege tekintetében.

20 Ugyanezen a napon a Vittamedet törölték a héalany?nyilvántartásból.

21 Egy 2017. december 28?i ellen?rzést elrendel? határozat alapján a Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (kaunasi kerületi állami adófelügyelet, Litvánia) adóellen?rzés alá vonta a Vittamedet.

22 2019. január 24?i határozatával a kaunasi kerületi állami adófelügyelet lényegében megállapította, hogy a Vittamed végelszámolásáról szóló határozat meghozatalakor ez utóbbi feladata volt, hogy korrigálja az el?zetesen felszámított héal tekintetében történt levonásokat, és

visszafizesse a költségvetés részére azon beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások utáni héát, amelyeket a jövőben már nem használ fel héaköteles tevékenységekhez. Az adóhatóság erre tekintettel 87 987 euró összegű héakülönbözet állapított meg a Vittamed terhére, és 30 427 euró összegű késedelmi kamat megfizetésére kötelezte, továbbá a fizetendő hű 10%-ának megfelelő, 8798 euró összegű adóbírságot szabott ki vele szemben.

23 A Vittamed a Litván Köztársaság pénzügyminisztériumának állami adófelügyelete elött arra hivatkozva vitatta e határozatot, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata szerint amennyiben a kiadások gazdasági tevékenység előkészítése során merültek fel, akkor is érvényesíthető adólevonás, ha e gazdasági tevékenység megkezdése meghiúsul, és a tervezett adóköteles ügyletek végül nem valósulnak meg.

24 A Litván Köztársaság pénzügyminisztériumának állami adófelügyelete a 2019. április 19-i határozatával helybenhagyta a kaunasi kerületi állami adófelügyelet határozatát.

25 A Vittamed panaszt nyújtott be e határozattal szemben a Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (a Litván Köztársaság kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság). Ez utóbbi a 2019. június 20-i határozattal e panaszt megalapozatlannak nyilvánította.

26 A Vittamed keresetet nyújtott be e határozattal szemben a Vilniaus apygardos administracinis teismashoz (vilniausi megyei közigazgatási bíróság, Litvánia), amelyet az a 2019. október 10-i ítéletével elutasított.

27 A Vittamed fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bírósággént eljáró Lietuvos vyriausiosios administracinis teismashoz (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága).

28 A kérdést előterjesztő bíróság kétségeit fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy annak ellenére, hogy az adóalany egyedüli részvényese úgy döntött, hogy kezdeményezi ez utóbbi végelszámolását, és hogy e döntés következtében ezen adóalany kérelmet nyújtott be a hűalanynyilvántartásból való törlése iránt, amely kérelemnek helyt adtak, fennáll-e az alapügyben a hűalevonások korrekciójára irányuló kötelezettség. E tekintetben a Bíróság ítélezési gyakorlatában fennálló nyilvánvaló ellentmondásra hívja fel a figyelmet.

29 Egyrészt, először is a 2020. július 9-i Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler ítélet (C-374/19, EU:C:2020:546) 20. pontjára hivatkozva a kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy a hűairányelv 184–187. cikkében előírt korrekciós mechanizmus célja, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetesen felszámított hű levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között. Ezt követően a 2018. április 11-i SEB bankas ítélet (C-532/16, EU:C:2018:228) 38. pontjára támaszkodva megjegyzi, hogy a közös hűarendszer keretében kizárólag az adóalanyok által az adóköteles ügyleteikhez használt termékek vagy igénybe vett szolgáltatások vonatkozásában előzetesen felszámított adó vonható le. Az említett bíróság e tekintetben pontosítja, hogy a 2018. május 31-i Kollroß és Wirtl ítélet (C-660/16 és C-661/16, EU:C:2018:372) 56. pontja szerint a hűairányelv 185. cikkének (1) bekezdése elvként rögzíti, hogy az ilyen korrekciót különösen akkor kell elvégezni, ha az említett adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a hűbevallás benyújtása után módosultak. Ugyanezen bíróság végül a 2020. november 12-i ITH Comercial Timișoara ítélet (C-734/19, EU:C:2020:919) 44–46. pontjára hivatkozik annak megállapítása érdekében, hogy ez a szoros és közvetlen kapcsolat, amelynek az előzetesen felszámított adó levonásához való jog és a tervezett adóköteles tevékenységek megvalósítása között fenn kell állnia, csak akkor szűnik meg, ha az adóalanyak már nem áll szándékában az érintett termékek és szolgáltatások adóköteles

értékesítési ügyletekhez való felhasználása, vagy azokat adómentes ügyletekhez használta fel.

30 A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben megjegyzi, hogy az érintett adóalany egyedüli részvényese által az előbbi végelszámolására irányulóan hozott döntés meghozatala, valamint az ezen adóalany által a héaalany nyilvántartásból való törlés iránt benyújtott kérelem objektív módon megerősíti, hogy az említett adóalany azon termékeket és szolgáltatásokat, amelyek tekintetében a felszámított héa levonásra került, már nem kívánja az adóköteles gazdasági tevékenységéhez felhasználni, ami a héairányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők héabevallás benyújtását követő módosulásának minősül. E bíróság megállapítja, hogy az ilyen értékelés összeegyeztethető a héatörvény 69. cikkének (1) bekezdésével.

31 Másrészt a kérdést előterjesztő bíróság az 1998. január 15-ii Ghent Coal Terminal ítéletből (C-37/95, EU:C:1998:1, 19. és 20. pont), a 2018. február 28-ii Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítéletből (C-672/16, EU:C:2018:134, 40. és 42. pont) és a 2018. október 17-ii Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 25. pont) eredő ítélkezési gyakorlatra hivatkozik, amely szerint az adólevonási jog főszabály szerint még akkor is fennmarad, ha az adóalany a levonás alapját képező termékeket és szolgáltatásokat később akaratán kívül álló okokból nem használta fel adóköteles ügyletek keretében, hangsúlyozva, hogy az adóalany az adólevonási jogát annak keletkezésétől fogva megőrzi, még ha az adóalany akaratán kívül álló okokból adóköteles ügyletek keretében nem tudta felhasználni a levonás alapját képező termékeket és szolgáltatásokat. Úgy véli, hogy ezen ítélkezési gyakorlat alapján tehát megállapítható hogy a héairányelv 185. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében említett eset kivételével az eredeti héalevonáshoz való jog továbbra is fennáll, és a héa tekintetében nincs korrekciós kötelezettség, ha a termékeket, illetve szolgáltatásokat az adóalany akaratán kívül álló körülmények miatt nem használták fel az érintett gazdasági tevékenység keretében.

32 A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben arra keresi a választ, hogy az adóalany végelszámolás megindítására irányuló döntése, valamint a héaalany nyilvántartásból való törlés iránti kérelem, amelyeket ezen adóalany főszabály szerint saját kezdeményezésére nyújt be, lehetővé teszi-e annak megállapítását, hogy a jelen ítélet 31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében az adóalany „akaratán kívül álló körülmények” állnak fenn. E bíróság a jelen ügyben megjegyzi, hogy a Vittamed jelezte, hogy a végelszámolásról szóló határozatot a folyamatosan növekvő veszteségek, a potenciális megrendelések és bevételek hiánya, valamint a társaság egyedüli részvényesének a tervezett gazdasági tevékenység jövedelmezőségével kapcsolatos kétségei miatt hozták meg. Az adóhatóság és az alapügyben eljáró más intézmények úgy vélték, hogy a Vittamed egyedüli részvényesének az e társaság végelszámolásról szóló határozatát anélkül hozták meg, hogy a legcsekélyebb bizonyítékot szolgáltatott volna arra vonatkozóan, hogy a Vittamed tevékenységei ne lennének jövedelmezők, és hogy e határozat, valamint a héaalany nyilvántartásból való törlés iránti kérelem a jelen ítélet 31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében nem minősül a Vittamed „akaratán kívül álló körülménynek”.

33 Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság a 2020. november 12-ii ITH Comercial Timișoara ítélet (C-734/19, EU:C:2020:919) 35. pontjára hivatkozva emlékeztet arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy nem az adóhatóság feladata azon indokok megalapozottságának az értékelése, amelyek valamely adóalanyt arra késztetnek, hogy feladja az eredetileg tervezett gazdasági tevékenységét, mivel a közös héarendszer valamennyi gazdasági tevékenység adóterhe tekintetében, azok céljától és eredményétől függetlenül, biztosítja a tökéletes semlegességet, feltéve, hogy e tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek.

34 Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az alapeljárás

körülményei között hogyan kell meghatározni a jelen ítélet 31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett „adóalany akaratán kívül álló körülmények” fennállását. Különösen azt kívánja megtudni, hogy az adóalany egyszer? bevallása elegendő-e az ilyen min?sítéshez, vagy általában szükséges-e ezen körülmények értékelése abban az esetben, ha a termékek vagy szolgáltatások ezen adóalany végelszámolása miatt nem kerültek és a jövőben sem kerülnek soha felhasználásra.

35 Végül a kérdést el?terjeszt? bíróság megjegyzi, hogy a Bíróság a 2018. október 17?i Ryanair ítélet (C?249/17, EU:C:2018:834) 25. pontjában rámutatott arra, hogy a levonáshoz való jog keletkezését követ?en még akkor is fennmarad, ha a tervezett gazdasági tevékenység nem valósult meg, tehát nem vezetett adóköteles ügyletekhez, „illetve” ha az adóalany a levonást lehet?vé tév? termékeket vagy szolgáltatásokat akaratától független körülmények miatt nem használta fel adóköteles ügyletek keretében. A kérdést el?terjeszt? bíróság szerint az „illetve” köt?szó e 25. pontban való használata két külön helyzet megkülönböztetésére irányul: egyrészt, amikor a gazdasági tevékenység az adólevonási jog keletkezését követ?en nem valósult meg, másrészt, amikor azokat a termékeket vagy szolgáltatásokat, amelyek tekintetében az adólevonási jogot gyakorolták, a gazdasági tevékenység keretében nem használták fel. Márpedig az, hogy a termékeket vagy szolgáltatásokat „az adóalany akaratától független körülmények miatt” nem használták fel, csak a második esetben kerül említésre, amely a kérdést el?terjeszt? bíróság szerint nem terjed ki az adóalany végelszámolás alá vonására. A kérdést el?terjeszt? bíróság e tekintetben az 1996. február 29?i INZO?ítéletre (C?110/94, EU:C:1996:67) hivatkozik.

36 E körülmények között a Lietuvos vyriausiosios administracinis (legfels?bb közigazgatási bíróság, Litvánia) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héa]irányelv 184–187. cikkét, hogy az adóalany köteles (vagy nem köteles) korrigálni a tárgyi eszköz el?állítására céljából beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhel? héa levonását, ha e termékeket már nem kívánják adóköteles gazdasági tevékenység keretében felhasználni, mivel az adóalany tulajdonosa (részvényese) úgy dönt, hogy kezdeményezi az adóalany végelszámolását, és ezen adóalany kérelmet nyújt be a héaalany?nyilvántartásból való törlés iránt?

Befolyásolják-e az e kérdésre adandó választ az adóalany végelszámolására vonatkozó határozat indokai, nevezetesen az, hogy az e jogalany végelszámolását kezdeményez? határozatot a növekv? veszteségek, a megrendelések hiánya és a részvényesnek a tervezett (kívánt) gazdasági tevékenység jövedelmez?ségével kapcsolatos kétségei miatt hozták meg?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

37 Els? kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság egyrészt lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 184–187. cikkét, hogy az adóalany köteles a tárgyi eszközök el?állítására szolgáló termékek vagy szolgáltatások beszerzése vagy igénybevétele után el?zetesen felszámított héa levonásának korrekciójára abban az esetben, ha az ezen adóalany tulajdonosa vagy egyedüli részvényese által az el?bbi végelszámolására irányulóan hozott döntés, valamint az említett adóalanynak a héaalany?nyilvántartásból való törlése iránt benyújtott kérelem és annak jóváhagyása miatt az el?állított tárgyi eszközök az adóköteles gazdasági tevékenység keretében nem kerültek és már a jövőben sem kerülnek felhasználásra. Másrészt lényegében arra vár választ, hogy azok az indokok, amelyek alapján az ezen adóalany végelszámolására vonatkozó határozat és a tervezett adóköteles gazdasági tevékenység ebb?l következ? megszüntetése igazolható, így például a folyamatosan növekv? veszteségek, a potenciális megrendelések hiánya és az adóalany részvényesének a tervezett gazdasági tevékenység jövedelmez?ségével kapcsolatos kétségei, befolyásolják-e ez utóbbinak az érintett héalevonások

korrekciójára vonatkozó kötelezettségét. Végül arra vár választ, hogy elegendő-e az érintett adóalany által az ezen indokok fennállása tekintetében tett egyszeri nyilatkozat, vagy ellenkezőleg, az említett indokok fennállását bizonyítékokkal kell alátámasztani.

38 Először is, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított héát, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (2018. április 12-ii Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet, C-8/17, EU:C:2018:249, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett heta terhe alól. A közös héarendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek fűszabály szerint maguk is héakötelesek (2020. július 9-ii Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler ítélet, C-374/19, EU:C:2020:546, 18. pont).

40 Amint a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a heta mechanizmusának szerves részét képezi, és fűszabály szerint nem korlátozható. Közlebbre e jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2018. április 12-ii Biosafe – Indústria de Reciclagens ítélet, C-8/17, EU:C:2018:249, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 A közös héarendszerben ugyanis kizárólag az adóalanyok által az adóköteles ügyleteikhez használt termékek vagy igénybe vett szolgáltatások vonatkozásában előzetesen felszámított adó vonható le. Az előzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszede összefügg egymással (2020. július 9-ii Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler ítélet, C-374/19, EU:C:2020:546, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Fontos továbbá emlékeztetni arra, hogy a héarendszer, ebbe következen pedig a levonási mechanizmus alkalmazását az határozza meg, hogy az eszközt vagy a szolgáltatást az adóalany e minőségében eljárva szerezte-e meg, illetve vette-e igénybe. A termék vagy a szolgáltatások felhasználása vagy tervezett felhasználása csak az adóalanyt a héairányelv 168. cikke alapján megillető eredeti levonás mértékét, illetve a későbbi időszak folyamán elvégzendő esetleges módosítások terjedelmét határozza meg, azonban nem érinti az adólevonási jog keletkezését (2020. november 12-ii ITH Comercial Timișoara ítélet, C-734/19, EU:C:2020:919, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 A Bíróság szintén több alkalommal úgy ítélte meg, hogy a levonáshoz való jog a keletkezését követően fűszabály szerint még akkor is fennmarad, ha a tervezett gazdasági tevékenység nem valósult meg, tehát nem vezetett adóköteles ügyletekhez (1996. február 29-ii INZO-ítélet, C-110/94, EU:C:1996:67, 20. pont; 2018. október 17-ii Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 25. pont), illetve ha az adóalany a levonást lehetővé tévő termékeket vagy szolgáltatásokat akaratától független körülmények miatt nem használta fel adóköteles ügyletek keretében (1998. január 15-ii Ghent Coal Terminal ítélet, C-37/95, EU:C:1998:1, 20. pont; 2018. október 17-ii Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 25. pont; 2020. november 12-ii ITH Comercial Timișoara ítélet, C-734/19, EU:C:2020:919, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 A héairányelv más értelmezése ellentétes lenne a vállalkozások adóterhének tekintetében fennálló héasemlegesség elvével. Ez ugyanazon beruházási tevékenységek adójogi bánásmódja tekintetében indokolatlan különbségekhez vezethet a már adóköteles tevékenységeket folytató

vállalkozások, és az olyan vállalkozások között, amelyek beruházásokon keresztül adóköteles ügyletek forrását képező tevékenységekbe kívánnak belefogni. Hasonlóképpen, önkényes eltérések keletkeznének e két utóbbi vállalkozások között, ha a levonások végleges elfogadása azon kérdéstől függne, hogy az ilyen beruházások adóköteles ügyletekhez vezetnek-e, vagy sem (1996. február 29-i INZO-ítélet, C-110/94, EU:C:1996:67, 22. pont; 2018. október 17-i Ryanair ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 25. pont).

45 Ami ugyanakkor azt a kérdést illeti, hogy az 1996. február 29-i INZO-ítéletben (C-110/94, EU:C:1996:67) kiemelt azon elvet, amely szerint az adólevonási jogot akkor is megszerzik, ha a tevékenység az adóköteles tevékenységek folytatása eltt véget ért, a héairányelvnek az adólevonások korrekciójára vonatkozó szabályaival együttesen kell-e értelmezni, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság egyrészt akként ítélte meg, hogy a héairányelv 184–187. cikkében szabályozott korrekciós mechanizmus szerves részét képezi az ezen irányelvben foglalt héalevonási rendszernek, és célja az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az elzetesen felszámított héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között. Másrészt a Bíróság emlékeztetett arra, hogy ha az adóalany által beszerzett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem az adó áthárítására, sem az elzetesen felszámított adó levonására (2021. május 18-i, Skellefteå Industrihus végzés, C-248/20, EU:C:2021:394, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 A Bíróság ezenkívül emlékeztetett arra, hogy a héairányelv 184. cikke a lehető legtágabb módon határozza meg a héa korrekciójára vonatkozó kötelezettség keletkezését, és hogy annak megfogalmazása nem zárja ki eleve a jogosulatlan levonás egyetlen lehetséges esetét sem, mivel a korrekcióra vonatkozó kötelezettség általános terjedelmét megerősíti az ezen irányelv 185. cikkének (2) bekezdésében elírt kivételek kifejezett felsorolása (lásd ebben az értelemben: 2021. május 18-i, Skellefteå Industrihus végzés, C-248/20, EU:C:2021:394, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Másfelől a Bíróság rámutatott arra, hogy amennyiben az adóalany az adóköteles tevékenységei keretében akaratán kívül álló körülmények miatt nem használja fel a levonás alapját képező szolgáltatást vagy terméket, így például valamely ingatlant, nem elegendő a héairányelv 185. cikke értelmében vett „módosulások” fennállásának megállapításához, hogy az ilyen ingatlan az arra vonatkozó bérleti szerződés felmondását követően üresen áll, még akkor sem, ha bizonyították, hogy az adóalanynak továbbra is szándékában áll ezen lakás adóköteles tevékenységéhez való felhasználása, és e célból megteszi a szükséges lépéseket, mivel az a korrekciók területén alkalmazandó rendelkezéseken keresztül a levonási jog korlátozásához vezet (2018. február 28-i Imofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 47. pont; 2021. május 18-i Skellefteå Industrihus végzés, C-248/20, EU:C:2021:394, 44. pont).

48 Így, ha az adóalany már nem áll szándékában a szóban forgó termékek és szolgáltatások adóköteles értékesítési ügyletekhez való felhasználása, vagy azokat adómentes ügyletekhez használta fel, aminek a vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata, a szoros és közvetlen kapcsolat, amelynek az elzetesen felszámított adó levonásához való jog és a tervezett adóköteles tevékenységek megvalósítása között fenn kell állnia, megszűnik, és annak a héairányelv 184–187. cikkében elírt korrekciós mechanizmus alkalmazását kell eredményeznie (lásd ebben az értelemben: 2021. május 18-i Skellefteå Industrihus végzés, C-248/20, EU:C:2021:394, 45. és 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 A jelen ügyben az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az érintett adóalany, tekintettel egyrészt a vele szemben megindított végelszámolásra, másrészt pedig az

adóalany?nyilvántartásból való törlésére, már nem áll szándékában, hogy a létrehozott tárgyi eszközöket adóköteles ügyletekhez használja fel, e szándéka pedig végleges jelleg?. Amennyiben ez a helyzet beigazolódná, aminek a vizsgálata mindazonáltal a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, meg kell állapítani, hogy megsz?nik a jelen ítélet 45. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett azon „szoros és közvetlen kapcsolat”, amelynek az el?zetesen felszámított adó levonásához való jog és a tervezett adóköteles tevékenységek megvalósítása között kell fennállnia, és a héairányelv 184–187. cikkében el?írt korrekciós mechanizmust kell alkalmazni.

50 Hangsúlyozni kell azonban, hogy más lehet a helyzet abban az esetben, ha a végelszámolás érintett adóalannal szemben való megindítása mindazonáltal adóköteles ügyletek megvalósítását, így például az eszközöknek az adóalany tartozásai kiegyenlítése céljából történ? értékesítését eredményezte, még akkor is, ha ez nem tartozik az ezen adóalany által eredetileg tervezett gazdasági tevékenység körébe.

51 E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy mivel a tevékenységet önmagában, céljától és eredményét?l függetlenül kell figyelembe venni, az a pusztán tény, hogy a fizetéseképtelenségi eljárásnak valamely adóalany tekintetében történ? megindítása a bel? jogban e tekintetben el?írt szabályok szerint megváltoztatja ezen adóalany tevékenységeinek célját, abban az értelemben, hogy e célok már nem foglalják magukban vállalkozásának fenntartható hasznosítását, hanem a megsz?ntetését megal?z?, kizárólag a tartozások kiegyenlítése érdekében történ? felszámolására irányulnak, önmagában nem befolyásolják az e vállalkozás keretében végrehajtott ügyletek gazdasági jellegét (2021. június 3?i Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava és társai ítélet, C?182/20, EU:C:2021:442, 38. pont).

52 A Bíróság ennél fogva megállapította, hogy a héairányelv 184–186. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amely szerint fizetéseképtelenségi eljárásnak a gazdasági szerepl?vel szembeni, vagyontárgyainak a hitelez?k javára történ? értékesítésével járó megindítása automatikusan maga után vonja e gazdasági szerepl? azon kötelezettségét, hogy korrigálja a fizetéseképtelenné nyilvánítását megal?z?en beszerzett termékekre, illetve igénybe vett szolgáltatásokra vonatkozó héalevonásokat, amennyiben az ilyen eljárás megindítása nem képezheti akadályát annak, hogy az említett gazdasági szerepl? – különösen az érintett vállalkozás felszámolása érdekében – folytassa az említett irányelv 9. cikke szerinti gazdasági tevékenységét (2021. június 3?i Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava és társai ítélet, C?182/20, EU:C:2021:442, 45. pont).

53 A jelen ügyben az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemb?l kit?nik, hogy az adóalany termékei vagy szolgáltatásai „eladatlanok” maradtak, aminek vizsgálata ugyanakkor a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.

54 A fenti megfontolásokra tekintettel az el?terjesztett kérdés els? részére azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 184–187. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az adóalany köteles a tárgyi eszközök el?állítására szolgáló termékek vagy szolgáltatások beszerzése vagy igénybevétele után el?zetesen felszámított héa levonásának korrekciójára abban az esetben, ha az ezen adóalany tulajdonosa vagy egyedüli részvényese által az el?bbi végelszámolására irányulóan hozott döntés, valamint az említett adóalannak a héaalany?nyilvántartásból való törlése iránt benyújtott kérelem és annak jóváhagyása miatt az el?állított tárgyi eszközök az adóköteles gazdasági tevékenység keretében nem kerültek és már a jövőben sem kerülnek felhasználásra, aminek a vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

55 Másodszor, a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a héairányelv 167., 168., 184. és 185. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azon termékek vagy szolgáltatások után el?zetesen felszámított héa tekintetében, amelyeket annak érdekében szereztek be, illetve vettek igénybe, hogy azokat

adóköteles tevékenységekhez használják fel, fennmarad a levonáshoz való jog, amennyiben az adóalany akaratán kívül álló körülmények miatt lemondanak az eredetileg tervezett beruházási projektekről, és hogy nem kell korrigálni e héát, ha az adóalany továbbra is szándékában áll e termékek valamely adóköteles tevékenységhez való felhasználása (2020. november 12-ii ITH Comercial Timișoara ítélet, C-734/19, EU:C:2020:919, 46. pont).

56 Ezen ítélkezési gyakorlat alkalmazása azt feltételezi, hogy az adóalany továbbra is szándékában áll az említett termékek és szolgáltatások adóköteles ügyletekhez való felhasználása, amely feltétel látszólag nem teljesül az alapügyben szereplőhöz hasonló esetben, amelyben – amint az az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik – az adóalany végelszámolás alá került, és törölték azt a háálany nyilvántartásból.

57 Ennélfogva az a körülmény, hogy a végelszámolás adóalannal szemben való megindítása és a tervezett adóköteles gazdasági tevékenység ebből következő megszüntetése esetlegesen olyan indokokkal támasztható alá, amelyek az akaratán kívül álló körülményeknek minősíthetők, nincs hatással ez utóbbi adóalannak a háalevonások korrekciójára vonatkozó kötelezettségére.

58 Ezen túlmenően nem az adóhatóság feladata azon indokok megalapozottságának az értékelése, amelyek valamely adóalanyt arra készítetnek, hogy feladja az eredetileg tervezett gazdasági tevékenységét, mivel a háa közös rendszere valamennyi gazdasági tevékenység adóterhe tekintetében, azok céljától és eredményétől függetlenül, biztosítja a tökéletes semlegességet, feltéve, hogy az említett tevékenységek fűszabály szerint maguk is háakötelesek (2020. november 12-ii ITH Comercial Timișoara ítélet, C-734/19, EU:C:2020:919, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 Ezen ítélkezési gyakorlatra tekintettel a kérdés második részét az ezt meghaladó részében, nevezetesen, hogy elegendő-e a végelszámolás adóalannal szemben való megindításáról szóló határozat alapjául szolgáló indokok tekintetében tett pusztá nyilatkozat, nem szükséges megvizsgálni.

60 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdés második részére azt a választ kell adni, hogy azok az indokok, amelyek alapján az ugyanezen adóalany végelszámolására vonatkozó határozat és a tervezett adóköteles gazdasági tevékenység ebből következő megszüntetése igazolható, így például a folyamatosan növekvő veszteségek, a potenciális megrendelések hiánya és az adóalany részvényesének a tervezett gazdasági tevékenység jövedelmezőségével kapcsolatos kétségei, nem befolyásolják ez utóbbinak az érintett háalevonások korrekciójára vonatkozó kötelezettségét, mivel ezen adóalannak már nem áll szándékában, hogy az említett tárgyi eszközöket adóköteles ügyletekhez használja fel, e szándéka pedig végleges jellegű.

61 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a háairányelv 184–187. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az adóalany köteles a tárgyi eszközök előállítására szolgáló termékek vagy szolgáltatások beszerzése vagy igénybevétele után előzetesen felszámított háa levonásának korrekciójára abban az esetben, ha az ezen adóalany tulajdonosa vagy egyedüli részvényese által az előbbi végelszámolására irányulóan hozott döntés, valamint az említett adóalannak a háaalany nyilvántartásból való törlése iránt benyújtott kérelem és annak jóváhagyása miatt az előállított tárgyi eszközök az adóköteles gazdasági tevékenység keretében nem kerültek és már a jövőben sem kerülnek felhasználásra. Azok az indokok, amelyek alapján az ugyanezen adóalany végelszámolására vonatkozó határozat és a tervezett adóköteles gazdasági tevékenység ebből következő megszüntetése igazolható, így például a folyamatosan növekvő veszteségek, a potenciális megrendelések hiánya és az adóalany részvényesének a tervezett gazdasági tevékenység jövedelmezőségével kapcsolatos kétségei, nem befolyásolják ez utóbbinak az érintett háalevonások korrekciójára vonatkozó kötelezettségét, mivel ezen

adóalanyak már nem áll szándékában, hogy az említett tárgyi eszközöket adóköteles ügyletekhez használja fel, e szándéka pedig végleges jellegű.

A költségekről

62 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi héairányelv 184–187. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

az adóalany köteles a tárgyi eszközök előállítására szolgáló termékek vagy szolgáltatások beszerzése vagy igénybevétele után előzetesen felszámított hűa levonásának korrekciójára abban az esetben, ha az ezen adóalany tulajdonosa vagy egyedüli részvényese által az előbbi végelszámolására irányulóan hozott döntés, valamint az említett adóalanyak a hűaalany-nyilvántartásból való törlése iránt benyújtott kérelem és annak jóváhagyása miatt az előállított tárgyi eszközök az adóköteles gazdasági tevékenység keretében nem kerültek és már a jövőben sem kerülnek felhasználásra. Azok az indokok, amelyek alapján az ugyanezen adóalany végelszámolására vonatkozó határozat és a tervezett adóköteles gazdasági tevékenység ebből következő megszüntetése igazolható, így például a folyamatosan növekvő veszteségek, a potenciális megrendelések hiánya és az adóalany részvényesének a tervezett gazdasági tevékenység jövedelmezőségével kapcsolatos kétségei, nem befolyásolják ez utóbbinak az érintett hűalevonások korrekciójára vonatkozó kötelezettségét, mivel ezen adóalanyak már nem áll szándékában, hogy az említett tárgyi eszközöket adóköteles ügyletekhez használja fel, e szándéka pedig végleges jellegű.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: litván.