

62011CJ0153

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2012. március 22. (*)

„HÉA — 2006/112/EK irányelv — 168. cikk — Levonási jog — Levonási jog keletkezése — Valamely társaságnak, az e társaság gazdasági tevékenységének keretében használatba még nem vett tárgyi eszköz beszerzése után el?zetesen felszámított HÉA levonásához való joga”

A C-153/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Varna [Bulgária] a Bírósághoz 2011. március 28-án érkezett, 2011. március 22-i határozatával terjesztett el? az el?tte

a Klub OOD

és

a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök (el?adó), A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev és C. G. Fernlund bírák,

f?tanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezet?: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

—

a bolgár kormány képviselőjében T. Ivanov és D. Drambozova, meghatalmazotti min?ségben,

—

az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és D. Roussanov, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1

Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., a továbbiakban: hatodik irányelv) 168. cikke a) pontjának értelmezésére irányul.

2

E kérelmet a „Klub” OOD (a továbbiakban: Klub) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság várnai jogorvoslati és végrehajtási igazgatóságának igazgatója) között a Klubbal szemben, valamely lakás megszerzését terhelő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonására irányuló kedvezményt megtagadó adófizetési kötelezettséget megállapító adóellenőrzési határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3

A 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

4

Ezen irányelv 26. cikke szerint:

„(1) Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülnek a következő ügyletek:

a)

a vállalkozás vagyonát képező termék használata, felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen termékek HÉA-ja teljesen vagy részben levonható volt;

b)

az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.

(2) A tagállamok eltérhetnek az (1) bekezdésben foglaltaktól, amennyiben ezen eltérés nem eredményezi a verseny torzulását.”

5

Az említett irányelv 63. cikke elírja, hogy „[a]z adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik”.

6

Ugyanezen irányelv 167. cikke szerint „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

7

A hatodik irányelv 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;

[...]”

8

Ezen irányelv 273. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelembe a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek elírására felhasználni.”

A nemzeti jog

9

A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, a DV. 2006. augusztus 4-i 63. száma; a továbbiakban: ZDDS) 6. cikkének (3) bekezdése értelmében ellenérték fejében végzett termékértékesítés „valamely termék elkülönítése vagy rendelkezésre bocsátása személyes használatra az adóalany, a tulajdonos, az alkalmazottai vagy munkavállalói, illetve harmadik személyek számára, azon feltétel mellett, hogy elállítása, behozatala vagy megszerzése során az előzetesen felszámított adót részben vagy egészében levonták”.

A ZDDS 12. cikkének (1) bekezdése az adóköteles ügyletet az alábbiak szerint határozza meg: „a 6. és 9. cikk értelmében vett minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, amennyiben azt az e törvény szerint adóköteles személy végzi, és a teljesítés helye belföldön található, valamint minden olyan nulla százalékos adókulcs alá tartozó értékesítés, amelyet adóköteles személy végez, kivéve ha e törvény eltérően rendelkezik”.

A ZDDS 69. cikkének (1) bekezdése elírja:

„Ha a termékeket és szolgáltatásokat a nyilvántartásba vett adóalany által teljesített adóköteles ügyletek céljára használják fel, ezen adóalany az alábbiakat vonhatja le:

(1) a számára az értékesítő, illetve a szolgáltató – aki szintén e törvény szerint nyilvántartásba vett adóalany – által értékesített vagy nyújtott, illetve értékesítendő vagy nyújtandó termékeket és szolgáltatásokat terhelő adót.”

A ZDDS 70. cikkének (1) bekezdése pontosítja:

„Még a 69. vagy 74. cikk szerinti feltételek teljesülése esetén sem áll fenn az adólevonás joga, amennyiben:

[...]

(2) a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől eltérő tevékenységekhez kívánják felhasználni;

[...]”

A ZDDS 79. cikkének (1) és (2) bekezdése szerint:

„(1) Az a nyilvántartásba vett adóalany, aki az általa előállított, vásárolt, beszerezett vagy importált termékeket vagy szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított HÉA-t teljesen vagy részben levonta, és e termékeket vagy szolgáltatásokat később adómentes ügyletek teljesítéséhez, illetve olyan ügyletekhez vagy tevékenységekhez használja fel, amelyekre vonatkozóan nincs HÉA-levonási joga, a levont HÉA összegének megfelelő mértékű HÉA-t köteles fizetni.

(2) Az a nyilvántartásba vett adóalany, aki az általa előállított, vásárolt, beszerezett vagy importált termékeket vagy szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított HÉA-t teljesen levonta, és e termékeket vagy szolgáltatásokat később egyidejűleg használja fel olyan ügyletek teljesítéséhez, amelyek esetében HÉA-levonási jog illeti meg, valamint adómentes ügyletekhez, illetve olyan ügyletekhez vagy tevékenységekhez, amelyekre vonatkozóan nincs HÉA-levonási joga, és aki nem képes meghatározni, hogy e termékek vagy szolgáltatások mely részét használja HÉA-levonásra jogosító ügyletekhez, és mely részét használja HÉA-levonásra nem jogosító ügyletekhez, a (7) bekezdés szerint számított mértékű adót köteles fizetni.”

A ZDDS 79. cikkének (7) bekezdése tartalmazza az e rendelkezés (2) bekezdésében foglalt esetekben esedékes adó kiszámításának módját.

15

A területrendezésről szóló törvény (Zakon za ustroystvo na teritoriyata; DV 1. sz., 2001. január 2., a továbbiakban: ZUT) 38. cikkének (3) bekezdése elírja:

„A vagyonközösségben lévő, lakás céljára szolgáló ingatlanban átrendezhető vagy módosítható a lakás céljára szolgáló helyiség vagy független lakás rendeltetése orvosi rendelő, iroda vagy egyéni működés kialakítása céljából, lehetővé téve, hogy a kintreli jövő személyek bejussanak az ingatlanba, ha a helyiségek a földszinten vagy az alagsorban találhatók, és az átalakításuk megfelel az egészségügyi, higiéniai, tűzvédelmi és egyéb működési elírásoknak, a kérdéses helyiségekben található valamennyi lakás tulajdonosának kifejezett, írásban foglalt, közjegyzővel hitelesített beleegyezése alapján. Kivételesen lehetséges a más emeleteken található fent hivatkozott helyiségek átalakításának engedélyezése kizárólag a tulajdonostársak közgyűlésének a vonatkozó eljárás során elfogadott határozata alapján, és a kérdéses helyiségekben található valamennyi lakás tulajdonosának kifejezett, írásban foglalt, közjegyzővel hitelesített beleegyezése alapján.”

16

A ZUT 177. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„A munkák befejezését és adott esetben az átvételt megelőző ellenőrzéseket követően a projektgazda az építési engedélyt kiadó hatóságnál nyilvántartásba veteti az ingatlan használatbavételét, és ezzel egyidőben bemutatja a 168. cikk (6) bekezdésében előírt végső jelentést, a működési infrastruktúrához való kapcsolódás érdekében a működő vállalkozásokkal kötött szerződéseket, valamint a földmérési, a kartográfiai és a telekkönyvet kezelő hatóság azt megállapító dokumentumát, hogy teljesül a 175. cikk (5) bekezdésében előírt feltétel.”

17

A ZUT 177. cikkének (3) bekezdése szerint:

„A kérelem kézhezvételétől számított 7 nap elteltével az építési engedélyt kiadó hatóság a dokumentumok ellenőrzését követően nyilvántartásba veszi az épület használatbavételét, és használatbavételi engedélyt bocsát ki.”

18

A ZUT 178. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy nem engedélyezett az épületek vagy épületrészek használata azt megelőzően, hogy azok használatbavételét az ugyanezen törvény 177. cikke szerint hatáskörrel és illetékességgel rendelkező szerv engedélyezte volna.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

19

A Klub tevékenysége egy bolgár üdülőhelyen található szálloda működésére irányul.

20

2009 májusában a társaság Szófiában lakás céljára egy kétszintes ingatlant vásárolt. A társaság a

vásárlás tekintetében gyakorolta HÉA-levonási jogát, az adóhatóságokhoz nem nyújtotta azonban be az e lakás utáni helyi adó megfizetésére vonatkozó adóbevallást.

21

A Klub nem változtatta meg ezen ingatlan rendeltetését, és nem jelentett be víz- és villamosenergia-fogyasztást sem.

22

Az adóhatóság azt a következtetést vonta le, hogy az alapügyben szereplő ingatlant lakhatás céljára szánták, nem pedig gazdasági tevékenység körében való használatra. Mivel e hatóság álláspontja szerint e lakást nem használták a vállalkozás tevékenységének körében, és annak megvásárlása során nem keletkezett az elzeteresen felszámított HÉA levonásához való jog, adóellenrzési határozatot bocsátott ki a Klubbal szemben.

23

A Klub vitatta ezen adómegállapító határozatot a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite eltt, amely azt helybenhagyta.

24

Az alapeljárás felperese keresetet indított az Administrativen sad Varna (várnai közigazgatási bíróság) eltt.

25

E bíróság eltt a Klub azt állította, hogy az alapügyben szereplő ingatlant gazdasági tevékenységre szánta, mivel az utazásszervezőkkel való tárgyalások során kívánta használni.

26

Ezt követően e lakás gazdasági tevékenységre történő felhasználását említ, a helyi adókra vonatkozó adóbevallást mutatott be.

27

Az adóhatóság álláspontja szerint a Klub nem bizonyította, hogy az említett lakást az adóellenrzés időpontjában gazdasági tevékenységre használták, sem pedig azt, hogy a jövőben arra fogják használni.

28

Az alapeljárásban bemutatásra került a szófiai városháza levele, amely pontosítja, hogy az elbbi nem rendelkezett információval az ugyanezen lakás használatbavételről szóló igazolás kiállítása iránti esetleges kérelemmel kapcsolatban.

29

A kérdést elterjesztő bíróság szerint a ZDDS 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontját a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) több alkalommal eltérően értelmezte.

30

Az ítélezési gyakorlat egy része elismeri, hogy az adóalanyok akkor jogosultak az elztesen felszámított HÉA levonására ingatlan vásárlásakor, ha vagy csak a használatbavételt követen állapítható meg ezen ingatlan rendeltetése, vagy az adóalany gazdasági tevékenysége a jövőbeli értékesítéseket is felölel.

31

Az ítélezési gyakorlat egy része szerint, a használatba még nem vett ingatlan vásárlása után elztesen felszámított HÉA levonásához való jog megszerzéséhez az adóalanynak bizonyítania kell, hogy az ingatlant az adóellenrzést megelőzen a gazdasági tevékenységéhez használta fel.

32

A kérdést elterjeszt bíróság szerint a nemzeti jog ezen utóbbi szó szerinti értelmezése nem összeegyeztethető a tárgyi eszközök után elztesen felszámított HÉA levonásához való jog keletkezését szabályozó uniós jogi elvekkel.

33

E körülmények között az Administrativen sad Varna az eljárás felfüggesztéséről határozott, és az alábbi kérdéseket terjesztette elztes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„1)

Úgy kell-e értelmezni a [HÉA]-irányelv 168. cikkének a) pontját, hogy – miután az adóalany gyakorolta választási jogát, és a tárgyi eszköznek minősülő ingatlant vállalkozása vagyonának körébe vonta – vélelmezendő (vagyis az ellenkező bizonyításáig feltételezendő), hogy az adóalany e terméket az általa folytatott adóköteles tevékenységhez használja fel?

2)

Úgy kell-e értelmezni a [HÉA]-irányelv 168. cikke első bekezdésének a) pontját, hogy az adóalany vállalkozása vagyonának körébe vont ingatlan megvásárlása esetén az elztesen felszámított HÉA levonásához való jog rögtön abban az adómegállapítási időszakban keletkezik, amelyben az adó esedékessé vált, mégpedig attól a körülménytől függetlenül, hogy az ingatlan a használatbavétele tekintetében a törvény által kötelező jelleggel elírt engedély hiányára tekintettel nem használható?

3)

Összhangban áll-e az említett irányelvvel és az irányelv értelmezéséhez fűződő ítélezési gyakorlattal a Natsionalna agentsia za prihodite [nemzeti központi adóhatóság] közigazgatási gyakorlatához hasonló olyan közigazgatási gyakorlat, amely a [ZDDS értelmében] az adóalanyok által az általuk vásárolt tárgyi eszközök tekintetében gyakorolt elztesen felszámított HÉA levonásához való jogot azzal az indokkal tagadja meg, hogy ezen eszközök a társaságok tulajdonosai személyes szükségleteinek kielégítését szolgálják, anélkül hogy e használatra HÉA-t vetnének ki?

4)

Az olyan esetben, mint amelyről az alapügyben szó van, megilleti-e a felperes társaságot az

el?zetesen felszámított HÉA levonásához való jog valamely ingatlan – egy többszintes szöfiai lakás – megvásárlása esetén?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? három kérdésr?

34

Az els? három, együttesen vizsgálandó kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a vállalkozás vagyonának körébe vont tárgyi eszköznek min?sül? ingatlan vásárlása után el?zetesen felszámított HÉA levonásához való jog abban az adómegállapítási id?szakban keletkezik-e, amelyben az adó esedékessé vált, attól a körülményt?l függetlenül, hogy az említett ingatlant nem használják rögtön gazdasági tevékenységhez. A kérdést el?terjeszt? bíróság emellett választ vár arra is, hogy az adóalany által megszerzett tárgyi eszköz után el?zetesen felszámított HÉA levonásához való jog megtagadható-e az utóbbtól azzal az indokkal, hogy ezen eszköz személyes szükségletek kielégítését szolgálja.

35

Mindenekel?tt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv által bevezetett levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerül? esedékes vagy megfizetett HÉA terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös HÉA-rendszer tehát biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhét illet?en a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy e tevékenységek maguk f?szabály szerint HÉA-kötelesek (lásd többek között a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1985., 655. o.] 19. pontját, valamint a C-118/11. sz. Eon Aset Menidjmont ügyben 2012. február 16-án hozott ítélet 43. pontját).

36

A hatodik irányelv 168. cikkéb?l következik, hogy amennyiben az adóalany – e min?ségében eljárva – az eszközt az adózott tevékenységéhez használja, jogosult az ilyen eszközre vonatkozóan esedékes vagy megfizetett HÉA levonására (lásd ebben az értelemben a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3795. o.] 8. pontját, valamint a C-25/03. sz. HE-ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3123. o.] 43. pontját). A hatodik irányelv 63. és 167. cikkének megfelel?en e levonási jog abban az id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, azaz a termékértékesítéskor (lásd ebben az értelemben a C-378/02. sz. Waterschap Zeeuws Vlaanderen ügyben 2005. június 2-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4685. o.] 31. pontját).

37

Ezzel szemben, ha az eszközt az adóalany nem az ugyanezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti gazdasági tevékenységéhez, hanem magánfogyasztásra használja, semmiféle adólevonási joga nem keletkezheth (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 9. pontját és a fent hivatkozott HE-ügyben hozott ítélet 43. pontját).

38

Abban az esetben, ha olyan ügyletr?l van szó, amely részben vállalkozásidegen, részben pedig vállalkozási használatra szánt tárgyi eszköz megszerzésében áll, az adóalany dönthet emellett, hogy az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonja (lásd ebben az

értelemben az C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2775. o.] 20. pontját és a C-434/03. sz., Charles és Charles-Tijmens ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7037. o.] 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). F?szabály szerint tehát teljes mértékben levonható az ezen eszköz beszerzése után el?zetesen felszámított HÉA. E körülmények között, amennyiben a vállalkozás vagyonának körébe vont tárgyi eszköz után lehet?ség van az el?zetesen felszámított HÉA teljes vagy részleges levonására, a tárgyi eszköznek az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy vállalkozásidegen célokra történ? felhasználása a HÉA-irányelv 26. cikkének (1) bekezdése értelmében ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak min?sül (lásd a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 24. és 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, a C-460/07. sz. Puffer-ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-3251. o.] 41. pontját és a fent hivatkozott Eon Aset Menidjmunt ügyben hozott ítélet 54. pontját).

39

Így a HÉA-rendszer, következésképpen a levonási mechanizmus alkalmazását az határozza meg, hogy az eszközt az adóalany e min?ségében eljárva szerezte-e meg (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 15. pontját és a fent hivatkozott Eon Aset Menidjmunt ügyben hozott ítélet 57. pontját).

40

Az adóalany e min?ségében jár el, ha a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében a gazdasági tevékenységei érdekében jár el (lásd ebben az értelemben a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1831. o.] 29. pontját).

41

Annak kérdése, hogy az adóalany e min?ségében jár-e el, ténybeli kérdés, amelyet az ügy valamennyi adatára figyelemmel kell értékelni, amelyek közé tartozik az érintett eszköz jellege, valamint a megszerzése és az adóalany gazdasági tevékenysége céljából történ? felhasználása között eltelt id? (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bakcsi-ügyben hozott ítélet 29. pontját és a fent hivatkozott Eon Aset Menidjmunt ügyben hozott ítélet 58. pontját). Figyelembe vehet? az is, hogy tettek-e a ZUT 38. cikkének (3) bekezdésében foglaltakhoz hasonló lépéseket az ilyen eszközök gazdasági tevékenység céljából történ? felhasználása érdekében történ? átalakítása és az ahhoz szükséges engedélyek beszerzése céljából.

42

A Bíróság szerint, ha az el?zetesen felszámított HÉA levonását megtagadnák az adóalanytól a kés?bbi adóköteles üzleti tevékenység keretében történ? használat vonatkozásában, annak eredeti szándéka ellenére, hogy a szóban forgó eszközt – jövőbeli tevékenységekre tekintettel – teljes egészében a vállalkozása vagyonának körébe vonja, az adóalany nem mentesülne a gazdasági tevékenysége céljából használt eszközt terhel? adó egésze alól, és a gazdasági tevékenysége adóztatása kett?s adóztatást eredményezne, ami ellentétes a közös HÉA-rendszer alapját képez? adósemlegesség elvével (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Puffer-ügyben hozott ítélet 45. és 46. pontját).

43

Márpedig a vállalkozások adóterhét illet?en a HÉA-semlegesség elve megköveteli, hogy a vállalkozási célból felmerült beruházási költségeket olyan gazdasági tevékenységnek tekintsék, amely lehetővé teszi az el?zetesen felszámított HÉA azonnali levonását (lásd ebben az

értelemben a fent hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 22. pontját és a fent hivatkozott Puffer-ügyben hozott ítélet 47. pontját).

44

Ennélfogva, ha az ingatlant a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében eszközöket a gazdasági tevékenységéhez megszerez? magánszemély adóalany min?ségében jár el még akkor is, ha az eszközt nem azonnal használja fel a gazdasági tevékenység céljára (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 14. pontját).

45

A kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak értékelése, hogy az alapügyben a Klub az ingatlant ténylegesen a gazdasági tevékenysége érdekében szerezte-e meg. Ha ez az eset áll fenn, e társaság jogosult a teljes mértékben a vállalkozása vagyonának körébe vont eszköz után megfizetett HÉA teljes és azonnali levonására, még akkor is, ha az eszközt nem azonnal használja fel a gazdasági tevékenysége céljára.

46

Hozzá kell tenni, hogy csalás vagy visszaélés hiányában, valamint a hatodik irányelvben rögzített feltételeknek megfelel? esetleges módosításokra is figyelemmel, amennyiben egyszer levonási jog keletkezett, az fennmarad (lásd ebben az értelemben a C-400/98. sz. Breitsohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4321. o.] 41. pontját és a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 84. pontját).

47

Így, amint azt a Bíróság már e tekintetben megítélte, amikor az adóalany a levonásra jogosító terméket vagy szolgáltatást t?le kívül álló okok miatt nem tudta az adóköteles ügyleteinek keretében felhasználni, a levonási jog fennmarad, mivel ilyen esetben nem áll a levont összegek visszatérítését igazoló csalás vagy visszaélés kockázata (a C-396/98. sz. Schloßstrasse-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4279. o.] 42. pontja).

48

Ezzel szemben csalás vagy visszaélés esetén, amelyben például az érintett személy úgy tett, mintha valamely gazdasági tevékenységet kívánna folytatni, valójában a magánvagyonra kívánt olyan termékeket szerezni, amelyek tekintetében adólevonásra volt lehet?ség, az adóhatóság visszamen?leg követelheti ezen összegeket azon az alapon, hogy az adólevonásra valótlan tartalmú adóbevallás alapján került sor (lásd a fent hivatkozott Schloßstrasse-ügyben hozott ítélet 40. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

49

Emlékeztetni kell arra, hogy a visszaélésszer? magatartás megállapításához két feltétel teljesülése szükséges. Egyrészt, hogy a hatodik irányelv és az azt átültet? nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben el?írt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóel?ny megszerzése legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkit?zéseivel. Másrészt az objektív körülmények összességéb?l ki kell t?nnie, hogy a szóban forgó ügyletek els?dleges célja valamely adóel?ny megszerzése (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 74. és 75. pontját).

50

Azon intézkedések, amelyeket a tagállamok a hatodik irányelv 273. cikke értelmében elfogadhatnak az adó helyes megállapítása és az adókijátszás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a HÉA semlegességét (lásd a C-385/09. sz. Nidera Handelscompagnie ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-10385. o.] 49. pontját).

51

A jelen esetben a kérdést elterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az objektív körülmények alapján megállapítható-e a jelen ítélet 49. pontjában meghatározott csalárd gyakorlat.

52

A fentiekből következik, hogy a hatodik irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az adóalany, aki e minőségében megszerzett valamely tárgyi eszközt, és azt a vállalkozás vagyonának körébe vonta, jogosult az ezen eszköz megszerzését terhelő HÉA abban az adómegállapítási időszakban történő levonására, amelyben az adó esedékessé vált, függetlenül attól, hogy az említett eszközt nem használják rögtön gazdasági tevékenységhez. A nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy az adóalany a tárgyi eszközt a gazdasági tevékenysége érdekében szerezte-e meg, és adott esetben annak értékelése, hogy csalárd gyakorlat áll-e fenn.

A negyedik kérdésről

53

Negyedik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az olyan esetben, mint amelyről az alapügyben szó van, megilleti-e a felperest az elzetesen felszámított HÉA levonásához való jog egy többszintes szófiai lakás megvásárlása esetén.

54

Emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk keretében a Bíróság nem jogosult arra, hogy az uniós jogi szabályokat egy meghatározott ügyre alkalmazza, hanem csak arra, hogy az Unió intézményei által hozott szerződések és aktusok értelmezéséről döntsön (lásd ebben az értelemben a C-203/99. sz. Veedfald-ügyben 2001. május 10-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-3569. o.] 31. pontját és a C-54/07. sz. Feryn-ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5187. o.] 19. pontját).

55

A jelen esetben kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság a hatodik irányelv 168. cikkének az alapügyben szóban forgó tényállásra való közvetlen alkalmazását kéri a Bíróságtól, jöllehet a nemzeti bíróság feladata e jogvitának, adott esetben a többi elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre adott válaszra alapított eldöntése.

56

E körülmények között a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel a negyedik kérdés megválaszolására.

A költségekről

57

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 (második tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az adóalany, aki e minőségében megszerzett valamely tárgyi eszközt, és azt a vállalkozás vagyonának körébe vonta, jogosult az ezen eszköz megszerzését terhelő hozzáadottérték-adó abban az adómegállapítási időszakban történő levonására, amelyben az adó esedékessé vált, függetlenül attól, hogy az említett eszközt nem használják rögtön gazdasági tevékenységhez. A nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy az adóalany a tárgyi eszközt a gazdasági tevékenysége érdekében szerezte-e meg, és adott esetben annak értékelése, hogy csalárd gyakorlat áll-e fenn.

Aláírások

(*) Az eljárás nyelve: bolgár.