**Downloaded via the EU tax law app / web**

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2018. július 25.(*)

„El?zetes döntéshozatal – Hozzáadottérték?adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – A 167., 168. és 184. cikk – Az el?zetesen felszámított adó levonása – Korrekció – Tárgyi eszközként beszerzett ingatlan – Adólevonásra nem jogosító tevékenységhez való kezdeti, majd egyaránt héaköteles tevékenységhez való felhasználás – Közjogi szerv – Adóalanyi min?ség az adóköteles ügylet id?pontjában”

A C?140/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2017. március 17?én érkezett, 2016. december 22?i határozatával terjesztett el?

a **Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

és

a **Gmina Ryjewo**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: M. Ileši? tanácselnök, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (el?adó) és E. Jaraši?nas bírák,

f?tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezet?: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. január 11?i tárgyalásra,

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

– a Szef Krajowej Administracji Skarbowej képviseletében J. Kaute és B. Ko?odziej, meghatalmazotti min?ségben,

– a Gmina Ryjewo képviseletében M. Gizicki adwokat és B. Rasz doradca podatkowy,

– a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna és A. Kramarczyk?Sza?adzi?ska, meghatalmazotti min?ségben,

– az Európai Bizottság képviseletében F. Clotuche?Duvieusart és ?. Habiak, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2018. április 19?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,

meghozta a következ?

**Ítéletet**

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l 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.) 167., 168. és 184. cikkének, valamint a hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) semlegessége elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Szef Krajowej Administracji Skarbowej (nemzeti adóhatóság igazgatója, Lengyelország) és a Gmina Ryjewo (Ryjewo település, Lengyelország; a továbbiakban: település) között a Minister Finansów (pénzügyminiszter, Lengyelország; a továbbiakban: miniszter) azon határozata tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?, amelyben megtagadta a település számára az el?ször adómentes tevékenységhez, majd pedig adóköteles tevékenységhez is felhasznált, tárgyi eszközként beszerzett ingatlan után el?zetesen megfizetett héa levonásának korrekcióját.

**Jogi háttér**

**Az uniós jog**

3 A 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„A HÉA hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

[…]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

4 Ezen 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 termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermel??ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték? tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítása.”

5 Az említett irányelv 13. cikkének (1) bekezdése a következ?ket írja el?:

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

Amennyiben azonban e szervek nem adóalanyként való kezelése a verseny jelent?s torzulását eredményezné, az ilyen tevékenységek vagy ügyletek folytatása tekintetében adóalanynak min?sülnek.

[…]”

6 Ezen irányelv 63. cikke ekként rendelkezik:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az id?pontban

keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

7 A 2006/112 irányelv 167. cikke a következ?képpen szól:

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

8 Ezen irányelv 168. cikke a következ?ket írja el?:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend? adó összegéb?l levonni a következ? összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend? vagy megfizetett HÉA?t;

[…]”

9 Az említett irányelv 184. cikke szerint:

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

10 Ugyanezen irányelv 185. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényez?k a HÉA?bevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.”

11 A 2006/112 irányelv 187. és 189. pontja a tárgyi eszközök korrekciójának szabályait foglalja magában, amelyek többek között a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanokra alkalmazandó korrekciós id?szakra vonatkoznak.

**A lengyel jog**

12 A 2004. március 11?i ustawa o podatku od towarów i us?ug (a termékeket és a szolgáltatásokat terhel? adóról szóló törvény; Dz. U. 54. szám, 535. alszám) alapeljárásban alkalmazandó változatának (a továbbiakban: héatörvény) 15. cikke a következ?ket írja el?:

„(1) Adóalanyok azok a jogi személyek, jogi személyiség nélküli szervezeti egységek és természetes személyek, akik vagy amelyek a (2) bekezdés szerinti gazdasági tevékenységet önállóan végzik, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Gazdasági tevékenység a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermel?ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül különösen az áruk vagy immateriális eszközök és jogok bevétel elérése érdekében történ? tartós hasznosítása.

[…]

(6) A polgári jogi szerz?dések alapján folytatott tevékenységek kivételével nem min?sülnek adóalanynak a közhatalmi szervek és az e szerveket a különös jogszabályok által rájuk bízott feladatok ellátásában segít? hivatalok.”

13 A héatörvény 86. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

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

14 E törvény 91. cikke értelmében:

„[…]

(2) Az olyan termékek és szolgáltatások esetében, amelyeket a jövedelemadóról szóló szabályok alapján az adóalanynak az értékcsökkenthet? befektetett tárgyi eszközök, vagy az immateriális eszközök és jogok közé kell sorolnia, valamint ingatlanok és örökös haszonélvezeti jogok esetében, amennyiben ezek a vev? befektetett tárgyi eszközei vagy immateriális eszközei és jogai közé sorolandók, kivéve azokat, amelyek beszerzési értéke nem haladja meg a 15 000 [lengyel zloty (PLN)]?t, az adóalanynak az (1) bekezdésben megjelölt korrekciót öt egymást követ? éven belül, ingatlanok és örökös haszonélvezeti jogok esetében tíz éven belül kell elvégeznie, attól az évt?l számítva, amelyben ezeket használatra átadták.

[…]

(7) Az (1)–(6) bekezdés rendelkezései megfelel?en alkalmazandók, amennyiben az adóalany az általa felhasznált termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó teljes el?zetesen felszámított adó levonására jogosult volt, és a levonást elvégezte, vagy arra nem volt jogosult, és az e termék vagy szolgáltatás után el?zetesen felszámított adónak a fizetend? adóból történ? levonásához való jog kés?bb megváltozott.”

**Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések**

15 A település 2005 óta héaalanyként van nyilvántartásba véve.

16 A 2009. és 2010. év folyamán a település egy kultúrházat építetett. Ezen építkezés keretében számára árukat értékesítettek és szolgáltatásokat nyújtottak, amelyek után megfizette a héát. A kultúrház építésének a befejezésével a kultúrház kezelését ingyenesen a település kulturális központjára bízták.

17 A 2014. év folyamán a település kinyilvánította azon szándékát, hogy ezen épületet áthelyezi saját vagyonába, és annak kezelését közvetlenül maga végzi. Ezt követ?en a kultúrházat mind ingyenesen a település lakossága rendelkezésére kívánta bocsátani, mind kereskedelmi célokra ellenérték fejében bérbe kívánta adni. Az ellenérték fejében történ? e használattal kapcsolatban a település kifejezetten kinyilvánította a héát tartalmazó számlák kiállítására irányuló szándékát. A település a mai napig még nem vonta le az e beruházás megvalósításáért megfizetett héát.

18 A miniszter, akihez a település egyedi értelmezés iránti kérelmet nyújtott be, a 2014. május 28?i határozatban úgy vélte, hogy többek között a héatörvény 91. cikke (2) és (7) bekezdésének alkalmazásában a település f?képp azon oknál fogva nem részesülhet a héalevonási jog korrekciójában, hogy – mivel az érintett árukat és szolgáltatásokat az épületnek ingyenesen a település kulturális központja számára történ? rendelkezésére bocsátása céljából vette igénybe – ezen árukat nem gazdasági tevékenységhez szerezte be, tehát nem héaalanyként járt el.

19 2014. november 18?i ítéletében a Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku (gdanski vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) helyt adott a település által a miniszter 2014. május 28?i határozata ellen indított keresetnek.

20 E bíróság megállapította, hogy az áruk és szolgáltatások adóalany általi, héamentes tevékenységek céljára való kezdeti felhasználása, illetve igénybevétele nem fosztja meg ?t az el?zetesen megfizetett adó kés?bbi levonásának jogától, ha az említett áruk és szolgáltatások rendeltetése megváltozik, és ha ezt követ?en adóköteles ügyletek megvalósítására használják fel, illetve veszik igénybe azokat. E tekintetben nem lehet érvényesen felróni a településnek, hogy a 2014. május 28?i határozat alapját képez? kérelemben az épület megszerzésekor nem nyilvánította kifejezetten ki azon szándékát, hogy azt gazdasági tevékenység keretében kívánja felhasználni.

21 A miniszter által el?terjesztett felülvizsgálati kérelem tárgyában eljáró Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország) arra kérdez rá, hogy a 2006/112 irányelv 167., 168. és 184. cikkének megfelel?en valamely település korrekció útján rendelkezik?e a beruházási kiadások után el?zetesen megfizetett héa levonásához való joggal, ha a szóban forgó tárgyi eszközt el?ször héamentes tevékenység céljára, a jelen ügyben a település által hatóságként végzett feladatok ellátása keretében, ezt követ?en pedig adóköteles ügyletek megvalósításához is felhasználta.

22 E tekintetben a kérdést el?terjeszt? bíróság azon a véleményen van, hogy a 2005. június 2?i Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítéletb?l (C?378/02, EU:C:2005:335) az következik, hogy e kérdésre nemleges válasz adandó, mivel ezen ítéletb?l kit?nik, hogy az a közjogi szerv, amely a tárgyi eszköz beszerzésének id?pontjában hatóságként, nem pedig adóalanyként jár el, az ezen áru után megfizetett héa után akkor sem rendelkezik semmiféle levonási joggal, ha e szerv ezt követ?en adóalanyként járt el.

23 Azonban az ezen ítéletb?l levont következtetés bizonytalanná vált, mivel a 2014. június 5?i Gmina Mi?dzyzdroje végzésében (C?500/13, EU:C:2014:1750) a Bíróság megállapította, hogy abban az esetben, ha az érintett település valamely tárgyi eszközként beszerzett ingatlan rendeltetését úgy változtatja meg, hogy ezen eszközt el?ször héalevonásra nem jogosító ügyletre, majd pedig ilyen levonásra jogosító ügylet céljára használja, a levonások korrekciója f?szabály szerint megengedett.

24 E tekintetben felmerül a kérdés, hogy kell?e jelent?séget tulajdonítani annak, hogy a tárgyi eszköz beszerzésének id?pontjában a település kifejezetten kinyilvánította?e, vagy sem, azon szándékát, hogy a tárgyi eszközt a jöv?ben adóköteles ügyletek megvalósítására is felhasználja.

25 Ilyen szándéknyilatkozat hiányában felmerül az a további kérdés, hogy azt a min?séget, amelyben a hatóság eljárt, kizárólag a tárgyi eszköz els? felhasználása alapján kell?e értékelni, vagy más szempontokat is figyelembe kell?e venni.

26 E körülmények között a Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [2006/112 irányelv] 167., 168., 184. és azt követ? cikke, valamint a semlegesség elve alapján jogosult?e valamely település beruházási kiadásai vonatkozásában (korrekció útján) adólevonásra, ha

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

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

2) Az els? kérdés megválaszolása során van?e jelent?sége annak, hogy a település a tárgyi eszköz el?állításának, illetve beszerzésének id?pontjában nem nyilvánította ki kifejezetten arra irányuló szándékát, hogy a jöv?ben adóköteles tevékenységhez is fogja azt használni?

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

**Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l**

27 Három kérdésével, amelyeket együtt célszer? vizsgálni, a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 167., 168. és 184. cikkét, valamint a héasemlegesség elvét úgy kell?e értelmezi, hogy azokkal ellentétes az, hogy valamely közjogi szerv jogosult a tárgyi eszközként beszerzett ingatlan után megfizetett héa levonásának korrekciójára olyan helyzetben, mint amelyr?l az alapügyben szó van, amelyben ezen eszköz beszerzésekor egyrészt ez utóbbi jellegénél fogva mind adóköteles, mind adómentes tevékenységekhez felhasználható volt, azonban azt kezdetben adómentes tevékenységekhez használták fel, másrészt pedig e közjogi szerv kifejezetten nem nyilvánította ki azon szándékát, hogy az említett eszközt adóköteles tevékenységhez kívánja hozzárendelni, azonban azt sem zárta ki, hogy azt ilyen célra használja fel.

28 E kérdés megválaszolása céljából emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetend? héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhel? el?zetesen felszámított vagy megfizetett héát, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (lásd többek között: 2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 37. pont).

29 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetend? vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illet?en biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményét?l, feltéve hogy az említett tevékenységek f?szabály szerint maguk is héakötelesek (lásd ebben az értelemben: 2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Amint a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, a 2006/112 irányelv 167. és azt követ? cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és f?szabály szerint nem korlátozható. Különösen, e jog a teljesített ügyleteket terhel? el?zetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A 2006/112 irányelv 187. cikkének rendelkezései az adólevonások korrekciójára vonatkozó olyan helyzeteket érintenek, mint amilyen az alapügyben szerepel, amelyben a tárgyi eszközt az adólevonásra nem jogosító használatát követ?en adólevonásra jogosító tevékenységre használják (2014. június 5?i Gmina Mi?dzyzdroje végzés, C?500/13, EU:C:2014:1750, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Az adólevonások korrekciójára vonatkozó szabályok lényeges szerepet töltenek be a 2006/112 irányelv rendszerében a tekintetben, hogy azok célja az adólevonás pontos összegének, és így az adó semlegességének biztosítása (2014. június 5?i Gmina Mi?dzyzdroje végzés, C?500/13, EU:C:2014:1750, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 A héalevonási jog mindazonáltal mind anyagi jogi, mind alaki követelmények vagy feltételek betartásától függ (2018. március 21?i Volkswagen ítélet, C?533/16, EU:C:2018:204, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Így az említett anyagi jog követelményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban – a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint – a 2006/112 irányelv 168. cikkéb?l következik, hogy kizárólag az eszköz beszerzése id?pontjában adóalanyként eljáró személy rendelkezik ezen eszköz tekintetében adólevonási joggal, és akkor vonhatja le az ezen eszköz után fizetend? vagy megfizetett héát, ha azt adóköteles tevékenységeihez használja fel (lásd ebben az értelemben: 1991. július 11?i Lennartz ítélet, C?97/90, EU:C:1991:315, 8. pont; 2015. október 22?i Sveda ítélet, C?126/14, EU:C:2015:712, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 A 2006/112 irányelv 63. és 167. cikkének megfelel?en a levonási jog abban az id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, azaz a termékértékesítéskor (2012. március 22?i Klub ítélet, C?153/11, EU:C:2012:163, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Ezen elvek alkalmazandók olyan helyzetben is, amelyben az érintett személy egy, a 2006/112 irányelv 184. és azt követ? cikkei alapján a héalevonások korrekciójához való jogra hivatkozó közjogi szerv (lásd ebben az értelemben: 2005. június 2?i Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítélet, C?378/02, EU:C:2005:335, 39. pont).

37 Ebb?l következik, hogy amikor egy olyan közjogi szerv, mint a jelen ügyben a település, a tárgyi eszköz beszerzésének id?pontjában a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdése értelmében vett hatóságként, következésképpen pedig nem adóalanyi min?ségben jár el, f?szabály szerint ezen eszköz tekintetében nem rendelkezik a levonások korrekciójának jogával, még ha ezt követ?en ezen eszközt adóköteles tevékenységhez rendeli is hozzá (lásd ebben az értelemben: 2005. június 2?i Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítélet, C?378/02, EU:C:2005:335, 44. pont).

38 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az a kérdés, hogy az adóalany e min?ségében járt?e el a tárgyi eszköz számára történ? értékesítésének id?pontjában, vagyis valamely gazdasági tevékenység érdekében, ténybeli kérdés, amelyet a kérdést el?terjeszt? bíróságnak az ügy valamennyi körülményére figyelemmel kell vizsgálnia, amelyek közé tartozik az érintett eszköz jellege, valamint az eszköz megszerzése és az adóalany gazdasági tevékenysége céljából történ? felhasználása között eltelt id? (lásd ebben az értelemben többek között: 1991. július 11?i Lennartz ítélet, C?97/90, EU:C:1991:315, 21. pont; 2015. október 22?i Sveda ítélet, C?126/14, EU:C:2015:712, 21. pont).

39 E vizsgálat annak ellen?rzésére irányul, hogy az adóalany az érintett tárgyi eszközöket azzal az objektív tényez?kkel alátámasztott szándékkal szerezte?e be vagy állította?e el?, hogy gazdasági tevékenységet folytasson, és következésképpen a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében adóalanyi min?ségben járt el (lásd ebben az értelemben: 2015. október 22?i Sveda ítélet, C?126/14, EU:C:2015:712, 20. pont).

40 A jelen ügyben, bár az alapügyben alkalmazandó nemzeti jogszabály a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok esetében az érintett eszköz használatának megkezdését?l kezd?d? öt? vagy akár tízéves korrekciós id?szakot ír el?, a kérdést el?terjeszt? bíróság megállapításaiból következik, hogy a település kérelmét négy évvel azt követ?en nyújtották be, hogy az épületet az annak kezelésével ingyenesen megbízott települési kulturális központ használni kezdte.

41 Ezenkívül és a kérdést el?terjeszt? bíróság általi vizsgálat fenntartása mellett nem vitatott,

hogy a jelen ügyben a település az alapügyben szóban forgó, tárgyi eszközként beszerzett ingatlan megszerzése során ugyanolyan feltételek mellett járt el, mint az olyan magánszemély, aki épületet kíván felépíttetni, anélkül hogy e célból közhatalmi jogköröket gyakorolt volna. Ebb?l a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdése és az erre vonatkozó ítélkezési gyakorlat alapján az következik, hogy a település az érintett ingatlan megvásárlása során nem hatóságként járt el.

42 Következésképpen az alapügyben szóban forgó helyzet eltér a 2005. június 2?i Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítélet (C?378/02, EU:C:2005:335) alapjául szolgáló helyzett?l, amelyben a szóban forgó közjogi szerv az említett 13. cikk (1) bekezdése értelmében vett hatóságként, következésképpen pedig nem adóalanyi min?ségben szerezte be a tárgyi eszközt.

43 Az alapügyben szóban forgó helyzetet az ezen ítélet alapjául szolgáló helyzett?l megkülönböztet? másik tényez? abból adódik, hogy a jelen ügyben a település a tárgyi eszközként beszerzett ingatlannak a 2010. év folyamán történ? megszerzésekor már 2005 óta héaalanyként nyilvántartásba volt véve.

44 Egyébiránt az alapügyben szóban forgó helyzet eltér a 2006. március 30?i Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C?184/04, EU:C:2006:214) alapjául szolgáló helyzett?l, amelyben nem volt vitatott, hogy az érintett finn város az ingatlanok beszerzése során adóalanyként járt el, mivel e beszerzéseket gazdasági tevékenység, vagyis az e beszerzések tárgyát képez? épületek bérbeadása érdekében hajtották végre.

45 Hasonlóképpen, az alapügyben szóban forgó helyzet különbözik a 2014. június 5?i Gmina Mi?dzyzdroje végzés (C?500/13, EU:C:2014:1750) alapjául szolgáló helyzett?l, mivel – amint e végzés 11. pontjából kit?nik – az érintett épület értékesítésének id?pontjában a szóban forgó lengyel település adóalanyként járt el, mivel a kérdést el?terjeszt? bíróság megjegyezte, hogy e település már az épület építési munkálatai során kifejezetten kinyilvánította azt, hogy az épületet bérleti díj ellenében kereskedelmi jogi társaságnak kívánja bérbe adni.

46 Ezzel szemben az alapügy keretében a település csak a szóban forgó épület értékesítését követ?en nyilvánította ki azon szándékát, hogy azt kereskedelmi célból bérbe kívánja adni.

47 Azonban, bár az eszköz gazdasági célú felhasználására irányuló, annak beszerzése során kinyilvánított egyértelm? és kifejezett szándéknyilatkozat elegend? lehet annak megállapításához, hogy az eszközt az adóalany e min?ségében szerezte be, az ilyen nyilatkozat hiánya nem zárja ki azt, hogy ilyen szándék lehet hallgatólagos.

48 Igaz ugyan, hogy a jelen ügyben az alapügyben szóban forgó ingatlan értékesítésének az id?pontjában a település kizárólag azt a szándékot nyilvánította ki, hogy azt kultúrházként közcélú használatra rendeli. Noha ezt követ?en e szándék abban nyilvánult meg, hogy ezen ingatlant ingyenesen a települési kulturális központ rendelkezésére bocsátotta, ugyanakkor az említett hozzárendelés önmagában nem zárta ki azt, hogy az említett ingatlant legalábbis részben gazdasági célokra, például bérbeadási ügylet keretében használják.

49 Ilyen mértékben az eszköz jellege, amely a Bíróságnak a jelen ítélet 38. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlata szerint olyan tényez?, amelyet figyelembe kell venni annak meghatározása során, hogy az adóalany e min?ségében járt?e el az ingatlan számára történ? értékesítésének az id?pontjában, utalhat arra, hogy a település adóalanyként kívánt eljárni.

50 Hasonlóképpen, ilyen valószín?sít? körülmény az a tény, hogy jóval az alapügyben szóban forgó ingatlan értékesítése és beszerzése el?tt a település már héaalanyként nyilvántartásba volt véve.

51 Ellenben önmagában nincs jelent?sége annak, hogy az érintett eszközt nem azonnal használták fel adóköteles ügyletekhez, mivel a tárgyi eszköz felhasználásának módja kizárólag a kezdeti adólevonás vagy az esetleges kés?bbi korrekció terjedelmét határozza meg, azonban nem érinti az adólevonási jog keletkezését (lásd ebben az értelemben: 2006. március 30?i Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C?184/04, EU:C:2006:214, 39. pont).

52 Következésképpen, bár az els? kérdés keretében a kérdést el?terjeszt? bíróság arra a tényre utal, hogy az ingatlant kezdetben „közfeladatoknak a hatóságként eljáró település általi ellátásához” használták, e tény – feltéve, hogy igaznak bizonyul, amit a település vitat – nem dönti el el?re azt a különálló kérdést, hogy az eszköz beszerzésének id?pontjában e hatóság adóalanyként járt?e el, ami számára ezen eszköz tekintetében adólevonási jogot keletkeztet, hanem olyan valószín?sít? körülménynek min?sül, amely szerint a település nem adóalanyi min?ségében járt el.

53 Egy olyan helyzetben, mint amelyr?l az alapügyben szó van, amelyben a jellegénél fogva mind adóköteles, mind adómentes tevékenységekhez felhasználható tárgyi eszközként beszerzett ingatlan megszerzésekor a már héaalanyi min?séggel rendelkez? közjogi szerv kifejezetten nem nyilvánította ki azon szándékát, hogy ezen eszközt adóköteles tevékenységhez kívánja felhasználni, azonban annak ilyen célú felhasználását sem zárta ki, ezen eszköz nem adómentes tevékenységekhez való kezdeti felhasználása nem akadályozza meg annak megállapítását, azt követ?en, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság – amint a jelen ítélet 38. pontjában szerepel – megvizsgálta a tények összességét, hogy teljesül a 2006/112 irányelv 168. cikkében meghatározott azon feltétel, miszerint az adóalanynak e min?ségben kell eljárnia az érintett eszköz beszerzésének id?pontjában.

54 E tekintetben, amint a f?tanácsnok az indítványának 55. pontjában szintén megjegyezte, az „adóalanyi min?ségben” történ? beszerzés fogalmának tág jelentése alapján kell elvégezni annak eseti jelleggel való vizsgálatát, hogy e feltétel teljesül?e.

55 Ugyanis az ilyen jelentés tág jellege az adólevonások, következésképpen pedig a korrekciók rendszerének céljára tekintettel szükséges, amely – amint a jelen ítélet 29–31. pontjában szerepel – abban áll, hogy valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illet?en biztosítsa a semlegességet, amely elvb?l következik, hogy f?szabály szerint valamennyi gazdasági szerepl? azonnal gyakorolhatja adólevonási jogát a beszerzési ügyleteket terhel? adók összessége tekintetében, mivel a levonások pontossága adott esetben korrekció útján utólagosan biztosítható.

56 Végül az a tény, hogy az adóköteles ügyletek és az adómentes ügyletek között nehéz, akár lehetetlen objektíve megosztani a konkrét beruházási költségeket, nem befolyásolja a 2006/112 irányelv 168. cikkében el?írt azon feltétel teljesülésének a vizsgálatát, miszerint az adóalanynak e min?ségben kell eljárnia az eszköz beszerzésének id?pontjában.

57 E megosztást konkrétan szabályozzák a levonási hányadra vonatkozóan a 2006/112 irányelv 173–175. cikkében el?írt szabályok. A levonható héaösszeg meghatározása érdekében a levonási hányad számítása f?szabály szerint csak az adóalany által egyidej?leg adólevonásra jogosító és adólevonásra nem jogosító gazdasági tevékenységekhez használt, illetve igénybe vett termékekre és szolgáltatásokra vonatkozik (lásd többek között: 2016. december 14?i Mercedes Benz Italia ítélet, C?378/15, EU:C:2016:950, 34. pont).

58 Ezenkívül az el?zetesen felszámított héaösszegeknek a gazdasági tevékenységek és a nem gazdasági tevékenységek közti megosztására vonatkozó módszerek és feltételek meghatározása a tagállamok hatáskörébe tartozik, amelyek e hatáskör gyakorlása során kötelesek figyelembe venni ezen irányelv célját és szerkezetét, és kötelesek e tekintetben olyan

számítási módot meghatározni, amely objektíven tükrözi a felmerült költségeknek e két tevékenységre es? tényleges arányát (2012. szeptember 6?i Portugal Telecom ítélet, C?496/11, EU:C:2012:557, 42. pont).

59 Következésképpen az el?terjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 167., 168. és 184. cikkét, valamint a héasemlegesség elvét úgy kell értelmezi, hogy azokkal nem ellentétes az, hogy valamely közjogi szerv jogosult a tárgyi eszközként beszerzett ingatlan után megfizetett héa levonásának korrekciójára olyan helyzetben, mint amelyr?l az alapügyben szó van, amelyben ezen eszköz beszerzésekor egyrészt ez utóbbi jellegénél fogva mind adóköteles, mind adómentes tevékenységekhez felhasználható volt, azonban azt kezdetben adómentes tevékenységekhez használták fel, másrészt pedig e közjogi szerv kifejezetten nem nyilvánította ki azon szándékát, hogy az említett eszközt adóköteles tevékenységhez kívánja hozzárendelni, azonban azt sem zárta ki, hogy azt ilyen célra használja fel, amennyiben a ténybeli körülmények összességének a nemzeti bíróság által elvégzend? vizsgálatából az következik, hogy teljesül a 2006/112 irányelv 168. cikkében el?írt azon feltétel, miszerint az adóalanynak e min?ségében kell eljárnia e beszerzés id?pontjában.

**A költségekr?l**

60 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:

**A közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167., 168. és 184. cikkét, valamint a hozzáadottérték?adó (héa) semlegességének az elvét úgy kell értelmezi, hogy azokkal nem ellentétes az, hogy valamely közjogi szerv jogosult a tárgyi eszközként beszerzett ingatlan után megfizetett héa levonásának korrekciójára olyan helyzetben, mint amelyr?l az alapügyben szó van, amelyben ezen eszköz beszerzésekor egyrészt ez utóbbi jellegénél fogva mind adóköteles, mind adómentes tevékenységekhez felhasználható volt, azonban azt kezdetben adómentes tevékenységekhez használták fel, másrészt pedig e közjogi szerv kifejezetten nem nyilvánította ki azon szándékát, hogy az említett eszközt adóköteles tevékenységhez kívánja hozzárendelni, azonban azt sem zárta ki, hogy azt ilyen célra használja fel, amennyiben a ténybeli körülmények összességének a nemzeti bíróság által elvégzend? vizsgálatából az következik, hogy teljesül a 2006/112 irányelv 168. cikkében el?írt azon feltétel, miszerint az adóalanynak e min?ségében kell eljárnia e beszerzés id?pontjában.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.