

62019CJ0734

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2020. november 12. (*1)

„Elzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Az elzetiesen felszámított adó levonása – Az eredetileg tervezett tevékenységről való lemondás – Az elzetiesen felszámított héa levonásainak korrekciója – Ingatlanokkal kapcsolatos tevékenység”

A C-734/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunalul București (bukaresti törvényszék, Románia) a Bírósághoz 2019. október 4-én érkezett, 2019. szeptember 27-i határozatával terjesztett el

az ITH Comercial Timișoara SRL

és

az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: N. Wahl tanácselnök, F. Biltgen (előadó) és L. S. Rossi bírák,

előtanácsnok: H. Saugmandsgaard Øe,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

–

a román kormány képviseletében E. Gane és A. Rotăreanu, meghatalmazotti minőségben,

–

az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és A. Armenia, 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) 28., 167., 168., 184. és 185. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2

E kérelmet az ITH Comercial Timișoara SRL (a továbbiakban: ITH) és az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (nemzeti adóhatóság – bukaresti regionális költségvetési főigazgatóság, Románia), valamint az Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (nemzeti adóhatóság – bukaresti regionális költségvetési főigazgatóság – az 1. kerület költségvetési hivatala, Románia) között olyan ingatlanprojektekhez kapcsolódó költségek után elzetiesen felszámított hozzáadottértékadó (héa) tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették el, amelyek végül nem valósultak meg.

Jogi háttér

Az uniós jog

3

A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése elírja:

„»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

A héairányelv 28. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Azt az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna.”

5

A héairányelv 63. cikkének szövege a következő:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

6

A héairányelv 167. cikke kimondja:

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

7

A héairányelv 168. cikke értelmében:

„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 HÉÁ;t;

b)

a 18. cikk a) pontja és [a] 27. cikk értelmében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenység után fizetendő HÉÁ;t;

c)

a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő HÉÁ;t;

d)

a 21. és 22. cikkel összhangban Közösségen belüli beszerzésnek minősülő tevékenység után fizetendő HÉÁ;t;

e)

az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett HÉÁ;t.”

8

A héairányelv 184. cikke elírja:

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

9

A héairányelv 185. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

A román jog

Az adózás rendjéről szóló törvény

10

A Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (az adózás rendjéről szóló 571/2003. sz. törvény; a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) 1251. cikke (1) bekezdésének 28. pontja értelmében a beszedett adó „az adóalany által teljesített adóköteles termékértékesítéseket és/vagy szolgáltatásnyújtásokat, valamint azon ügyleteket terhelő adó, amelyek megfizetésére az adóalany a 150–151. cikk alapján köteles”.

11

Az adózás rendjéről szóló törvény 126. cikkének szövege a következő:

„(1) Az adó szempontjából Romániában adóköteles tevékenységeknek minősülnek azok a tevékenységek, amelyek egyidejűleg teljesítik a következő feltételeket:

a)

a 128–130. cikk értelmében vett adóköteles, ellenérték fejében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, vagy ezekkel egyenértékű ügyletek;

b)

a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a 132–133. cikk rendelkezései értelmében Romániát kell tekinteni;

c)

a termékértékesítést vagy a szolgáltatásnyújtást a 127. cikk (1) bekezdésében meghatározott adóalany ilyen minőségében teljesíti;

d)

a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás a 127. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági ügyletek valamelyikének eredménye.”

12

Az adózás rendjéről szóló törvény 128. cikkének (1) bekezdése szerint „termékértékesítés a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

13

Az adózás rendjéről szóló törvény 129. cikke kimondja:

„(1) „Szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem minősül az 128. cikkben meghatározottak szerinti termékértékesítésnek.

(2) Azt az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha a szóban forgó szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna.

(3) A szolgáltatásnyújtások közé tartoznak az alábbi ügyletek:

a)

termékek lízingszerződés keretében történő bérbeadása vagy rendelkezésre bocsátása.

[...]”

14

Az adózás rendjéről szóló törvény 145. cikkének (2) bekezdése elírja:

„Minden adóalany jogosult a beszerzéseket terhelő hűa levonására, ha ez utóbbiakat a következı tevékenységek céljára használják fel:

a)

adóköteles tevékenységek

[...]”

15

Az adózás rendjéről szóló törvény 148. cikkének (1) bekezdése a következıképpen rendelkezik:

„Amennyiben a saját részre történő termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó szabályok nem alkalmazhatók, az eredeti adólevonás korrekciójára van szükség a következı esetekben:

a)

az érvényesített adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt;

b)

amennyiben az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezık a bevallás benyújtását követően módosultak, ideértve a 138. cikkben foglalt eseteket;

c)

az adóalany elveszíti a nem értékesített ingó vagyontárgyak és fel nem használt szolgáltatások után fizetendő adó levonásához való jogot olyan események megvalósulása esetén, mint a jogszabálmódosítás, a tevékenység tárgyában bekövetkezı változás, a adólevonásra jogosító ügyletekhez, majd pedig az adólevonásra nem jogosító ügyletekhez kapcsolódó termékek és szolgáltatások felosztása, a vagyontárgyak tekintetében felmerülő leltárihiány.”

Az adózás rendjéről szóló törvény 150. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„A [héta] megfizetésére, amennyiben ezen adót a jelen cím rendelkezései alapján kell megfizetni, azon adóalany köteles, aki termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, azon esetek kivételével, amikor az adó megfizetésére a 160. cikk (2)–(6) bekezdésével összhangban a vevő vagy az igénybe vevő köteles.”

Az adózás rendjéről szóló törvény végrehajtási szabályai

A 2016. január 6-ii Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (az adózás rendjéről szóló 227/2015. sz. törvény végrehajtási szabályai) 30. pontja kimondja:

„Amennyiben a szerződést annak lejártá elött megszüntetik, nem levonható kiadásnak minősül azon használatba vett tárgyi eszközök vagy immateriális javak értéke, amelyeket a jóváhagyás vagy a megszüntető határozat alapján befejezetlenül hagytak, és amelyeket kivontak a leltárból annak érdekében, hogy a költségoldalon szerepeltessék azokat, valamint a koncesszióba, bérbe vagy kezelésbe adott, helyhez kötött beruházások maradványértéke, amennyiben azok értékesítés vagy leselejtezés útján nem kerülnek felhasználásra.”

A módosított, 2004. január 22-ii adózás rendjéről szóló törvény végrehajtási szabályainak az említett törvény 145. cikkének (2) bekezdését végrehajtó 45. pontja (6) bekezdése értelmében:

„A folyamatban lévő, a beruházási munkálatok teljesítésével való felhagyásra vonatkozó határozat alapján befejezetlenül hagyott befektetett eszközök esetében, amelyeket kivontak a leltárból annak érdekében, hogy a költségoldalon szerepeltessék azokat, az adóalany az adózás rendjéről szóló törvény 145. cikke (2) bekezdése alapján gyakorolt levonási joga – függetlenül attól, hogy e befektetett eszközöket változatlan formában vagy leselejtezésüket követően átruházták-e, vagy sem – fennmaradhat, ha – amint az az 1998. január 15-ii Ghent Coal Terminal ítéletből (C-37/95, EU:C:1998:1) következik – az adóalany az akaratától független körülmények folytán gazdasági tevékenysége keretében soha nem használja fel e termékeket/nem veszi igénybe e szolgáltatásokat. Amint az az 1996. február 29-ii INZO ítéletből (C-110/94, EU:C:1996:67) következik, a levonáshoz való jog más olyan helyzetekben is fennmaradhat, amelyekben a megszerzett terméket/igénybe vett szolgáltatást, amely után e jogot az adózás rendjéről szóló törvény 145. cikke (2) bekezdésének megfelelően gyakorolják, az adóalany akaratától független, objektív okokból nem az adóalany gazdasági tevékenységéhez használják fel. Valamely földterületnek a rajta álló épületekkel együtt történő megvásárlása esetén az adóalany levonhatja az e vásárlásra eső [héat], ideértve a lebontásra váró épületekre eső adót is, amennyiben objektív elemekkel bizonyítja arra irányuló szándékát, hogy azon földterületet, amelyen az épületek álltak, továbbra is adóköteles ügyletekkel összefüggésben, például más, adóköteles ügyletekre szánt épületek felépítése használja, amint az a 2012. november 29-ii Gran Via Moine-ti ítéletből (C-257/11, EU:C:2012:759) következik.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

2006-ban és 2007-ben az ITH ingatlanadásvételi szerződéseket, valamint harmadik felekkel

megállapodásokat kötött, és két beruházási projektet indított, amelyek több olyan épület felépítését foglalták magukban, amelyek tekintetében bizonyos engedélyekre volt szükség.

20

Közelebbre?l, az ITH 2006-ban egy földterületet és több régi épületet vásárolt meg egy felvonókat gyártó társaságtól. Az ITH részér?l ezen ingatlanvásárlásra egy olyan irodaépület és bevásárlóközpont építésére irányuló projekt megvalósítása érdekében került sor, amelyeket kés?bb bérbe kívánt adni (a továbbiakban: els? projekt). Az ITH megállapodott a felvonógyártóval, hogy olyan gyártási területet keres és alakít ki, amelyet legalább tíz évig bérbe ad a részére. Így az ITH 2007-ben egyrészt lépéseket tett e projekttel összefüggésben annak érdekében, hogy engedélyt szerezzen a meglév? épületek lebontására, valamint az irodaépület és a bevásárlóközpont megépítésére, másrészt elindította a „Dragomire?ti Vale” elnevezés? projektet (a továbbiakban: második projekt), amely a felvonógyártónak szánt azon gyártási terület kialakítására vonatkozott, amelynek bérbeadása tekintetében az ITH élt az adókötelessé tétel választásának jogával, miközben tanácsadói szerz?déseköt kötött az építési engedély megszerzéséhez, és már megkezd?dtek a terület kijelölésére irányuló munkálatok.

21

A tevékenységekhez kapcsolódó kiadásokat a könyvelésben a „folyamatban lév? beruházások” között szerepeltették, az ITH pedig élt az arra es? héa levonásához való jogával. Ezután, többek között a 2008-ban kialakult gazdasági válság következtében a két projektet el?ször felfüggesztették, majd, ezt követ?en, az azokkal összefügg? beruházásokat a 2015?ös pénzügyi évre vonatkozó kiadásként elszámolták és nyilvántartásba vették.

22

A 2009-ben és 2013-ban lefolytatott adóellen?rzés keretében, amelyek a 2006 márciusától 2012 júniusáig tartó id?szakra vonatkoztak, az adóhatóság megállapította, hogy az érintett id?szak vonatkozásában a héa helyesen került levonásra és beszedésre, és hogy a gazdasági és pénzügyi helyzet nem tette lehetővé az ITH által tervezett beruházási projekt folytatását.

23

Egy 2016-ban lefolytatott és a 2012 júliusa és 2016 júniusa közötti id?szakra vonatkozó adóellen?rzés keretében az adóhatóság megállapította, hogy az ITH nem helyesen vonta le és szedte be a két projektet terhel? héát, és e társaság terhére 239734 román lej (RON) (hozzávet?leg 49316 euró) összeg? héakülönbözetet állapított meg.

24

Az adóhatóság lényegében úgy ítélte meg, hogy el kell utasítani a héalevonáshoz való jogot, mivel az ITH már az els? projekt megkezdésekor tudomással bírt olyan körülményekr?l, amelyek megakadályozhatták annak megvalósítását, mivel már jóváhagytak egy helyi településfejlesztési tervet, és az ITH vállalta az ezen településfejlesztési tervnek a projektjével való megsértéséb?l ered? kockázatokat.

25

A második projektet illet?en az adóhatóság azt az álláspontot képviselte, hogy a szolgáltatásokat az ITH a felvonógyártó javára vette igénybe, átmin?sítve ezzel az ügyletet oly módon, hogy a bizományosi mechanizmus alkalmazható legyen. Ily módon az ITH-nak valamennyi költség tovább kellett volna számláznia a felvonógyártó részére, és be kellett volna szednie az e költségek

után fizetend? héát.

26

Mivel a vizsgálati jelentés alapján kibocsátott adómegállapító határozattal szembeni közigazgatási panaszt elutasították, az ITH a Tribunalul Bucure?tihez (bukaresti törvényszék, Románia) fordult arra hivatkozva, hogy az adóhatározat ellentétes a héairányelvvel.

27

Az alapeljárás alperesei a maguk részér?l azt állítják, hogy az ITH?nak tudomása volt azokról a körülményekr?l, amelyek a projektek megvalósulásának elmaradásához vezethettek, és vállalta is az ezekb?l ered? kockázatokat, közelebb?l pedig, a második projektet illet?en a héát azon szerz?d? félt?l kellett volna beszedni, akinek a javára a beszerzéseket teljesítették.

28

E körülmények között a Tribunalul Bucure?ti (bukaresti törvényszék) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1)

a)

Ellentétes?e a [2006/112 irányelv] rendelkezéseivel, különösen 167. cikkével és 168. cikkével, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével, a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvével és az adósemlegesség elvével az, ha az adóalanynak az a joga, hogy levonja az általa valamely adóztatandó ügylet teljesítéséhez történ? felhasználás szándékával végzett beruházás egyes költségeit terhel? héát, megsz?nik abban az esetben, ha kés?bb lemond az el?írányzott beruházásról?

b)

Ugyanezen el?írások és elvek lehet?vé teszik?e vagy azokkal ellentétes az, ha a [beruházásról való lemondás] esetén a levonáshoz való jog olyan körülmények között is vita tárgyát alkotja, amelyek eltérnek azon körülményekt?l, mintha az adóalany visszaélést vagy adókikerülést követett volna el?

c)

Ellentétes?e ugyanezekkel az el?írásokkal és elvekkel az olyan értelmezés, amely szerint azok a körülmények, amelyek között a levonáshoz való jog a [beruházásról való lemondás] esetén vita tárgyát alkothatja, a következ?ket foglalják magukban:

—

azon utólagos kockázat megvalósulása, hogy a beruházás elmaradhat, amelyet az adóalany a beruházási költségek felmerülésének id?pontjában ismert, mint például azt a tényt, hogy valamely hatóság nem hagyta jóvá a szóban forgó beruházás megvalósításához szükséges városfejlesztési tervet;

—

a gazdasági körülmények id?közben bekövetkez? olyan változását, amelynek következtében az

el?írányzott beruházás már nem rendelkezik a megkezdése napján fennálló jövedelmez?séggel?

d)

Úgy kell?e értelmezni a [2006/112 irányelvet] és az általános uniós jogelveket, hogy a [beruházásról való lemondás] esetén:

–

a levonási jog vitatását igazoló visszaélést vagy adókikerülést vélelmezni kell, vagy azt az adóhatóságnak kell bizonyítani;

–

a visszaélés vagy adókikerülés bizonyítása megdönthet? vélelemmel történhet, vagy ahhoz objektív bizonyítási eszközök szükségesek?

e)

A [2006/112 irányelv] és az általános uniós jogelvek lehet?vé teszik?e vagy kizárják?e azt, ha a [beruházásról való lemondás] esetén vizsgálni kell, hogy a levonási jog vitatásának tényét igazoló visszaélést vagy adókikerülést vesznek figyelembe, amikor is az adóalany semmilyen célra, következésképpen tisztán magáncélokra sem tudja felhasználni azokat a termékeket és szolgáltatásokat, amelyek után a héát levonta?

f)

Úgy kell?e értelmezni [2006/112 irányelvet] és az általános uniós jogelveket, hogy a [beruházásról való lemondás] esetén a beruházási költségeknek az adóalanynál történ? felmerülését követ?en bekövetkez? körülmények – például i. gazdasági válság bekövetkezése vagy ii. azon utólagos kockázat megvalósulása, hogy a beruházás elmaradhat, amelyet az adóalany a beruházási költségek felmerülésének id?pontjában ismert, (mint például azt a tényt, hogy valamely hatóság nem hagyta jóvá a szóban forgó beruházás megvalósításához szükséges), illetve iii. a beruházás jövedelmez?ségére vonatkozó becslések módosulása – az adóalany akaratán kívül álló olyan körülményeknek min?sülnek, amelyek figyelembe vehet?k az adóalany jóhiszem?ségének megállapításánál?

g)

Úgy kell?e értelmezni [2006/112 irányelv] rendelkezéseit, különösen a 184. és 185. cikket, a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét, a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét és az adósemlegesség elvét, hogy a beruházásról való lemondás héakorrekciót tesz szükségessé?

Másképpen megfogalmazva, a beruházásról való lemondás esetén az adóalany által valamely adóztatandó ügylet teljesítéséhez történ? felhasználás szándékával végzett beruházás egyes költségeit terhel? héa levonásához való jog a héakorrekció mechanizmusa révén válhat?e vita tárgyává?

h)

Ellentétes?e a [2006/112 irányelvv] az olyan nemzeti szabályozás, amely [...] el?írja, hogy az elmaradt beruházásokat terhel? héa levonásához való jog kizárólag a Bíróság két ítéletére sz?kszavúan történ? utalással hivatkozott két esetben ?rizhet? meg: i. az Európai Unió Bíróságának a Belgische Staat kontra Ghent Coal Terminal NV ítéletben (C?37/95 ügy) tett

megállapítása szerint akkor, ha az adóalany a gazdasági tevékenységéhez az akaratától független körülmények miatt nem használja fel soha a szóban forgó termékeket/szolgáltatásokat, valamint ii. az Európai Unió Bíróságának az Intercommunale voor zeewaterontzitting (INZO) kontra belga állam ítéletében (C-110/94 ügy) tett megállapítása szerint olyan más esetekben, amelyekben az adóalany az akaratától független [objektív] indokokból nem használta fel a gazdasági tevékenységéhez azokat a beszerzett termékeket/igénybe vett szolgáltatásokat, amelyekkel kapcsolatban a levonáshoz való jogot gyakorolta?

i)

A [2006/112 irányelvvel], a jogbiztonság és a bizalomvédelem [elvével] ellentétes[?] az, ha az adóhatóságok visszavonják a korábbi adóellenőrzési jelentésekben vagy közigazgatási jogorvoslatok tárgyában hozott korábbi határozatokban szereplő olyan megállapításokat:

—

amelyek szerint a magánszemély valamely adóztatandó ügylet teljesítéséhez történő felhasználás szándékával szerzett be termékeket és vett igénybe szolgáltatásokat;

—

amelyek szerint valamely beruházási projekt felfüggesztését vagy az arról való lemondást az adóalany akaratán kívül álló, meghatározott körülmény okozta?

2)

a)

A [2006/112 irányelvvel], és különösen a[nnak] 28. cikk[ével] ellentétes[?] az, ha a bizományos jogintézményének mechanizmusa [képviselő nélkül] megbízási szerződésen kívül is alkalmazásra kerül?

b)

Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelv] előírásait, különösen a 28. cikkét, hogy a bizományos jogintézménye alkalmazható akkor, ha az adóalany, amely valamely épületet azzal a céllal kivitelez egy másik jogi személy igényeinek és a tevékenységével kapcsolatos követelményeinek megfelelően, hogy megfizesse az épület tulajdonjogát, és azt a kivitelezés befejezésekor csak bérbe adja a másik jogi személynek?

c)

Úgy kell-e értelmezni ugyanezeket az előírásokat, hogy a korábban leírt helyzetben a kivitelezőnek azzal a jogi személlyel szemben kell kiszámláznia az épület kivitelezésére vonatkozó beruházási költségeket, amelynek majd bérbe adja az épületet, a héát pedig ez utóbbi jogi személytől kell beszélnie?

d)

Úgy kell-e értelmezni ugyanezeket az előírásokat, hogy a korábban leírt helyzetben a kivitelező[nek] akkor kell kiszámláznia a beruházási költségeket és beszednie vonatkozó héát, ha a kivitelezési munkákkal amiatt hagy fel véglegesen, hogy drasztikusan visszaesik annak a személynek a gazdasági tevékenysége, amelynek az épületet bérbe kellett volna adnia, és a visszaesést ez utóbbi személy küszöbön álló fizetéseképtelensége idézi elő?

e)

Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelvet] és az általános uniós jogelveket, hogy az adóhatóságok az adóalany által megkötött szerződések feltételeire tekintet nélkül akkor is átminősíthetik az általa teljesített ügyleteket, ha a szóban forgó szerződések nem színeli szerződések?

f)

A [2006/112 irányelvvel], különösen pedig a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével ellentétes-e az, ha az adóhatóságok visszavonják az adóalany korábbi adóellenőrzési jelentésekben vagy közigazgatási jogorvoslatok tárgyában hozott korábbi határozatokban megállapított héalevonáshoz való jogát?

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdés a)–i) pontjáról

29

Első kérdésének a) i) pontjával a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 167., 168., 184. és 185. cikkét, hogy azon termékek – a jelen ügyben ingatlanok – és szolgáltatások után előzetesen felszámított héa tekintetében, amelyeket annak érdekében szereztek be, illetve vettek igénybe, hogy azokat adóköteles tevékenységekhez használják fel, fennmarad a levonáshoz való jog, amennyiben lemondanak az eredetileg tervezett beruházási projektekről, vagy ilyen esetben korrigálni kell ezen héát.

30

Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a levonási jog érvényesítéséhez egyrészt szükséges, hogy az érintett személy a héairányelv értelmében „adóalany” minősüljön, másrészt hogy az érintett termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel (2018. február 28. *Ilmo Floresmira – Investimentos Imobiliários* ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Meg kell állapítani, hogy az alapügyben az ITH jogalanyisága nem tűnik vitatottnak.

31

Ezenkívül a héairányelv 167. cikke értelmében az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik. Következésképpen kizárólag az alapján dönthető el, hogy fennáll-e adólevonási jog, hogy ezen időpontban a személy milyen minőségben jár el (lásd ebben az értelemben: 2018. február 28. *Ilmo Floresmira – Investimentos Imobiliários* ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32

A Bíróság ítélezési gyakorlatának megfelelően, ha az adóhatóság a vállalkozás által nyújtott információk alapján elismerte ez utóbbi adóalanyiságát, e jogállást későbbi fűszabály szerint – a csalás vagy visszaélés esetét kivéve – nem lehet visszaható hatállyal azért visszavonni, mert bizonyos események bekövetkeztek vagy elmaradtak (2018. február 28. *IlmoFloresmira* – *Investimentos Imobiliários* ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

33

Így a héarendszer, ebből következően pedig a levonási mechanizmus alkalmazását az határozza meg, hogy a terméket vagy a szolgáltatást az adóalany e minőségében eljárva szerezte-e be, 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 időszakok folyamán elvégzendő esetleges módosítások terjedelmét határozza meg, azonban nem érinti az adólevonási jog keletkezését (2018. február 28. *IlmoFloresmira* – *Investimentos Imobiliários* ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

34

E tekintetben a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy az adólevonási jog fűszabály szerint továbbra is fennmarad, még ha az adóalany a levonás alapját képező említett termékeket és szolgáltatásokat később akaratán kívül álló okokból nem is használta fel adóköteles tevékenységei keretében (2018. február 28. *IlmoFloresmira* – *Investimentos Imobiliários* ítélet, C-672/16, EU:C:2018:134, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

35

Ami az adóalany akaratán kívül álló okokat illeti, a Bíróság ítélezési gyakorlatából kitűnik, hogy nem az adóhatóság feladata azon indokok megalapozottságának az értékelése, amelyek valamely adóalanyt arra késztetnek, hogy feladja az eredetileg tervezett gazdasági tevékenységét, mivel a héa 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 héakötelesek (lásd különösen: 1985. február 14. *Rompelman* ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 19. pont; 2018. október 17. *Ryanair* ítélet, C-249/17, EU:C:2018:834, 23. pont).

36

Az a feltételezés, amely szerint az adóalany akaratán kívül álló okok fennállása nem bizonyítható olyan helyzetben, amelyben ezen adóalany tudta, hogy a szóban forgó beruházás megvalósításához szükséges településrendezési terv hatóság általi jóváhagyásából vagy a gazdasági körülmények változása miatt a beruházási projekt jövedelmezőségének csökkenéséből fakadóan fennáll a kockázata annak, hogy a tervezett tevékenység nem valósulhat meg, nem fogadható el, mivel a Bíróság ítélezési gyakorlatából kitűnik, hogy a héairányelv ilyen értelmezése ellentétes lenne a vállalkozások adóterhének tekintetében fennálló héasemlegesség elvével. Ugyanis ez a hasonló 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 befogni. Hasonlóképpen, önkényes eltérések keletkeznének e két utóbbi vállalkozás között, ha a levonások végleges elfogadása azon kérdéstől függne, hogy az ilyen beruházások adóköteles ügyletekhez vezetnek-e, vagy sem (lásd különösen: 1996.

február 29?iINZO ítélet, C?110/94, EU:C:1996:67, 22. pont; 2018. február 28?ilmofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C?672/16, EU:C:2018:134, 43. pont; 2018. október 17?iRyanair ítélet, C?249/17, EU:C:2018:834, 25. pont).

37

Ily módon elegend?, hogy az adóalany szándéka ténylegesen a szóban forgó termékek és/vagy szolgáltatások azon gazdasági tevékenységek megvalósításához való felhasználására irányuljon, amelyek tekintetében a levonási jogát gyakorolja (lásd különösen: 1985. február 14?iRompelman ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 24. pont; 1996. február 29?iINZO ítélet, C?110/94, EU:C:1996:67, 17. pont; 2000. június 8?iBreitsohl ítélet, C?400/98, EU:C:2000:304, 39. pont; 2018. október 17?iRyanair ítélet, C?249/17, EU:C:2018:834, 18. pont).

38

Kétségtelen, hogy az adóhatóság kérheti az adóalanytól annak bizonyítását, hogy szándékát objektív körülmények támasztják alá, csalás vagy visszaélés esetén pedig, amelyben például az érintett személy úgy tett, mintha valamely gazdasági tevékenységet kívánna folytatni, de valójában a magánvagyonra körében kívánt olyan termékeket szerezni, amelyek tekintetében adólevonásra volt lehetőség, az adóhatóság visszamen?leg követelheti ezen összegeket azon az alapon, hogy az adólevonásra valótlán tartalmú adóbevallás alapján került sor (lásd különösen: 1985. február 14?iRompelman ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 24. pont; 1996. február 29?iINZO ítélet, C?110/94, EU:C:1996:67, 23. és 24. pont; 2000. június 8?iBreitsohl ítélet, C?400/98, EU:C:2000:304, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39

Ugyanakkor, jóllehet az adócsalás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a héairányelv által elismert és támogatott célnak min?sül (lásd különösen: 2018. február 28?ilmofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C?672/16, EU:C:2018:134, 51. pont), ez a lehetőség nem vezetheti az adóhatóság arra, hogy a beruházástól való elállás esetén olyan bizonyítási módokat állapítson meg, mint a joggal való visszaélés vagy csalás fennállásának vélelme, amely gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézvé tenné a héalevonási jog adóalanyok általi gyakorlását, amely jog a közös héarendszer egyik alapelvét képezi.

40

A jelen ügyben egyrészt meg kell állapítani, hogy az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemb?l nem t?nik ki, hogy az ITH részér?l csalárd magatartás vagy csalás kockázata állna fenn, fenntartva, hogy e kérdés vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, amely kizárólagos hatáskörrel rendelkezik az alapügy tényállásának értékelésére. Másrészt az sem t?nik továbbá vitatottnak, hogy az ITH eredeti szándékát, amely az alapügyben szóban forgó termékeknek és szolgáltatásoknak az adóköteles ügyleteihez való felhasználására irányult, objektív körülmények er?sítik meg.

41

Azon kérdést illet?en, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben az el?zetesen felszámított héa tekintetében korrekciót kell?e végezni, emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 184–187. cikkében szabályozott korrekciós mechanizmus szerves részét képezi az ezen irányelvben foglalt héalevonási rendszernek. E mechanizmus célja, hogy a héa semlegességének biztosítása érdekében el?segítse a levonások pontosságát, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi id?szakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt

adóköteles tevékenységhez használják. Annak célja így továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az elzeteresen megfizetett hea levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között (2020. július 9?iFinanzamt Bad Neuenahr?Ahrweiler ítélet, C?374/19, EU:C:2020:546, 20. pont).

42

A közös héarendszerben ugyanis kizárólag az adóalanyok által az adóköteles ügyleteikhez használt termékek vagy igénybe vett szolgáltatások vonatkozásában elzeteresen felszámított adó vonható le. Az elzeteresen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással. Ha az adóalany által beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a hea hatálya alá nem tartozó tevékenységhez használják, nem kerül sor sem az adó áthárítására, sem az elzeteresen felszámított adó levonására (2020. július 9?iFinanzamt Bad Neuenahr?Ahrweiler ítélet, C?374/19, EU:C:2020:546, 21. pont).

43

A Bíróság ezen túlmenen pontosította, hogy amennyiben az adóalany az adóköteles tevékenységei keretében akaratán kívül álló okokból nem használja fel az említett, levonás alapját képez? termékeket és szolgáltatásokat, nem elegend? az említett irányelv 185. cikke értelmében vett „módosulások” fennállásának megállapításához, hogy valamely ingatlan az arra vonatkozó bérleti szerz?dés felmondását követ?en a tulajdonosának akaratán kívül álló okok miatt áll üresen, még akkor sem, ha bizonyították, hogy ez utóbbinak 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 (lásd ebben az értelemben: 2018. február 28?ilmofloresmira – Investimentos Imobiliários ítélet, C?672/16, EU:C:2018:134, 47. pont).

44

A jelen ítélet 41. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett szoros és közvetlen kapcsolat, amelynek az elzeteresen felszámított adó levonásához való jog és a tervezett adóköteles tevékenységek megvalósítása között fenn kell állnia, csak akkor sz?nik meg, ha az adóalanynak már nem áll szándékában a szóban forgó termékek és szolgáltatások adóköteles értékesítési ügyletekhez való felhasználása, vagy azokat adómentes ügyletekhez használta fel.

45

Ebb?l következ?en, j?llehet – amint az az elzeteres döntéshozatal iránti kérelemb?l kit?nik – az adóalanynak továbbra is szándékában áll a beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások adóköteles ügyletek megvalósításához való felhasználása, aminek a vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, nem lehet úgy tekinteni, hogy a héalevonás összegének a héairányelv 185. cikke értelmében vett meghatározásakor figyelembe vett tényez?k utólagos módosulása következett be. Az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzet tehát az elzeteresen felszámított hea korrekciója tekintetében nem tarthat ezen irányelv 184. és 185. cikkének hatálya alá.

46

A fenti megfontolások összességére tekintettel az els? kérdés a)–i) pontjára azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 167., 168., 184. és 185. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azon termékek – a jelen ügyben ingatlanok – és szolgáltatások után elzeteresen felszámított hea 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 okokból lemondanak az eredetileg tervezett beruházási projektekről, és hogy nem kell korrigálni e héát, ha az adóalany továbbra is szándékában áll az említett termékek valamely adóköteles tevékenységhez való felhasználása.

A második kérdés a)–f) pontjáról

47

Második kérdésének a)–f) pontjával a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelvet, és különösen annak 28. cikkét, hogy képviselő nélküli megbízási szerződés hiányában a bizományosi mechanizmus alkalmazandó abban az esetben, ha valamely adóalany egy épület felépítését valamely olyan másik személy igényeinek és szükségleteinek megfelelően valósítja meg, aki feltételezhetően bérbe veszi az említett épületet.

48

E kérdés megválaszolása érdekében először is emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevétele a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye (2018. november 22-iiMEO – Serviços de Comunicações e Multimédia ítélet, C-295/17, EU:C:2018:942, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49

Továbbá a héairányelv 28. cikke, amelynek értelmében azon adóalany esetében, amely a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, vélelmezni kell, hogy az adott szolgáltatásokat maga vette igénybe és nyújtotta, felállítja az egymást követően nyújtott két azonos szolgáltatás jogi fikcióját. E vélelem alapján a gazdasági szereplőt, amely a szolgáltatásnyújtásban közvetít, és egyúttal bizományosnak minősül, úgy kell tekinteni, mint aki – azt megelőzően, hogy később személyesen nyújtja a szóban forgó szolgáltatásokat az ügyfélnek – előzetesen megkapta a szóban forgó szolgáltatásokat a megbízónak minősülő vállalkozástól, amelynek érdekében tevékenykedik (2017. május 4-iiBizottság kontra Luxemburg ítélet, C-274/15, EU:C:2017:333, 85. és 86. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50

Végül a Bíróság azt is kimondta, hogy ugyanezen gondolatmenetet kell követni a héairányelv 14. cikke (2) bekezdése c) pontjának megfelelően a termékek bizományi szerződés alapján történő megszerzésére is, amely rendelkezés szintén ezen irányelv „Adóköteles ügyletek” címet viselő IV. címe alá tartozik. E rendelkezés tehát létrehozza azt a jogi fikciót, hogy egymást követően két azonos termékértékesítést teljesítenek, amelyek a héa hatálya alá tartoznak (2017. május 4-iiBizottság kontra Luxemburg ítélet, C-274/15, EU:C:2017:333, 88. pont).

51

Ebből következzen két feltételnek kell teljesülnie ahhoz, hogy e rendelkezések alkalmazhatók legyenek, nevezetesen, egyrészt, hogy olyan megbízásnak kell fennállnia, amelynek végrehajtása során a bizományos a megbízó javára termékértékesítésben és/vagy szolgáltatásnyújtásban vesz részt, valamint másrészt, hogy a bizományos által beszerzett termékeknek és/vagy igénybe vett szolgáltatásoknak, valamint a megbízó részére értékesített termékeknek és/vagy nyújtott szolgáltatásoknak azonosnak kell lenniük.

52

Ami az első feltételt illeti, amelyet a kérdést elterjesztő bíróság külön is említ, meg kell állapítani, hogy a héairányelv kétségtelenül nem írja elő, hogy a szóban forgó megbízást milyen formában, írásban vagy szóban kell rögzíteni. Ugyanakkor, mivel ezen irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja kifejezetten használja a „szerződés” kifejezést, és mivel az említett irányelv 28. cikke kimondja, hogy az adóalanyok „harmadik személyek megbízásából” kell eljárnia, meg kell állapítani, hogy a bizományos és a megbízó között az érintett megbízás megadására irányuló megállapodásnak kell fennállnia.

53

Márpedig a Bírósághoz benyújtott iratokból nem tűnik ki, hogy az alapügyben lett volna ilyen megállapodás. Ugyanakkor végső soron az előtte folyamatban lévő eljárás tényállásának értékelésére kizárólagos hatáskörrel rendelkező, kérdést elterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy valóban ez a helyzet áll-e fenn.

54

Ami a második, a szóban forgó ügyletek azonosságára vonatkozó feltételt illeti, elegendő annak megállapítása, hogy mind a héairányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja, mind a 28. cikke előírja, hogy a bizományos által kapott termékeket és/vagy a részére nyújtott szolgáltatásokat át kell adni a megbízónak. Ez nemcsak azt jelenti, hogy – amint az a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik – a szóban forgó ügyletek között azonosság áll fenn, hanem azt is, hogy adott esetben az ahhoz kapcsolódó tulajdonjogátruházásra is sor kerül.

55

Márpedig az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben, amelyet az jellemez, hogy egy adóalany a saját nevében és saját, nem pedig valamely harmadik személy javára szerez be termékeket és vesz igénybe szolgáltatásokat annak érdekében, hogy egy adott ügyfél egyedi igényeihez igazodó szolgáltatásokat nyújthasson, a jelen ítélet 48. pontjában meghatározott második feltétel nyilvánvalóan nem teljesül, mivel az állítólagos bizományos és az állítólagos megbízó között nem került sor a tulajdonjog átruházására.

56

A fenti megfontolások összességére tekintettel, a második kérdés a)–f) pontjára azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet, és különösen annak 28. cikkét úgy kell értelmezni, hogy képviselet nélküli megbízási szerződés hiányában a bizományos mechanizmus nem alkalmazandó abban az esetben, ha valamely adóalany egy épület felépítését valamely olyan másik személy igényeinek és szükségleteinek megfelelően valósítja meg, aki feltételezhetően bérbe veszi az említett épületet.

A költségekről

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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

1)

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167., 168., 184. és 185. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azon termékek – a jelen ügyben ingatlanok – és szolgáltatások után előzetesen felszámított hozzáadottértékadó (héta) 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 okokból lemondanak az eredetileg tervezett beruházási projektekről, és hogy nem kell korrigálni e héát, ha az adóalany továbbra is szándékában áll az említett termékek valamely adóköteles tevékenységhez való felhasználása.

2)

A 2006/112/EK irányelvet és különösen annak 28. cikkét úgy kell értelmezni, hogy képviselet nélküli megbízási szerződés hiányában a bizományosi mechanizmus nem alkalmazandó abban az esetben, ha valamely adóalany egy épület felépítését valamely olyan másik személy igényeinek és szükségleteinek megfelelően valósítja meg, aki feltételezhetően bérbe veszi az említett épületet.

Aláírások

(*1) Az eljárás nyelve: román.