

62020CJ0182

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2021. június 3. (*1)

„Elzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – Levonási jog – Az adólevonások korrekciója – Fizetési képtelenségi eljárás – Az ezen eljárás megindítását megelőző adóköteles ügyletekhez kapcsolódó héa levonásának automatikus megtagadását előíró nemzeti szabályozás”

A C-182/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel Suceava (szécsvásári ítéltábla, Románia) a Bírósághoz 2020. április 23-án érkezett, 2020. március 30-i határozatával terjesztett elő

a BE,

DT

és

az Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,

az Accer Ipurl Suceava, a BE felszámolója,

az EP

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: N. Wahl tanácselnök, A. Prechal, a harmadik tanács elnöke (előadó) és F. Biltgen bíró,

előtanácsnok: E. Tanchev,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

—

a román kormány képviselőiben E. Gane, R. I. Hațieganu és A. Wellman, meghatalmazotti minőségben,

—

az Európai Bizottság képviselőjében A. Armenia és P. Carlin, meghatalmazotti minőségben, tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 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) és különösen ezen irányelv 184–186. cikkének az értelmezésére irányul.

2

E kérelmet a BE, fizetéseképtelenségi eljárás alatt álló vállalkozás és DT, e vállalkozás tagja és ügyvezetője, valamint az Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (Szucsáva megyei közpénzügyi hatóság, Románia) és a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (jászvásári tartományi pénzügyi főigazgatóság, Románia) (a továbbiakban együttesen: adóhatóságok) és az Accer Ipurl Suceava, a BE felszámolójaként eljárva és az EP között, az adóhatóságok BE fizetéseképtelenné nyilvánítását követően elfogadott, a BE által a fizetéseképtelenné nyilvánítását megelőzően elvégzett, a hozzáadottértékadó (héa) bizonyos levonásainak korrekciójára irányuló határozata tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3

A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint a héaköteles ügyletek hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés.

4

Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerint:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari 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.”

5

Az említett irányelv 167. cikke előírja, hogy az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik,

amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

6

Ugyanezen irányelv 168. cikke így rendelkezik:

„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;

b)

a 18. cikk a) pontja és 27. cikk értelmében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenység után fizetendő HÉA;

c)

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

d)

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

e)

az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett HÉA.”

7

A héairányelv 184. cikke elírja:

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

8

Ezen irányelv 185. cikke szerint:

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

9

Az említett irányelv 186. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

A román jog

10

A Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény; a továbbiakban: adótörvénykönyv) 11. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Valamely adó vagy illeték összegének a jelen törvénykönyv szerinti meghatározása során az adóhatóságok figyelmen kívül hagyhatnak egy gazdasági céllal nem rendelkező ügyletet, vagy átminősíthetik az ügyletet oly módon, hogy az tükrözze annak gazdasági tartalmát.

[...]”

11

Az adótörvénykönyvnek „A levonható adónak a tárgyi eszközöktől eltérő szolgáltatások vagy eszközök beszerzése esetében történő korrekciója” című 148. cikke kimondja:

„(1) Amennyiben a saját részre történő termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó szabályok nem alkalmazhatók, az eredeti levonást a következő esetekben kell korrigálni:

a)

az adólevonást több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt;

b)

a levonható összeg meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak, [...]

c)

az adóalany elveszíti a nem értékesített ingóságok és a fel nem használt szolgáltatások utáni adó levonásához való jogát olyan események esetében, mint például jogszabály vagy a tevékenységi kör módosításai, a termékek vagy szolgáltatások adólevonásra jogosító ügyletekhez, majd olyan ügyletek teljesítéséhez való felhasználása, amelyek tekintetében nem áll fenn adólevonási jog, illetve hiányzónak nyilvánított termékek esetében.

[...]”

12

Az adótörvénykönyvnek „A levonható adó korrekciója a tárgyi eszközök tekintetében” című 149. cikke értelmében:

„[...]”

(2) Amennyiben a saját részre történő termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó szabályok nem alkalmazhatók, a (4) bekezdés a)–d) pontjában említett esetekben [...] korrigálni kell a tárgyi eszközökre vonatkozó levonható adót [...]

[...]

(4) Az (1) bekezdés d) pontja szerinti levonható adó korrekcióját a következő esetekben kell elvégezni:

a)

ha a tárgyi eszközt az adóalany használja fel:

1.

egészben vagy részben, a gazdasági tevékenységtől eltérő célokra, azon termékek kivételével, amelyek beszerzése az adólevonási jog 50%-ra való korlátozásához kötött [...];

2.

az adó levonására nem jogosító jogügyletekhez;

3.

az eredeti levonástól eltérő mértékű adólevonásra jogosító jogügyletekhez;

b)

ha a levont adó kiszámítása során felhasznált elemeket módosítják;

c)

ha a tárgyi eszköz, amelyre vonatkozóan az adólevonási jog teljes egészében vagy részben korlátozott, bármely olyan ügylet tárgyát képezi, amelynek tekintetében az adó levonható. Termékértékesítés esetén a levonandó adó kiegészítő összege a szóban forgó termék értékesítése után beszedett adó összegére korlátozódik;

d)

ha a tárgyi eszköz megszűnik [...]

[...]"

13

A Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (a fizetéseképtelenségi eljárásról szóló 85/2006. sz. törvény) (a továbbiakban: fizetéseképtelenségről szóló törvény) 3. cikke a következőképpen rendelkezik:

„[...]

23. fizetéseképtelenségi eljárás alatt a kollektív és egységes fizetéseképtelenségi eljárást kell érteni, amelyet az adósnak az eszközei felszámolása céljából a kötelezettségei fedezésére kell alkalmazni, majd az adóست törölni kell abból a nyilvántartásból, amelybe bejegyezték;

[...]"

14

A fizetéseképtelenségről szóló törvény 47. cikke így szól:

„[...]

(7) A fizetéseképtelenségi eljárás megindításától kezdve az adós csak a felszámolási műveletek elvégzéséhez szükséges tevékenységeket végezheti."

15

A fizetéseképtelenségről szóló törvény 116. cikke kimondja:

„(1) Az adós vagyonának részét képező vagyon felszámolását a felszámoló a felszámoló bíró felügyelete mellett végzi. Az adós eszközei értékének maximalizálása érdekében a felszámoló minden forgalombahozatali lépést megtesz a megfelelő formában, és a hirdetéssel kapcsolatos költségeket az adós eszközeiből vonják le.

(2) A felszámolás közvetlenül a leltárnak a felszámoló általi befejezését és az értékelési jelentés bemutatását követően kezdődik. Az áruk együttesen, működőképes egységként vagy önállóan is értékesíthetők. A hitelezők közgyűlése – a felszámoló javaslata alapján – hagyja jóvá a vagyon eladásának módszerét, azaz a nyilvános árverési értékesítést, közvetlen tárgyalás tartását vagy mindkettő kombinációját. A felszámoló az általa választott értékesítési módoknak megfelelő értékesítési szabályzatot is benyújtja a hitelezők közgyűlésének.

[...]"

16

A fizetéseképtelenségről szóló törvény 123. cikke elírja:

„Fizetéseképtelenség esetén a követeléseket a következő sorrendben kell kifizetni:

1.

a jelen törvény által létrehozott eljárással kapcsolatos adók, illetékbélyegek és egyéb kiadások, [...]

[...]"

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

17

A BE, amelynek DT tagja és ügyvezetője, a héairányelv értelmében gazdasági tevékenységet folytató társaság. 2015. február 10-ii ítéletével a Tribunalul Suceava (Szucsáva megyei törvényszék, Románia) a BE-vel szemben fizetéseképtelenségi eljárás megindítását rendelte el.

A fizetéseképtelenné nyilvánítását követően a BE-t adóellenőrzés alá vonták, amely a 2015. november 26-i adómegállapító határozat meghozatalával zárult. E határozat többek között arra kötelezi a BE-t, hogy fizessen meg 646259 román lej (RON) (hosszávetőleg 132000 euró) összeget az általa 2013. május 20. és 2014. február 13. közötti időszakban elvégzett hálál levonásának korrekciója címén, amely időszakban gazdasági tevékenységet folytatott, és hálálalanyként volt nyilvántartásba véve. Ezen összeg az árukra és a fogyóeszközökre vonatkozó levonások címén 535409 RON-ból (hosszávetőleg 109000 euró), a tárgyi eszközökre vonatkozó levonások címén 55134 RON-ból (hosszávetőleg 11400 euró), és az ingatlan bérleti szerződéséhez kapcsolódó levonások címén 55716 RON-ból (hosszávetőleg 116800 euró) állt.

A 2018. január 22-i határozattal elutasították a BE és DT által az említett adómegállapító határozattal szemben benyújtott panaszt, mivel az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a BE a fizetéseképtelenségi eljárás megindításakor már nem folytatott gazdasági tevékenységet. E hatóságok e tekintetben megállapították, hogy az ilyen fizetéseképtelenné nyilvánítás a tartozások kiegyenlítése érdekében a vagyontárgyak felszámolására és értékesítésére irányuló eljárást foglal magában, mivel az ezen eljárás keretében végrehajtott ügyletek önmagukban nem irányulnak gazdasági célra. Szintén az említett hatóságok szerint nem releváns az a tény, hogy a termékek fizetéseképtelenségi eljárás keretében történő értékesítése hálálaköteles volt.

A Tribunalul Suceava (Szucsáva megyei törvényszék) helyt adott az alapeljárás felperesei által a 2015. november 26-i adómegállapító határozattal és a panaszra vonatkozó 2018. január 22-i határozattal szemben indított keresetnek. A kérdést előterjesztő bíróság 2019. június 18-i ítéletében helyt adott az adóhatóságok által e bíróság ítéletével szemben benyújtott fellebbezésnek, így a BE továbbra is köteles volt az ezen adómegállapító határozatban megállapított 646259 RON (hosszávetőleg 132000 euró) összeg megfizetésére. A kérdést előterjesztő bíróság ebben az összefüggésben megerősítette a belső jognak az adóhatóságok által elfogadott értelmezését, amely szerint a fizetéseképtelenségi eljárás megindítását önmagában a levonási jog megszüntetése okának kell tekinteni, mivel az ezen eljárás alatt teljesített ügyleteknek nincs gazdasági céljuk.

Az alapeljárás felperesei a hálálairányelv megsértésére hivatkozva felülvizsgálati kérelemmel fordultak az említett bírósághoz.

E tekintetben az alapeljárás felperesei többek között azt állítják, hogy e vállalkozás mind a BE fizetéseképtelenné nyilvánítását megelőzően, mind pedig a fizetéseképtelenségi eljárás alatt érvényesen volt hálálalanyként nyilvántartásba véve, így a fizetéseképtelenségi eljáráshoz kapcsolódó tevékenységek, vagyis az áruk és az ingatlanok értékesítése, valamint az ingatlanok bérbeadása a hálál hatálya alá tartozott, amelyet továbbra is beszédtek.

Így a kérdést előterjesztő bíróság szerint felmerül a kérdés, hogy az uniós jog lehetővé teszi-e, hogy a fizetéseképtelenségi eljárás során teljesített ügyleteket automatikusan úgy tekintsék, mint

amelyeknek nincs gazdasági céljuk, ami azt jelenti, hogy ezen eljárás megindítása arra kötelezi a gazdasági szereplőt, hogy automatikusan korrigálja az állam javára az ezen eljárás megindítását megelőző gazdasági ügyletek után beszédett héát, annak ellenére, hogy e gazdasági szereplő a vele szemben megindított fizetéseképtelenségi eljárás során – egy háromhetes rövid időszak kivételével – megfizette hálalanyi minőségét, és hogy a vagyontárgyak fizetéseképtelenségi eljárás keretében történő értékesítése héalköteles volt.

24

Ezenkívül, amennyiben a Bíróság úgy ítéli meg, hogy az ilyen automatikus korrekció jogszerű és összeegyeztethető az uniós joggal, a kérdést előterjesztő bíróság azon kérdés tisztázását is szükségesnek tartja, hogy az ilyen eljárásmód arányos-e az elérni kívánt céllal.

25

E bíróság pontosítja továbbá, hogy a jelen ügyben a vagyon felszámolása befejeződött, és az e vagyon során megvalósított ügyletek tekintetében végső soron nem került sor levonásra.

26

E körülmények között a Curtea de Apel Suceava (szécsvásári ítéltábla) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Az alapeljárásban fennállóhoz hasonló körülmények esetén ellentétes-e a [héal]írányelvvel, valamint az adósemlégesség, a héal levonásához való jog és az adóztatás kiszámíthatóságának elvével az olyan nemzeti szabályozás, amely azáltal, hogy a fizetéseképtelenségi eljárás gazdasági szereplővel szembeni megindítása esetén nem teszi lehetővé a fizetéseképtelenné nyilvánítást megelőzően teljesített adóztatandó ügyletekhez kapcsolódó héal levonását és a gazdasági szereplőt a levonható héal megfizetésére kötelezi, a héal automatikus, további vizsgálat nélküli korrekcióját írja elő? Az alapeljárásban fennállóhoz hasonló körülmények esetén ellentétesek-e az arányosság elvével a nemzeti jog ezen előírásai, azok gazdasági szereplőre gyakorolt hatásait és az említett korrekció véglegességét is figyelembe véve?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

27

Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héalírányelv 184–186. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amely szerint a fizetéseképtelenségi eljárásnak a gazdasági szereplővel szembeni, eszközei hitelezők javára történő felszámolásával járó megindítása automatikusan maga után vonja-e gazdasági szereplő azon kötelezettségét, hogy korrigálja a fizetéseképtelenné válását megelőzően beszerzett termékek és szolgáltatások tekintetében általa elvégzett héallevonást.

28

Emlékeztetni kell arra, hogy a héalírányelv 168. cikkében foglalt adólevonási jog a héal mechanizmusának szerves részét képezi, és fűszabály szerint nem korlátozható (lásd ebben az értelemben: 2021. március 18-ia. [Az adólevonási jog gyakorlása] ítélet, C-895/19, EU:C:2021:216, 32. pont).

29

A héalírányelv 184–186. cikkében szabályozott adólevonás-korrekciós mechanizmus ugyanis

szerves részét képezi az ezen irányelvben foglalt héalevonási rendszernek. Célja, hogy elősegítse a levonások pontosságát a hēa semlegességének biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységhez használják. Így e mechanizmus célja továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetesen megfizetett hēa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között (lásd ebben az értelemben: 2019. március 27-iiMydibel ítélet, C-201/18, EU:C:2019:254, 27. pont).

30

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

31

A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az adóhatóságok a BE által a 2013. május 20. és 2014. február 13. közötti időszakban beszerzett termékekre és igénybe vett szolgáltatásokra vonatkozó héalevonás korrekcióját azon előfeltevés alapján végezték el, amely szerint egy olyan vállalkozás felszámolása, mint a BE, szükségképpen véget vet a gazdasági tevékenységeinek. E tekintetben azzal érveltek, hogy az ilyen fizetésektelenné nyilvánítást követően teljesített ügyletek kizárólag arra szolgálnak, hogy a vállalkozás vagyontárgyait a hitelezői javára értékesítsék, így azok nem gazdasági célra irányulnak.

32

E tekintetben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy bár igaz, hogy a hēairányelv a hēa alkalmazási körét nagyon tágan határozza meg, ezen adó hatálya csak a gazdasági jellegű tevékenységekre terjed ki. Ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében ugyanis a hēa hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés (2020. december 17-iiWeg Tevesstraße ítélet, C-449/19, EU:C:2020:1038, 24. és 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33

Ebből következik, hogy abban az esetben, ha bebizonyosodik, hogy a fizetésektelenségi eljárás megindításától kezdődően semmilyen gazdasági tevékenységet nem lehet végezni, ezen eljárás megindításától kezdve nem állhatnak fenn olyan adóköteles ügyletek sem, amelyek lehetővé teszik az adólevonási jog gyakorlását (lásd ebben az értelemben: 2017. november 9-iiWind Innovation 1 ítélet, C-552/16, EU:C:2017:849, 35. pont), ami szükségessé teszi az adólevonások korrekcióját a hēairányelv 184–186. cikkét átültető nemzeti jog alapján.

34

Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy kételkedik a jelen ítélet 31. pontjában említett azon előfeltevésrel kapcsolatban, amely szerint valamely gazdasági szereplő fizetésektelenné nyilvánítása szükségképpen megszünteti a gazdasági tevékenységeit.

Meg kell tehát vizsgálni azt a kérdést, hogy valamely gazdasági tevékenység megszűntnek tekinthető-e az érintett gazdasági szereplő fizetéseképtelenné nyilvánítása miatt, amennyiben a fizetéseképtelenség megállapítása a nemzeti jogban előírt szabályok szerint azzal a következménnyel jár, hogy az azt követően teljesített jogügyletek már csak arra szolgálhatnak, hogy a gazdasági szereplő vagyontárgyait a hitelezői javára értékesítsék.

Márpedig a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésének első albekezdése értelmében adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. Egyébiránt a „gazdasági tevékenység” fogalmát az ezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése úgy határozza meg, hogy az magában foglalja a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, valamint különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítását magukban foglaló ügyleteket.

Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a fogalommeghatározások elemzése nyilvánvalóvá teszi a „gazdasági tevékenység” fogalmának tág és objektív jellegét olyan értelemben, hogy az magát a tevékenységet veszi alapul, függetlenül annak céljától és eredményétől. Valamely tevékenység általában akkor minősül „gazdasági tevékenységnek”, ha tartós jellegű, és a tevékenység gyakorlója ellenérték fejében végzi azt (2018. július 5-ii Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Következésképpen, mivel a tevékenységet önmagában, céljától és eredményétől függetlenül kell figyelembe venni, az a pusztán tény, hogy a fizetéseképtelenségi eljárásnak valamely adóalany tekintetében történő megindítása a belső jogban a tekintetben előírt szabályok szerint megváltoztatja ezen adóalany tevékenységeinek célját, abban az értelemben, hogy a célok már nem foglalják magukban vállalkozásának fenntartható hasznosítását, hanem a megszűntetését megelőző, kizárólag a tartozások kiegyenlítése érdekében történő felszámolására irányulnak, önmagában nem befolyásolják az a vállalkozás keretében végrehajtott ügyletek gazdasági jellegét.

Ezenkívül, amint azt az Európai Bizottság hangsúlyozta, ez az értelmezés az adósemlegesség elvére tekintettel is érvényes, amely különösen kizárja, hogy a fogyasztó szemszögéből két azonos vagy hasonló ügyletet, amelyek következtésképpen egymással versenyeznek, a hűa szempontjából eltérően kezeljenek (lásd ebben az értelemben: 2021. március 4-ii Frenetikexito ítélet, C-581/19, EU:C:2021:167, 32. pont).

Ugyanis, még ha az olyan fizetéseképtelenségi eljárás megindítása, mint amelyről az alapügyben szó van, rendes esetben magában foglalja az érintett vállalkozás megszűnését, mindaddig, amíg a vállalkozás a fizetéseképtelenségi eljárás alatt folytatja tevékenységeit, versenyhelyzetben van az övéhez hasonló szolgáltatásokat nyújtó más adóalanyokkal, így az érintett szolgáltatásokat a szabály szerint azonos módon kell kezelni a hűa szempontjából.

Egyébként – a kérdést elterjeszt? bíróság által elvégzend? vizsgálatra is figyelemmel – úgy t?nik, hogy a jelen ügyben a BE?t a fizetéseképtelenségi eljárás során továbbra is adóalanyként vették nyilvántartásba, és hogy az adóhatóságok héakötelesnek tekintették az ezen eljárás keretében teljesített ügyleteket, ami annak meger?sítésére irányul, hogy BE a fizetéseképtelenné nyilvánítása ellenére ténylegesen folytatta gazdasági tevékenységét, és adóköteles ügyleteket hajtott végre.

Ilyen körülmények között nem feltételezhet?, hogy a fizetéseképtelenségi eljárás megindítása megszakította az el?zetesen megfizetett héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása közötti szoros és közvetlen kapcsolatot, és hogy az érintett adóalany köteles a levont héa összegét megfizetni (lásd analógia útján: 2017. november 9?iWind Inovation 1 ítélet, C?552/16, EU:C:2017:849, 46. pont).

Végül, ellentétben azzal, amit a román kormány lényegében el?adott, az érintett adóalany azon lehet?sége, hogy olyan helyzetben, amikor el?ször köteles volt korrigálni az el?zetesen felszámított héalevonásokat a fizetéseképtelenné nyilvánítása miatt, gazdasági tevékenységének folytatása ellenére második lépésben kérheti, hogy az érintett összegeket fizessék vissza részére, éppen azon az alapon, hogy a fizetéseképtelenségi eljárás során a gazdasági tevékenységét ténylegesen tovább folytatta, nem olyan jelleg?, hogy orvosolja a nemzeti jog által el?írt e korrekcióra irányuló kötelezettség?l ered? levonási jogának korlátozását.

Ugyanis, amint arra a Bizottság szintén rámutatott, az, hogy az érintett vállalkozástól a rendezési határozatot követ?en az állítólagosan fizetend? héa tényleges megfizetését követelik meg, e vállalkozás számára akadályát képezi az el?zetesen megfizetett héa levonásának, mivel arra kötelezi az említett vállalkozást, hogy pénzösszegeket biztosítson addig, amíg az adóhatóságok vissza nem fizetik a tartozatlanul megfizetett héát, míg más gazdasági szerepl?k, akiket nem nyilvánítottak fizetéseképtelenné, anélkül használhatják e pénzeszközeiket gazdasági tevékenységeik céljára, hogy ilyen befizetés teljesítésére kényszerülnének (lásd analógia útján: 2017. november 9?iWind Inovation 1 ítélet, C?552/16, EU:C:2017:849, 44. pont).

A fentiekre tekintettel az el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 184–186. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amely szerint fizetéseképtelenségi eljárásnak a gazdasági szerepl?vel szembeni, vagyontárgyainak a hitelez?k javára történ? értékesítésével járó megindítása automatikusan maga után vonja e gazdasági szerepl? azon kötelezettségét, hogy korrigálja a fizetéseképtelenné nyilvánítását megelőz?en beszerzett termékekre és igénybe vett szolgáltatásokra vonatkozó héalevonásokat, amennyiben az ilyen eljárás megindítása nem képezheti akadályát annak, hogy az említett gazdasági szerepl? – különösen az érintett vállalkozás felszámolása érdekében – folytassa az említett irányelv 9. cikke szerinti gazdasági tevékenységét.

A költségekr?

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:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 184–186. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amely szerint fizetéseképtelenségi eljárásnak a gazdasági szereplővel szembeni, vagyontárgyainak a hitelezők javára történő értékesítésével járó megindítása automatikusan maga után vonja e gazdasági szereplő azon kötelezettségét, hogy korrigálja a fizetéseképtelenné nyilvánítását megelőzően beszerzett termékekre és igénybe vett szolgáltatásokra vonatkozó hozzáadottértékadó-levonásokat, amennyiben az ilyen eljárás megindítása nem képezheti akadályát annak, hogy az említett gazdasági szereplő – különösen az érintett vállalkozás felszámolása érdekében – folytassa az említett irányelv 9. cikke szerinti gazdasági tevékenységét.

Aláírások

(*1) Az eljárás nyelve: román.