

F. G. JACOBS

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2004. október 28.(1)

C-32/03. sz. ügy

I/S Fini H

kontra

Skatteministeriet

A jelen ügy alapjául szolgáló, a dán Højesteret (legfelsőbb bíróság) érkezett előzetes döntéshozatal iránti kérelem azon körülményekre vonatkozik, amelyek között a valamely helyiség bérleti jogával rendelkező személy, aki a bérleményben korábban gazdasági tevékenységet folytatott, de időközben felhagyott ezzel a tevékenységgel, a fenntartott bérleti jogviszony tekintetében a HÉA szempontjából továbbra is adóalanynak minősülhet, és e minőségében megilleti az adólevonási jog a bérleménnyel kapcsolatban kifizetett költségek tekintetében.

Jogi háttér

1. A hozzáadottérték-adó (továbbiakban: HÉA) rendszerének lényege az első HÉA-irányelv(2)
2. cikkében került meghatározásra:

„A közös hozzáadottértékadó-rendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A hozzáadottérték-adót minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt hozzáadottértékadó-összeg levonását követően kell felszámítani.”

2. A hatodik HÉA-irányelv(3) 2. cikke értelmében HÉA alá tartozik az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

3. Az adóalany fogalmát a 4. cikk (1) bekezdése úgy határozza meg, mint azon a személyt, aki gazdasági tevékenységet végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. A 4. cikk (2) bekezdése szerint gazdasági tevékenység: „a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is”, továbbá „bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását”. A 4. cikk (3) bekezdése rögzíti, hogy: „A tagállamok olyan személyeket is adóalanynak tekinthetnek, amelyek a (2) bekezdésben megnevezett ügyletek valamelyikét alkalmankénti jelleggel folytatják.”

4. Az adó levonására vonatkozó jog lényegét a hatodik irányelv 17. cikke határozza meg. A 17. cikk (2) bekezdése a következőket írja elő: „Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez vette igénybe, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket: a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog [...]” A 17. cikk (1) bekezdése szerint az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

5. A Bíróság már számos alkalommal vizsgálta az adóköteles termékek és szolgáltatások adóköteles tevékenység folytatása érdekében történő felhasználásával kapcsolatos kérdéseket, valamint azokat a körülményeket, amelyek esetén a hatodik irányelv 17. cikk (2) bekezdése értelmében az adóalanyt megilleti az adólevonás joga.

6. A jelenlegi eset kapcsán némi relevanciával bír az ítélkezési gyakorlat⁽⁴⁾ annyiban, hogy amikor valamely személynek objektív bizonyítékokkal igazolhatóan szándékában áll a gazdasági tevékenység megkezdése, és ennek érdekében először adóköteles szolgáltatásokat szerez be, e minőségében adóalanynak minősül, és a HÉA-levonás joga azonnal megilleti azon szolgáltatások tekintetében, amelyeket a folytatni szándékozott adóköteles tevékenysége érdekében szerzett meg, anélkül hogy az üzleti tevékenysége ténylegesen megkezdődne, és akkor is, ha az ténylegesen meg sem kezdődik.

7. A Bíróság azonban konkrétan még nem határozott az olyan fordított szituáció tekintetében, amikor az adóalany a gazdasági tevékenységét már megszüntette, azonban továbbra is igénybe vesz adóköteles szolgáltatásokat a tevékenység folytatása érdekében vállalt kötelezettségekkel kapcsolatban.

8. A Bíróság azt azonban már megállapította, hogy amikor az adóköteles tevékenységet folytató vállalkozás jól működő állapotban átruházásra kerül, az átruházó által az átruházás érdekében igénybevett szolgáltatások következtében felmerült költségek az átruházás előtti működési költségek részét képezik, ezáltal az ilyen szolgáltatásokat terhelő HÉA elvileg levonható a fizetendő adóból.⁽⁵⁾

9. Dániában a Momslov (a HÉA-ról szóló törvény) 3. cikkének hatályos változata⁽⁶⁾ az „adóalany” fogalmát úgy határozza meg, hogy az olyan „természetes vagy jogi [személy], [amely] önálló gazdasági tevékenységet [végez]”.

10. A dán adóhatóság gyakorlatát a Momsvejledning 2001-ben (2001-es HÉA-iránymutatások) rögzíti. Azok az esetek, amikor az adóhatóság álláspontja szerint a természetes vagy jogi személyek önálló gazdasági tevékenységet végeznek, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következnek.

A tényállás, az eljárás és az észrevételek

11. Az I/S Fini H (továbbiakban: Fini H) egy étterem m?ködtetésére alapított betéti társaság, amely tevékenységét bérelt helyiségekben folytatta. A tíz évre szóló bérleti id?szak 1998 júliusáig tartott, amely id?szak alatt a szerz?dés felmondása mindkét fél részér?l kizárt volt, és a szerz?dést kizárólag ezt követ?en, rendes felmondással szüntethették meg a felek. Az étterem 1993 júliusában bezárt, és ezután a helyiségek használata is megsz?nt.

12. A Fini H a szerz?dési feltételek ellenére megpróbálta felmondani a bérletet, amelyhez azonban a bérbeadó nem járult hozzá, a szóba jöhet? esetleges bér?k pedig vagy nem voltak hajlandók ugyanannyi bérleti díjat fizetni, vagy nem járultak hozzá a Fini H azon feltételéhez, hogy a felszerelési tárgyakat is átvegyék. A bérbeadó azzal a feltétellel járult volna hozzá más bér? személyéhez, ha a Fini H kifizette volna a bérleti díj különbözetét. A Fini H ezt nem fogadta el, és ténylegesen a bérlet megsz?néséig bér?ként járt el.

13. Miután a vendéglátó-ipari tevékenység megsz?nt, a betéti társaság két tagja saját üzleti tevékenységet folytatott, de a betéti társaság – mint olyan – továbbra is szerepelt a HÉA-nyilvántartásban, és adóbevallásaiban az általa befizetend? adóból levonta a bérleti díjat, a f?tési, a villany- és a telefonköltségeket, amelyeket a helyiségekért továbbra is fizetett. Mivel forgalom, illetve ezáltal bevallandó fizetend? adó már nem volt, ez nettó kifizetéseket eredményezett a Fini H részére.

14. A helyi adóhivatal 1998 szeptemberében azonban úgy határozott, hogy a Fini H által 1993 októbertől 1998 áprilisa és szeptembere közötti id?szakra nem eszközöl további kifizetéseket. A határozatot arra alapozta, hogy a Fini H a Momslov értelmében 1993 harmadik negyedévét?l kezd?d?en nem folytatott a fizetend? adó levonásának feltételét képez? adóköteles termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást. A nemzeti adóhivatal 1999 novemberében meger?sítette a határozatot, azonban 2000 februárjában a Fini H keresetet nyújtott be a Vestre Landsrethez (nyugati regionális bíróság).

15. A bíróság 2001 augusztusában helybenhagyta a határozatot, tekintettel arra, hogy az üzleti tevékenység megsz?ntetése után felmerül?, a bérlettel kapcsolatos azon költségek, amelyek az általános felszámolási eljárás keretében nem indokoltak, hanem mindössze a felmondási jog kizárásából fakadnak, nem tekinthet?k a Momslov 3. cikke szerinti önálló tevékenységhez kapcsolódó m?ködési költségnek, és a Fini H nem járt el jóhiszem?en azzal, hogy a HÉA-nyilvántartásban továbbra is szerepelt.

16. Az ítélet ellen fellebbezéssel éltek a Højesteret el?tt, amely a következ? kérdéseket terjesztette el? el?zetes döntéshozatalra:

„1) Olyan körülmények között, amikor az érdekelt eredetileg önálló gazdasági tevékenység keretében kötött bérleti szerz?dést, amely tevékenység azóta megsz?nt, viszont a felmondást kizáró kikötés miatt a bérleti szerz?dés bizonyos ideig hatályban maradt, ám a tevékenység tényleges megsz?nését követ?en nem végeztek tartós bevétel érdekében a bérleten alapuló adóköteles tevékenységet, tekinthet?e úgy, hogy az érintett a hatodik HÉA-irányelv 4. cikke (1)–(3) bekezdésének értelmében vett önálló gazdasági tevékenységet végez?

2) Eltér? lenne?e az els? kérdésre adott válasz akkor, ha az érdekelt a bérlet fennmaradó id?tartama alatt, amelynek során azt nem mondhatta fel, tev?legesen megkísérelte a bérletet tartós bevétel érdekében felhasználni, illetve a bérleti jogot átadni? E tekintetben van?e jelent?ése annak, hogy a szerz?dést milyen hosszú ideig nem lehetett felmondani, illetve hogy ebb?l még mennyi id? volt hátra?”

17. Írásbeli észrevételt a Fini H, a dán kormány és a Bizottság terjesztett el?, és a 2004.

szeptember 15-én tárgyaláson mindegyikük szóbeli elterjesztéssel is élt. A Fini H úgy véli, hogy jogosult az adólevonásra, míg a dán kormány és a Bizottság álláspontja ezzel ellentétes.

18. A Fini H lényegében azzal érvel, hogy adólevonási joga abból a tényből fakad, hogy gazdasági tevékenység megkezdése vagy folytatása érdekében kötötte a bérleti szerződést. Hivatkozik a Rompelman-ügyben, az INZO-ügyben és a Breitsohl-ügyben⁽⁷⁾ hozott ítéletekre, különös hangsúlyt helyezve az adósemlegesség és a jogbiztonság Bíróság által hivatkozott elvére. Ha a Fini H-t nem illetné meg adólevonási jog, neki kellene viselnie a HÉA-t olyan szolgáltatások után, amelyeket az adóköteles szolgáltatások nyújtásához szükséges üzleti tevékenység során vett igénybe, ezenkívül a körülményekben később bekövetkezett változás folytán az üzleti tevékenység folytatása során vállalt kötelezettségeinek természete is megváltozna. A tárgyaláson a Fini H hangsúlyozta, hogy a kereskedelemben általános gyakorlat a felmondási jog meghatározott időtartamra történő kizárása.

19. A dán kormány a hatodik irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében található, „bevétel elérése érdekében [...] javak tartós hasznosítása” fordulatra hívja fel a figyelmet. Amikor az adóalany ilyen célra már nem hasznosít javakat, az adólevonásra vonatkozó jog a gazdasági tevékenység megszűnésével egy időben vagy azt követően ésszerűen rövid időn belül szintén megszűnik; az adóalany nem élvezhet korlátlan jogot azon az alapon, hogy korábban gazdasági tevékenységet folytatott. A tevékenység megszűnésekor az adóalany fel kell számolnia a javakat, vagy azokat bevétel elérése érdekében kell felhasználnia. A jelen esetben semmiféle erőfeszítést nem tettek, hogy a helyiségeket vagy a bérleti jogot ennek érdekében használják. A továbbra is fennálló költségek nem az üzleti tevékenység megkezdésével, folytatásával vagy megszüntetésével voltak kapcsolatosak. Amennyiben az adólevonási jog ilyen körülmények között is fennállna, ez ellentétes lenne az adósemlegesség elvével, mivel nem létezik a végső fogyasztóra áthárított HÉA. Az adólevonási jog megtagadása azonban összeegyeztethető a jogbiztonság elvével, mivel objektív, egyértelműen megállapítható feltételeken alapszik. A Fini H által hivatkozott ítélkezési gyakorlat a jelenlegi eltérő helyzetre vonatkozik, és nem ültethető át. Más ítéletek⁽⁸⁾ azonban világossá teszik, hogy a bérleti jog pusztán fennállása nem képez gazdasági tevékenységet.

20. A Bizottság először megjegyzi, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata a Rompelman-ügytől kezdve a Breitsohl-ügyig⁽⁹⁾ elismeri, hogy az adóhatóság bármely személytől kérhet objektív igazolást az érintett arra vonatkozó szándéknyilatkozatának alátámasztására, hogy adóköteles ügyletekkel együtt járó gazdasági tevékenységet kíván végezni, és ilyen bizonyítékok hiányában megtagadhatja az adólevonási jog gyakorlását. Másodszer bizonyos, hogy például a vállalkozás megszüntetésével kapcsolatos műveletek a gazdasági tevékenység megszűnése után is adóköteles eredmény elérése „érdekében” folytatottnak minősülnek. Jelen esetben a nemzeti bíróságnak kell megállapítania, hogy e műveletek a vállalkozás folytatásának szándékára utaltak, vagy közvetlenül és szükségszerűen a gazdasági tevékenység megszüntetésére irányultak. Azonban a bérleti jogviszonnyal összefüggő szerződéses kötelezettség pusztán fenntartása nem bizonyítja a gazdasági tevékenység folytatásának szándékát. Amennyiben a Fini H valójában bevétel elérése érdekében hasznosította volna a bérletet – e kérdést szintén a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia –, az ily módon elért bevétel az új vagy jövőbeli gazdasági tevékenység körében keletkezne, nem pedig a korábbi vendéglátói tevékenység körében.

Álláspont

Általános megfontolások

21. Az üzleti tevékenység normális folytatása során, amikor HÉA hatálya alá tartozó szolgáltatásokat vesznek igénybe, illetve nyújtanak, az adóalany rendszeres haszonszerzésre törekszik, amelynek következtében a befizetendő adó összege rendszerint több, mint a levonható adó összege. Ezáltal az adóalany az adóhatóságnak időszakonként befizeti a kettő különbségét,

azaz a fogyasztók által neki megfizetett adót, amelyből levonja a tevékenységének végzése érdekében igénybe vett szolgáltatások után általa felszámított adót.(10)

22. Ez azonban egyszerősített forgatókönyv, amelyet a tényleges működés a gyakorlatban eltérhet.

23. Először: habár a kifizetett adó csak akkor vonható le, ha az adóval terhelt szolgáltatásokat adóköteles szolgáltatások előállításra vettek igénybe, és a tevékenységek láncolata gyakran használt hasonlat ebben az összefüggésben, az adólevonás nem függ az egymáshoz kifejezetten kapcsolódó, a vállalkozás keretében igénybevett szolgáltatások és a vállalkozás által végzett tevékenységek időrendi sorrendjétől.

24. Így a kifizetett adót akkor lehet levonni, amikor felszámíthatóvá válik; nem szükséges megvárni, amíg megvalósul a bejövő szolgáltatást felhasználó kimenő tevékenység.(11) Az számít, hogy a bejövő szolgáltatás az adóköteles kimenő tevékenység költségelem-e, így közvetlen és azonnali kapcsolatban áll-e ezzel a tevékenységgel.(12)

25. Másodszor: az adóköteles szolgáltatásokat előállító vállalkozás fenntartásával járó általános költségeket, jóllehet nem rendelhetők hozzá az egyes végtermékekhez, elvileg ilyen költségelemnek kell tekinteni, amennyiben közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a gazdasági tevékenység egészével.(13)

26. Harmadszor: a megfizetett HÉA nem csak az adóköteles tevékenység elvégzése előtt – például a vállalkozás beindításakor – vonható le az egyes szolgáltatások, valamint az általános működési költségek tekintetében; az adó levonására vonatkozó jog fennmarad akkor is, ha a tervezett gazdasági tevékenység nem eredményez adóköteles tevékenységet, vagy az adóalany a megszerzett termékeket és szolgáltatásokat rajta kívül álló okokból nem tudta felhasználni. Ilyen esetekben azonban teljesülnie kell annak a feltételnek, hogy tényleges – objektív, az adóhatóság által teljes joggal követelhető bizonyítékokkal igazolható – szándék áll fenn az ilyen tevékenység folytatására, és a költségek ezzel összefüggésben merülnek fel.(14)

27. Negyedszer: az adólevonási jog abban az esetben is fennmaradhat, ha az adóalany a szolgáltatások megszerzése után már nem végez tevékenységet, mint például a gazdasági tevékenység megszüntetése érdekében felmerült költségek esetében.

28. A Bíróság megállapította, hogy a vállalkozás javai egy részének vagy egészének más adóalanyra történő átruházásával kapcsolatosan felmerült kiadások tekintetében elvileg ez a helyzet.(15) Habár ez az ítélet a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének konkrét összefüggésében született – amely szerint az ott meghatározott körülmények között úgy lehet tekinteni, hogy nem történt termékértékesítés –, ugyanez az értelmezés alkalmazandó akkor is, amikor az adóalany más körülmények között hagy fel a gazdasági tevékenység folytatásával. Ahogyan a Bíróság az Abbey National ügyben(16) kimondta:

„A hatodik irányelv 17. cikkének minden más értelmezése ellentétes lenne azzal az elvvel, hogy a HÉA-rendszer a vállalkozás valamennyi gazdasági tevékenységének adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, feltéve, hogy e tevékenységek maguk is HÉA-kötelesek, és a gazdasági szereplőnek az általa végzett gazdasági tevékenység tekintetében adólevonási lehetőség nélkül kellene HÉA-t fizetnie (erre nézve lásd a fent hivatkozott Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 45. pontját). Minden más értelmezés a vállalkozás tényleges működtetése előtt és alatt felmerült szükségletek költségeinek, valamint az e működtetés megszüntetése céljából végrehajtott kiadások közötti költségek önkényes megkülönböztetéséhez vezetne.”

29. Végül: bizonyos körülmények között a levonható HÉA összege meghaladhatja a befizetendő

adó összegét, ami az adóhatóság által az adóalany javára történő kifizetéshez vezet. Az ilyen eredmény akkor lehetséges, ha a vállalkozás nem termel nyereséget, vagy egyszerűen egyáltalán nem végez adóköteles tevékenységet. Ez pedig a vállalkozás elkezületi, vagy felszámolási szakaszára eső adózási időszakokban valószínű, amikor még, illetve már nem folytat tevékenységet.

30. Az ilyen helyzet önmagában egyáltalán nem összeegyeztethetetlen a közösségi HÉA-rendszerrel, még akkor sem, ha ez az adóalany számára nettó kifizetést eredményez gazdasági tevékenységének teljes időtartama vagy annak egy része tekintetében – amely tevékenység az eredménytől függetlenül gazdasági tevékenység marad.(17)

31. A HÉA a (végső, magán-) fogyasztásra kirótt általános adó(18), nem pedig azokra a vállalkozásokra kivetett teher, amelyek a fogyasztáshoz vezetők szakaszokban működnek. A Bíróság következetesen hangsúlyozza, hogy az adólevonás rendszerének az a célja, hogy a kereskedőket teljes mértékben mentesítse a gazdasági tevékenységük folytatása során kifizetendő vagy kifizetett HÉA terhe alól.(19) Az olyan helyzetek, amelyekben az adóalanyok a kifizetett HÉA-t anélkül igényelhetik vissza, hogy bármiféle adóköteles tevékenységet végeznének, csak az adóhatóság részére korábban azon üzleti elvárás miatt befizetett összegek visszatérítését jelentik, hogy a megadóztatott tevékenységek végső fogyasztásra szánt adóköteles termékértékesítést eredményeznek. Amennyiben ez az elvárás nem teljesül, és nem kerül sor végső fogyasztásra, nincs alap az adó korábbi szakaszokban történő kivetésére. Következésképpen az előzetesen befizetett összegeket vissza kell téríteni az adó terhét jelenleg viselő adóalany számára.

A jelen ügy

32. Bár a nemzeti bíróság kérdései arra keresik a választ, hogy a hatodik irányelv 4. cikke értelmében mi minősül gazdasági tevékenységnek, a kérdés valójában az, hogy a felvázolt tényleges körülmények között a Fini H levonhatja-e az adóból az általa kifizetett adót.

33. Ez a jog nemcsak a Fini H adóalanyiságától (gazdasági tevékenységet folytató személy) függ, hanem attól is, hogy fennáll-e a közvetlen és azonnali kapcsolat a vállalkozás érdekében igénybevett szolgáltatások és a vállalkozás tényleges vagy tervezett tevékenysége között, ahogyan azt az irányelv 17. cikke, valamint a 12. és 13. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlat megkívánja.

34. A Fini H 1993 júliusában szüntette meg vendéglátási tevékenységét a kérdéses bérleményben, azonban ezt követően is eleget tett a gazdasági tevékenysége folytatása érdekében kötött szerződésből fakadó, bérleti díj fizetésére irányuló kötelezettségének.

35. Amikor az adóalany megszűnteti gazdasági tevékenységét, nyilvánvalónak tűnik, hogy adóalanyisága nem szűnhet meg rögtön akkor, amikor a legutolsó ügyletet elvégzi. Elkerülhetetlenül felmerülnek további költségek – ideértve a fel nem mondható kötelezettségekből fakadókat is –, amelyeket le kell vonni az üzleti tevékenység végső és összes nyereségéből. A HÉA ezekből a költségekből is levonható, mivel ezek is hatást gyakorolnak az üzleti tevékenység egészének folytatása során hozzáadott összes értékre, ami pedig meghatározza a HÉA teljes elszámolandó összegét.

36. Emellett az Abbey National ügyben hozott ítéletből(20) következik, hogy a valamely gazdasági tevékenység megszüntetése során felmerült költségek HÉA-ja továbbra is levonható, még akkor is, ha a vállalkozás már nem folytat adóköteles tevékenységet. Az ilyen költségek a vendéglátói tevékenység teljes tartama alatt, annak megkezdésétől a befejezéséig felmerült általános működési költségek közé tartoznak, és ezáltal közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak

az adott vállalkozás által végzett tevékenységgel.

37. Az üzleti célú helyiségek bérletének felszámolásával kapcsolatban felmerült költségek ebbe a kategóriába tartoznak, csakúgy, mint az étterem egyéb javainak felszámolása során felmerült költségek. És mivel az üzleti tevékenységét megszüntet? vállalkozástól ésszer?en nem várható el, hogy azonnal megszabaduljon javaitól, a szükséges közbens? költségek – mint például a végleges felszámolásig felmerül? bérleti díj – szintén ide tartoznak.

38. A fentiekb?l következ?en elvileg a nemzeti bíróság els? kérdésére igenl? választ kell adni: a megállapított körülmények között az adóalanyt úgy kell tekinteni, hogy e min?sége továbbra is fennáll, más szavakkal: az adóalany az irányelv 4. cikke értelmében gazdasági tevékenységet folytató személynek min?sül.

A bérlet id?tartama

39. Azonban a jelenlegi eset bonyolultsága, amelyre a nemzeti bíróság a második kérdésében utal, abból a szokatlanul hosszú – körülbelül ötéves – id?tartamból fakad, amely alatt a gazdasági tevékenység megszüntetése után is fenntartották a bérletet, anélkül hogy arról bármilyen formában rendelkeztek volna, vagy más gazdasági tevékenységre használták volna.

40. Ez a hosszú id? két okkal magyarázható: egyrészt a bérletet nem lehetett a bérbeadó hozzájárulása nélkül felmondani, ám a bérbeadó nem adta hozzájárulását, másrészt amikor más bér?k jöttek szóba, azok mind a Fini H számára elfogadhatatlan feltételekkel szerz?dtek volna.

41. Ami az els? kérdést illeti, az el?zetes döntéshozatalra utaló végzésb?l kit?nik, hogy a Fini H nem volt jogosult 1998 el?tt felmondani a bérletet. A bérletet vendéglátás, azaz adóköteles szolgáltatást eredményez? gazdasági tevékenység folytatása céljából kötötték. Amennyiben a Fini H a gazdasági tevékenység megszüntetése után sem tudott szabadulni a bérleti díj fizetése alól (és a bérleményt más célra nem használták), akkor a bérleti díjat úgy kell tekintetni, mint amely a vállalkozás egészének m?ködési költségéhez tartozik. Ezáltal a bérleti díjat terhel? HÉA levonható.

42. Azonban az is kit?nik, hogy a bérleti díj teljes összegének kifizetése nem volt elkerülhetetlen, mivel a költségek legalább egy része megtakarítható lett volna más bér? elfogadásával, habár a Fini H számára nem teljesen kielégít? feltételek mellett. Megfosztja?e ez utóbbit az adólevonási jogától az, hogy nem fogadta el az ilyen szerz?dési feltételeket?

43. A gazdasági tevékenységet folytató személy – akár az el?készületi, a m?ködési vagy a vállalkozás megszüntetésének szakaszában – a lehet? legnyereségesebb módon próbálja e tevékenységet végezni. Ráadásul a hozzáadottértékadó-rendszer egésze ezen a feltételezésen alapul.

44. Emellett a normális üzleti m?ködés során a fenti feltételezés teljesen ésszer?, és megcáfolhatja a dán kormány azon félelmeit, hogy a keresked? valamilyen módon elérje, hogy egy 99 évre szóló bérleti szerz?dés alapján 98 évig csak HÉA?t igényeljen vissza, amikor mindössze egy évig folytatott tényleges üzleti tevékenységet. Ha nem csalárd eljárásról van szó, a levont adó összege soha nem haladhatja meg a vállalkozás keretében igénybevett szolgáltatások tényleges költségét.

45. Azonban id?nként el?fordul, hogy a tevékenység egy vagy több része nem nyereséges.

46. Ítéleteiben a Bíróság – a Rompelman-ügyt?l a Breitsohl-ügyig – elismerte, hogy amikor valamely vállalkozás a kezdeti stádiumban a m?ködtet?jén kívül álló okok miatt sikertelen, ezek a

körülmények elvileg nem befolyásolják az adólevonásra való jogosultságot. Ugyanez igaz akkor is, ha a felszámolási szakasz vagy a vállalkozás egésze veszteséges, és a vállalkozás által igénybevett adóköteles szolgáltatások értéke magasabb, mint a nyújtott adóköteles szolgáltatásoké.

47. Véleményem szerint nincs jelentősége annak, hogy az ilyen helyzet okai nem – vagy nem teljes mértékben – az adóalanyon kívüliek, feltéve, hogy a kérdéses vállalkozás keretében igénybevett szolgáltatást nem csalárd módon, visszaélészerűen vagy más, a tevékenységhez nem kapcsolódó módon használták fel.

48. A hozzáadottérték-adó alkalmazása objektív kérdés. Az adót a ténylegesen hozzáadott értékre vetik ki, még akkor is, ha magasabb adóalapot képező bevételt eredményez, ügyesebb működés folytán nagyobb hozzáadott értéket lehetett volna elérni. Az eredmény akkor sem lehet más, ha az adóalany – akár valamely meghatározott adózási szakaszban, akár az üzleti működés teljes tartama alatt – nem enyhítette veszteségeit, és így az adóhatóság által visszatérítendő adó összegét. A nyereség kívánatos szintje több tényezővel függ(21), és az adóalanytól nem várható el, hogy vállalkozását a HÉA maximálására, vagy az annak hiánya folytán kiszabott szankciókra tekintettel módosítsa.

49. Emlékezni kell továbbá arra, hogy az adóalanyok – hacsak az adórendszerrel való visszaélés szándéka nem merül fel – általában igyekeznek minimalizálni veszteségeiket, így a HÉA-alap – jelen esethez hasonló „hiánya” a gyakorlatban meglehetősen ritkán fordul elő.

50. Az általam támogatott álláspont azonban azon a feltételezésen alapszik, hogy a kérdéses, a vállalkozás keretében igénybevett szolgáltatások megtartják közvetlen és azonnali kapcsolatukat a vállalkozás mint egész által folytatott adóköteles tevékenységekkel, azok kezdetétől a befejezésükig.

51. Ez a kapcsolat számos módon megszűnhet, amikor a vállalkozás keretében igénybe vett szolgáltatásokat – jelen esetben a bérleményt és az azzal kapcsolatos szolgáltatásokat – az üzleti tevékenységtől eltérő célra használják fel. Ilyen eset lenne, ha magáncélokra használnák fel (ami végső fogyasztásnak minősülne, és nem keletkeztetne semmiféle adólevonási jogot), vagy más jellegű vállalkozási célokra vennék igénybe (amely esetben az adólevonási jogot az üzleti tevékenység körülményei határoznák meg; lásd az alábbi 54–57. pontot). Természetesen ez lenne a helyzet akkor is, ha csalárd vagy visszaélészerű használat merülne fel, akár magát a HÉA-rendszert, akár bármely más rendszert illetően.

52. Ezzel kapcsolatban – a vállalkozás beindítása során felmerült költségekre vonatkozó ítélkezési gyakorlat analógiájára – ésszerűnek tűnik figyelembe venni, hogy az adóhatóság objektív bizonyítékot követelhet annak igazolására, hogy a vállalkozás keretében igénybe vett szolgáltatásokat nem alkalmazták az eredeti üzleti tevékenységtől eltérő célra.

Az új gazdasági tevékenység megkezdésének lehetséges szándéka

53. A nemzeti bíróság második kérdésének utolsó aspektusa az, hogy releváns lenne-e, ha a Fini H más HÉA-köteles gazdasági tevékenység folytatására szándékozná használni a bérleményt.

54. Az ilyen helyzeteket lefedi a Bíróságnak eddigi, a Rompelman-ügytől a Breitsohl-ügyig terjedő ítélkezési gyakorlata. Amennyiben a vitatott időszak alatt a Fini H-nak ténylegesen szándékában állt a bérleményt HÉA-köteles tevékenységből származó jövedelemszerzés céljára használni, amely az albérletbe adást is magába foglalhatja, ebben az esetben az általa kifizetett adó elvileg levonható, még akkor is, ha végül nem keletkezett jövedelem.

55. Azonban az ítélkezési gyakorlatból világosan kitűnik, hogy az adóhatóság objektív bizonyítékot követelhet annak igazolására, hogy a Fini H jóhiszeműen kívánta használni a bérleményt erre a célra. Erre vonatkozó bizonyíték hiányában megtagadhatja az adólevonási jogot.⁽²²⁾ Ez pedig előfeltételezi, hogy a szándéknak határozottnak és ésszerűen konkrétan kell lennie. A pusztán óhaj, hogy a bérleményt majd alkalom adtán így használják, véleményem szerint nem elegendő.

56. Ha ez a megközelítés releváns, az erre irányuló vizsgálatot a nemzeti bíróságnak kell lefolytatnia. Mivel azonban a Fini H a jelenlegi esetben maga sem hivatkozott ilyen megközelítésre, a döntés valószínűleg a fent kifejtett, a vendéglátói tevékenység befejezése és a fenntartott bérleti jogviszony között fennálló kapcsolatra vonatkozó tényezőkön múlik.

Véggövetkeztetések

57. Fentiek alapján véleményem szerint a Bíróságnak a Højesteret által előterjesztett kérdésekre a következő választ kell adnia:

„1) A hatodik HÉA-irányelv 4. és 17. cikkét úgy kell értelmezni, hogy amikor az adóalany adóköteles tevékenység folytatása céljából szerződéses kötelezettséget vállal, amelynek alapján adóköteles termékeket és szolgáltatásokat szerez be vagy vesz igénybe – például üzlethelyiséget bérel –, azonban az adóköteles tevékenység folytatását abbahagyja, mielőtt e kötelezettség megszűnne, és annak továbbra is eleget téve folytatja a kérdéses termékek és szolgáltatások beszerzését, illetve igénybevételét, az adóalany e tekintetben elvileg úgy tekintendő, mint aki megőrzi adóalanyiságát, és ezáltal az eredeti kötelezettség időtartama alatt jogosult az e termékek és szolgáltatások után keletkező HÉA levonására, feltéve, hogy:

– a szolgáltatások magáncélú vagy más gazdasági tevékenységre irányuló igénybevétele folytán nem szűnt meg a közvetlen és azonnali kapcsolat e szolgáltatások és azon tevékenységek között, amelyek végzése érdekében a kötelezettséget eredetileg vállalta; és

– amennyiben az adóhatóság ezt igényli, a közvetlen és azonnali kapcsolat folyamatos fennállása objektív bizonyítékokkal alátámasztható.

2) A kötelezettség megszűnéséig hátralevő idő ebből a szempontból elvileg nem releváns. Az a tény, hogy az érintett személy a már megszerzett termékeket és szolgáltatásokat aktívan próbálja felhasználni az eredeti adóköteles tevékenységtől eltérő célra, kizárólag annyiban releváns, amennyiben emiatt megszakad az e tevékenységgel való közvetlen és azonnali kapcsolat.”

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-én 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.).

3 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-én 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1.

kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv).

4 – A 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.), a C-110/94. sz. INZO-ügyben 1996. február 29-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-857. o.), a C-37/95. sz., Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-1. o.), a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1577. o.), a C-396/98. sz. Schloßstraße-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4279. o.) és a C-400/98. sz. Breitsohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4321. o.).

5 – Lásd a C-408/98. sz., Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-1361. o.) 35. és azt követő pontjait, valamint a C-137/02. sz. Faxworld-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5547. o.) 39. pontját.

6 – A 2000. augusztus 16-i, 804. sz. egységes szerkezetbe foglaló rendelet szerint.

7 – A fenti 4. lábjegyzetben hivatkozott ítéletek.

8 – C-60/90. sz., Polysar Investments Netherlands ügyben 1991. június 20-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-3111. o.), a C-80/95. sz., Harnas & Helm ügyben 1997. február 6-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-745. o.) és a C-102/00. sz. Welthgrove-ügyben 2001. július 12-én hozott végzés (EBHT 2001., I-5679. o.).

9 – A fenti 4. lábjegyzetben hivatkozott ítéletek. A Bizottság különösen a Breitsohl-ügyben hozott ítélet 39. pontjára hivatkozik.

.

10 – A helyzet bonyolultabb, amikor a tevékenységek egy része adóköteles, míg más tevékenységek adómentesek, ami arányos adólevonásra ad alapot. A jelen esetben azonban semmi sem utal arra, hogy a Fini H a HÉA hatálya alá nem tartozó, másféle tevékenységet is folytatott volna.

11 – A hatodik irányelv 17. cikkének (1) bekezdése.

12 – Lásd például a C-4/94. sz., BLP Group ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-983. o.) 19. pontját, valamint a C-98/98. sz., Midland Bank ügyben hozott ítélet (EBHT 2000., I-4177. o.) 20. és azt követő pontjait.

13 – Lásd például a C-16/00. sz., CIBO Participations ügyben 2001. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-6663. o.) 35. pontját.

14 – Lásd például a 4. lábjegyzetben hivatkozott ítéleteket és a 12. lábjegyzetben hivatkozott Midland Bank ügyben hozott ítélet 22. pontját.

15 – Lásd a fenti 5. lábjegyzetben hivatkozott Abbey National, illetve Faxworld-ügyben hozott ítéleteket.

16 – Az ítélet 35. pontja.

17 – A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése.

18 – Az első HÉA-irányelv 2. cikke.

19 – Lásd például a fenti 4. lábjegyzetben hivatkozott Ghent Coal Terminal ügyben hozott ítélet

15. pontját.

20 – Lásd a 28. és a 29. pontot.

21 – Lásd a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott BLP Group ügyben hozott ítélet 26. pontját.

22 – Lásd például a fenti 4. lábjegyzetben hivatkozott Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 46. pontját.