

62010CC0280

PEDRO CRUZ VILLALÓN

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2011. szeptember 15. (1)

C-280/10. sz. ügy

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, spółka jawna

kontra

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

(a Naczelny S?d Administracyjny [Lengyel Köztársaság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adózás — Hozzáadottérték-adó — Jöv?beli gazdasági tevékenységre irányuló ügyletek tekintetében el?zetesen felszámított adó visszaigénylése — A jöv?ben a gazdasági tevékenységet végz? közkereseti társaság létrejötte el?tt adóztatott ügylet — Számlák kibocsátása a közkereseti társaság és a »leend? tagok« nevére — A közkereseti társaságba ennek létrehozásakor nem pénzbeli hozzájárulásként apportált földterületeknek a »leend? tagok« általi vásárlása”

I – Bevezetés

1.

A Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság) két kérdést terjesztett el?, amelyek az el?zetesen felszámított hozzáadottérték-adó visszatérítéséhez való jog terjedelmére vonatkozik olyan esetben, amelyben az adóalanyok formálisan megváltoznak. Konkrétabban a kérdés arra irányul, hogy a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) közös rendszerér?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv (2) lehetővé teszi-e egy személyegyesít? társaság számára az ingatlan vásárlásakor el?zetesen felszámított HÉA levonásához való jog gyakorlását, amennyiben a vásárlást nem e személyegyesít? társaság, hanem azok a személyek végezték, akik utólag e társaságot fogják tagként alkotni.

2.

Jóllehet a Bíróságnak már alkalma nyílt, hogy a gazdasági tevékenységek megkezdésekor és el?készítésekor el?zetesen felszámított HÉA visszatérítésére vonatkozó értelmezési kérdésekr?l határozzon, a jelen ügyben két természetes személy által okozott sajátos problémáról van szó, akikre a továbbiakban „leend? tagokként” hivatkozom. E személyek olyan termel?tevékenység megindításához szükséges beruházásokat mozdítanak el? és valósítanak meg, amelyet nem ?k fognak végezni, hanem azon személyegyesít? társaság, amelynek kizárólagos tagjai lesznek. Ez, azaz a „leend? tagok” helyzetének sajátossága – mivel e min?ségükben járnak el a gazdasági tevékenység megkezdése el?tt – egyfel?l megnehezíti a társaságnak az adólevonáshoz való joga elismerését, mivel nem a társaság fizette meg a HÉÁ-t. Másfel?l nem célszer? az sem, ha feltételek nélkül biztosítják a „leend? tagok” által megfizetett HÉA visszatérítéséhez való jogot, mivel nem ?k végezték a tényleges gazdasági tevékenységet, következésképpen az adót sem követelhetik vissza a termelési lánc következ? láncszeménél.

3.

E két „akadály” arra késztet, hogy bizonyos el?vigyázatossággal elemezzem a Bíróság vonatkozó ítélkezési gyakorlatát, ugyanakkor arra is, hogy el lehessen kerülni a 2006/112 irányelv olyan értelmezését, amely – bizonyos formális értelemben – végül is ellentétes lenne az ezen irányelv alapjául szolgáló elvekkel.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

4.

A 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése az adóalany fogalmát a HÉA alkalmazása tekintetében a következ?képpen határozza meg:

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

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

5.

A el?zetesen felszámított HÉA levonásához való jogot a hivatkozott irányelv 167. és ezt követ? cikkei szabályozzák; a jelen eljárás szempontjából kiemelend? a 168. cikk, amelynek értelmében:

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

a)

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

b)

a 18. cikk a) pontja és 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. cikkkel összhangban Közösségen belüli beszerzésnek minősülő tevékenység után fizetendő HÉÁ-t;

e)

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

6.

A 2006/112 irányelv 178. cikke meghatározza a levonás alaki feltételeit, az a) pontban különösen megemlítve, hogy:

„a 168. cikk a) pontjában említett termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adó levonásához [az adóalanyoknak] a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie”.

B – A nemzeti jog

7.

A forgalmi adóról szóló, 2004. március 11-i módosított törvény (Dz. U. 54. szám, 535. alszám, későbbi módosításokkal; a továbbiakban: LIVN) 15. cikkének (1) bekezdése értelmében:

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

8.

A LIVN 15. cikkének (2) bekezdése a gazdasági tevékenység fogalmát a HÉA alkalmazása tekintetében a következőképpen határozza meg:

„Gazdasági tevékenység a termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve az ásványkincs-kitermelési és a mezőgazdasági, valamint a szabadfoglalkozású tevékenységeket, akkor is, ha a tevékenységeket egyszeri alkalommal a tevékenység újbóli végzésére irányuló szándékot felismerhetvé tevő körülmények között végzik. Gazdasági tevékenységnek minősül a materiális vagy immateriális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosítása is.”

9.

A LIVN-nek a levonáshoz való jogra vonatkozó 86. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A 15. cikk szerinti adóalanyok, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használják fel, a 114. cikkre, a 119. cikk (4) bekezdésére, a 120. cikk (17) és (19) bekezdésére, valamint a 124. cikkre figyelemmel jogosultak az elzártesen felszámított adó összegéből levonni a HÉA összegét.”

10.

A LIVN 86. cikke (10) bekezdésének 1. pontja a levonáshoz való jogot szabályozza:

„A fizetendő adó levonására való jogosultság

1. az azon időszakra vonatkozó adóbevallásban keletkezik, amelyben az adóalany a számlát vagy a vámokmányt kézhez kapta, figyelemmel a 2–4. pontra, valamint a (11), (12), (16) és (18) bekezdésre.”

11.

A LIVN 106. cikkének (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy:

„A 15. cikk szerinti adóalanyok – a (2), (4) és (5) bekezdésre, valamint a 119. cikk (10) bekezdésére és a 120. cikk (16) bekezdésére figyelemmel – különösen az értékesítést, az értékesítés időpontját, az adót nem tartalmazó kiskereskedelmi árat, az adó alapját, mértékét és összegét, a követelés összegét, valamint az adóalany és a vevő adatait tartalmazó számlát kötelesek kiállítani.”

12.

A forgalmi adóról szóló törvény egyes rendelkezéseinek végrehajtásáról szóló, 2004. április 27-i – módosított – pénzügyminiszteri rendelet (Dz. U. 97. szám, 970. szakasz, későbbi módosításokkal; a továbbiakban: végrehajtási rendelet) 8. cikke (1) bekezdésének 6. pontja értelmében:

„Adómentes(ek):

6. a polgári jogi és gazdasági társaságok rendelkezésére bocsátott nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás.”

III – A tényállás és az alapeljárás

13.

2006. december 22-én Pawel Józef Granatowicz és Marcin Michal Wasiewicz közösen vásároltak egy külszíni terméskőbányát, amely ügylet HÉA-köteles volt, amiért is ugyanezen napon e két személy nevére számlát bocsátottak ki.

14.

2007. április 27-én közjegyző el?tt alakszer?en aláírták a társasági szerz?dést, amely létrehozta a Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spółka jawna közkereseti társaságot (a továbbiakban: társaság), amelynek tagjai, a hivatkozott P. Granatowicz és M. Wasiewicz, ugyanezen okiratban a társaság rendelkezésére bocsátották nem pénzbeli hozzájárulásként a bányát. A közjegyz?i okirat eredetijének és hat másolatának kiállításáért a közjegyz? a társaság nevére bocsátott ki számlát.

15.

2007. június 5-én a társaság felvételre került a cégjegyzékbe, a HÉA alkalmazása tekintetében ugyanezen év június 14-ével jött létre.

16.

2007. június hónapjára vonatkozó adóbevallásában a társaság levonta a bánya megvásárlásáért és a közjegyz?i szolgáltatásokért el?zetesen felszámított HÉÁ-t 289718 PLN összegben.

17.

Egy adóellen?rzést követ?en a lengyel adóhatóságok két szabálytalanságot tártak fel a társaság által benyújtott adóbevallásban. El?ször is az ingatlan vásárlása a „leendő tagok”, és nem a társaság nevében történt. Másodsorban a közjegyz?i okirat és hat másolata kiállítására vonatkozó számlát akkor bocsátották ki, amikor a társaság jog szerint még nem jött létre.

18.

A Dyrektor Izby Skarbowej a lengyel adóhatóságok határozatával szemben benyújtott közigazgatási fellebbezés ügyében eljárva azonos indokolással helybenhagyta a megtámadott aktust.

19.

Ezt követ?en a társaság közigazgatási keresetet nyújtott be a Wojewódzki S?d Administracyjny w Poznaniúhoz, amely szintén elfogadta a hatóságok érvelését, mind az ingatlan adásvételére, mind pedig a közjegyz?i okiratok elkészítésére vonatkozó számlákat illet?en.

20.

Az els? fokú ítélettel szemben a társaság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Naczelny S?d Administracyjnyhoz, amely bíróság el?zetes döntéshozatalra terjesztette a jelen ügy tárgyát képez? kérdéseket.

IV – Az el?zetes döntéshozatalra terjesztett kérdések és a Bíróság el?tti eljárás

21.

A Bíróságon 2010. június 4-én vették nyilvántartásba a Naczelny S?d Administracyjny által hozott végzés, amelyben a következ? kérdések kerültek megfogalmazásra:

„1)

A bejegyzést és a HÉA-alanyként történ? nyilvántartásba vételt követ?en jogosult-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i – módosított – 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 2006. december 11., 1. o.) 9. cikke, valamint 168. és 169. cikke alapján a

társaság adóköteles tevékenységét szolgáló befektetések után megfizetett hozzáadottérték-adó levonására a társaság jövőbeni tagjainak a gazdasági társaságként történő formális bejegyzést és a hozzáadottértékadó-alanyként történő nyilvántartásba vételt megelőzően befektetéseket eszközölő személyegyesülése?

2)

Akadályát képezi-e az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés értelmében a befektetések után megfizetett hozzáadottérték-adó levonásának a befektetések igazolására nem a társaság, hanem a társaság tagjainak a nevére kiállított számla?”

22.

Az alapeljárás kérelmezőjén kívül a Lengyel Köztársaság, a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Görög Köztársaság kormánya, valamint a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

23.

A 2011. június 22-i tárgyaláson a kérelmező képviselője, a Lengyel Köztársaság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Görög Köztársaság és a Francia Köztársaság, valamint a Bizottság meghatalmazottai tettek szóbeli észrevételeket.

V – Értékelés

A – Előzetes észrevétel

24.

E jogvita alapját az a probléma képezi, amelyről a Bíróság már megállapította: amikor valamely adóalany előkészítő ügyleteket végez valamely gazdasági tevékenység végzése érdekében, időbeli eltolódás jöhet létre: egyfelől az előkészítő ügyletek célja a HÉA-köteles tevékenység végzése, másfelől azonban még nem létezik adóelszámolás, amely lehetővé teszi az adóalany számára az előzetesen felszámított HÉA levonását. E helyzet megoldása érdekében a Bíróság elismerte a szóban forgó adóalanyok jogosultságát a HÉA visszatérítésére, jóllehet a tényleges gazdasági tevékenységet még nem kezdték meg. Végül soron az ítélezési gyakorlat biztosítja az adóalany számára a gazdasági tevékenység előkészítő szakaszában előzetesen felszámított HÉA visszaigényléséhez való jogot. Az összeg visszatérítését követően nyilvánvaló, hogy az adóalany semmiféle levonással nem élhet az adó áthárításakor, ugyanakkor legalább az biztosítva van, hogy a kezdeti szakaszokban lehetővé váljék az előzetesen felszámított HÉA ésszerű határidőn belüli visszatérítése.

25.

E sajátosságot ezen indítvány elején kell hangsúlyozni, mivel maga a Bíróság, jóllehet két különböző helyzetet vesz figyelembe, a visszatérítést és a levonást, ezeket nem különbözteti meg egyedi módon. Az ítélezési gyakorlat a HÉA visszaszerzésének mindkét módját a „levonás” fogalmával jelöli, amely kifejezés elmosza a különbséget a két helyzet között, és végül soron félreértéshez vezethet.

26.

E megkülönböztetést szem előtt tartva kell megvizsgálni a Naczelny Sąd Administracyjny által elzeter döntéshozatalra terjesztett két kérdést.

B – Az elzeter döntéshozatalra terjesztett első kérdés

27.

A Naczelny Sąd Administracyjny először is azt kérdezi, hogy lehet-e a levonáshoz való jogra hivatkozni abban az esetben, ha valamely társaság e jogát olyan beruházási javak és szolgáltatások tekintetében szándékozik gyakorolni, amelyek HÉÁ-ját a „leendő tagok” fizették meg a társaság alapítását megelőzően.

28.

Paweł Józef Granatowicz és Marcin Michał Wasiewicz nem voltak tagok az ingatlan megszerzésének időpontjában, és az ügy irataiból sem következik, hogy ilyen minőségükben jártak volna el. Tagadhatatlan azonban, hogy mindkét személy „leendő tagként” végezte az ügyletet, azaz annak szándékával, hogy hamarosan személyegyesítő társaságot hoznak létre, amely a szóban forgó ingatlan hasznosításával kapcsolatos tevékenységet fogja végezni. Továbbá az általunk hivatkozott sajátosság egyáltalán nem rendkívüli, mivel ez a kereskedelemben elterjedt és szokásos gyakorlatnak minősül: egy vagy több személy elhatározza, hogy társaságot alapítanak, felkutatják és apportálják a pénzügyi eszközöket, termékeket és szolgáltatásokat vásárolnak, és amikor már rendelkezésre állnak a tevékenység megkezdéséhez szükséges lényegi összetevők, megteszik a társaság megalapításához szükséges lépéseket, amely jogi személyiséget ölt magára, és amely részt vesz majd a vállalkozás tevékenységével kapcsolatos jogviszonyokban. (3) Az ingatlan megvásárlása és a Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spółka jawna társaság alapítása között eltelt idő a gyakorlatban szokásos jelenség, ami fokozza a Bíróság által végül meghozandó határozat jelentőségét.

29.

Végül soron a Naczelny Sąd Administracyjny kérelme lehetőséget biztosít számomra, hogy nagyobb pontossággal lehessen meghatározni a „leendő tagok” jogállását az elzeteren felszámított HÉÁ visszatérítésének tekintetében, és hogy meg lehessen határozni a tagállamok mozgásterét az e két jogalany közötti viszony szabályozásának területén. Az e kérdésre adandó válasz keretében – bevezetésképpen – röviden át kell tekinteni a Bíróságnak az – első sorban – az adóalanynak a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdése értelmében vett fogalmára vonatkozó ítélkezési gyakorlatát.

1. A Bíróságnak a jelen ügyre alkalmazandó ítélkezési gyakorlata

30.

Az ezen eljárásban elzeter döntéshozatalra terjesztett kérdésekre adandó válasz tekintetében két olyan problémát kell elemezni, amelyeket a Bíróság már megvizsgált. Az első az elzeteren felszámított HÉÁ visszatérítésére vonatkozik, amely lehetőség megillet valamennyi olyan jogalanyt, amely a későbbiekben általa végzendő gazdasági tevékenység előkészítésével összefüggő műveletekhez kapcsolódó beruházási költségeket visel. A második ugyanezen jogra vonatkozik, de abban az esetben, ha a gazdasági tevékenységet más jogalany folytatja, vagy azt alakszerűen megkezdi. Amint a továbbiakban látni fogjuk, a két tényállás közül egyik sem felel meg egyértelműen a jelen ügynek, azonban az ezekből eredő megállapítások relevánsak a

kérdésre adandó hasznos válasz tekintetében.

31.

Először is a Bíróság a beruházás költségei visszatérítéséhez való jog jogosultjáról határozott a gazdasági tevékenység előkészítő szakaszában. A Rompelman-ügyben hozott ítéletben (4) a Bíróság e kérdés tekintetében nem formalista hozzáállást alkalmazott, és elfogadta, hogy az a jogalany, amely még nem kezdte meg a gazdasági tevékenységet, jogosult az ezen előkészítő szakaszban előzetesen felszámított HÉA visszatérítését kérni, amennyiben beruházási költségeket vállal. (5) Olyan tényállásról van tehát szó, amelyben a jogalany nem változott, E. A. Rompelman és felesége beruházási költségeket vállalt azzal a céllal, hogy egy későbbi időpontban maguk hasznosítsanak egy ingatlant.

32.

Jóllehet a Rompelman-ügyben hozott ítéletben a Bíróság többször is alkalmazza a „levonás” kifejezést, az előzetesen felszámított HÉA-visszatérítéshez való joggal állunk sokkal inkább szemben, mivel nem a termelési láncban végzett ügylet következtében fizetendő HÉA levonásáról van szó. Éppen ellenkezőleg, és amint az a jelen indítvány 24. és 25. pontjában is kifejtésre került, a Bíróság a Rompelman házaspárnak azzal a feltétellel biztosítja az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogot, hogy ezen a jogcímen semmiféle levonásra nem kerül sor, miután a gazdasági tevékenység kezdetét vette. Ez a megoldás megfelel a 2006/112 irányelv szellemének, mivel lehetővé teszi az adóalany számára, hogy „haladéktalanul” visszakapja az előzetesen felszámított HÉA-t anélkül, hogy hátrányosan érintené az a tény, hogy a valamely gazdasági tevékenységet előkészítő műveletek hosszú ideig elhúzódnak.

33.

Annak a kockázata, hogy a gazdasági tevékenység végül is nem veszi kezdetét, nem akadályozza e megoldás alkalmazását, amint azt a Bíróság is elismerte az INZO-ügyben hozott ítéletben. (6) Ebben az ítéletben a Bíróság elismerte a visszatérítéshez való jog fennállását, „akkor is, ha utólagosan az a döntés született [...], hogy nem veszi kezdetét a működés szakasza, és a társaságot felszámolják, ily módon a tervezett gazdasági tevékenység során nem jöttek létre adóköteles ügyletek.” (7) Mivel az adóalany nem végső fogyasztóként tevékenykedik, amennyiben a gazdasági tevékenység a jogalanyon kívül eső okok miatt nem éri el célját, az előzetesen fizetett HÉA levonásához való jog továbbra is megszerzettnek minősül.

34.

A Bíróság megállapította, hogy adókijátszás esetén az adóhatóság rendelkezik az annak felderítéséhez szükséges erőforrásokkal és eszközökkel, hogy valamely tevékenység célja tényleges vagy fiktív gazdasági tevékenység megkezdése volt. Ezekben az ügyekben a Bíróság azt is megállapította, hogy a 2006/112 irányelv felhatalmazza a tagállamokat, hogy „visszaható hatállyal igényeljék a levont összegek visszatérítését, amennyiben e levonásokhoz hamis adóbevallások alapján járultak hozzá.” (8)

35.

A későbbi ítéletek is ugyanezen eredményre jutottak, megerősítve, hogy a valamely személy által végzett előkészítő műveletek lehetővé teszik ez utóbbi számára, hogy visszakapja a jövőbeli gazdasági tevékenység beruházási költségei vonatkozásában előzetesen megfizetett HÉÁ-t. A Gabalfrija és társai (9), Ghent Coal (10), Breitsohl- (11) és Fini H ügyekben (12) hozott ítéletek kategorikusan alátámasztják e megállapítást.

36.

Az ítélkezési gyakorlat által érintett második kérdés a vállalkozások vagyonának a 2006/112 irányelv 19. cikke értelmében vett, egészben történő átruházásában álló tényállásokra vonatkozik, amely esetekben az átruházás kedvezményezettje az átruházó jogutódja. A Bíróság ezekben az ügyekben is nem formalista és esetről esetre történő megközelítést alkalmazott, amelynek alapján megállapította, hogy a jogi személyiséggel rendelkező, kifejezetten valamely társaság előkészítő műveleteinek elvégzése céljából létrejött, jogi személyiséggel rendelkező jogalany jogosult lehet a viselt költségekkel kapcsolatosan előzetesen megfizetett HÉÁ visszatérítésére. Erre a megoldásra jutott a Bíróság a Faxworld-ügyben hozott ítéletben (13), és lehetővé tette az előtársaság (Vorgründungsgesellschaft) számára, hogy az előzetesen megfizetett adó visszatérítését igényelje annak ellenére, hogy a megszerzett termékeket és szolgáltatásokat teljes egészében az a társaság hasznosította, amelynek ezeket szánták.

37.

A Rompelman- az INZO- és hasonló ügyekben hozott ítéletek olyan személyekre vonatkoztak, akiknek az volt a jellemzője, hogy maguk végeztek gazdasági tevékenységet, ami nem jellemző a jelen ügyre, mivel a jelen eljárásban – amint azt a kérdést előterjesztő bíróság kiemeli – megváltozott az adó alanya. Hasonlóképpen, a Faxworld-ügyben hozott ítélet nem szükségszerűen alkalmazandó a jelen esetre, mert míg a hivatkozott ügyben a vagyon egészben történő átruházásáról volt szó, a jelen ügy „leendő tagjai” egyedi ügyletet hajtottak végre, amely csak egy vagyontárgyat érint. Következésképpen, amint azt a Francia Köztársaság is hangsúlyozza, a jelen ügy nem tartozik a 2006/112 irányelv 19. cikkének hatálya alá.

38.

A fentiek ellenére a hivatkozott ítéletek egyfajta irányt mutatnak a bíróság ítélkezési gyakorlatában, amely kiterjeszthető a jelen üggyhez hasonló esetre is. Alapvető célja nem más, mint az adósemlegesség elvének biztosítása, amely a 2006/112 irányelvben is jelen van, és amelynek jelentősége nem más, mint hogy biztosítsa a HÉÁ semlegességét, amely egyedül és kizárólagosan a fogyasztást, és nem gazdasági tevékenységek végzését terhelő közvetett adó. (14) Ebben az értelemben mind az irányelv, mind pedig a Bíróság afelett érködik, hogy a HÉÁ-t a termelési folyamat során megfizető jogalany visszaigényelhesse az adót, ami akkor következik be, ha azt a termelési lánc következő láncszemén áthárítják. (15) Az az elsőbbség, amelyre az adósemlegesség elve a HÉÁ területén tesz szert, olykor a formalizmus meghaladását követeli meg, amit a 2006/112 irányelv gondos olvasata is megerősít, amelyből az következik, hogy az uniós jogalkotó a két elv mérlegelése során az elsőre helyezi a hangsúlyt.

2. A „leendő tagok” mint a 2006/112 irányelv 9. cikke értelmében vett adóalanyok

39.

Kiindulási pontként annak hangsúlyozásával kell kezdenem, hogy a „leendő tagok” és a társaság adóalanyának minősülnek az irányelv 9. cikke értelmében. A társaság esetében ez nem kétséges, mivel a bányá ennek közreműködésével üzemel. A társaság az tehát, amely az adóztatást igazoló

gazdasági tevékenységet végzi. Ezzel szemben sokkal nehezebb a „leendő tagok” adóalanyként történő minősítése, még akkor is, ha alább kifejtem, hogy ők is megfelelnek az ehhez szükséges feltételeknek.

40.

Azok ugyanis, akik azzal a céllal szereznek be termékeket és vesznek igénybe szolgáltatásokat, hogy ezeket egy személyegyesítő társaság alapításakor apportálják, nem alkotják részét a szigorú értelemben vett termelési láncnak, mivel nem ők hasznosítják a megszerzett javakat, és nem ők tesznek szert nyereségre az ügylet során. A „leendő tag” funkciója csak közvetítő jellegű, egyféle „eseti” adóalany, aki csak azért válik gazdasági szereplővé, mert létezik olyan időszak, amelynek során kizárólag ő képviselheti a jövőbeli vállalkozást. E szempontból tekintve a Rompelman-ügyben hozott ítélet nem alkalmazható a jelen ügyre, mivel az ez utóbbiban szereplő kérdés olyan jogalany jogállására vonatkozott, aki még nem kezdte meg a gazdasági tevékenységet, de ezt hamarosan személyesen kezdi majd meg. (16) Sem a Rompelman-ügyben hozott ítéletben, sem a későbbi ítélkezési gyakorlatban nem változtak a jogalanyok, így módon a jelen ügyben a jogalany helyzete valóban nem ugyanez.

41.

Nyilvánvaló ugyanakkor, hogy a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlat célját attól függetlenül el kell érni, hogy valamely gazdasági tevékenység már létezik, vagy azt éppen csak megkezdték, ellenkező esetben fennáll annak a veszélye, hogy az adó az adósemlegesség elvével nehezen összeegyeztethető módon kerül kivetésre. Ha a „leendő tag” fizeti az azon termékeket és szolgáltatásokat terhelő HÉÁ-t, amelyeket valójában az ezeket majd hasznosító társaságnak szánnak, szükséges, hogy vagy a „leendő tagnak” vagy a társaságnak lehetősége legyen az elzetesen felszámított adó azonnali levonására annak áthárításakor. Fontos, hogy ez a lehetőség nyitva álljon a társaság vagy a „leendő tag” előtt, különösen akkor, amikor a termékek és szolgáltatások megszerzése, illetve teljesítése és a társaság létrejötte közötti idő meglehetősen rövid.

42.

Ez a megoldás alkalmazandó abban az esetben is, ha a társaságot nem hozzák létre, vagy a megkezdett tevékenységet nem fejezik be, amint az a Rompelman-ügyben történt. Úgy gondolom, hogy ugyanez a jogi érvelés kiterjeszthető azon esetre is, amikor a „leendő tag” terméket vagy szolgáltatást vásárol, és később a társaságot igazolható okokból nem hozzák létre. Ebben az esetben a Rompelman-ügyben hozott ítélet megköveteli, hogy a tagállamok elírják az elzetesen felszámított HÉA visszatérítéséhez való jog gyakorlásának eszközét, amely jog kétség kívül megilleti a „leendő tagot”. (17)

43.

Következésképpen úgy ítélem meg, hogy a 2006/112 irányelvnek a hivatkozott ítélkezési gyakorlat fényében értelmezett 9. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a termékeket és szolgáltatásokat vásárló, és ezek után a HÉÁ-t megfizető „leendő tag” adóalany, még akkor is, ha a vásárlás kizárólag azzal a céllal történt, hogy a termékeket azon, később létrehozandó társaságba apportálják, amely a beszerzést igazoló gazdasági tevékenységet fogja végezni.

3. A levonáshoz való jog jogosultja és e jog gyakorlásának feltételei

44.

Mindezzel együtt még válasz nélkül maradna a Naczelny S?d Administracyjny által el?terjesztett kérdés, ha azon tény meger?sítésére szorítkoznék, hogy a „leend? tagok” adóalanyok. Ez a min?ség csak el?feltétel, amelyb?l kiindulva hasznos válasz adható a kérdést el?terjeszt? bíróságnak, mivel még nem határoztam meg pontosan, ki jogosult arra, hogy visszakapja az el?zetesen felszámított HÉÁ-t: a „leend? tagok”, a társaság, vagy ezek bármelyike.

45.

A Francia Köztársaság kivételével az észrevételeket el?terjeszt? tagállamok úgy ítélik meg, hogy az el?zetesen felszámított HÉA visszatérítéséhez való jog kizárólag a „leend? tagokat” illeti meg azon termékek és szolgáltatások megszerz?iként, amelyek tekintetében az adót felszámították. Ezzel szemben a Francia Köztársaság kormánya azon alternatív megoldás mellett érvel, miszerint mind a „leend? tag”, mind pedig a társaság gyakorolhatja a HÉA visszatérítéséhez való jogot, ez utóbbi csak akkor, ha a nemzeti szabályozás értelmében a „leend? tag” nem gyakorolhatja azt. Az alapeljárás felperese azt állítja, hogy minden esetben a társaság gyakorolja a levonáshoz való jogot.

46.

Jelenleg az ítélezési gyakorlat nem teljesen egyértelm? e tekintetben. A jelen ügyben szerepl?höz legközelebb álló helyzet a fent hivatkozott Faxworld-ügyben hozott ítéletben szerepel, amely ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a német jog szerinti el?társaság (Vorgründungsgesellschaft) – amelynek egyetlen célja egy t?ketársaság haladéktalan létrehozásához szükséges iratok elkészítése – jogosult a visszatérítésre. (18) A Bíróság válasza szigorúan az ügy sajátosságaira korlátozódik a célból, hogy az ügyet a 2006/112 irányelv 19. cikkének hatálya alá helyezze, amelynek értelmében a „vállalkozás vagyonának egészben vagy részben történ? átruházását – akár ellenérték fejében, akár ingyenesen, akár apportként történ? bevitellel – a tagállamok úgy tekinthetik, mintha nem történt volna termékértékesítés, és az átruházás kedvezményezettjét az átruházó jogutódjának tekintik.” A Faxworld-ügyben a Németországi Szövetségi Köztársaság elfogadta ezt a rendelkezést, és következésképpen azt követelte, hogy a Vorgründungsgesellschafttal szemben el?zetesen felszámított HÉA levonásához való jog gyakorlására jogosult jogalany a létrehozott társaság legyen. (19) A Bíróság másképpen ítélte meg, és megállapította, hogy ez utóbbi társaság mint a vagyon egészének vagy egy részének átruházója jogosult a visszatérítést követelni. (20)

47.

Ugyanakkor a Faxworld-ügyben hozott ítélet a jelen ügyét?l eltér? körülményekre vonatkozik. El?sör is a Faxworld-ügyben az értelmezésre vonatkozó kétségek a 2006/112 irányelv 19. cikkének hatálya alá tartozó átruházási ügyletre vonatkoztak, míg a jelen ügyben nem valamely vagyon „egészben vagy részben történ? átruházásáról” van szó. Ezen eltérést a Zita Modes-ügyben hozott ítélet (21) is meger?síti, amely ítéletben a Bíróság megállapította, hogy egyetlen vagyontárgy – a jelen ügyben egy ingatlan – átadása nem tartozik a hivatkozott 19. cikk hatálya alá. (22) A Francia Köztársaság is helyesen jutott erre a következtetésre, amint azt a tárgyaláson el?adta.

48.

Hasonlóképpen hangsúlyozni kell egy másik különbséget is a Faxworld-ügyhöz viszonyítva: az a tény, hogy a német jog rendelkezik egy sajátos jogalanyról a társaságok létrehozása folyamatának megkönnyítése céljából, olyan körülmény, amely szintén korlátozza a megoldás alkalmazhatóságának terjedelmét. A kijátszás kockázata olyan rendszerben, amelyben – mondjuk

így – tökéletes jogutódlás van az valamely személy és az azt követő személy között, megkönnyíti azt, hogy az elzetsen felszámított HÉA visszatérítéséhez való jogot az elbbi számára biztosítsák, jóllehet nem e jogalany feladata a tevékenység végzése. (23)

49.

A jelen esetben a körülmények nagymértékben altérnek a Faxworld-ügy körülményeitől. Amint azt a jelen indítvány 47. pontjában kiemeltem, nem az irányelv 19. cikke szerinti vagyoni egészének átruházásáról van szó, ugyanis a „leendő tagok” nem üzletrészt ruháznak át, hanem egy vagyontárgyat apportálnak. Továbbá a hivatkozott cikk alkalmazásának szokásos körülményei két különböző személyt feltételeznek, általában két eltérő gazdasági szereplőt, míg a jelen ügyben egyértelmű a tevékenység és az adóalanyok folytonossága.

50.

Következésképpen, még ha figyelembe is kell venni a Faxworld-ügyben hozott ítéletet, hangsúlyozni kell az érdemi eltéréseket a két ügy között, legalábbis ami ezen elbbi ügy megoldásának a jelen ügyre való kiterjesztését illeti.

51.

A fentiekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy az olyan ügy, mint a jelen eset, amely nem tartozik az irányelv 19. cikkének hatálya alá, ugyanakkor a „leendő tagok” vagyontárgyainak egy társaságba történő apportálásáról van szó a két alany de facto azonossága és a gazdasági tevékenység folytonossága mellett, elegendő sajátosságokkal rendelkezik ahhoz, hogy az uniós jogalkotó sajátos bánásmódban részesítse. Ugyanakkor már megállapítottam, hogy ez nem így van, mivel a 2006/112 irányelv nem ad erre kategorikus választ, és ez nem következtethető ki az irányelv szó szerinti értelmezésből sem. Az irányelv e hallgatása arra enged következtetni, hogy a 2006/112 irányelv széles mérlegelési mozgásteret hagy a tagállamok számára azon intézkedések elfogadása tekintetében, amelyeket a legmegfelelőbbnek és e szabályozás célkitűzéseivel a leginkább összeegyeztethetőnek tartanak. Következésképpen ezen ügyben a kérdés valójában nem annak meghatározására irányul, hogy ki gyakorolja az elzetes HÉA visszatérítéséhez való jogot, hanem azon feltételek meghatározására, amelyek mellett a nemzeti jogrend biztosítja e jog gyakorlását.

52.

Ez a felvetés magyarázattal szolgál arra, hogy a jelen eljárásban észrevételeket elterjesztő tagállamok miért képviselnek egymással ellenkező álláspontokat, amelyek egyébként a saját jogrendjeikben hatályos gyakorlatokat tükrözik. Nem meglepő, hogy a Francia Köztársaság a felperes társaságéhoz hasonló álláspontot képvisel, mivel a francia jog ilyen megoldást ír elő, amint arra e tagállam meghatalmazottja a tárgyaláson rámutatott. (24) Hasonlóképpen a Németországi Szövetségi Köztársaság óvintézkedései – miközben kiemelte annak szükségességét, hogy mérlegeljék, a társaság gyakorolt-e már valamilyen tevékenységet létrejöttétől – olyan államra jellemzőek, ahol létezik olyan sajátos intézmény, mint amely a Faxworld-ügyben szerepelt, amelynek különleges szabályozása befolyásolja az adójogi bánásmódot olyan helyzetekben, mint amilyen az alapeljárásban merült fel. (25)

53.

Következésképpen úgy ítélem meg, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha valamely tagállam olyan esetben, mint az alapügyben szereplő, amennyiben de facto azonosság áll fenn az alanyok és a tevékenységek között, biztosítja a

társaság számára a levonáshoz való jogot.

54.

Abban az esetben azonban, ha a nemzeti jogrend kizárja ezt a lehetőséget, biztosítani kell, hogy a „leendő tagok” haladéktalanul igényelhessék az elzáróan felszámított HÉA visszatérítését, ugyanolyan feltételek mellett, amelyeket a Bíróság már többek között a fent hivatkozott Rompelman-, INZO-, illetve Ghent Coal ügyekben elírt. Ennek ellenkezője igazolatlan hátrányos megkülönböztetés bevezetését eredményezné, pusztán azon tény alapján, hogy azok, akik megkezdik a tevékenységet, ezt később alakszerűvé kívánják tenni egy társaság létrehozása által.

55.

Abban az esetben, ha a tagállamok úgy döntenek, hogy biztosítják a társaság számára a HÉA levonáshoz való jogot, e lehetőségnek nyilvánvalóan azon ténytel kell függenie, hogy a „leendő tagok” visszaigényelték-e a társasággal szemben a nem pénzbeli hozzájárulás után elzáróan felszámított HÉA-t, és ez ily módon megjelenik-e a könyvelésben. E fenntartás mellett, amelynek célja az adókijátszás elkerülése, semmi nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy lehetővé tegyék a társaság számára a HÉA levonását abban az esetben, ha gyakorlatilag teljes azonosság áll fenn a „leendő tagok” és a társaság között – amely azonosság az olyan társaságot jellemző személyes felelősség rendszerében is visszatükröződik, mint a jelen ügyben szereplő –, és ha egyértelmű a gazdasági tevékenység folyamatossága.

56.

Más a helyzet, ha a tagállamok úgy döntenek – amint, úgy ténik, azt a Lengyel Köztársaság is tette –, hogy megtagadják a társaságtól a 2006/112 irányelv 168. cikkében elírt levonáshoz való jogot. (26) Ebben az esetben, amint arra a jelen indítvány 53. pontjában emlékeztettem, a „leendő tagok” számára kell biztosítani az elzáróan felszámított HÉA visszatérítéséhez való jogot, levonás vagy visszafizetés által, attól függően, hogy az alábbi tényállások közül melyik valósul meg.

57.

Először is elfordulhat, hogy a „leendő tagok” a társaság létrejöttét megelőzően tényleges módon már folytatják az adóköteles gazdasági tevékenységet. Ebben az esetben a HÉA-t természetesen a termelési lánc következő szakaszában kell visszaigényelni, ami az ingatlan vásárlásával egyidőben, vagy kevéssel ez után történik, mivel az erőforrásokat már gazdaságilag hasznosítják. A „leendő tagok” ebben az esetben valódi gazdasági szereplőként cselekszenek, és természetesen rendelkeznek a levonáshoz való joggal, amelyet az időszaki bevallásokon keresztül gyakorolnak, miközben a társaság létrehozásának folyamata tovább folytatódik.

58.

A második esetben – és úgy ténik, ez a helyzet az alapeljárásban – a „leendő tagok” megvárhatják a társaság létrejöttét a célból, hogy ténylegesen megkezdjék a gazdasági tevékenységet. Ez esetben nem bevételekről vagy HÉA-visszaigénylésről van szó, hanem olyan elkészítő cselekményekről, amelyek célja olyan termelőtevékenység megkezdése, amely a Bíróság szerint egyenértékű a 2006/112 irányelv szerinti gazdaság tevékenységgel. (27) Ez világosan kiténik az INZO-ügyben hozott ítélettel, amelyben megállapításra kerül, hogy amikor valamely társaság kinyilvánította, hogy valamely olyan gazdasági tevékenységet szándékozik kezdeni, amelynek során HÉA-köteles ügyletek jönnek létre, valamely elkészítő cselekmény, mint például a tervezett tevékenység jövedelmezőségéről szóló tanulmány elkészítése „következésképpen úgy tekinthető,

mint az [...] irányelv értelmében vett gazdasági tevékenység, még akkor is, ha e tanulmány célja annak vizsgálata, hogy a tervezett tevékenység mennyire jövedelmez?” (28) A Bíróság szerint a jövedelmezőségi tanulmány után megfizetett HÉÁ-t az adóalanynak vissza kell téríteni, „még akkor is, ha utólag, e tanulmány következtetéseire figyelemmel az a döntés születik, hogy a tevékenység folytatására nem kerül sor, és felszámolják a társaságot, ily módon a tervezett gazdasági tevékenység nem keletkeztetett adóköteles ügyleteket.” (29)

59.

A fentiekből az következik, hogy – bár kivételes jelleggel – fennáll a visszatérítéshez való jog, ha nem került sor termelő tevékenységre, tehát nem történt meg az elzeteresen felszámított HÉA áthárítása. Amint arra a jelen indítvány 32. pontjában rámutattam, gyakorlatilag a HÉA visszatérítéséhez, és nem a HÉA levonásához való jogról van szó, a Bíróság által a 2006/112 irányelv 9. és 168. cikkének adott értelmezés azonban a levonás technikáját említi, mivel a szövegben nem található más kifejezett utalás, amely az adósemlégesség elvének érvényesülését biztosítja.

60.

E megoldást az ésszerőségre való törekvés igazolja, amely az INZO-ügyben hozott ítéletben is kifejtésre került. Ebben az ítéletben a Bíróság hangsúlyozta, hogy amennyiben az azonos beruházási tevékenységeket eltérően kezelnék, különbséget téve azon vállalkozások között, amelyek már végeztek HÉA-köteles ügyleteket, és azon vállalkozások között, amelyeknek beruházások által szándékában áll azon tevékenységek megkezdése, amelyek a jövőben adóköteles ügyletekhez vezetnek, „önkéntes különbségtételre kerülne sor ezen utóbbi vállalkozások között, mivel a visszatérítések végleges elfogadása attól függene, hogy ezek a beruházások adóköteles ügyletekhez vezetnek-e, vagy sem.” (30)

61.

Mindazonáltal elengedhetetlen, hogy azok, akik elkészít és beruházási tevékenységeket kezdenek, amint a jelen ügyben a „leendő tagok”, rendelkezzenek olyan anyagi és eljárásjogi lehetőségekkel, amelyek alkalmasak arra, hogy biztosítsák az elzeteresen felszámított HÉA visszatérítéséhez való jogukat.

62.

A tárgyaláson mind a lengyel kormány, mind pedig a társaság elismerték, hogy a „leendő tagok” nem voltak jogosultak a visszatérítésre a lengyel jog értelmében, mivel az ingatlan apportként történő bevitele a társaságba adómentes ügylet volt. A kérdést elterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy e körülmények között az ügylet adómentes jellege olyan helyzetbe hozza-e a „leendő tagokat” és a társaságot, amely megnehezíti, illetve lehetetlenné teszi az elzeteresen felszámított HÉA visszaigénylését.

63.

Amint azt a jelen eljárás során néhány állam elismerte, az nem vitatott, hogy annak lehetősége, hogy a „leendő tagok” visszaigényeljék az elzeteresen felszámított HÉÁ-t olyan helyzetben, mint az imént ismertetett helyzet, az adókijátszás veszélyével jár, mivel az adólevonás gyakorlásának feltételei túlságosan rugalmasak. Ugyanakkor rendkívül sajátos helyzetről van szó, amelyben két „leendő tag” nem pénzbeli hozzájárulásként ingatlant bocsát egy személyegyesítő jellegű társaság rendelkezésére, (31) amely kizárólag a két említett tagból áll, és amely társaság révén folytatódik a gazdasági tevékenység, amelynek céljából a HÉÁ-val terhelt vagyontárgyakat

megvásárolták. A helyzet olyannyira eseti jellegű, és az adókijátszás elleni küzdelem szempontjából oly mértékben ellenőrizhető, hogy nehezen kerülhetné el a tagállam figyelmét a „leendő tagok” vagy a társaság visszaélésszerű magatartása. Hasonlóképpen ahhoz, amint azt a fent hivatkozott Rompelman-, INZO- és egyéb ügyekben hozott ítéletekben a Bíróság megállapította, ezekben az esetekben, amennyiben teljesülnek a gazdasági tevékenység megkezdését igazoló alaki feltételek, nem az adóalanynak kell bizonyítania, hogy magatartása jogszerű, hanem éppen ellenkezőleg, a nemzeti adóhatóságok rendelkeznek az ahhoz szükséges eszközökkel, hogy a jelen ügyéhez hasonló körülmények között felderítsék az adókijátszást. (32)

64.

A fentiek összességére figyelemmel úgy ítélem meg, hogy a 2006/112 irányelv 9. és 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha valamely tagállam olyan sajátos körülmények között, mint a jelen ügyben szereplők, ahol két természetes személy „leendő tagként” ingatlant szerez, amelyet nem pénzbeli hozzájárulásként a szerzést követően létrehozott, és kizárólag a hivatkozott tagokból álló személyegyesítő jellegű társaságba apportálnak, biztosítsa a társaság számára az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogot.

65.

Amennyiben azonban a tagállam kizárja ezt a lehetőséget, a 2006/112 irányelvvel ellentétes az, hogy a „leendő tagok” ne kérelmezhesék az előzetesen felszámított HÉA visszatérítését. E körülmények között a nemzeti hatóságoknak ügyelniük kell arra, hogy fennálljanak annak a feltételei, hogy a „leendő tagok” olyan anyagi és eljárásjogi feltételek mellett gyakorolhassák a visszatérítéshez való jogukat, amelyek nem nehezítik meg rendkívüli módon, illetve nem teszik lehetetlenné e jog gyakorlását, figyelemmel az adósemlegesség elvére.

C – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés

66.

Miután megállapításra került, hogy ki igényelheti vissza az előzetesen felszámított HÉÁ-t, a Naczelny Sąd Administracyjny által előterjesztett második kérdésre kell rátérnem, amely a jogvita tárgyát képező termékekről és szolgáltatásokról kiállított számlákra vonatkozik. Amint az az eljárás irataiból is következik, az ingatlan vásárlásának számláját a „leendő tagok” nevére állították ki, míg a közjegyzői szolgáltatások számláját a társaság nevére, ez utóbbi keltezése azonban megelőzi a társaság létrejöttének időpontját.

67.

Köztudott, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkében előírt levonáshoz való jog azon ténynek van alárendelve, hogy az adóalany rendelkezzen számlával. Ily módon követeli ezt meg a hivatkozott irányelv 178. cikkének a) pontja, amit ugyanezen irányelv 220. cikkének 1. pontja pontosít, számla kiállítását követelve meg az adóalany által más adóalany részére teljesített valamennyi termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás esetén. A számla kötelező elemei között a 2006/112 irányelv 226. cikkének 5. pontja értelmében szerepel „az adóalany és a vevő (megrendelő) teljes neve és címe”.

68.

Amint azt a felek az alapeljárásban, egyes tagállamok pedig a Bíróság előtti eljárásban kiemelték, a Bíróság bizonyos rugalmassággal értelmezte a 2006/112 irányelv hivatkozott rendelkezéseit. Ugyanakkor ennek célja nem más, mint annak biztosítása, hogy valamennyi HÉA-fizetésre

kötelezett adóalany levonhassa azt. Ha valamely tagállam a számlák kiállítását és benyújtását rendkívül megnehezíti? intézkedéseket ír el?, azt kockáztatja, hogy a levonást kevésbé vonzóvá, illetve lehetetlenné teszi, amely következmény közvetlenül ellentétes a 2006/112 irányelv célkit?zéseivel. Következésképpen a Bíróság ítélkezési gyakorlatában az ilyen jelleg? esetekben megfelel?en alkalmazta az arányosság elvét, és több alkalommal megállapította, hogy „az érintett tagállam által ily módon meghatározott formai követelmények, amelyeket az adóalanyoknak be kell tartania ahhoz, hogy HÉA-levonási jogát gyakorolhassa, nem mehetnek túl azon a mértéken, amely a fordított adózási eljárás helyes alkalmazásának biztosításához mindenképp szükséges.” (33)

69.

Ez indította a Bíróságot arra, hogy korlátozza a tagállamok mérlegelési mozgásterét, és lesz?kítse azt a lehet?séget, hogy megköveteljék, hogy a számlák további elemeket tartalmazzanak az irányelv által el?írtakhoz viszonyítva. (34) A Bíróság hasonlóképpen megállapította, hogy az adóalany számára lehet?vé kell tenni a számlák orvosolható hibáinak és hiányosságainak kijavítását, miel?tt megtagadnák t?le a levonáshoz való jogot. (35) Végs? soron a tagállamok nem rejt?zhetnek a számlázásra irányadó alakszer?ségek mögé, hogy megnehezítsék a levonáshoz való jog gyakorlását, és hogy végs? soron megkérd?jelezhessék az adósemlegesség elvét valamely gazdasági tevékenység, nem pedig a végs? fogyasztó adóztatásával.

70.

Ezen jogi háttérre és ítélkezési gyakorlatra figyelemmel megadhatjuk a választ a Naczelný S?d Administracyjny által el?terjesztett kérdésre, amely válasznak ugyanazt az irányt kell követnie, mint amelyet az els? kérdésre adandó válasz tekintetében felvázoltam. Következésképpen két eltér? helyzet között kell különbséget tenni: az egyik, amikor a tagállam biztosítja a társaság számára a levonáshoz való jogot, és a másik, amikor a leendő tagok igényelhetik vissza az el?zetesen felszámított HÉÁ-t.

71.

El?ször is, ha valamely nemzeti jogrend lehet?vé teszi a társaság számára a HÉA levonását, nyilvánvaló, hogy a cél valamely ügylet elvégzésének megkönnyítése volt, nem pedig további költségek viselése, amint az állam úgy ítéli meg, hogy az adókijátszás elleni küzdelem szempontjából valamennyi jogellenes magatartás felderítésre kerül az adójogi felügyelet és ellen?rzés szokásos eszközei által. A jogutódlás automatikus a jogalany változásához kapcsolódó valamennyi jogviszony és aktus tekintetében, logikusan a számlákat is beleértve.

72.

Jogutódlás esetén megkövetelni a jogutód adóalanytól, hogy a saját nevére kiállított számlát nyújtson be, vagy – ami ugyanaz – utasítsa vissza a számlát, mert azt az átadó adóalany nevére állították ki, nehéz, mondhatni lehetetlen feltétel el?írását jelenti. Ez a megoldás ellentétes lenne a Bíróság ítélkezési gyakorlatával, amely több ízben megállapította, hogy „mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany mint a szóban forgó szolgáltatás megrendel?je HÉA-fizetésre kötelezett, e hatóság az ezen HÉÁ-nak a szóban forgó adóalany általi levonását illet?en nem írhat el? további olyan feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlása teljességgel lehetetlenné válik.” (36) Pontosan ez történik a jelen ügyben, mivel a társaság jogutódlása, amely nem terjed ki az ingatlanvásárlás tekintetében a „leendő tagok” nevére kiállított számlára, közvetve a levonáshoz való jog megtagadását feltételezné.

73.

Még inkább nyilvánvaló, hogy a társaság nevére, de ennek létrejötte előtti keltezéssel kiállított számla kijavítható oly módon, hogy erre a tagok neve kerüljön, anélkül hogy e körülményre lehessen hivatkozni a célból, hogy a társasággal szemben megtagadják a HÉA levonásához való jogot.

74.

Másodszor, ha a tagállam joga nem biztosítja a társaság számára a HÉA levonásához való jogot, hanem a „leendő tagok” visszatérítéshez való jogát írja elő, az első, a kőbánya vásárlására vonatkozó számla semmiféle problémát nem okoz a 2006/112 irányelv szempontjából, mivel az a nevükre kiállított számláról van szó. Ami társaság létrehozása tekintetében kibocsátott számlát illeti, a Bizottság érveivel összhangban, és amint azt már a jelen indítványban fentebb kifejtettem, a dokumentumot ki kell javítani, mivel egyértelmű, hogy a számlának a társaság nevére annak létrejöttét megelőzően történő kiállítása olyan körülmény, amely igazolja a kijavítást, és következésképpen az előzetesen felszámított HÉA visszatérítéséhez való jog gyakorlását.

75.

Következésképpen, amennyiben a nemzeti jogrend olyan körülmények tekintetében, mint amelyek a jelen ügyben szerepelnek, előírja a HÉÁ-nak a társaság általi levonását vagy ennek a „leendő tagok” számára történő visszatérítését, a tagállam nem írhat elő olyan kötelezettségeket, amelyek lehetetlenné teszik az előzetesen felszámított HÉA visszaigénylését, beleértve azokat is, amelyek a számlák kibocsátására és benyújtására vonatkoznak. A nemzeti hatóságok alkalmazhatnak a 2006/112 irányelv célkitűzései eléréséhez szükséges és megfelelő intézkedéseket, többek között – amint azt a Bíróság nemrég megállapította – a számlák kijavítását is beleértve. (37)

76.

A fentiekre figyelemmel azt javaslom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra terjesztett második kérdésre azt a választ adja, hogy a 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontját a 168. cikkel összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezésekkel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amely olyan sajátos körülmények között, mint a jelen ügyben szereplő, megakadályozza az előzetesen felszámított HÉA visszaigénylését

a)

a HÉÁ-nak a társaság általi levonása esetében, amennyiben számlát állítottak ki a „leendő tagok” nevére, illetve a társaság nevére, de annak létrejötte előtti időpontban;

b)

vagy a HÉÁ-nak a „leendő tagok” számára történő visszatérítése esetén, amennyiben számlát állítottak ki a társaság nevére egy annak létrejötte előtti időpontban.

VI – Véggkövetkeztetések

77.

Az előzőekben kifejtettekre tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Naczelny Sąd Administracyjny számára a következőképpen válaszoljon:

„1)

A hozzáadottérték-adó közös rendszeréről szóló, 2006. november 28-i 2006/112 tanácsi irányelv 9. és 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, ha valamely tagállam olyan sajátos körülmények között, mint amelyek a jelen ügyben szerepelnek, ahol két természetes személy „leendő tagként” ingatlant szerez, amelyet nem pénzügyi hozzájárulásként a szerzést követően létrehozott és kizárólag a hivatkozott tagokból álló személyegyesítő jellegű társaságba apportálnak, biztosítsa a társaság számára az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogot.

Amennyiben azonban a tagállam kizárja ezt a lehetőséget, a 2006/112 irányelvvel ellentétes az, hogy a „leendő tagok” ne kérelmezhesék az előzetesen felszámított HÉA visszatérítését. E körülmények között a nemzeti hatóságoknak ügyelniük kell arra, hogy fennálljanak annak a feltételei, hogy a „leendő tagok” olyan anyagi és eljárásjogi feltételek mellett gyakorolhassák a visszatérítéshez való jogukat, amelyek nem nehezítik meg rendkívüli módon, illetve nem teszik lehetetlenné e jog gyakorlását, figyelemmel az adósemlegesség elvére.

2)

A 2006/112 irányelv 178. cikkének a) pontját a 168. cikkel összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezésekkel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amely olyan sajátos körülmények között, mint a jelen ügyben szereplők, megakadályozza az előzetesen felszámított HÉA visszaigénylését

a)

a HÉÁ-nak a társaság általi levonása esetében, amennyiben számlát állítottak ki a „leendő tagok” nevére, illetve a társaság nevére, de annak létrejötte előtti időpontban;

b)

vagy a HÉÁ-nak a „leendő tagok” számára történő visszatérítése esetén, amennyiben számlát állítottak ki a társaság nevére egy annak létrejötte előtti időpontban.

(1) Eredeti nyelv: spanyol.

(2) (HL L 347., 1. o.; helyesbítés HL L 135., 60. o.).

(3) Lásd Abella Poblet, E., Manual del IVA, 3a ed., La Ley, 2006, 150. és ezt követő oldalak.

(4) A 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.).

(5) Uo., 23. és 24. pont.

(6) A C-110/94. sz. INZO-ügyben 1996. február 29-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-857. o.).

(7) Uo., 22. pont.

(8) Uo., 24. pont

(9) A C-110/98-C-147/98. sz., Gabalfrija és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1577. o.).

(10) A C-37/95. sz. Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-

1. o.).

(11) A C-400/98. sz. Breitsohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4321. o.).

(12) A C-32/03. sz. Fini H ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-1599. o.).

(13) A C-137/02. sz. Faxworld-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5547. o.).

(14) Lásd a 2006/112 irányelv (5), (7), (13) és (30) preambulumbekzdését.

(15) A Bíróság ezt az elvet az ítélezési gyakorlatban jól megszilárdult fordulattal fejezi ki ezt az elvet, miszerint a HÉA semlegessége a levonások rendszerében tükrözdik, amely „arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenységeinek keretében megfizetend? vagy megfizetett HÉA terhe alól. A közös HÉA-rendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illet?en biztosítja a tökéletes semlegességet – bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye –, feltéve hogy az említett tevékenységek maguk is HÉA-kötelesek” Lásd többek között a fent hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 19. pontját; a fent hivatkozott Ghent Coal Terminal ügyben hozott ítélet 15. pontját; a fent hivatkozott Gabalfria és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 44. pontját; a C-98/98. sz. Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4177. o.) 19. pontját és a fent hivatkozott I/S Fini H ügyben hozott ítélet 25. pontját.

(16) A fent hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 23. és 24. pontja.

(17) A fent hivatkozott Breitsohl-ügyre vonatkozó indítványában Ruiz-Jarabo Colomer f?tanácsnok kijelentette, hogy „inkább az állapítható meg, hogy ugyanezen elv ez utóbbi társaságok vonatkozásában tiltja a hátrányos megkülönböztetést azon id?ponttól függ?en, hogy mikor kérelmezték az adó levonását – azt megelőz?en vagy azt követ?en, hogy megállapításra került, hogy a tervezett gazdasági tevékenység nem veheti kezdetét –, illetve azon tényt?l függ?en, hogy azon id?pontban, amikor a levonást kérelmezik, az adóhatóság alakszer?en elismeri-e, vagy sem HÉA-alanyi min?ségüket” (47. pont).

(18) E tekintetben lásd Klenk, F., en Sölch, O. és Ringleb, K., Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Beck, 2003, 482. és ezt követ? pontok.

(19) A fent hivatkozott Faxworld-ügyben hozott ítélet 35. pontja.

(20) Uo., 41. és 42. pont

(21) A C-497/01. sz. Zita Modes-ügyben 2003. november 27-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-14393. o.).

(22) Uo., 40. pont.

(23) Megjegyzem, hogy az a megoldás, amelyre a Bíróság jutott, első pillantásra nem illeszkedik a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítéletben (EBHT 2001., I-1361. o.) adott válaszhoz annak ellenére, hogy mindkét ügy az irányelv 19. cikkére vonatkozott. Amint azt Jacobs f?tanácsnok hangsúlyozta a Faxworld-ügyre vonatkozó, 2003. október 23-i indítványában (az ítéletre történ? hivatkozást lásd fentebb), a két tényállás közötti különbség az egyes ügyek nemzeti jogi háttérében és a végrehajtott ügyletek jellegében rejlik. A Bíróság követte ezt az értelmezést, amikor a Faxworld-ügy „pontos jellemz?ire” hivatkozott (lásd a fent hivatkozott Faxworld-ügyben hozott ítélet 42. pontját).

- (24) E tekintetben lásd a Conseil d'État 1980. április 30-i 15506. sz. ítéletét.
- (25) E tekintetben lásd Jacobs f?tanácsnok fent hivatkozott indítványának 19–24. pontját.
- (26) A lengyel kormány és a társaság képvisel?je, valamint a kérdést el?terjeszt? bíróság kijelentette, hogy ez a lengyel jogrendben el?írt megoldás.
- (27) Lásd a fent hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítéletet.
- (28) A fent hivatkozott INZO-ügyben hozott ítélet 18. pontja.
- (29) A fent hivatkozott INZO-ügyben hozott ítélet 20. pontja (kiemelés t?lem).
- (30) A fent hivatkozott INZO-ügyben hozott ítélet 22. pontja.
- (31) A lengyel kormány és a társaság képvisel?je által ismertetett információ szerint a lengyel jogrendben el?írt közkereseti társaság személyegyesít? társaság, amelynek tartozásaiért a felel?sség kiterjed a társaság és a tagok vagyonára, még ha ez utóbbiak felel?ssége csak másodlagos is.
- (32) „Amennyiben az adóhatóság megállapítaná, hogy az adólevonási jogot csalárd módon vagy visszaélésszer?en gyakorolták, visszaható hatállyal követelhetné a levont összegeket (a fent hivatkozott I/S Fini H-ügyben hozott ítélet 33. pontja, amely a fent hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 24. pontjára, a fent hivatkozott INZO-ügyben hozott ítélet 24. pontjára, valamint a fent hivatkozott Gabalfrija és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 46. pontjára hivatkozik).
- (33) A C-90/02. sz. Bockemühl-ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet (EBHT 2004., I-3303. o.) 50. pontja; a C-392/09. sz. Uszodaépít?-ügyben 2010. szeptember 30-án hozott ítélet (EBHT 2010., I-8791. o.) 38. pontja, a C-95/07. és C-96/07. sz., Ecotrade egyesített ügyekben 2008. május 8-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-3457. o.) 50. pontja és a C-274/10. sz., Bizottság kontra Magyarország ügyben 2011. július 24-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-7289. o.) 43. pontja.
- (34) A fent hivatkozott Bockemühl-ügyben hozott ítélet 51. pontja; a C-25/03. sz. HE-ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-3123. o.) 78–82. pontja és a fent hivatkozott Ecotrade egyesített ügyekben hozott ítélet 64. pontja.
- (35) A C-368/09. sz. Pannon Gép Centrum ügyben 2010. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-7467. o.) 43. és 44. pontja
- (36) A fent hivatkozott Bockemühl-ügyben hozott ítélet 51. pontja.
- (37) A fent hivatkozott Pannon Gép Centrum ügyben hozott ítélet 44. pontja.