

Ideiglenes változat

MICHAL BOBEK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2020. március 3.(1)

C?791/18. sz. ügy

Stichting Schoonzicht,

a Staatssecretaris van Financiën

részvételével

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia legfels?bb bírósága] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatalra utalás – Hozzáadottérték?adó – Az adólevonások korrekciója – Tárgyi eszközök – A tervezett használat és az els? tényleges használat közötti különbség – 2006/112/EK irányelv –185. és 187. cikk – Alkalmazhatóság”

I. Bevezetés

1. A jelen ügy tárgyát az képezi, hogy az eredeti hozzáadottérték?adó (h?a) levonását hogyan kell korrigálnia az olyan vállalkozásnak, amelynek egy többlakásos ház használatát illet?en megváltozott a szándéka. A jelen ügyben a levonást még a többlakásos ház kivitelezésének ideje alatt végezték. Akkoriban a vállalkozás azt adóköteles célra kívánt használni. Ezt követ?en azonban bérbe adott egyes lakásokat, ami azt eredményezte, hogy e lakások els? használatbavétele adómentesen történt.

2. A holland hatóság ilyen körülmények között az eredeti levonás kés?bb bérbe adott lakásokhoz kapcsolódó teljes részének egy összegben történ? visszafizetését követelte a vállalkozástól. A nemzeti szabályozás alapján ugyanis, amennyiben úgy t?nik, hogy a termékek vagy szolgáltatások felhasználása megkezdésének id?pontjában a vállalkozás nagyobb mértékben vonja le a héát, mint amely a használat alapján megilletné, az eredetileg levont héatöbbletet *egyidej?leg* kell korrigálnia.

3. Jogkérdésként vet?dik fel, hogy összhangban áll?e ez a szabályozás a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv)(2) 187. cikkével, amelynek értelmében a tárgyi eszközök esetében a levonásokat többéves id?szak alatt, arányos részletekben kell korrigálni.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog: héairányelv

4. A héairányelv 184. és azt követő cikkei az adólevonások korrekciójával foglalkoznak.

5. A 184. cikk akként rendelkezik, hogy „az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt”.

6. Ezen irányelv 185. cikke értelmében:

„(1) Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás 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.”

7. A héairányelv 186. cikke úgy szól, hogy „a 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg”.

8. A héairányelv 187. cikke a következőképpen szól:

„(1) A tárgyi eszközök esetében a korrekció ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azt az évet is, amelyben a termékeket beszerezték vagy elállították.

A tagállamok a korrekciót azonban a termékek első használatbavételével kezdődő, öt teljes évből álló időszakra is alapozhatják.

A tárgyi eszközként beszerezett ingatlanok esetében a korrekció számításának alapjául szolgáló időszakot legfeljebb húsz évre lehet kiterjeszteni.

(2) Az éves korrekció a tárgyi eszközöket terhelő héának csak egyötöd részére, illetve kiterjesztett korrekciós időszak esetén a megfelelő hányadára vonatkozik.

Az első albekezdésben említett korrekciót az adólevonási jog következő éveken bekövetkező, ahhoz az évhez viszonyított változásainak figyelembevételével kell elvégezni, amelyben a terméket beszerezték, elállították vagy adott esetben első alkalommal használatba vették.”

9. A héairányelv 189. cikke alapján:

„A 187. és 188. cikk alkalmazása céljából a tagállamok a következő intézkedéseket hozhatják:

[...]

b) megállapítják azt a héaösszeget, amelyet a korrekció céljából figyelembe kell venni;

[...]”

B. A holland jog

10. A levonások korrekciójára vonatkozó rendelkezések a Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (a meglév? forgalmi adónak a hozzáadottérték?adó beszedésének rendszere szerinti forgalmi adóval történ? felváltásáról szóló, 1968. június 28?i törvény; a továbbiakban: OB) 15. cikkének 4. bekezdésében és az Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény végrehajtásáról szóló rendelet; a továbbiakban: végrehajtási rendelet) 12., valamint 13. cikkében szerepelnek.

11. Az OB 15. cikkének 4. bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„Az adólevonási jog keletkezésének id?pontja a termékek és szolgáltatások felhasználásának megfelel?en az, amikor az adóval kapcsolatos számlát kibocsátották, vagy amikor az adó felszámíthatóvá vált. Amennyiben úgy t?nik, hogy a termékek vagy szolgáltatások felhasználása megkezdésének id?pontjában a vállalkozás eltér? mértékben él a levonási joggal, mint amely a használat alapján megilletné, a különbség ett?l az id?ponttól kezd?d?en felszámíthatóvá válik. A felszámított adót a 14. cikk szerint kell megfizetni. Kérelemre vissza kell téríteni az adó azon részét, amely levonható lett volna, de a levonással nem éltek.”

12. A végrehajtási rendelet 12. cikkének 2. és 3. bekezdése a következ?képpen szól:

„2. Az [OB] 15. cikkének 4. bekezdésében említett korrekciót azon adózási id?szak adatai alapján kell elvégezni, amelynek során a vállalkozás el?ször használni kezdte a terméket vagy szolgáltatást.

3. Az adóév utolsó adózási id?szakára vonatkozó bevallásban a levonás korrekcióját a teljes adóévre vonatkozó adatok alapján kell elvégezni.”

13. A végrehajtási rendelet 13. cikkének a jelen ügy szempontjából releváns része a következ?képpen szól:

„1. A 11. cikkt?l eltér?en az alábbiakat a levonás szempontjából önállóan kell figyelembe venni:

a. ingatlan és ingatlanhoz kapcsolódó jogok;

b. olyan ingóság, amelyet a vállalkozás leír a jövedelemadóból vagy a társasági jövedelemadóból, vagy amelyet leírhatna, ha a vállalkozást terhelné jövedelemadó vagy társasági jövedelemadó.

2. Az adólevonások korrekcióját ingatlan és ingatlanhoz kapcsolódó jogok esetében a szóban forgó ingatlan vállalkozás általi használatbavételének évét követ? kilencéves id?szak alatt évente kell elvégezni. A korrekciót minden egyes esetben a megfizetett el?zetesen felszámított adó egytizedére kell elvégezni a szóban forgó adóév utolsó adózási id?szakához kapcsolódó bevallásban az adóévre vonatkozóan szerepl? adatok alapján.”

III. A tényállás, az eljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

14. Az amszterdami székhely? Stichting Schoonzicht a tulajdonában álló telken többlakásos házat épített. A ház hét lakásból állt. A kivitelezés 2013?ban kezd?dött és 2014 júliusában fejez?dött be.

15. A többlakásos házat eredetileg adóköteles ügyletek céljára szánták. Ennek megfelel?en a

Stichting Schoonzicht az ezen értékesítésre es? héát teljes mértékben levonta.

16. 2014. augusztus 1?jét?l azután a Stichting Schoonzicht négy lakást bérbe adott. Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy ez volt az els? alkalom, hogy a többlakásos házat (annak egy részét) használták, és hogy e használat az eredeti szándékkal ellentétben *mentesült* a héa alól. A másik három lakást 2014?ben nem használták.

17. Ebb?l az okból kifolyólag az eredeti adólevonás megfelel? részét a holland jogi szabályozással összhangban az OB 15. cikke 4. bekezdésének értelmében korrigálták. Így a Stichting Schoonzichtnak utólagosan a héának a négy bérbe adott lakásra es? részét 79 587 euró összegben be kellett fizetnie. Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a korrekció 2014 harmadik negyedévére (a 2014. július 1?t?l 2014. szeptember 31?ig terjed? id?szakra) vonatkozott, amely alatt a többlakásos házat els? alkalommal használatba vették.

18. A Stichting Schoonzicht befizette a héát és ezen adózás ellen kifogást nyújtott be. Álláspontja szerint tárgyi eszközök esetében a teljes eredeti adólevonás korrekciója a tárgyi eszköz els? használatbavételének id?pontjában, ahogyan azt az OB 15. cikke 4. bekezdésében el?írják, ellentétes a héairányelv 187. cikkével.

19. Ezt a kifogást az Inspecteur van de Belastingdienst (adóellen?r, Hollandia) elutasította. A Stichting Schoonzicht keresetet terjesztett a Rechtbank Noord?Holland (noord?hollandi bíróság, Hollandia) elé. A Rechtbank Noord?Holland (noord?hollandi bíróság) a keresetet megalapozatlannak nyilvánította, aminek következtében a Stichting Schoonzicht fellebbezést nyújtott be a Gerechtshof Amsterdammál (amszterdami fellebbviteli bíróság, Hollandia). Ez a bíróság is azt állapította meg, hogy az OB 15. cikkének 4. bekezdésében szerepl? szabályozás összeegyeztethet? a héairányelvvel és a fellebbezést megalapozatlannak nyilvánította. A Gerechtshof Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság) álláspontja szerint a holland jogalkotó élt a tárgyi eszközök esetében a korrekció céljából figyelembe veend? héaösszeg megállapításának a tagállamok részére a héairányelv 189. cikke b) pontjában biztosított lehet?ségével. A Gerechtshof Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság) álláspontja szerint az OB 15. cikkének 4. bekezdése szerinti egyidej?leg érvényesítend? korrekciót olyan „el?helyesbítési korrekciónak” kell tekinteni, amely megel?zi a rendes korrekcióra vonatkozó eljárást és arra a héairányelv nem tartalmaz rendelkezéseket (ennélfogva azzal nem ellentétes). A héairányelvvel nem ellentétes az ilyen korrekció, mivel az nem sérti az adósemlegesség elvét vagy az arányosság elvét.

20. A Stichting Schoonzicht ezen ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfels?bb bírósága) mint kérdést el?terjeszt? bíróság elé.

21. A Stichting Schoonzicht az alapeljárásban megismétli azt az érvét, amely szerint tárgyi eszközök els? használatbavétele esetében az eredeti adólevonás egyidej?leg érvényesítend? korrekciója a héairányelv 187. cikkébe ütközik. Álláspontja szerint a héairányelv 187. cikkének korrekciós szabályozását önmagában, a 184. és a 185. cikk rendelkezéseit?l függetlenül kell vizsgálni. A héairányelv 187. cikke a tárgyi eszközök vonatkozásában olyan különös szabályozásról rendelkezik, amely a 184. és 185. cikkben szerepl? általános szabályozás helyébe lép. Az eredeti adólevonás korrekciójának tárgyi eszközök esetében a 187. cikk szerint kötelez?en több évre kell kiterjednie, és minden korrekciós év végén csak az eredeti adólevonás arányos részét lehet korrigálni. A héairányelv 187. cikkének alapuló korrekció a négy lakás esetében legkorábban akkor is a 2014 utolsó negyedévére vonatkozó bevallás id?pontjában végezhet? el, függetlenül attól, hogy e lakásokat a szóban forgó évben vették?e el?ször használatba. A korrekció tehát kizárólag a 2013?ban végzett adólevonás egytizedére vonatkozhat.

22. A kérdést el?terjeszt? bíróság kétséget táplál a holland jog szerinti „els?

használatbavételkori teljes korrekció” követelményének a héairányelv 187. cikkel való összeegyeztethetőségét illetően.

23. Ilyen körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) az eljárást felfüggesztette és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e [héairányelv] 184–187. cikkével a tárgyi eszközökre vonatkozó nemzeti korrekciós szabályozás, amely több évre kiterjed olyan korrekciót ír elő, amelynek esetében az első használatbavétel évében – amely egyúttal az első korrekciós év is – ez erre a tárgyi eszközre vonatkozó eredeti adólevonás teljes összegét egyidejleg kell kiigazítani (korrigálni), ha e tárgyi eszköz első használatbavételekor bebizonyosodik, hogy az eredeti adólevonás eltér attól a levonástól, amelynek érvényesítésére az adóalany a tárgyi eszköz tényleges használata alapján jogosult?

Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

2) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 189. cikkének b) vagy c) pontját, hogy az eredeti adólevonásnak az első kérdésben hivatkozott, a korrekciós időszak első évében egyidejleg érvényesített kiigazítása olyan intézkedést képez, amelyet Hollandia meghozhat a [héairányelv] 187. cikke alkalmazásának céljából?”

24. Írásbeli észrevételeket a Stichting Schoonzicht, a holland kormány és a svéd kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be.

IV. Elemzés

25. Álláspontom szerint a szóban forgó nemzeti szabályozás összeegyeztethető a héairányelvvvel. Mielőtt erre a következtetésre jutnék, először is teszek néhány bevezető észrevételt a héairányelv alkalmazandó (és potenciálisan alkalmazandó) szabályaira vonatkozóan (A). Ezt követően megállapítom, hogy az „első használatbavételkori teljes korrekció” követelménye a héairányelv 187. cikke helyett a héairányelv 184–186. cikkének hatálya alá esik, és megfelel azoknak (B).

A. A héairányelv alkalmazandó (és potenciálisan alkalmazandó) szabályairól

26. A héairányelv 167. cikke szerint „az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”. A Bíróság ezzel összefüggésben többször megjegyezte, hogy a levonáshoz való jog „a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható”(3). A Bíróság azt is megállapította, hogy „az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, feltéve, hogy tevékenységei főszabály szerint maguk is héakötelesek”(4).

27. A héairányelv 184. és azt követő cikkei a korrekciós mechanizmus meghatározása révén részletesebben szabályozzák az adólevonáshoz való jogot.(5) Ez a mechanizmus biztosítja, hogy a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosítson levonási jogot, ha azt adóköteles tevékenységhez használják.(6) Másképpen megfogalmazva, „annak célja [...] az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az előzetesen megfizetett héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között”(7).

28. A levonás héairányelven alapuló rendszere általános szabályokból (184–186. cikk) és a tárgyi eszközökre vonatkozó különös szabályokból (187–192. cikk) áll.

29. Először is, ami az általános szabályokat illeti, a héairányelv 184. cikke úgy szól, hogy „az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt”. Ezenfelül a 185. cikk (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy „korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a héabevallás benyújtása után módosultak, többek között meghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén”(8).

30. A 186. cikk szerint a 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.(9)

31. Másodszor, a héairányelv 187. és azt követő cikkei a tárgyi eszközök esetében az adólevonások korrekciójának különös szabályairól rendelkeznek.(10) E különös szabályok meghatározzák a korrekció elvégzése módjának egyes aspektusait.

32. A jelen ügy szempontjából három aspektus releváns, amelyeket meg kell említeni.

33. Először is, a korrekciót 5 év alatt kell elvégezni, amely időszak legfeljebb 20 évre hosszabbítható meg a tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy Hollandia úgy határozott, 10 éves korrekciós időszakra alkalmaz a tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében. Ez az időszak az alapügyben szóban forgó többlakásos ház szempontjából tehát adott esetben releváns lehet.

34. Másodszor, a héairányelv 187. cikkének (1) bekezdése szerint a korrekció időtartama felöleli azt az évet is, amelyben a termékeket beszerezték vagy előállították, a tagállamok a korrekciót azonban a termékek *első használatbavételével* kezdődő időszakra is alapozhatják. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy Hollandia ez utóbbi lehetőséget választotta.

35. Harmadszor, a 187. cikk (2) bekezdése alapján az éves korrekció a tárgyi eszközöket terhelő héának csak egyötöd részére, illetve kiterjesztett korrekciós időszak esetén a megfelelő hányadára vonatkozik. E megfelelő hányad a holland jogi szabályozás alapján *egytizednek* felel meg.

B. Az „első használatbavételkor teljes korrekció” követelményének minősítéséről

36. A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésével arról kíván megbizonyosodni, hogy a héairányelv adólevonások korrekciójára vonatkozó rendelkezéseivel ellentétes-e az „első használatbavételkor teljes korrekció” követelménye.

37. E kérdés megválaszolása annak vizsgálatát igényli, hogy az „első használatbavételkor teljes korrekció” követelménye a héairányelv általános korrekciós szabályozásának (184. és azt követő cikke) vagy a különös szabályozásnak (a 187. és azt követő cikke) a hatálya alá tartozik-e, vagy – adott esetben – egyik hatálya alá sem tartozik.

38. A Stichting Schoonzicht azzal érvel, hogy a héairányelv 184–186. cikkében szereplő általános szabályozás nem alkalmazható a szóban forgó helyzetre, mivel a korrekció tárgyi eszközöket érint és emiatt az irányelv 187. cikkének hatálya alá tartozik, amiből következik, hogy a korrekció 10 éves időszakra terjed ki. Mivel az OB 15. cikkének 4. bekezdése akként rendelkezik, hogy az eredeti levonás ennek megfelelő részét egyidejűleg kell visszafizetni, az ellentétes a

héairányelv 187. cikkével.

39. A holland kormány és a svéd kormány, valamint a Bizottság ezzel ellentétes következtetésre jut. Álláspontjuk szerint az „els? használatbavételkor teljes korrekció követelménye” f?szabály szerint a héairányelvben el?írt általános korrekciós szabályozás hatálya alá esik, és így megfelel annak.

40. Ez utóbbi állásponttal értek egyet.

41. Igaz, hogy a héairányelv 187. cikke úgy szól, hogy „a korrekció ötéves [vagy ennél hosszabb] id?tartamot ölel fel, *beleértve* azt az évet is, amelyben a termékeket beszerezték vagy el?állították [vagy használatba vették]”(11). Az is igaz, hogy – ahogyan azt a kérdést el?terjeszt? bíróság megjegyezte – a tagállamok kötelesek a tárgyi eszközök esetében korrekciós szabályozást el?írni.(12)

42. Ez azonban nem ad választ arra a kérdésre, hogyan orvosolható egyrészt?l a tervezett használat, másrészt?l az els? tényleges használat közötti eltérés.

43. Amíg ugyanis a héairányelv 167. és 168. cikke alapján egy másik adóalany termékértékesítése és szolgáltatásnyújtása után fizetend? heaösszeg teljesen és azonnal levonható akkor is, ha a szóban forgó termékeket nem azonnal használja fel a társaság gazdasági tevékenysége céljára,(13) a levonáshoz való jog kizárólag annyiban áll fenn, amennyiben e termékeket és szolgáltatásokat adóköteles ügyletekhez használják fel.(14) Kokott f?tanácsnok szavaival élve ugyanis „az adólevonás biztosítására a héairányelv 63. cikkével összefüggésben értelmezett 167. cikke alapján f?szabály szerint már a termék beszerzésének id?pontjában sor kerül, annak *tervezett* felhasználása alapján. [...] Rendszerint az a feltétel, hogy az adóalany adóköteles tevékenységek folytatásához használja fel a beszerzett terméket. Az ítélezési gyakorlat szerint a korrekcióval kapcsolatosan lefektetett szabályok célja, hogy el?segítsék a levonás pontosságát annak a termék beszerzését követ? figyelemmel kísérése útján, hogy az adóalany milyen mértékben használja a terméket *ténylegesen* is adólevonásra jogosító célokra.”(15)

44. A jelen ügyben – és a döntéshozatalra utaló határozat szerint – a levonáshoz való jog akkor keletkezett, amikor a Stichting Schoonzicht (2013?ban) kinyilvánított szándéka alapján a megfelel? el?zetesen felszámítható hea felszámíthatóvá vált. Álláspontom szerint azonban a négy bérbe adott lakás tekintetében nem áll fenn a levonáshoz való jog a használat olyan módosulása miatt, amelynek következtében a Stichting Schoonzicht ügylete tervezetten adóköteles ügyletb?l a termékek *els? használatbavétele el?tt* ténylegesen nem adóköteles ügyletté alakult át.

45. A fentiek szerint a tárgyi eszközök esetében a héairányelv 187. cikkén alapuló korrekciós szabályozás sajátossága abban áll, hogy az adólevonások korrekciója többéves id?szakra terjedhet ki.

46. E szabályozás azon a feltevésen alapul, hogy „a [használatbeli] módosítások bekövetkezésének valószínűsége különösen a gyakran több évig tartó id?szakon át használt tárgyi eszközök esetén nagy, mivel ezen id?szak során megváltozhat ezen eszközök felhasználása”(16).

47. A svéd kormány és a Bizottság f?szabály szerint azzal érvel, hogy e feltevés a tárgyi eszközök használatának e használat id?szakában bekövetkez? módosulásaihoz kapcsolódik. Ett?l azonban igencsak eltér e gondolatmenetnek a szóban forgó használatot *megel?z?*, konkrétabban azon id?szakra való kiterjesztése, amely a tervezett használat kinyilvánításával kezd?dik és a tényleges használat kezdetét jelöl? els? adózási id?szakkal fejez?dik be.

48. Igaz, hogy a végrehajtási rendelet 12. cikkének 2. bekezdése alapján a korrekció kötelezettsége azon adózási id?szakhoz kapcsolódik, amelynek során a vállalkozás *használni kezdte* a terméket vagy szolgáltatást és ebben az összefüggésben el kell ismerni, hogy a használat kezdete a használat részét képezi. Következésképpen azzal lehet érvelni, hogy az els? használatbavétel id?pontja a héairányelv 187. cikkének hatálya alá tartozik. Ugyanakkor észszer?nek és meglehet?sen logikusnak t?nik annak vizsgálatát, hogy a *tervezett* használat megfelel-e a *tényleges* használatnak, abban az id?pontban elvégezni, amelyben ez a tényleges használat els? alkalommal történik meg, mivel (ha az adott vállalkozás korábban maga nem végez korrekciót, bár lehet?sége lenne rá) az ellen?rzés korábbi szakaszban történ? elvégzése er?t próbáló, ha nem egyenesen lehetetlen lenne.

49. E következtetést alátámasztja az, hogy biztosítani kell, hogy az az általános értelemben vett adósemlegesség elvét annak mindkét aspektusából tiszteletben tartják.

50. El?ször is, az említett elv els? aspektusa szerint a vállalkozást mentesíteni kell a héateher alól, „amennyiben a vállalkozási tevékenység célja (f?szabály szerint) adóköteles tevékenység folytatása”(17). Álláspontom szerint viszont, ha úgy t?nik, hogy a vállalkozás – a korábban kinyilvánított szándékával ellentétben – a terméket *nem adóköteles* ügylethez kezdi el felhasználni, ezt azt jelenti, hogy a vállalkozás héateher alóli mentesítését igazoló korábbi ok megsz?nt a termékek használatbavételekor.

51. A fentieket a jelen ügyre vonatkoztatva úgy t?nik, hogy a levonáshoz való jog akkor keletkezett, amikor a Stichting Schoonzicht kötelessé vált az el?zetesen felszámított héa megfizetésére és a szóban forgó termékek vonatkozásában adóköteles tervezett használatról nyilatkozott. E szándéknak az adómentes ügyletet eredményez? módosulását követ?en azonban már nem volt indokolt a vállalkozást mentesíteni a levont adó alól. A levonás oka a tényleges használat megkezdését követ?en (vagy akár már azel?tt(18)) megsz?nt.

52. Az adósemlegesség elvével – annak második aspektusa szerint – „[az is] ellentétes [...]”, hogy a héafelszámítás tekintetében eltér? bánásmódban részesüljenek az ugyanolyan ügyleteket teljesít? gazdasági szerepl?k”(19). Az adósemlegesség elvének e szempontjával ugyanis „ellentétes, ha az egymással versenyz? hasonló árukat [...] a héa szempontjából eltér?en kezelik”(20).

53. A jelen ügyet illet?en arra az álláspontra helyezkedek, hogy a Stichting Schoonzicht álláspontjának elfogadása esetén az ebb?l ered? helyzet ellentétes lenne az adósemlegesség elvének fent említett második aspektusával.

54. Ahogyan ugyanis azt a kérdést el?terjeszt? bíróság el?írányozta, és ahogyan azzal a svéd kormány és a holland kormány, valamint a Bizottság is érvelt, ez indokolatlan anyagi el?nyt biztosítana az olyan vállalkozás javára, amely úgy nyilatkozik, hogy az adott tárgyi eszközöket adóköteles célra fogja felhasználni, így rendelkezésére állnak az eredeti levonásnak megfelelő pénzüsszegek annak ellenére, hogy az els? tényleges használat és a korrekciós id?szak során történ? kés?bbi használat alapján sem illetné meg az adott vállalkozót az adólevonáshoz való jog. Másképpen megfogalmazva, a vizsgálatnak a kinyilvánított szándékhoz kötése – tekintet nélkül az els? tényleges használatra – azt jelentené, hogy a tagállam valójában finanszírozná az ilyen

vállalkozást, amelynek a pénzüsszegeket csak a vonatkozó többéves időszak alatt, arányos részletekben kellene visszafizetnie.(21)

55. A hasonló termékeket pontosan ugyanolyan nem adóköteles módon felhasználó vállalkozás viszont nem részesül ilyen anyagi előnyben, ha eredetileg nem végzett levonást a tárgyi eszközök nem adóköteles célra való felhasználására irányuló eredeti szándéka alapján.

56. A tárgyi eszközök első tényleges használata mindkét hipotetikus vállalkozás esetében ugyanaz, azonban pusztán a szóban forgó termékek használatára vonatkozó (és feltételezhetően jóhiszemű) szándéknyilatkozataik közötti eltérés alapján a héalevonás tekintetében igen eltérő bánásmódban részesülnek.

57. Álláspontom szerint a héalevonás tekintetében alkalmazott bánásmódnak mindkét esetben azonosnak kell lennie.

58. Az OB 15. cikkének 4. bekezdéséből az következik, hogy a holland jogi szabályozás arra irányul, hogy elkerülje ezt a nemkívánatos eredményt annak előírása révén, hogy a levonáshoz való jog terjedelmét összhangba kell hozni az első tényleges használat idején fennálló helyzettel (amelyet követően a tárgyi eszközökre vonatkozó korrekciós szabályozást kell alkalmazni). Álláspontom szerint a holland szabályozás ezzel mindkét fent kifejtett értelemben hozzájárul az adósemlegesség fenntartásához. Annál is inkább ez lehet a helyzet, mert a jogi szabályozás mindkét irányban működik: nem pusztán az olyan vállalkozás „hátrányára”, amelynek szándéka az adókötelesről nem adóköteles felhasználásra módosul, hanem az olyan vállalkozás előnyére is, amelynek szándéka adókötelesről nem adóköteles felhasználásra módosul.

59. Ezen okból kifolyólag arra az álláspontra helyezkedem, hogy az alapeljárás tárgyát képező helyzet nem tartozik a héairányelv 187. és azt követő cikkeinek hatálya alá (így azokkal nem is egyeztethető össze).

60. E következtetésnek nem mond ellent a Bíróság által elfogadott Gmina Międzyzdroje végzés, amelyben a Bíróság megállapította, hogy a héairányelv 187. cikke „az adólevonások korrekciójára vonatkozó olyan helyzeteket [érint], [...] amelyben a tárgyi eszközt az adólevonásra nem jogosító használatát követően adólevonásra jogosító tevékenységre használják”(22). A Bizottság ehhez hozzáfűzte, hogy a héairányelv 187. cikkével „ellentétes az olyan szabályozás, amely öt évnél rövidebb időszakra alapítva teszi lehetővé a levonások korrekcióját, és így az olyan egyalkalmas korrekciós rendszer is, [...] amely egyetlen adóéven belül teszi lehetővé a korrekciót”(23).

61. Az említett ügy – a végzésben részletesebben bemutatott(24) – tényállásából kitűnik, hogy a Bíróság e megállapításokat olyan összefüggések között tette, amelyben a szóban forgó termékeket már használatba vették. A használat (vagy e használatra irányuló szándék) csak ezt követően módosult. Ez azonban jelentősen különbözik az alapeljárásban fennálló helyzettől. Következésképpen úgy vélem, hogy a héairányelv 187. cikke nem vonatkozik a jelen ügyre.

62. Ezt követően kérdésként vetődik fel, hogy a szóban forgó helyzet az említett irányelv 184. és azt követő cikkeinek hatálya alá tartozik-e.

63. Meglátásom szerint igen.

64. A Bíróság a SEB bankas ügyben a héairányelven alapuló általános korrekciós szabályozást meglehetősen tágan értelmezte. Megállapította, hogy a 184. cikk szövege „nem zárja ki eleve a jogosulatlan levonás egyetlen lehetséges esetét sem”(25). A Bíróság ezt a rendelkezést úgy értelmezte, hogy az vonatkozik az „[olyan] eset[re], amelyben levonás történt akkor, amikor nem

állt fenn a levonáshoz való jogosultság”, mivel az „nevezetesen azon helyzetbe [tartozik], amelyben az eredeti levonás nagyobb mértékű volt annál, mint amennyire az adóalany jogosult volt”.(26)

65. A jelen ügy egyértelműen a Bíróság által a SEB bankas ítéletben felvázolt értelemben vett „jogosulatlan levonás esete”. Igaz, hogy a SEB bankas ügy tárgyát olyan helyzet képezte, amelyben annak ellenére végeztek levonást, hogy eredetileg nem létezett levonáshoz való jog. A jelen ügyben a levonáshoz való jog fennállt, azonban az a fent kifejtett okokból később megszűnt a négy lakás tekintetében. A fentiek alapján annak elfogadása esetén, hogy a héairányelv 184–186. cikke olyan helyzetekre irányadó, amelyekben a jogtalanul elvégzett levonást korrigálni kell – ahogyan azt a Bíróság tette a SEB bankas ügyben –, ugyanennek a következtetésnek azokra a helyzetekre is vonatkoznia kell, amelyekben az elzáróan fennálló levonáshoz való jog megszűnik a szóban forgó termékek első használatbavételét megelőzően.

66. Úgy vélem, hogy a SEB bankas ügyben fennálló helyzet és a jelen ügyben fennálló helyzet azonos kérdés két változatának minősülhet: hogyan korrigálható az olyan levonás, amelyet soha nem lehetett volna megengedni (SEB bankas), vagy amely már nem lenne megengedhető (a jelen ügyben). Álláspontom szerint ezért a Bíróság által a SEB bankas ítéletben alkalmazott megoldást kell alkalmazni a jelen ügyre is annak megállapításához, hogy a szóban forgó helyzet az adólevonások héairányelv 184–186. cikke által szabályozott általános korrekciós szabályozásának hatálya alá tartozik, és megfelel annak.

67. A fenti indokok alapján arra a következtetésre is jutok, hogy az „első használatbavételkor teljes korrekció” szóban forgó nemzeti szabályozásban előírt követelménye nem a héairányelv 187. és azt követő cikkeinek, hanem az irányelv 184–186. cikkének hatálya alá tartozik, és megfelel annak.

C. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés?

68. Mivel álláspontom szerint a héairányelv releváns rendelkezéseivel nem ellentétes a szóban forgó nemzeti szabályozás, nem szükséges megválaszolni a kérdést előterjesztő bíróság által feltett második kérdést.

V. Véggkövetkeztetés

69. A fenti megfontolások tükrében az javaslom a Bíróságnak, hogy a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) által előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

A tárgyi eszközökre vonatkozó nemzeti korrekciós szabályozás, amely akként rendelkezik, hogy a termékek használatbavételének évében az eredeti levonás összege egyidejűleg korrigálható, amennyiben a használatbavételkor arra derül fény, hogy az eredeti levonás különbözik attól, amelyre az adóalany a tárgyi eszközök tényleges használata alapján jogosult, nem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 187. és azt követő cikkeinek, hanem ezen irányelv 184–186. cikkének hatálya alá tartozik. E rendelkezésekkel nem ellentétes az említett nemzeti korrekciós szabályozás.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o., módosítva.

3 Lásd például: 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélet (C-110/98–C-147/98,

EU:C:2000:145, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2010. szeptember 30-
i Uszodaépít? ítélet (C?392/09, EU:C:2010:569, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési
gyakorlat).

4 2019. október 3-ai Altic ítélet (C-329/18, EU:C:2019:831, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még: 2012. október 18-ai TETS Haskovo ítélet (C-234/11, EU:C:2012:644, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2018. október 17-ai Ryanair ítélet (C-249/17, EU:C:2018:834, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

5 2005. december 15-²i Centralan Property ítélet (C-63/04, EU:C:2005:773, 57. pont). Lásd még: 2014. június 5-³i Gmina Międzyzdroje végzés (C-500/13, EU:C:2014:1750, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

6 Lásd például: 2014. március 13-ⁱ FIRIN-ⁱ ítélet (C-107/13, EU:C:2014:151, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2016. június 16-ⁱ Mateusiak ítélet (C-229/15, EU:C:2016:454, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

7 Uo.

8 2016. június 16-⁹i Mateusiak ítélet (C-229/15, EU:C:2016:454, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2016. június 16-⁹i Kreissparkasse Wiedenbrück ítélet (C-186/15, EU:C:2016:452, 47. pont).

9 Ennek megfelelően a Bíróság megállapította, hogy habár „[a] [...] 184. és 185. cikk [...] a jogosulatlan héalevonások korrekciójának kötelezettségét írja elő [...] [m]indazonáltal [...] nem írja elő, hogy e korrekciót miként kell elvégezni”, leszámítva a tárgyi eszközök esetét. 2018. április 11-én a SEB bankas ítélet (C-532/16, EU:C:2018:228, 26. pont).

10 A tárgyi eszközök fogalmát a tagállamoknak kell meghatározniuk. Lásd a héairányelv 189. cikkének a) pontját. A héairányelv 190. cikke alapján „a 187., 188., 189. és 191. cikk alkalmazásában a tagállamok tárgyi eszközöknek tekinthetik azokat a szolgáltatásokat, amelyek jellemzői hasonlóak, mint amelyeket szokásosan a tárgyi eszközöknek tulajdonítanak”.

11 Kiemelés t?lem.

12 Lásd ebben az értelemben: 2014. június 5-ii Gmina Międzyzdroje végzés (C-500/13, EU:C:2014:1750, 24. és 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

13 2012. március 22-ii Klub ítélet (C-153/11, EU:C:2012:163, 45. pont).

14 2015. október 22-¹i Sveda ítélet (C-126/14, EU:C:2015:712, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az elbírált konkrét helyzeteket illetően ugyanakkor lásd például: 2000. június 8-²i Schloßstraße ítélet (C-396/98, EU:C:2000:303, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2000. június 8-³i Breitsohl ítélet (C-400/98, EU:C:2000:304, 41. pont), vagy a 2018. február 28-⁴i *Imofloresmira - Investimentos Imobiliários* ítélet (C-672/16, EU:C:2018:134, 42. pont). Az utóbbi ítéletben a Bíróság megállapította, „az adóalany meg-⁵írti adólevonási jogát annak keletkezésétől fogva, még ha a levonás alapját képező említett eszközöket vagy szolgáltatásokat adóköteles tevékenységei keretében akaratán kívül álló okokból nem is tudta felhasználni, illetve igénybe venni.”

- 15 A Mateusiak ügyre vonatkozó indítvány (C?229/15, EU:C:2016:138, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még: Kokott f?tanácsnok TETS Haskovo ügyre vonatkozó indítványa (C?234/11, EU:C:2012:352, 27. és 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 16 2006. március 30?i Uudenkaupungin kaupunki ítélet (C?184/04, EU:C:2006:214, 25. pont) a hatodik irányelv ezzel egyenérték? rendelkezésével, vagyis annak 20. cikkével kapcsolatban.
- 17 Kokott f?tanácsnok AGROBET CZ ügyre vonatkozó indítványa (C?446/18, EU:C:2019:1137, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 18 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy a szóban forgó négy lakást 2014 augusztusában bérbe adták. Nehezen képzelhet? el, hogy az ügylet adóköteles vagy nem adóköteles természete valamelyest kizárólag a bérbeadás (vagyis a tényleges használat) els? napján kristályosodik ki, mivel feltételezem, hogy az ahhoz szükséges (az ügylet természetét feltáró) szerz?dések valószínűleg már korábban el?készítették, ezt azonban a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata ellen?rizni.
- 19 Kokott f?tanácsnok AGROBET CZ ügyre vonatkozó indítványa (C?446/18, EU:C:2019:1137, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 20 Lásd például: 2017. március 9?i Oxycure Belgium ítélet (C?573/15, EU:C:2017:189, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2019. június 27?i Belgisch Syndicaat van Chiropraxie és társai ítélet (C?597/17, EU:C:2019:544, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2019. december 19?i Segler?Vereinigung Cuxhaven ítélet (C?715/18, EU:C:2019:1138, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 21 Igen egyértelm?en szeretném hangsúlyozni, hogy a jelen ügyben nem áll rendelkezésre szabálytalanságra vonatkozó bizonyíték, és a szabálytalanságnak még csak a gyanúja sem áll fenn. Általában, a jelen ügy tényállásától elvonatkoztatva azonban nem felelthet? el, hogy a (fiktív) szándék megállapítását követ?en a szabálytalan levonásnak megfelelő összeg részletekben történ? visszafizetésének lehet?sége visszaélésre adhat okot.
- 22 2014. június 5?i végzés (C?500/13, EU:C:2014:1750, 23. pont). Ezen ügy tárgyát olyan jogi szabályozás képezte, amely – a jelen ügyben szerepl?höz hasonlóan – a tárgyi eszközként megvásárolt ingatlanok esetében 10 éves korrekciós id?szakról rendelkezik, amely a termékek els? használatbavételével kezd?dik. Gmina Mi?dzydroje a tulajdonát képez? sportcsarnokon végzett munkálatokkal összefüggésben történ? termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után megfizette a héát. E munkálatok során úgy határozott, hogy módosít az ingatlan üzemeltetésének rendszerén és az ingatlant bérbe adja egy gazdasági társaságnak. Ezt követ?en a megfizetett héát *egyidej?leg* le kívánta vonni, mivel a szóban forgó sportcsarnok használata adóköteles?l nem adókötelesre változott. Ezt megtagadta t?le az adóhatóság, amely úgy vélte, hogy a helyzetre a héairányelv 187. cikkét végrehajtó szabályozás az irányadó.
- 23 2014. június 5?i Gmina Mi?dzydroje végzés (C?500/13, EU:C:2014:1750, 27. pont).
- 24 Lásd: 2014. június 5?i Gmina Mi?dzydroje végzés (C?500/13, EU:C:2014:1750, 10. és 12. pont) tényállásának bemutatása, különösen ez utóbbi vége „ezen összeg 1/10?ét nem lehet azonban korrigálni, mivel az említett csarnokot 2010?ben olyan tevékenységek céljára használták, amelyek nem alapoznak meg adólevonási jogot”).

- 25 2018. április 11-i ítélet (C-532/16, EU:C:2018:228, 33. pont).
- 26 2018. április 11-i SEB bankas ítélet (C-532/16, EU:C:2018:228, 34. pont).