



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2012. március 22.*

„HÉA — 2006/112/EK irányelv — 168. cikk — Levonási jog — Levonási jog keletkezése — Valamely társaságnak, az e társaság gazdasági tevékenységének keretében használatba még nem vett tárgyi eszköz beszerzése után előzetesen felszámított HÉA levonásához való joga”

A C-153/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Varna [Bulgária] a Bírósághoz 2011. március 28-án érkezett, 2011. március 22-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Klub OOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J.N. Cunha Rodrigues tanácselnök (előadó), A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev és C.G. Fernlund bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a bolgár kormány képviseletében T. Ivanov és D. Drambozova, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és D. Roussanov, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: bolgár.

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., a továbbiakban: hatodik irányelv) 168. cikke a) pontjának értelmezésére irányul.
- 2 E kérelmet a „Klub” OOD (a továbbiakban: Klub) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság varnai jogorvoslati és végrehajtási igazgatóságának igazgatója) között a Klubbal szemben, valamely lakás megszerzését terhelő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonására irányuló kedvezményt megtagadó adófizetési kötelezettséget megállapító adóellenőrzési határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében:

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

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

- 4 Ezen irányelv 26. cikke szerint:

„(1) Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősülnek a következő ügyletek:

- a) a vállalkozás vagyonát képező termék használata, felhasználása az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra, amennyiben az ilyen termékek HÉA-ja teljesen vagy részben levonható volt;
- b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.

(2) A tagállamok eltérhetnek az (1) bekezdésben foglaltaktól, amennyiben ezen eltérés nem eredményezi a verseny torzulását.”

- 5 Az említett irányelv 63. cikke előírja, hogy „[a]z adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik”.
- 6 Ugyanezen irányelv 167. cikke szerint „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.
- 7 A hatodik irányelv 168. cikke kimondja

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

- a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

[...]”

- 8 Ezen irányelv 273. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A nemzeti jog

- 9 A hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, a DV. 2006. augusztus 4-i 63. száma; a továbbiakban: ZDDS) 6. cikkének (3) bekezdése értelmében ellenérték fejében végzett termékértékesítés „valamely termék elkülönítése vagy rendelkezésre bocsátása személyes használatra az adóalany, a tulajdonos, az alkalmazottai vagy munkavállalói, illetve harmadik személyek számára, azon feltétel mellett, hogy előállítás, behozatala vagy megszerzése során az előzetesen felszámított adót részben vagy egészében levonták”.
- 10 A ZDDS 12. cikkének (1) bekezdése az adóköteles ügyletet az alábbiak szerint határozza meg: „a 6. és 9. cikk értelmében vett minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, amennyiben azt az e törvény szerint adóköteles személy végzi, és a teljesítés helye belföldön található, valamint minden olyan nulla százalékos adókulcs alá tartozó értékesítés, amelyet adóköteles személy végez, kivéve ha e törvény eltérően rendelkezik”.
- 11 A ZDDS 69. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Ha a termékeket és szolgáltatásokat a nyilvántartásba vett adóalany által teljesített adóköteles ügyletek céljára használják fel, ezen adóalany az alábbiakat vonhatja le:

(1) a számára az értékesítő, illetve a szolgáltató – aki szintén e törvény szerint nyilvántartásba vett adóalany – által értékesített vagy nyújtott, illetve értékesítendő vagy nyújtandó termékeket és szolgáltatásokat terhelő adót.”

- 12 A ZDDS 70. cikkének (1) bekezdése pontosítja:

„Még a 69. vagy 74. cikk szerinti feltételek teljesülése esetén sem áll fenn az adólevonás joga, amennyiben:

[...]

(2) a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől eltérő tevékenységekhez kívánják felhasználni;

[...]

- 13 A ZDDS 79. cikkének (1) és (2) bekezdése szerint:

„(1) Az a nyilvántartásba vett adóalany, aki az általa előállított, vásárolt, beszerzett vagy importált termékeket vagy szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított HÉA-t teljesen vagy részben levonta, és e termékeket vagy szolgáltatásokat később adómentes ügyletek teljesítéséhez, illetve olyan ügyletekhez vagy tevékenységekhez használja fel, amelyekre vonatkozóan nincs HÉA-levonási joga, a levont HÉA összegének megfelelő mértékű HÉA-t köteles fizetni.

(2) Az a nyilvántartásba vett adóalany, aki az általa előállított, vásárolt, beszerzett vagy importált termékeket vagy szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított HÉA-t teljesen levonta, és e termékeket vagy szolgáltatásokat később egyidejűleg használja fel olyan ügyletek teljesítéséhez, amelyek esetében HÉA-levonási jog illeti meg, valamint adómentes ügyletekhez, illetve olyan ügyletekhez vagy tevékenységekhez, amelyekre vonatkozóan nincs HÉA-levonási joga, és aki nem képes meghatározni, hogy e termékek vagy szolgáltatások mely részét használja HÉA-levonásra jogosító ügyletekhez, és mely részét használja HÉA-levonásra nem jogosító ügyletekhez, a (7) bekezdés szerint számított mértékű adót köteles fizetni.”

- 14 A ZDDS 79. cikkének (7) bekezdése tartalmazza az e rendelkezés (2) bekezdésében foglalt esetekben esedékes adó kiszámításának módját.
- 15 A területrendezésről szóló törvény (Zakon za ustroystvo na teritoriyata; DV 1. sz., 2001. január 2., a továbbiakban: ZUT) 38. cikkének (3) bekezdése előírja:

„A vagyonközösségben lévő, lakás céljára szolgáló ingatlanban átrendezhető vagy módosítható a lakás céljára szolgáló helyiség vagy független lakás rendeltetése orvosi rendelő, iroda vagy egyéni műhely kialakítása céljából, lehetővé téve, hogy a kintről jövő személyek bejussanak az ingatlanba, ha a helyiségek a földszinten vagy az alagsorban találhatóak, és az átalakításuk megfelel az egészségügyi, higiéniai, tűzvédelmi és egyéb műszaki előírásoknak, a kérdéses helyiségekben található valamennyi lakás tulajdonosának kifejezett, írásban foglalt, közjegyzővel hitelesített beleegyezése alapján. Kivételesen lehetséges a más emeleteken található fent hivatkozott helyiségek átalakításának engedélyezése kizárólag a tulajdonostársak közgyűlésének a vonatkozó eljárás során elfogadott határozata alapján, és a kérdéses helyiségekben található valamennyi lakás tulajdonosának kifejezett, írásban foglalt, közjegyzővel hitelesített beleegyezése alapján.”

- 16 A ZUT 177. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„A munkák befejezését és adott esetben az átvételt megelőző ellenőrzéseket követően a projektgazda az építési engedélyt kiadó hatóságnál nyilvántartásba veteti az ingatlan használatbavételét, és ezzel egyidőben bemutatja a 168. cikk (6) bekezdésében előírt végső jelentést, a műszaki infrastruktúrához való kapcsolódás érdekében a működtető vállalkozásokkal kötött szerződéseket, valamint a földmérési, a kartográfiai és a telekkönyvet kezelő hatóság azt megállapító dokumentumát, hogy teljesül a 175. cikk (5) bekezdésében előírt feltétel.”

- 17 A ZUT 177. cikkének (3) bekezdése szerint:

„A kérelem kézhezvételétől számított 7 nap elteltével az építési engedélyt kiadó hatóság a dokumentumok ellenőrzését követően nyilvántartásba veszi az épület használatbavételét, és használatbavételi engedélyt bocsát ki.”

- 18 A ZUT 178. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy nem engedélyezett az épületek vagy épületrészek használata azt megelőzően, hogy azok használatbavételét az ugyanezen törvény 177. cikke szerint hatáskörrel és illetékességgel rendelkező szerv engedélyezte volna.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 19 A Klub tevékenysége egy bolgár üdülőhelyen található szálloda működtetésére irányul.
- 20 2009 májusában e társaság Szófiában lakás céljára egy kétszintes ingatlant vásárolt. E társaság e vásárlás tekintetében gyakorolta HÉA-levonási jogát, az adóhatóságokhoz nem nyújtotta azonban be az e lakás utáni helyi adó megfizetésére vonatkozó adóbevallást.
- 21 A Klub nem változtatta meg ezen ingatlan rendeltetését, és nem jelentett be víz- és villamosenergia-fogyasztást sem.
- 22 Az adóhatóság azt a következtetést vonta le, hogy az alapügyben szereplő ingatlant lakhatás céljára szánták, nem pedig gazdasági tevékenység körében való használatra. Mivel e hatóság álláspontja szerint e lakást nem használták a vállalkozás tevékenységének körében, és annak megvásárlása során nem keletkezett az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jog, adóellenőrzési határozatot bocsátott ki a Klubbal szemben.
- 23 A Klub vitatta ezen adómegállapító határozatot a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite előtt, amely azt helybenhagyta.
- 24 Az alapeljárás felperese keresetet indított az Administrativen sad Varna (várnai közigazgatási bíróság) előtt.
- 25 E bíróság előtt a Klub azt állította, hogy az alapügyben szereplő ingatlant gazdasági tevékenységre szánta, mivel az utazásszervezőkkel való tárgyalások során kívánta használni.
- 26 Ezt követően e lakás gazdasági tevékenységre történő felhasználását említő, a helyi adókra vonatkozó adóbevallást mutatott be.
- 27 Az adóhatóság álláspontja szerint a Klub nem bizonyította, hogy az említett lakást az adóellenőrzés időpontjában gazdasági tevékenységre használták, sem pedig azt, hogy a jövőben arra fogják használni.
- 28 Az alapeljárásban bemutatásra került a szófiai városháza levele, amely pontosítja, hogy az előbbi nem rendelkezett információval az ugyanezen lakás használatbavételéről szóló igazolás kiállítása iránti esetleges kérelemmel kapcsolatban.
- 29 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a ZDDS 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontját a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) több alkalommal eltérően értelmezte.
- 30 Az ítélezési gyakorlat egy része elismeri, hogy az adóalanyok akkor jogosultak az előzetesen felszámított HÉA levonására ingatlan vásárlásakor, ha vagy csak a használatbavételt követően állapítható meg ezen ingatlan rendeltetése, vagy az adóalany gazdasági tevékenysége a jövőbeli értékesítéseket is felölel.
- 31 Az ítélezési gyakorlat egy része szerint, a használatba még nem vett ingatlan vásárlása után előzetesen felszámított HÉA levonásához való jog megszerzéséhez az adóalanynak bizonyítania kell, hogy az ingatlant az adóellenőrzést megelőzően a gazdasági tevékenységéhez használta fel.
- 32 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a nemzeti jog ezen utóbbi szó szerinti értelmezése nem összeegyeztethető a tárgyi eszközök után előzetesen felszámított HÉA levonásához való jog keletkezését szabályozó uniós jogi elvekkel.

33 E körülmények között az Administrativen sad Varna az eljárás felfüggesztéséről határozott, és az alábbi kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

- „1) Úgy kell-e értelmezni a [HÉA-]irányelv 168. cikkének a) pontját, hogy – miután az adóalany gyakorolta választási jogát, és a tárgyi eszköznek minősülő ingatlant vállalkozása vagyonának körébe vonta – vélelmezendő (vagyis az ellenkező bizonyításáig feltételezendő), hogy az adóalany e terméket az általa folytatott adóköteles tevékenységhez használja fel?
- 2) Úgy kell-e értelmezni a [HÉA-]irányelv 168. cikke első bekezdésének a) pontját, hogy az adóalany vállalkozása vagyonának körébe vont ingatlan megvásárlása esetén az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jog rögtön abban az adómegállapítási időszakban keletkezik, amelyben az adó esedékessé vált, mégpedig attól a körülménytől függetlenül, hogy az ingatlan a használatbavétele tekintetében a törvény által kötelező jelleggel előírt engedély hiányára tekintettel nem használható?
- 3) Összhangban áll-e az említett irányelvvel és az irányelv értelmezéséhez fűződő ítélkezési gyakorlattal a Natsionalna agentsia za prihodite [nemzeti központi adóhatóság] közigazgatási gyakorlatához hasonló olyan közigazgatási gyakorlat, amely a [ZDDS értelmében] az adóalanyok által az általuk vásárolt tárgyi eszközök tekintetében gyakorolt előzetesen felszámított HÉA levonásához való jogot azzal az indokkal tagadja meg, hogy ezen eszközök a társaságok tulajdonosai személyes szükségleteinek kielégítését szolgálják, anélkül hogy e használatra HÉA-t vetnének ki?
- 4) Az olyan esetben, mint amelyről az alapügyben szó van, megilleti-e a felperes társaságot az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jog valamely ingatlan – egy többszintes szófia-i lakás – megvásárlása esetén?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első három kérdéstről

- 34 Az első három, együttesen vizsgálendő kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a vállalkozás vagyonának körébe vont tárgyi eszköznek minősülő ingatlan vásárlása után előzetesen felszámított HÉA levonásához való jog abban az adómegállapítási időszakban keletkezik-e, amelyben az adó esedékessé vált, attól a körülménytől függetlenül, hogy az említett ingatlant nem használják rögtön gazdasági tevékenységhez. A kérdést előterjesztő bíróság emellett választ vár arra is, hogy az adóalany által megszerzett tárgyi eszköz után előzetesen felszámított HÉA levonásához való jog megtagadható-e az utóbbtól azzal az indokkal, hogy ezen eszköz személyes szükségletek kielégítését szolgálja.
- 35 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv által bevezetett levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő esedékes vagy megfizetett HÉA terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös HÉA-rendszer tehát biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy e tevékenységek maguk főszabály szerint HÉA-kötelesek (lásd többek között a 268/83. sz. Rompelman-ügyben 1985. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1985., 655. o.] 19. pontját, valamint a C-118/11. sz. Eon Aset Menidjunt ügyben 2012. február 16-án hozott ítélet 43. pontját).
- 36 A hatodik irányelv 168. cikkéből következik, hogy amennyiben az adóalany – e minőségében eljárva – az eszközt az adózott tevékenységéhez használja, jogosult az ilyen eszközre vonatkozóan esedékes vagy megfizetett HÉA levonására (lásd ebben az értelemben a C-97/90. sz. Lennartz-ügyben 1991. július

11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-3795. o.] 8. pontját, valamint a C-25/03. sz. HE-ügyben 2005. április 21-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3123. o.] 43. pontját). A hatodik irányelv 63. és 167. cikkének megfelelően e levonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, azaz a termékértékesítéskor (lásd ebben az értelemben a C-378/02. sz. Waterschap Zeeuws Vlaanderen ügyben 2005. június 2-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4685. o.] 31. pontját).

- 37 Ezzel szemben, ha az eszközt az adóalany nem az ugyanezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti gazdasági tevékenységéhez, hanem magánfogyasztásra használja, semmiféle adólevonási joga nem keletkezik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 9. pontját és a fent hivatkozott HE-ügyben hozott ítélet 43. pontját).
- 38 Abban az esetben, ha olyan ügyletről van szó, amely részben vállalkozásidegen, részben pedig vállalkozási használatra szánt tárgyi eszköz megszerzésében áll, az adóalany dönthet amellett, hogy az eszközt teljes egészében vállalkozása vagyonának körébe vonja (lásd ebben az értelemben az C-291/92. sz. Armbrecht-ügyben 1995. október 4-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2775. o.] 20. pontját és a C-434/03. sz., Charles és Charles-Tijmens ügyben 2005. július 14-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-7037. o.] 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Főszabály szerint tehát teljes mértékben levonható az ezen eszköz beszerzése után előzetesen felszámított HÉA. E körülmények között, amennyiben a vállalkozás vagyonának körébe vont tárgyi eszköz után lehetőség van az előzetesen felszámított HÉA teljes vagy részleges levonására, a tárgyi eszköznek az adóalany saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy vállalkozásidegen célokra történő felhasználása a HÉA-irányelv 26. cikkének (1) bekezdése értelmében ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül (lásd a fent hivatkozott Charles és Charles-Tijmens ügyben hozott ítélet 24. és 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, a C-460/07. sz. Puffer-ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-3251. o.] 41. pontját és a fent hivatkozott Eon Aset Menidjmont ügyben hozott ítélet 54. pontját).
- 39 Így a HÉA-rendszer, következésképpen a levonási mechanizmus alkalmazását az határozza meg, hogy az eszközt az adóalany e minőségében eljárva szerezte-e meg (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 15. pontját és a fent hivatkozott Eon Aset Menidjmont ügyben hozott ítélet 57. pontját).
- 40 Az adóalany e minőségében jár el, ha a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében a gazdasági tevékenységei érdekében jár el (lásd ebben az értelemben a C-415/98. sz. Bakcsi-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1831. o.] 29. pontját).
- 41 Annak kérdése, hogy az adóalany e minőségében jár-e el, ténybeli kérdés, amelyet az ügy valamennyi adatára figyelemmel kell értékelni, amelyek közé tartozik az érintett eszköz jellege, valamint a megszerzése és az adóalany gazdasági tevékenysége céljából történő felhasználása között eltelt idő (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bakcsi-ügyben hozott ítélet 29. pontját és a fent hivatkozott Eon Aset Menidjmont ügyben hozott ítélet 58. pontját). Figyelembe vehető az is, hogy tettek-e a ZUT 38. cikkének (3) bekezdésében foglaltakhoz hasonló lépéseket az ilyen eszközök gazdasági tevékenység céljából történő felhasználása érdekében történő átalakítása és az ahhoz szükséges engedélyek beszerzése céljából.
- 42 A Bíróság szerint, ha az előzetesen felszámított HÉA levonását megtagadnák az adóalanytól a későbbi adóköteles üzleti tevékenység keretében történő használat vonatkozásában, annak eredeti szándéka ellenére, hogy a szóban forgó eszközt – jövőbeli tevékenységekre tekintettel – teljes egészében a vállalkozása vagyonának körébe vonja, az adóalany nem mentesülne a gazdasági tevékenysége céljából használt eszközt terhelő adó egésze alól, és a gazdasági tevékenysége adóztatása kettős adóztatást eredményezne, ami ellentétes a közös HÉA-rendszer alapját képező adósemmlegesség elvével (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Puffer-ügyben hozott ítélet 45. és 46. pontját).

- 43 Márpedig a vállalkozások adóterhét illetően a HÉA-semlegesség elve megköveteli, hogy a vállalkozási célból felmerült beruházási költségeket olyan gazdasági tevékenységnek tekintsék, amely lehetővé teszi az előzetesen felszámított HÉA azonnali levonását (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Rompelman-ügyben hozott ítélet 22. pontját és a fent hivatkozott Puffer-ügyben hozott ítélet 47. pontját).
- 44 Ennélfogva, ha az ingatlant a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében eszközöket a gazdasági tevékenységéhez megszerző magánszemély adóalany minőségében jár el még akkor is, ha az eszközt nem azonnal használja fel a gazdasági tevékenység céljára (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Lennartz-ügyben hozott ítélet 14. pontját).
- 45 A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy az alapügyben a Klub az ingatlant ténylegesen a gazdasági tevékenysége érdekében szerezte-e meg. Ha ez az eset áll fenn, e társaság jogosult a teljes mértékben a vállalkozása vagyonának körébe vont eszköz után megfizetett HÉA teljes és azonnali levonására, még akkor is, ha az eszközt nem azonnal használja fel a gazdasági tevékenysége céljára.
- 46 Hozzá kell tenni, hogy csalás vagy visszaélés hiányában, valamint a hatodik irányelvben rögzített feltételeknek megfelelő esetleges módosításokra is figyelemmel, amennyiben egyszer levonási jog keletkezett, az fennmarad (lásd ebben az értelemben a C-400/98. sz. Breitsohl-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4321. o.] 41. pontját és a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 84. pontját).
- 47 Így, amint azt a Bíróság már e tekintetben megítélte, amikor az adóalany a levonásra jogosító terméket vagy szolgáltatást tőle kívül álló okok miatt nem tudta az adóköteles ügyleteinek keretében felhasználni, a levonási jog fennmarad, mivel ilyen esetben nem áll a levont összegek visszatérítését igazoló csalás vagy visszaélés kockázata (a C-396/98. sz. Schloßstrasse-ügyben 2000. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4279. o.] 42. pontja).
- 48 Ezzel szemben csalás vagy visszaélés esetén, amelyben például az érintett személy úgy tett, mintha valamely gazdasági tevékenységet kívánna folytatni, valójában a magánvagyonra kívánt olyan termékeket szerezni, amelyek tekintetében adólevonásra volt lehetőség, az adóhatóság visszamenőleg követelheti ezen összegeket azon az alapon, hogy az adólevonásra valótlán tartalmú adóbevallás alapján került sor (lásd a fent hivatkozott Schloßstrasse-ügyben hozott ítélet 40. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 49 Emlékeztetni kell arra, hogy a visszaélésszerű magatartás megállapításához két feltétel teljesülése szükséges. Egyrészt, hogy a hatodik irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel. Másrészt az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 74. és 75. pontját).
- 50 Azon intézkedések, amelyeket a tagállamok a hatodik irányelv 273. cikke értelmében elfogadhatnak az adó helyes megállapítása és az adókijátszás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a HÉA semlegességét (lásd a C-385/09. sz. Nidera Handelscompagnie ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-10385. o.] 49. pontját).
- 51 A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az objektív körülmények alapján megállapítható-e a jelen ítélet 49. pontjában meghatározott csalárd gyakorlat.

52 A fentiekből következik, hogy a hatodik irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az adóalany, aki e minőségében megszerzett valamely tárgyi eszközt, és azt a vállalkozás vagyonának körébe vonta, jogosult az ezen eszköz megszerzését terhelő HÉA abban az adómegállapítási időszakban történő levonására, amelyben az adó esedékessé vált, függetlenül attól, hogy az említett eszközt nem használják rögtön gazdasági tevékenységhez. A nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy az adóalany a tárgyi eszközt a gazdasági tevékenysége érdekében szerezte-e meg, és adott esetben annak értékelése, hogy csalárd gyakorlat áll-e fenn.

A negyedik kérdéstről

- 53 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az olyan esetben, mint amelyről az alapügyben szó van, megilleti-e a felperest az előzetesen felszámított HÉA levonásához való jog egy többszintes szófiai lakás megvásárlása esetén.
- 54 Emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk keretében a Bíróság nem jogosult arra, hogy az uniós jogi szabályokat egy meghatározott ügyre alkalmazza, hanem csak arra, hogy az Unió intézményei által hozott szerződések és aktusok értelmezéséről döntsön (lásd ebben az értelemben a C-203/99. sz. Veedfald-ügyben 2001. május 10-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-3569. o.] 31. pontját és a C-54/07. sz. Feryn-ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5187. o.] 19. pontját).
- 55 A jelen esetben kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság a hatodik irányelv 168. cikkének az alapügyben szóban forgó tényállásra való közvetlen alkalmazását kéri a Bíróságtól, jóllehet a nemzeti bíróság feladata e jogvitának, adott esetben a többi előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adott válasza alapított eldöntése.
- 56 E körülmények között a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel a negyedik kérdés megválaszolására.

A költségekről

57 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az adóalany, aki e minőségében megszerzett valamely tárgyi eszközt, és azt a vállalkozás vagyonának körébe vonta, jogosult az ezen eszköz megszerzését terhelő hozzáadottérték-adó abban az adómegállapítási időszakban történő levonására, amelyben az adó esedékessé vált, függetlenül attól, hogy az említett eszközt nem használják rögtön gazdasági tevékenységhez. A nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy az adóalany a tárgyi eszközt a gazdasági tevékenysége érdekében szerezte-e meg, és adott esetben annak értékelése, hogy csalárd gyakorlat áll-e fenn.

Aláírások