



## Határozatok Tára

### A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (kilencedik tanács)

2014. június 5. \*

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Héa — 2006/112/EK irányelv — Az előzetesen felszámított adó levonása — Tárgyi eszközök — Ingatlanok — Az adólevonások korrekciója — Tíz éves korrekciós időszakot előíró nemzeti jogszabályok”

A C-500/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2013. szeptember 16-án érkezett, 2013. június 25-i határozatával az előtte

a **Gmina Międzyzdroje**

és

a **Minister Finansów**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: M. Safjan tanácselnök, A. Prechal (előadó) és K. Jürimäe bírák,

főtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Gmina Międzyzdroje képviseletében K. Wojtowicz, M. Konieczny és M. Janicki adótanácsadók,
- a Minister Finansów képviseletében T. Tratkiewicz és J. Kaute, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- az osztrák kormány képviseletében C. Pesendorfer, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében V. Kaye, meghatalmazotti minőségben, segítője: R. Hill barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében J. Hottiaux és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

\* Az eljárás nyelve: lengyel.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint a Bíróság eljárási szabályzatának 99. cikke alapján indokolt végzéssel határoz,

meghozta a következő

### Végzést

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 167., 187. és 189. cikkének, valamint a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) semlegessége elvének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Gmina Międzydroje (Międzydroje község) és a Minister Finansów (pénzügyminiszter) között, az utóbbinak az arra irányuló kérelmet követően elfogadott határozata tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy értelmezze az eredetileg adómentes tevékenységhez, később azonban adóköteles tevékenységhez használt tárgyi eszközként beszerzett ingatlanokra előzetesen felszámított héa levonásának korrekcióját.

### Jogi háttér

*Az uniós jog*

- 3 A 2006/112 irányelv 167. cikke a következőképpen rendelkezik:  
„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”
- 4 Ezen irányelv 168. cikke előírja:  
„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 héát;  
[...].”
- 5 Az említett irányelv 184. cikke előírja:  
„Az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.”
- 6 Ugyanezen irányelv 185. cikkének (1) bekezdése szerint:  
„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.”
- 7 A 2006/112 irányelv 187. cikke előírja:  
„(1) A tárgyi eszközök esetében a korrekció ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azt az évet is, amelyben a termékeket beszerzték vagy előállították.

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

A tárgyi eszközként beszerzett 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 beszerzték, előállították vagy adott esetben első alkalommal használatba vették.”

8 Ezen irányelv 189. cikke kimondja:

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

- a) meghatározzák a tárgyi eszközök fogalmát;
- b) megállapítják azt a héaösszeget, amelyet a korrekció céljából figyelembe kell venni;
- c) megtesznek minden szükséges intézkedést annak érdekében, hogy a korrekcióból indokolatlan előnyök ne származzanak;
- d) ügyviteli egyszerűsítéseket engedélyeznek.”

*A lengyel jog*

9 A hozzáadottérték-adóról szóló, 2004. március 11-i törvény (ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. 54. sz., 535. alszám) alapjogvitára alkalmazandó változatában foglalt 91. cikkének (1)–(3), (7) és (7a) bekezdésének szövege a következő:

„(1) Azon adóév lezárását követően, amelyben az adóalany a 86. cikk (1) bekezdése szerint levonhatta az előzetesen felszámított adót, a 90. cikk (2)–(9) bekezdése alapján köteles a 90. cikk (2)–(6) bekezdése szerint vagy a 90. cikk (11) bekezdése alapján elfogadott rendelkezések szerint kiszámított hányadra figyelemmel az adólevonást a lezárt adóév tekintetében korrigálni. A korrekciót nem kell elvégezni, ha a 90. cikk (4) bekezdése szerint meghatározott levonási hányad és az előző mondat szerinti hányad közötti különbség nem haladja meg a 2 százalékpontot.

(2) Az olyan termékek és szolgáltatások esetében, amelyeket a jövedelemadóról szóló szabályok alapján az adóalany az értékcsökkenthető befektetett tárgyi eszközök, vagy az immateriális eszközök és jogok közé kell sorolnia, valamint ingatlanok és örökös hasznélvezeti jogok esetében, amennyiben ezek a vevő befektetett tárgyi eszközei vagy immateriális eszközei és jogai közé sorolandók, kivéve azokat, amelyek beszerzési értéke nem haladja meg a 15 000 [lengyel zloty (PLN)]-t, az adóalany (1) bekezdésben megjelölt korrekciót 5 egymást követő éven belül, ingatlanok és örökös hasznélvezeti jogok esetében 10 éven belül kell elvégeznie, attól az évtől számítva, amelyben ezeket használatra átadták. Az első mondat szerinti esetben elvégzett éves korrekció az e termékek és szolgáltatások beszerzése vagy előállítása során felszámított adó összegének egyötöd, ingatlanok és örökös hasznélvezeti jogok esetében egytized részét érinti. Azon befektetett tárgyi eszközök, valamint immateriális eszközök és jogok esetében, amelyek beszerzési értéke nem haladja meg a 15 000 PLN-t, az (1) bekezdésben rögzített szabály megfelelően alkalmazandó azzal, hogy a korrekcióra azon év lezárását követően kerül sor, amikor ezeket használatra átadták.

[...]

(3) Az (1) és a (2) bekezdésben megjelölt korrekciót a korrekció tárgyát képező adóévet követő év első elszámolási időszakára vonatkozó adóbevallásban, a gazdasági tevékenység megszüntetése esetén az utolsó elszámolási időszakra vonatkozó adóbevallásban kell elvégezni.

[...]

(7) Az (1)–(6) bekezdés rendelkezései megfelelően alkalmazandók, amennyiben az adóalany az általa felhasznált termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó teljes előzetesen felszámított adó levonására jogosult volt, és a levonást elvégezte, vagy arra nem volt jogosult, és az e termék vagy szolgáltatás után előzetesen felszámított adónak a fizetendő adóból történő levonásához való jog később megváltozott.

(7a) Az olyan termékek és szolgáltatások esetében, amelyeket a jövedelemadóról szóló szabályok alapján az adóalany az értékcsökkenthető befektetett tárgyi eszközök, vagy az immateriális eszközök és jogok közé kell sorolnia, valamint ingatlanok és örökös haszonélvezeti jogok esetében, amennyiben ezek a vevő befektetett tárgyi eszközei, vagy immateriális eszközei és jogai közé sorolandók, kivéve azokat, amelyek beszerzési értéke nem haladja meg a 15 000 PLN-t, a (7) bekezdésben megjelölt korrekciót a (2) bekezdés első és második mondatában, valamint a (3) bekezdésben megjelölt elveknek megfelelően kell elvégezni. Ezt a korrekciót az adólevonási jog minden további változásakor el kell végezni, amennyiben erre a változásra a korrekciós időszakban kerül sor.”

#### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

- 10 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Gmina Międzyzdroje 2007 és 2010 között beruházást hajtott végre, amely a tulajdonában álló általános iskolához tartozó, szintén a tulajdonában lévő sportcsarnok felépítésében állt. E bővítési munkák keretében termékeket értékesítettek és szolgáltatásokat nyújtottak e község számára, amelyek után az megfizette a héát.
- 11 Az említett munkák során a Gmina Międzyzdroje elkezdte mérlegelni azon, a testneveléssel és a sporttal összefüggő vagyron kezelésére vonatkozó teljes rendszer megváltoztatását, amelyhez a sportcsarnok is tartozott. E változás különösen abban állt, hogy a sportcsarnokot haszonbérbe adták az annak, valamint a község tulajdonában álló más sportlétesítmények kezelését is biztosító kereskedelmi jogi társaság részére. A tervek szerint e társaság bérleti díjat fizetett a Gmina Międzyzdroje-nek, és ennek ellenében a társaságot megillette a jog ugyanazon sportcsarnok használatára, valamint arra, hogy azt az érintett sportlétesítménynek az érdekelt személyek és szövetségek rendelkezésére bocsátásáért kapott díjak formájában hasznosítsa.
- 12 A Gmina Międzyzdroje által előterjesztett, a hozzáadottérték-adóról szóló törvény alapügyben szereplő sportcsarnok haszonbérbeadási projektjére alkalmazandó változatának értelmezése iránti kérelmet elbíráló Minister Finansów a 2011. szeptember 21-i határozatában megállapította, hogy e törvény 91. cikkének (2), (3) és (7a) bekezdése szerint az e község által, e sportcsarnok bővítési munkáinak keretében megfizetett héa levonása jogának korrekcióját tíz éven belül kell elvégezni, és annak minden évben a megfizetett héaösszeg 1/10-ére kell vonatkoznia, 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.
- 13 2012. április 12-i ítéletével a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (szzczecini vajdasági közigazgatási bíróság) elutasította a Gmina Międzyzdroje által a Minister Finansów e határozata ellen benyújtott keresetet. E bíróság többek között megállapította, hogy e község nem jogosult valamennyi levonás egyetlen adóéven belüli, egy alkalommal történő korrekciójára, mivel a nemzeti jogalkotó a 2006/112 irányelv 187. cikke szerint tíz évből álló időszakra alapozott korrekciós rendszert vezetett be.

- 14 A Gmina Międzydroje által előterjesztett fellebbezést elbíráló Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) a 2006/112 irányelv 187. és 189. cikkének értelmezését vizsgálja. E bíróság különösen azt a kérdést vizsgálja, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabályok, amennyiben tíz évből álló időszakra alapozott korrekciós rendszert írnak elő, összeegyeztethetők-e az ezen irányelv által előírt héasemlegesség elvével, mivel a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ezen elv megköveteli, hogy az adóalany ésszerű határidőn belül visszakapja a héatúlfizetést.
- 15 A kérdést előterjesztő bíróság szerint azon kérdés is felmerül, hogy az alapügyben szereplő helyzetben, amikor valamely tárgyi eszköz rendeltetése úgy változik meg, hogy ezen eszközt először héalevonásra nem jogosító ügyletre, majd pedig ilyen levonásra jogosító ügyletek céljára használják, a 2006/112 irányelv 189. cikkével ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, amely a korrekciós időszak tíz évre történő kiterjeszhetőségét írja elő. E bíróság hozzáteszi, hogy e kérdésre nemleges válasz adandó, mivel úgy tűnik, hogy az ilyen szabályozás annak elkerülésére irányul, hogy a korrekcióból indokolatlan előnyök származzanak. Az említett bíróság szerint vizsgálni kell azonban, hogy az egy alkalommal történő korrekcióhoz való jog is – amelyre a Gmina Międzydroje hivatkozik – ilyen indokolatlan előnynek tekinthető-e.
- 16 Ilyen körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A [2006/112 irányelv] 167., 187. és 189. cikke, valamint a semlegesség elve alapján megengedettek-e a nemzeti jog olyan előírásai, mint [amelyek az alapeljárársban szerepelnek], amelyek azt eredményezik, hogy valamely tárgyi eszköz rendeltetésének olyan megváltoztatása esetén, hogy azt az adólevonásra nem jogosító ügyletek helyett adólevonásra jogosító ügyletek céljára használják, az egy alkalommal történő korrekció nem lehetséges, hanem a korrekciót 5 egymást követő évben, ingatlanok esetében pedig 10 éven belül kell elvégezni, attól az évtől számítva, amikor a tárgyi eszközöket használatra átadták?”

#### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

- 17 A Bíróság eljárási szabályzata 99. cikkének értelmében, ha az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdésre adandó válasz egyértelműen levezethető az ítélkezési gyakorlatból, vagy ha az ilyen kérdésre adandó válasz nem enged teret semmilyen ésszerű kétségnek, a Bíróság az előadó bíró javaslatára és a főtanácsnok meghallgatását követően az eljárás során bármikor indokolt végzéssel határozhat.
- 18 A jelen előzetes döntéshozatalra utalás keretében e rendelkezést kell alkalmazni.
- 19 Ugyanis emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv által felállított rendszer logikájából következően szükségképpen levonható az adóalany által az adóköteles tevékenységeihez felhasznált eszközöket és szolgáltatásokat terhelő adó. Az előzetesen felszámított adó levonása és az áthárított adó beszedése összefügg egymással. Ha az adóalany által beszerzett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az előzetesen felszámított adó levonására. Ugyanakkor, amennyiben az eszközöket és a szolgáltatásokat adóköteles értékesítési ügyletekhez használják fel, a kettős adóztatás elkerülése érdekében szükségszerűen levonható az előzetesen felszámított adó (lásd ebben az értelemben: Uudenkaupungin kaupunki ítélet, C-184/04, EU:C:2006:214, 24. pont).
- 20 A 2006/112 irányelv 187. cikke szerinti adólevonás-módosításra meghatározott határidő segítségével elkerülhetők az adóalany számára az adólevonás összegének kiszámítása során jelentkező pontatlanságok, valamint az indokolatlan előnyök és hátrányok, különösen abban az esetben, ha az adóbevallást követően megváltoznak a levonás összegének meghatározása során eredetileg figyelembe vett körülmények. A módosítások bekövetkezésének valószínűsége különösen a gyakran több évig tartó

időszakon át használt tárgyi eszközök esetén nagy, mivel ezen időszak során megváltozhat ezen eszközök felhasználása (lásd ebben az értelemben: Uudenkaupungin kaupunki ítélet, EU:C:2006:214, 25. pont).

- 21 A 2006/112 irányelv így a 187. cikkének (1) bekezdésében öt éves – az ingatlanok esetén húsz évre meghosszabbítható – határidőt állapít meg, amely során eltérhet az egymást követően érvényesített adólevonások összege. E rendelkezés lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a korrekciót a termékek első használatbavételével kezdődő, teljes időszakra alapozzák.
- 22 Ezen irányelv 187. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy az öt évnél hosszabbra kiterjesztett korrekciós időszak esetén a korrekció csak a tárgyi eszközöket terhelő héa megfelelő hányadára vonatkozik. E rendelkezés kimondja továbbá, hogy a korrekciót az adólevonási jog következő évekből bekövetkező, ahhoz az évhez viszonyított változásainak figyelembevételével kell elvégezni, amelyben a terméket beszerezték, előállították vagy adott esetben első alkalommal használatba vették.
- 23 A 2006/112 irányelv 187. cikkének rendelkezései az adólevonások korrekciójára vonatkozó olyan helyzeteket érintenek, mint amilyen az alapügyben szerepel, amelyben a tárgyi eszközt az adólevonásra nem jogosító használatát követően adólevonásra jogosító tevékenységre használják (lásd ebben az értelemben: Uudenkaupungin kaupunki ítélet, EU:C:2006:214, 30. pont).
- 24 Az adólevonások módosítására vonatkozó szabályok lényeges szerepet töltenek be a 2006/112 irányelv rendszerében a tekintetben, hogy azok célja az adólevonás pontos összegének, és így az adó semlegességének biztosítása. Az említett irányelvnek az alapügyben felmerült tárgyi eszközökre vonatkozó 187. cikke megfogalmazása kétséget sem hagy a rendelkezés kötelező jellege felől (lásd ebben az értelemben: Uudenkaupungin kaupunki ítélet, EU:C:2006:214, 26. pont).
- 25 A jelen esetben az alapügyben alkalmazandó nemzeti jogszabályok a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok vonatkozásában az érintett termék első használatbavételével kezdődő tízéves korrekciós időszakot írnak elő. E jogszabályok szerint az ilyen termékre vonatkozó éves korrekció az e termékek beszerzése vagy előállítása során felszámított adó összegének egytized részét érinti.
- 26 Meg kell állapítani, hogy az ilyen nemzeti jogszabályokban előírt szabályok a 2006/112 irányelv 187. cikkének a jelen végzés 21. és 22. pontjában emlékeztetett rendelkezéseinek nyilvánvalóan megfelelő átültetései, és nem kifogásolhatók e rendelkezésekre tekintettel.
- 27 Ezzel szemben az említett 187. cikkel – mivel az világosan kötelező jellegű, amint arra a jelen végzés 24. pontja emlékeztetett – ellentétes az olyan szabályozás, amely öt évnél rövidebb időszakra alapítva teszi lehetővé a levonások korrekcióját, és így az olyan egyalkalmas korrekciós rendszer is, amelyre a Gmina Międzyzdroje hivatkozik, amely egyetlen adóéven belül teszi lehetővé a korrekciót.
- 28 Az alapügyben alkalmazandó nemzeti jogszabályok, amennyiben a tárgyi eszközként beszerzett ingatlanok vonatkozásában a termék első használatbavételével kezdődő tízéves korrekciós időszakot írnak elő, nem kifogásolhatók az adósemlegesség elvére tekintettel sem.
- 29 Ugyanis, amint arra a jelen végzés 20. és 24. pontja emlékeztetett, a tárgyi eszközök vonatkozásában a legalább öt éves korrekciós időszak követelménye lényeges szerepet tölt be a 2006/112 irányelv által bevezetett korrekciós rendszerben, mivel e rendszer lehetővé teszi az adóalany számára az adólevonás összegének kiszámítása során jelentkező pontatlanságok, valamint az indokolatlan előnyök és hátrányok elkerülését, és így az adóteher semlegességének biztosítására irányul.
- 30 A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy a 2006/112 irányelv 167., 187. és 189. cikkét, valamint a semlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétesek az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti jogi rendelkezések, amelyek abban az esetben, amikor valamely tárgyi eszközként beszerzett ingatlan rendeltetése úgy

változik meg, hogy ezen eszközt először héalevonásra nem jogosító ügyletre, majd pedig ilyen levonásra jogosító ügyletek céljára használják, e termék első használatbavételével kezdődő tízéves korrekciós időszakot írnak elő, és ezáltal kizárják az egyetlen adóéven belül, egy alkalommal történő korrekciót.

### **A költségekről**

- 31 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

**A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167., 187. és 189. cikkét, valamint a semlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétesek az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti jogi rendelkezések, amelyek abban az esetben, amikor valamely tárgyi eszközként beszerzett ingatlan rendeltetése úgy változik meg, hogy ezen eszközt először hozzáadottértékadó-levonásra nem jogosító ügyletre, majd pedig ilyen levonásra jogosító ügyletek céljára használják, e termék első használatbavételével kezdődő tízéves korrekciós időszakot írnak elő, és ezáltal kizárják az egyetlen adóéven belül, egy alkalommal történő korrekciót.**

Aláírások